



HAL
open science

Complexification des systèmes budgétaires et profils des dirigeants : cas des PME tunisiennes

Zouhour Ben Hamadi

► **To cite this version:**

Zouhour Ben Hamadi. Complexification des systèmes budgétaires et profils des dirigeants : cas des PME tunisiennes. Gestion et management. Université Montpellier II - Sciences et Techniques du Languedoc, 2013. Français. NNT : 2013MON20072 . tel-01001989

HAL Id: tel-01001989

<https://theses.hal.science/tel-01001989>

Submitted on 5 Jun 2014

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

THÈSE

Pour obtenir le grade de
Docteur

Délivré par :

Université de Montpellier II

Ecole doctorale : EDEG-Economie et Gestion

MRM « Montpellier Recherche en Management »

Sciences de Gestion

Présentée par :

Zouhour Ben Hamadi épouse Ben Njima

**Complexification des systèmes
budgétaires et profils des dirigeants :
Le cas des PME tunisiennes**

Soutenue le 28 Novembre 2013 devant le jury composé de :

Mr. Yves Dupuy, Professeur émérite, Université Montpellier II	Directeur de thèse
Mr. Philippe Chapellier, Maître de conférences HDR, Université de Montpellier II	Co-directeur de thèse
Mr. Gérald Naro, Professeur, Université Montpellier I	Examineur
Mr. Bernard Colasse, Professeur émérite, Université Paris Dauphine	Rapporteur
Mr. Marc Bollecker, Professeur, Université Haute Alsace	Rapporteur
Mr. Slaheddine Hellara, Professeur, Université de Tunis	Suffragant

Remerciements

Je tiens à remercier toutes les personnes qui m'ont encouragée, aidée, soutenue et « supportée » pendant ces années de ma vie de doctorante.

Tout d'abord, je remercie mon directeur de thèse, le Professeur Yves Dupuy, pour sa disponibilité, ses conseils précieux, et surtout sa grande confiance en moi qui m'a poussé à donner le meilleur de moi-même pour être digne de cette confiance.

J'exprime toute ma gratitude à mon co-directeur de thèse M. Philippe Chapellier, il était celui qui m'a permis de m'inscrire en thèse dans la prestigieuse université de Montpellier II. Il a été, pour moi, non seulement disponible et encourageant mais aussi présent dans les moments de doute et de fatigue, il a su être l'ami et le collaborateur de tous les travaux de recherches préparés et effectués pendant mes années de thèse.

Je tiens à remercier les membres du jury de leur présence et leur exprime ma reconnaissance pour le temps qu'ils ont bien voulu accorder à la lecture de ce travail, avec un remerciement particulier aux rapporteurs : MM. Bernard Colasse et Marc Bollecker.

Je tiens également à témoigner ma profonde reconnaissance à tous les membres du groupe « Comptabilités et société » pour le grand intérêt qu'ils ont manifesté à mon travail à chaque présentation, je les remercie pour leurs précieux conseils, leurs encouragements qui ont fait beaucoup évoluer cette thèse, une pensée particulière aux Pr. Gérald Naro, Pr. Denis Travaillé, Dr. Agnès Mazars-Chapollon, Dr. Ariel Eggricks et Dr. Fabienne Villesèque Dubus.

Je remercie Hichem Abdessamad, mon oncle, qui a bien voulu m'aider à relire ce travail.

Je remercie aussi mes camarades pour tous ces moments partagés ensemble à s'encourager et à se changer les idées quand il le faut pour décompresser : Charlotte, Sarra, Antoine, Amira, Salwa, Mario et Karine.

Ma gratitude va également à tous ceux qui ont rendu possible la réalisation du travail sur le terrain en Tunisie : les dirigeants de PME et les comptables ayant participé à l'enquête en répondant, de bonne grâce, à mon questionnaire et en montrant leur intérêt pour la recherche académique : ces rencontres sont la richesse même de cette thèse.

A mes parents

A ma petite famille : Naïm et Yessine

A la mémoire de Zied

Sommaire

Introduction générale	5
PREMIERE PARTIE : LA COMPLEXIFICATION ET CARACTERISATION DU SYSTEME BUDGETAIRE	19
CHAPITRE PREMIER : Du budget au système budgétaire : transposition en contexte tunisien	22
Section 1 : Le budget, un siècle d'histoire	23
Section 2. La multiplication des approches théoriques: un indice de complexification	47
Section 3 : Un essai d'étude du système budgétaire selon sa complexification : la naissance d'une taxinomie	60
CHAPITRE II : Les facteurs de complexification du système budgétaire et les PME tunisiennes	83
Section 1 : Les facteurs structurels et la complexification du système budgétaire	84
Section 2. Les facteurs socioprofessionnels : Le rôle du dirigeant tunisien	105
Section 3 : Les facteurs culturels et l'enracinement du dirigeant tunisien	147
DEUXIEME PARTIE : UNE OBSERVATION ET UNE INTERPRETATION DE LA COMPLEXIFICATION DES SB DE LA PME TUNISIENNE	185
CHAPITRE III : Une méthodologie d'obervation	188
Section 1 : La logique déductive sous l'égide du positivisme	190
Section 2 : L'opérationnalisation des variables	203
Section 3. Caractéristiques du terrain et choix des méthodes statistiques	221
CHAPITRE IV : Typologies, différenciation et complexification des SB dans les PME tunisiennes .238	
Section 1 : Les résultats d'une enquête descriptive	239
Section 2 : Construction de deux variables clés de la recherche.....	248
Section 3 : les facteurs de différenciation et complexification du SB : Du logit binaire au logit ordonné	277
CHAPITRE V : Pour une compréhension renouvelée du rapport des dirigeants tunisiens à leur système budgétaire	298
Section 1 : Vers une nouvelle taxinomie des systèmes budgétaire	298
Section 2 : Une nouvelle typologie du dirigeant tunisien.....	318
Conclusion générale	347
Bibliographie	358
Tables	397
Annexes	402
Liste des abréviations	516

Introduction générale

Est-il raisonnable de consacrer un travail de longue haleine comme la thèse à étudier un outil qui a été visité et revisité dans toutes ses facettes et par tous les angles, comme le budget ? Est-il toujours pertinent de travailler sur un outil que beaucoup ne cessent de dénigrer depuis les années 1990 ? Des interrogations légitimes qui se posent à la lecture de l'intitulé de ce travail : nous essaierons d'y répondre.

Le budget est un outil de contrôle de gestion qui, selon une de ses définitions les plus classiques, est « *un plan financier couvrant habituellement une période de un an, c'est un outil important pour une véritable planification à court terme et un outil de contrôle au sein des organisations. Toutefois il n'est pas que financier : c'est aussi un plan d'action à court terme dont le but est d'organiser de façon efficace et coordonner toutes les ressources matérielles et humaines de l'entreprise* » (Anthony et al, 1992).

L'étude de cet outil a, en effet, connu un engouement considérable dans la littérature managériale. Horngren (2004) a même déclaré que la budgétisation l'a toujours fasciné, parce qu'elle est l'essence même de la comptabilité de gestion : le parfait mélange entre comptabilité et management.

Les recherches portant sur le budget et le système budgétaire sont très nombreuses, elles se sont intéressées à la définition du budget (Anthony, 1965), à sa théorisation (Argyris, 1952 ; Hofstede, 1965 ; Merchant, 1981 ; Gould et Campbell, 1987), à son histoire et à sa place dans le dispositif du contrôle de gestion (Berland, 1992 ; Komarev, 2007), d'autres recherches apparues depuis les années 1950 et 1960 tendaient vers une perfection et une meilleure utilisation de cet outil en se penchant sur quatre de ces anomalies :

- ◆ L'effet de l'environnement incertain (Ansoff, 1977 et Anthony, 1988)
- ◆ Le problème de la participation budgétaire (Swieringa et Moncur, 1972 ; Burns et Waterhouse, 1975)
- ◆ Le slack budgétaire (Lukka, 1988 ; Dunk et Nouri, 1998)
- ◆ L'évaluation de la performance (Hopwood, 1972 et Otley, 1978).

C'est à partir du milieu des années 1980 que la « disgrâce » du budget s'amorce : la remise en cause de cet outil de contrôle de gestion s'est intensifiée autour des travaux de Cam-I¹. D'autres ont suivi, comme Nolan (1998), Fanning (1999), Zecri (2000) et Mousli (2006), tous s'accordent quant à l'obsolescence de l'outil budgétaire, à son inadéquation à l'environnement incertain, à son caractère oppressif contre le personnel, à sa lourdeur et à son inefficacité dans l'apport d'informations essentielles pour l'entreprise.

Pour autant, la grande révolution appelée « Beyond Budgeting » n'est pas arrivée à destituer le budget comme outil principal de contrôle de gestion malgré deux décennies bien remplies d'articles et de recherches attaquant le budget et d'autres décrivant les *success stories* d'entreprises ayant réussi sans budget. Dans la pratique, les entreprises l'utilisent toujours en considérant cet outil comme essentiel dans la gestion de celles-ci.

Il est intéressant de se pencher sur ce phénomène, dans le but de comprendre, pourquoi cet attachement au budget : les entreprises ont sûrement une raison valable qui les pousse à garder l'outil budgétaire, voilà une idée à creuser.

Malgré cette littérature abondante sur le budget jusqu'au jour d'aujourd'hui, entre critiques et défenseurs, nous avons décidé de faire de ce dernier notre sujet d'étude pour diverses raisons :

- ◆ La particularité du contexte : ce travail de recherche prend comme échantillon des entreprises d'un pays bien particulier : la Tunisie. Il est à noter que la littérature managériale s'intéresse en grande majorité aux pays occidentaux, des recherches sur un pays comme la Tunisie existent mais restent peu nombreuses en comparaison avec celles faites dans le contexte français ou américain.

A notre connaissance, aucune recherche managériale faite sur la Tunisie n'a été consacrée uniquement au budget, à son utilisation et à son importance dans les entreprises tunisiennes, malgré son omniprésence dans la gestion de celles-ci.

¹ La CAM-I est un consortium international d'entreprises, d'organismes gouvernementaux, de consultants, d'universitaires et d'organismes professionnels qui travaille en collaboration pour répondre aux problèmes de gestion. Cet organisme a lancé l'idée de supprimer le budget. Les conclusions de cet organisme est sans appel, la pertinence des budgets est remise en cause.

- ◆ La particularité de l'objet d'étude : les PME, « *ces filles replètes et garçons plein d'acné dans un bal des élèves ; présents et en grand nombre mais on ne les remarque pas* » (McGuire, 1976).

Cette catégorie d'entreprises a, en effet, été pendant longtemps ignorée voire dénigrée par la littérature managériale. Comportement souvent justifié par des « tares » imputées à ces entreprises : un système de gestion embryonnaire voire inexistant, une volatilité extrême, une difficulté de collecte des données à cause d'une gestion souvent centralisée dans les mains d'une seule personne.

La plupart de ces reproches se sont révélées sans fondement et les PME constituent toujours une forte proportion du tissu industriel mondial (Julien et Marchesnay, 1996) : voilà une raison en elle-même suffisante pour choisir la PME comme champ d'étude prioritaire.

En Tunisie, les travaux successifs de Sid Ahmed (1996), Tangeaoui (1996), Lakhoua (2001), Abbate (2002) et Adair et Fhima (2009) ont identifié les défis associés à l'insertion du pays dans les circuits économiques mondiaux, comme le risque de l'intensification de la concurrence, du chômage, de la pauvreté et de l'inégalité sociale. Ils ont réussi à mettre en lumière la nécessité d'encourager les petites et moyennes structures. Cette nécessité est relayée par les autorités tunisiennes, qui ont désormais fait le choix d'une politique de promotion et de soutien aux PME (Ghorbel, 2012).

- ◆ L'angle d'étude proposé pour approcher le budget : ce travail de recherche reprendra dans un premier temps les travaux sur le budget. Nous nous intéressons au *système budgétaire* (finalisation des budgets, analyse des écarts entre le réel et le prévisionnel et actions correctives) en général, mais cette étude se focalisera sur une approche bien particulière qui a été la moins explorée par les précédents travaux : nous proposons une taxinomie du système budgétaire (désormais SB) qui puisse rendre compte de sa complexification.

Pourquoi cette approche ? Plusieurs raisons peuvent être avancées, nous retenons la plus importante : le dynamisme de cet outil qui doit se réformer continuellement pour répondre aux besoins des utilisateurs, d'où sa complexification pour rester efficace devant des attentes de plus en plus nombreuses et variées.

Nous ambitionnons, au terme de cette thèse d'arriver à **visualiser la place du système budgétaire dans les PME en Tunisie** : est-il toujours un outil pertinent dans l'entreprise ? Son utilisation émane-t-elle d'un réel intérêt ou d'une simple habitude managériale ? Quand une entreprise n'en possède pas, est-ce une entreprise qui croit en « *la gestion sans budget* » de Hope et Fraser (1997) ou est-ce pour d'autres raisons ? Qu'est-ce qui permettra de considérer le budget comme un outil pérenne dans la PME tunisienne ? C'est à toutes ces questions que nous essaierons de répondre dans ce travail de recherche.

La Tunisie : le contexte de l'étude

A la proclamation de l'indépendance en 1956, la Tunisie était le parent pauvre des pays de la région : elle ne disposait pas d'atouts en ressources naturelles comme l'Algérie ou la Libye, ses terres agricoles étaient les moins productives, son infrastructure portuaire des moins développées, son marché intérieur étriqué, son taux chômage élevé et son équipement industriel embryonnaire.

Les priorités du premier président de la République, Habib Bourguiba², et de son équipe étaient l'agriculture, l'extraction minière et la nationalisation des compagnies les plus importantes. La nationalisation tous azimuts n'est toutefois pas synonyme d'une orientation socialiste³ mais plutôt du besoin de recouvrer l'indépendance économique et financière du pays, après l'émancipation politique.

Ce dirigisme et cette participation de l'Etat à l'économie a duré jusqu'aux années 1980, période durant laquelle l'économie tunisienne a connu une première crise qui a mis le doigt sur la précarité de cette option politico-économique.

En 1986, le pays s'est inscrit dans un processus de réformes économiques et de libéralisation, ce mouvement a continué avec le programme de mise à niveau (PMN)

² Habib Bourguiba (1903-2000) est considéré comme le « père de la nation tunisienne » : après avoir été le principal leader du « mouvement national » contre l'occupation française, il sera le premier président de la République tunisienne entre 1957 et 1987. Formé en France où il obtient le diplôme d'avocat, il fonde le Néo-Destour en 1934. Ce parti devient très vite le fer-de-lance de la lutte de libération. Devenu premier ministre puis président de la République après l'Indépendance (20 mars 1956) il entreprend la construction d'un État moderne doté d'une législation laïcisante unique dans le monde arabe. Son règne fut cependant autoritaire et émaillé de répressions parfois féroces contre ses adversaires. Il est destitué par le putsch du 7 novembre 1987.

³ Certes, l'option bensalhiste (du nom du ministre socialisant de l'économie, Ben Salah) a eu l'aval de Bourguiba et du parti unique au pouvoir au cours des années 1960, mais ce ne fut qu'un intermède.

industriel lancé en 1996, qui a visé le soutien à l'investissement et à la modernisation des entreprises. L'objectif de ce programme est double : il s'agit d'agir immédiatement sur l'un des moteurs de la croissance, à savoir l'investissement et à le pérenniser par la compétitivité⁴.

La Tunisie a continué dans ce même élan avec son adhésion à l'OMC, dans le cadre des accords de l'*Uruguay Round* signés à Marrakech le 15 avril 1994, puis la signature de l'accord d'association avec l'Union Européenne le 17 juillet 1995 à Bruxelles, qui ont inscrit clairement la Tunisie dans une démarche d'ouverture et de libéralisation de son économie.

*« Grâce à un rythme régulier de réformes structurelles et à une saine gestion macroéconomique, la Tunisie a enregistré, au cours des deux dernières décennies, une croissance rapide et soutenue »*⁵

Pendant ces décennies, le visage de l'économie tunisienne a changé avec des investissements dans d'autres domaines que l'agriculture et les mines à savoir les industries manufacturières (textiles, agroalimentaires et électro-mécaniques) et le tourisme. Elle est arrivée à se hisser à la deuxième place (parmi les pays de l'Afrique) pour le revenu par habitant et, au même titre que le Maroc, elle a réussi à entrer dans la catégorie des « pays à revenus moyens » comme elle a pu bénéficier d'un degré d'insertion parmi les plus élevés du monde⁶. Ce petit pays a même réussi à être distingué au Forum économique mondial sur l'Afrique, tenu en 2007, comme l'économie la plus compétitive d'Afrique, devançant l'Afrique du Sud⁷.

Pour André Wilmots (2003), *« la Tunisie fait partie de la poignée de nations du monde en développement qui a su tirer profit de la vague du redéploiement d'activités Nord-Sud, en se positionnant à temps, en créant l'infrastructure nécessaire et en établissant sa réputation en termes de délais et de qualité »*.

⁴ Hervé Bougault & Ewa Filipiak, « Les programmes de mise à niveau des entreprises (*Tunisie, Maroc, Sénégal*) » Agence Française de Développement, 2005.

⁵ République de Tunisie, Revue des politiques de développement / Rapport préliminaire, Banque mondiale, Novembre 2003.

⁶ André Wilmots, « *De Bourguiba à Ben Ali. L'étonnant parcours économique de la Tunisie (1960-2000)* », édition. L'Harmattan, Paris, 2003, p. 44.

⁷ [Africa Competitiveness Report 2007 \(les archives du Forum économique mondial\)](#)

Le pays depuis l'indépendance s'est investi aussi sur le capital humain, Bourguiba a rendu l'éducation gratuite et obligatoire⁸ pour tous jusqu'à l'âge de seize ans pour assurer un niveau d'enseignement minimal.

Cette politique, qui fait de l'éducation sa première priorité, a porté ses fruits avec le grand pourcentage de jeunes diplômés dans le pays et un taux d'inscription au niveau supérieur en 2007 qui est de 31 %⁹.

Entre les universités tunisiennes, françaises et aussi canadiennes, le nombre de docteurs tunisiens en sciences de l'organisation a augmenté, à son tour, considérablement : nous remarquons une présence accrue dans les congrès et les colloques et une régularité qui s'installe doucement dans la publication des travaux académiques, portant sur la Tunisie, dans les revues managériales.

Cet intérêt pour l'économie tunisienne n'émane pas uniquement du sens d'appartenance ou de patriotisme, la raison est plus simple : les chercheurs se sont trouvés devant un terrain quasi-vierge : s'y intéresser ne pourra que contribuer à la qualité et l'apport considérable de leurs travaux de recherches.

Cette recherche ne fait pas l'exception : nous nous intéressons à la PME tunisienne : nous nous focalisons sur :

1. Le système budgétaire pour apprécier sa présence et sa place dans la gestion d'une PME et les facteurs qui contribuent à sa pérennité et sa complexification.
2. Le dirigeant pour identifier ses caractéristiques et l'impact de celles-ci sur la gestion de son entreprise en général et sur la complexification du SB en particulier.

Le champ de la recherche : La PME

« Soyons très heureux que la recherche universitaire prenne parfois, pour objet d'étude, les PME », se réjouit Christian Marbach (2007)¹⁰. En effet, l'importance de la PME dans toutes les économies, aux échelons interne et l'international n'est plus à démontrer, « nul n'a

⁸ Les parents peuvent encourir une peine de prison s'ils n'envoient pas leurs enfants à l'école à l'âge de 6 ans.

⁹ Les données de l'Institut National des Statistiques, 2010

¹⁰ In Torrès, O. (2007). *La recherche académique française en PME : les thèses, les revues, les réseaux*. Coll. Regards sur les PME, N° 14, Observatoire des PME, Maisons-Alfort : OSEO.

besoin de relever l'importance prépondérante que représentent les petites et moyennes entreprises (PME) dans l'économie mondiale » (Vallerand et al, 2008).

Malgré ce constat, le nombre des études consacrées aux PME ne reflète guère leur place prépondérante dans l'économie. En 2011, la revue *Management International* n'a publié que trois recherches portant sur les PME sur un total de 30 articles publiés sur 4 numéros, le constat est encore plus marquant pour la *Revue Française de Gestion*, avec trois articles publiés sur 7 numéros (comptant au total 70 articles). Ce pourcentage peu important, se retrouve aussi, dans les 101 communications du 32^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité qui ne dénombre que 5 communications sur les PME.

Lavigne (1999) a essayé d'expliquer ce manque d'intérêt vis-à-vis des PME « *les chercheurs en sciences de gestion ont longtemps perçu les PME comme de simples modèles réduits des organisations de grande taille. La science comptable ne fait pas exception, elle considère encore souvent les PME comme un groupe homogène et a tendance à simplement les comparer avec celles de grande taille. De plus, les chercheurs en comptabilité se sont surtout intéressés à ces dernières qui jouissent d'une grande visibilité, possèdent plus de ressources et se caractérisent, du moins à première vue, par un niveau de complexité plus important »*

Cette idée paraît absurde aujourd'hui, les travaux se rapportant à ces entreprises de petites et moyennes dimensions, ont clairement montré et démontré la particularité de leurs méthodes de gestion, bien différenciées par rapport aux grandes organisations depuis les premières analyses italiennes, comme celles de Bagnasco (1977), Beccatini (1979), Garofoli (1981) et Trigilia (1986)¹¹, suivies des recherches de Nadeau et al, (1987) et Marchesnay (1992) jusqu'à Torrès (2007) et Gueguen (2008).

Il est opportun, à ce stade, de faire un zoom sur les grandes étapes qu'a connu la PME dans les recherches en sciences de gestion, nous reprenons dans ce cas, l'analyse de Julien (2007) qui, dans sa synthèse des recherches publiées pendant trente ans (à partir du milieu des années 70) a distingué trois principales phases :

La première est celle de la pensée des économistes sur les PME ou « de la PME à la grande entreprise » : les premiers économistes purs ne donnaient aucun intérêt à l'effet taille de

¹¹ Selon Julien, P. A. (2007), « Trente ans de théorie en PME : de l'approche économique à la complexité », 75ème congrès de l'ACFAS, Trois-Rivières, Canada.

l'entreprise : celle-ci n'est qu'une boîte noire qui cherche uniquement à maximiser son profit. A la fin de cette phase, certains économistes favorables à la PME vont considérer celles-ci comme une réponse à des marchés spécifiques et des produits particuliers que la grande entreprise ne peut couvrir : le « *small is beautiful* » est né.

La seconde phase est marquée par l'arrivée des gestionnaires dans le monde de la PME. L'auteur désigne cette phase comme étant celle « des PME différentes des grandes entreprises (GE) » : après avoir essayé, sans succès de considérer la gestion de PME comme formelle et explicite (Montebello et al, 1975 ; Saporta, 1986), des études sont apparues dans plusieurs domaines pour montrer que les concepts et les outils de la GE s'accordent mal avec la spécificité de la PME (Mahé de Boislandelle, 1988 ; Ang, 1992 ; Torrès, 2003, Pacitto et Julien, 2006).

La troisième et dernière phase, « les PME et le reste », est marqué par l'intérêt des autres sciences à cette entité économique, les recherches commencent à s'intéresser à l'aspect social de la PME, au facteur humain et à son interaction avec le facteur purement économique. Des recherches en anthropologie (Steward, 1991 ; Basu, 1998) et en psychologie (Scherer, 1984 ; Amabile, 1997) ont vu le jour. Les sociologues aussi se sont penchés sur les entreprises de petites et moyennes dimensions en étudiant l'influence de l'environnement sur le succès de la PME (Larson et Starr, 1993 ; Greve et Salaff, 2003) ou encore le phénomène d'encastrement du dirigeant et de son personnel (Uzzi, 1996).

Pour revenir aux sciences de gestion, c'est essentiellement à partir de la fin des années 80, que la PME est devenue un objet de recherche à part entière (Bergeron et Bélaïd, 2006 ; Villesèque-Dubus et Courrent, 2008), une communauté de **PMistes** est apparue et elle s'élargit de plus en plus « *L'époque où les premiers « PMistes » regrettaient l'absence de travaux dans leur domaine est révolue. La masse de connaissances accumulées est aujourd'hui considérable* ». (Torrès, 2007).

Cette « nouvelle » communauté se regroupe dans plusieurs associations (*International Council for Small Business (ICSB), European Council for Small Business and Entrepreneurship (ECSB), Entrepreneurship, Innovation and Small Business (EISB), Association internationale de recherche en entrepreneuriat et PME (AIREPME), Académie de l'entrepreneuriat*). Celles-ci organisent plusieurs congrès et dirigent plusieurs revues scientifiques parmi les plus renommées (*Revue Internationale de P.M.E., International Small Business Journal, Journal of*

Small Business Management, American Journal of Small Business, Annual Review of Progress in Entrepreneurship Research, Small Business Economics, Revue de l'entrepreneuriat).

Depuis quelques années, essentiellement depuis les travaux de Paradas et Torrès (1994, 1996), la PME n'est plus seulement considérée comme un champ de recherche, les auteurs ont contribué à un changement de perspective, dans le but de mettre l'accent sur le caractère « *inhabituel* » des PME¹² pour reprendre la propre expression des auteurs, la PME a ainsi gagné le statut d'un objet de recherche à part entière.

Malgré cette activité académique très intense autour de la PME, il semble encore indispensable aujourd'hui de continuer sur le même élan; il s'agit d'un contexte encore très riche avec des terrains et des sujets de recherche peu ou pas explorés.

En Tunisie, la PME est un champ de recherche encore largement en friche : les travaux effectués sur les grandes entreprises et sur le secteur bancaire demeurent prioritaires : pour une raison très simple : la disponibilité des données. A cause de l'absence d'une culture d'enquête dans le pays, les chercheurs ont du mal à collecter les informations portant sur la PME et appréhendent, ainsi, d'entamer des travaux de recherches sur ce type d'entreprises.

Les dirigeants, principaux interlocuteurs dans les PME tunisiennes sont les plus difficiles à contacter : réussir à les rencontrer et à les convaincre de répondre à un questionnaire sur la gestion de leurs entreprises était le principal défi de cette étude et sa principale difficulté depuis le lancement de la recherche.

Problématique :

La complexification du monde des affaires, la turbulence de l'environnement et le besoin de flexibilité des entreprises poussent celles-ci, les PME entre autres, à se doter d'outils comptables ; le dépassement de ces derniers engendrerait, selon Dupuy (1987) deux types de risque : un risque de complexification inutile et un risque de non-réduction de l'incertitude.

Ainsi, avec le dynamisme du marché actuel et la concurrence accrue, les dirigeants de PME ont besoin de disposer d'outils de gestion. La thèse de la faible pertinence des données de gestion défendue par les recherches du début des années 1990 (McMahon et Holmes, 1991 ;

¹² Dans ses travaux, les auteurs s'intéressent essentiellement aux PME internationales

Bajan-Banaszak, 1993 ; Nayak et Greenfield, 1994 ; Colot et Michel, 1996) semble exagérée. Celles qui ont pris le relais, publiées à la deuxième moitié des années 1990 et durant les années 2000, ont montré que cette vision du système de gestion ne correspond nullement à la réalité (Chapellier, 1994 ; Curran et al, 1997 ; Lavigne, 1999 ; Reid et Smith, 1999, 2000 ; Germain, 2000 ; Nobre, 2001a ; Lavigne et St-Pierre, 2002 ; Jänkälä, 2007, Mohammed, 2010).

En conséquence, les termes de la problématique peuvent s'apparenter au problème posé par Dupuy (1987), celui de **la simplicité versus la complexité**. « *Simplicité-problématique- du système d'information de gestion, incertitude et absence de formalisation du processus de gestion, les termes du problème sont en place : faut-il alors compliquer celui-ci (au-delà du modèle comptable) pour réduire celui là ? Ou, inversement, le premier rend-il le second inutile ?* » (Dupuy, 1987).

Cette interrogation nous conduit à poser l'hypothèse de la différenciation d'un système de gestion ce qui nous renvoie vers la différenciation d'une partie du système comptable, à savoir le système budgétaire.

Ce travail est consacré à l'étude d'une entité particulière : la PME, dans un contexte spécifique : la Tunisie. Il porte sur l'un des outils de contrôle de gestion : le système budgétaire, sous un angle défini : sa complexification.

Nous posons, ainsi, la problématique suivante :

La complexification du système budgétaire est-t-elle une réponse pertinente aux besoins des dirigeants des PME tunisiennes ? Dans quelle mesure cette pertinence s'allie aux contingences structurelles, socioprofessionnelles et culturelles ?

A partir de cette problématique nous essaierons de répondre aux questions suivantes :

Quelles sont les particularités de la PME tunisienne et celles de son système budgétaire ? Comment peut-on identifier le système budgétaire selon sa complexification ? Quel rôle a le dirigeant au sein de sa PME et comment peut-il influencer son système budgétaire ? L'influence du dirigeant se différencie-t-elle selon son profil ?

Objectifs et contributions théoriques de la recherche :

L'énoncé de la problématique nous permet de déduire les objectifs de cette recherche qui sont les suivants :

1. Elaborer une taxinomie des systèmes budgétaires selon sa complexification
2. Elaborer une typologie des dirigeants tunisiens
3. Identifier les facteurs qui impactent la complexification d'un système budgétaire.

Nous utilisons deux termes différents à savoir (Taxinomie/Typologie) pour décrire respectivement la classification des systèmes budgétaires et des dirigeants : nous reviendrons sur cette différenciation plus loin.

Les deux premiers objectifs correspondent aux deux principaux apports attendus de la recherche, qui sont les suivants :

- ◆ Enrichir la recherche dans le domaine en y introduisant une taxinomie des budgets qui se veut différente et se distingue de celles qui précèdent, en considérant le budget comme un système, en l'approchant selon son organisation, sa production et son utilisation : en un mot, en prenant en compte sa complexification.
- ◆ Apporter à la littérature entrepreneuriale abondante en termes de typologie, une nouvelle dont la principale originalité est d'avoir comme sujet de recherche des dirigeants arabes : et en l'occurrence des dirigeants tunisiens.

Le troisième objectif visant à mettre en évidence les liens de contingence entre certains facteurs structurels et socioprofessionnels et la complexification d'un système budgétaire et trancher ainsi quant aux tendances dans les PME tunisiennes : entre la contingence structurelle et la contingence socioprofessionnelle, lequel des deux prime ? Et y a-t-il des tendances intermédiaires entre les deux contingences comme c'est le cas dans les PME syriennes (Abdallah, 2010) ?

Quant aux contributions théoriques que la recherche voudrait apporter, compte tenu des limites du travail, elles consisteraient à répondre et à relancer le débat sur deux questionnements :

- ◆ L'omniprésence du budget chez les praticiens dans les entreprises malgré les critiques des théoriciens.

Nous ambitionnons à la fin de ce travail de recherche de contribuer à une meilleure compréhension de la forte présence du budget dans les entreprises malgré son dénigrement par la plupart des recherches depuis les années 1990 : pourquoi ce décalage entre la théorie

et la pratique ? Pourquoi le budget reste toujours omniprésent dans les entreprises ? Comment peut – on expliquer théoriquement cette tendance, et enfin l’innovation dans le budget est-elle une preuve de sa pérennité ?

◆ Le retour sur les travaux de Hofstede quant à son approche de la culture arabe.

En élaborant la typologie des dirigeants, nous prenons comme critère le background du dirigeant, c’est-à-dire son âge, son expérience et sa formation sachant qu’il s’agit des caractéristiques des plus utilisées dans les typologies en entrepreneuriat. Nous nous sommes en même temps référés au comportement du dirigeant, en adoptant les cinq dimensions de Hofstede.

Ce choix est loin d’être anodin, nous voulons relancer le débat sur les résultats de l’enquête d’IBM et nous avons profité de ce travail de recherche pour revisiter une littérature managériale abondante entre critiques et défenseurs du travail de Geert Hofstede. Nous analyserons les études se rapportant à la culture tunisienne. Nous tenterons, ce faisant de discuter de la pertinence de l’assimilation de la culture tunisienne à une culture arabe identique dans tous les pays du monde arabe.

Plan de la recherche :

Pour répondre à la problématique de ce travail, nous avons opté pour une démarche classique en partageant le travail sur deux grandes parties

La première partie se penchera sur le principal concept à étudier: le système budgétaire approché dans sa complexification. Elle sera subdivisée en deux chapitres :

Le premier chapitre où il sera question de l’état des travaux sur la genèse du budget dans le monde et en Tunisie, sur la théorisation de cet outil du contrôle de gestion, sur les différents courants qui existent dans la théorie, sur l’intérêt de le considérer comme un système et d’en faire une taxinomie.

Notre attention portera enfin sur la pertinence de l’analyse du SB sous un angle bien particulier, celui de la complexification.

La problématique de la recherche est de vérifier les différentes relations qui pourraient exister entre certains facteurs structurels et socioprofessionnels et la complexification du système budgétaire : ce sera l’objet du deuxième chapitre.

Ce dernier a comme principal objectif, l'identification des facteurs qui impactent la complexification du système budgétaire : cette étude identifie deux catégories de facteurs :

- ◆ Des facteurs structurels émanant de la PME
- ◆ Des facteurs socioprofessionnels qui identifient le background du dirigeant.

Ce chapitre permet de formuler les hypothèses de cette recherche

La deuxième partie a comme principal objectif la réponse aux hypothèses formulées dans la première partie : elle déroule la réalisation de la recherche depuis le socle méthodologique jusqu'à l'interprétation des résultats donnés.

Plus fournie que la première, cette partie se décompose en trois chapitres :

Le premier chapitre identifie les choix méthodologiques du chercheur, brosse les étapes d'élaboration du questionnaire, décrit la période de collecte des données avec ses particularités, ses difficultés et les caractéristiques du terrain de recherche comme il assure une description complète des variables faisant partie de cette recherche.

Le deuxième chapitre se focalise, dans un premier temps, sur les deux variables à construire dans la recherche : la taxinomie du système budgétaire et la typologie des dirigeants, dans un deuxième temps, nous passons à un descriptif du travail statistique effectué pour arriver, à la fin de ce deuxième chapitre, à confirmer ou infirmer les hypothèses formulées à la fin de la première partie.

Le troisième chapitre clôture cette recherche : répondre aux hypothèses formulées est loin d'être suffisant dans un travail doctoral, il est primordial de le finaliser avec une analyse approfondie des résultats du travail statistique d'une part et de mettre en évidence les apports de cette étude.

Dans un premier temps, ce chapitre revient sur le budget, concept clé, pour analyser les résultats de cette étude avant de répondre à une interrogation posée depuis le début de la recherche : Comment et pourquoi le budget reste omniprésent dans les entreprises malgré des critiques de plus en plus virulentes ?

Dans un deuxième temps, on s'intéressera au dirigeant, personnage principal dans la vie d'une PME : après avoir mis en exergue l'un des apports de l'étude ; l'élaboration d'une typologie du dirigeant tunisien, nous ferons un détour par le débat sur la culture en

management, et nous comparons le profil culturel du dirigeant tunisien au profil culturel dans le monde arabe.

PREMIERE PARTIE

La complexification et caractérisation du système budgétaire

Le budget est l'un des outils de contrôle de gestion qui a fait couler beaucoup d'encre : objet de plébiscite et de protestations. De nombreuses études l'ont décortiquées et se sont intéressées à ses nombreuses facettes : sa définition, ses fonctions, sa théorisation (Anthony, 1965 ; Argyris, 1952 ; Merchant, 1981 ; Berland, 1999) et aussi ses défaillances et son déclin (Loeb 1995 ; Hope et Fraser, 1999, 2003).

Dans ce travail, nous nous intéressons au système budgétaire dans les PME tunisiennes. L'approche de ce dernier sous l'angle de sa complexification nous semble pertinente pour de nombreuses raisons, qui tiennent, entre autres :

- ◆ Au caractère dynamique de l'outil de contrôle de gestion qu'est le budget : il s'adapte aux besoins qui diffèrent d'une période à une autre et d'une entreprise à une autre.
- ◆ A sa nature : le système budgétaire englobe différentes interactions entre ses composantes.

Ce sont les déterminants de la complexification du système budgétaire que nous essaierons d'identifier, le but est de répondre à l'interrogation suivante : dans quelle mesure, la complexification du système budgétaire s'allie-t-elle aux contingences structurelles, socioprofessionnelles et culturelles ?

Une des particularités de ce travail tient au contexte choisi : la Tunisie. Quelles sont les spécificités budgétaires des PME de ce pays et les déterminants de cette spécificité ?

Toutes ces interrogations nous mènent à organiser la première partie de la manière suivante :

Le premier chapitre est consacré à l'outil budgétaire, il reprend les écrits relatifs à plusieurs aspects : depuis l'émergence de la notion elle-même jusqu'aux critiques qui tendent à la remettre en cause. Nous expliquerons également le choix, fait ici, d'étudier le budget sous l'angle de la complexification, en passant en revue les nombreuses approches théorique qui légitiment ce choix.

Le deuxième chapitre est consacré entièrement aux facteurs contingents qui pourraient avoir un impact sur le système budgétaire : sur sa complexification en particulier.

Chapitre 1 :
Du budget au système budgétaire

Chapitre 2 :
**Les facteurs de la complexification
du système budgétaire**

Section 1 : Le budget : de l'émergence à la critique

Section 2 : La complexification du système budgétaire

Section 1 : les facteurs structurels

Section 2 : les facteurs socioprofessionnels du personnage clé dans la PME

Section 3 : Les dimensions culturelles pour parfaire l'image du dirigeant

CHAPITRE PREMIER

Du budget au système budgétaire : transposition en contexte tunisien

Depuis plus d'une cinquantaine d'années, les recherches sur le budget constituent le cœur de la recherche en contrôle de gestion. Notre objectif étant de spécifier cet outil en tant que *système* évalué selon sa *complexification*, il nous a semblé utile dans un premier temps de procéder à quelques rappels pour une meilleure connaissance du budget : son histoire, les approches théoriques qui ont enrichi sa littérature et toute la controverse qu'il connaît depuis les années 90.

L'idée n'est pas de présenter, d'une façon exhaustive, les recherches portant sur les budgets, nous proposons juste d'illustrer que **les budgets sont incontournables et tendent à se complexifier**

Cette approche, à savoir la complexification, est le fil conducteur de ce premier chapitre pour trois principales raisons :

- ◆ Depuis son émergence, le budget reste dynamique puisqu'il ne cesse de se transformer pour mieux s'adapter à son contexte.
- ◆ La complexification est synonyme de sophistication : le budget devient de plus en plus élaboré.
- ◆ L'existence de plusieurs théories qui essaient d'approcher le budget est une preuve de complexification.

Ces considérations nous confortent quant au choix de la complexification comme angle d'attaque pertinent pour l'étude du budget.

De là le souci de départ de ce travail de recherche : le budget peut s'articuler en système ; il faut donc parler de « système budgétaire » (désormais SB) évalué selon sa complexification.

La classification d'un système budgétaire selon sa complexification s'effectue selon une méthode quantitative bien spécifique : la taxinomie.

Ainsi, ce chapitre focalisé sur le budget s'articule en cinq points principaux : nous commencerons par l'histoire du budget dans la littérature managériale, puis, nous identifierons les approches théoriques construites autour du budget, qu'elles soient managériales ou sociologiques, nous continuerons avec un essai d'analyse des critiques faites aux budgets, ensuite, nous nous attarderons sur un des axes de recherche sur le budget, à savoir la construction de taxinomies, enfin, nous expliquons notre intérêt pour la notion de complexification afin d'identifier les différents types de systèmes budgétaires qui pourraient être présents dans les PME tunisiennes.

Section 1 : Le budget, un siècle d'histoire

Commencer ce travail de recherche par une immersion dans l'histoire du budget est loin d'être gratuit, la conception de l'histoire en sciences de gestion est énormément enrichissante, malgré l'aversion de bon nombre de chercheurs pour cette mixtion.

1. L'émergence du budget dans le monde et en Tunisie

Certes, il peut paraître étrange d'associer l'histoire à la gestion ; ce sont deux sciences de nature complètement différente ; Donnadiou (2006) a donné dans son article un tableau repris de l'épistémologue allemand J. Habermas, qui propose une typologie des sciences : ainsi, *« l'histoire fait partie des sciences « historico-herméneutiques », c'est une science morale ou science de l'esprit, son objet est la tradition, elle ne tend pas vers l'explication des faits mais s'applique à les décrire »* (Donnadiou, 2006)

Quant à la gestion, elle fait partie des sciences praxéologiques ou encore « sciences de l'activité » tout comme la sociologie, l'économie ou encore la politique, ces sciences ne se contentent pas d'enregistrer la réalité, mais visent, au-delà de la connaissance, à la modifier.

Cette association entre ces deux sciences si dissemblables ne peut qu'enrichir le domaine des sciences de gestion (Berland et Pezet, 2000). Celle-ci est appelé transdisciplinarité (Piaget, 1970) : *« un savoir qui parcourt diverses sciences et qui peut rendre les frontières instables »*¹³.

Dans cette perspective, deux courants de recherches coexistent.

¹³ Cité par BOLLECKER, M et AZAN, W. (2009), « L'importation des cadres théoriques dans la recherche en contrôle », Comptabilité, Contrôle, Audit, Tome 15, Vol°2, p 61-86.

Le premier défend l'idée suivante : l'histoire est utile en sciences de gestion , tel est par exemple le cas d' Anne Pezet (1998) dans sa thèse où elle établit un modèle théorique à partir de données historiques qui, à son sens, sera « utile » à la prise de décision des gestionnaires d'aujourd'hui dans les mêmes industries¹⁴.

Le second courant de recherche déclare que « *l'étude de l'histoire est indispensable pour comprendre* ». C'est Nikitin (1997) qui affirme qu'elle est plutôt indispensable ; l'étude de l'histoire ne donne pas de solutions aux problèmes d'aujourd'hui mais à partir de cette connaissance, elle permet d'apprendre à créer de nouvelles solutions adaptées au contexte présent.

Nous adoptons la dernière perspective : commencer notre étude par un retour en arrière dans le but de comprendre les prémices du budget, nous paraît nécessaire pour mieux cerner son évolution et ses différents liens avec l'entreprise et ses acteurs. Ceci nous permettra aussi de comprendre les raisons pour lesquelles cet outil de gestion passe de la gloire à la déchéance dans certaines entreprises et pour certains chercheurs et praticiens.

L'histoire de la comptabilité, en particulier, a commencé à intéresser les chercheurs comptables depuis le congrès de l'AFC en 1990, avec un atelier qui a été dédié à ce thème, une première encouragée par la mise en place, en 1988, d'un groupe d'études en histoire de comptabilité à l'ordre des experts comptables. En 1995, il y a eu les premières journées AFC consacrées exclusivement à l'histoire de la comptabilité, entre temps en 1992 et 1993, les premières thèses en histoire de la comptabilité ont été soutenues¹⁵. Colasse (1999) a considéré cette réapparition de l'Histoire dans les écrits de comptabilité comme un « *nouveau décollage* » après une « *longue éclipse* » depuis la fin de la seconde guerre mondiale.

Dès lors, d'autres travaux de recherches ont vu le jour. Cette perspective ne cesse d'intéresser les chercheurs dans ce domaine, le bilan est respectable mais loin d'être complètement satisfaisant : « *l'histoire de la comptabilité est un nouveau courant de*

¹⁴ A. Pezet a effectué une analyse historique de cent ans (1890-1990) à partir de 13 études de cas sur un site de production d'aluminium chez Pechiney pour une représentation de la décision d'investissement.

¹⁵ Thèses Nikitin M. (1992), *La naissance de la comptabilité industrielle en France*, thèse de Doctorat es Sciences de Gestion, Université Paris Dauphine.

recherche qui s'est affirmé, mais, il est encore loin d'avoir atteint sa maturité ». (Lemarchand et Nikitin, 1999)

Nous pouvons répartir les études portant l'histoire en sciences de gestion, selon les époques: une ancienne et une autre contemporaine.

Les recherches traitant de l'histoire ancienne restent rares, Ezzamel (2009) a mis en évidence l'importance de la comptabilité dans l'Egypte antique après avoir examiné théoriquement dans une étude plus ancienne la relation entre la comptabilité, l'écriture et l'argent non seulement dans l'Egypte antique mais aussi en Mésopotamie¹⁶ (2002), Cossu aussi s'est intéressé à la Mésopotamie dans deux de ces articles (1995, 1996).

Quant aux études traitant de l'époque contemporaine, elles sont nettement plus nombreuses. Certains auteurs qui se sont limités à *l'histoire immédiate*, comme la désignent Lemarchand et Nikitin (1999), se sont intéressés à la comptabilité financière ; Durand (1991) s'est intéressé aux premiers pas de la normalisation en France depuis 1885 et son retard quant à l'unification des bilans, Lemarchand (1994) s'est penché sur le rôle de Brochant de Villiers, inspecteur des mines entre 1824 et 1840, dans l'imposition de certaines règles comptables. Quant à Standish (1990), il a essayé d'interpréter les circonstances qui ont conduit à l'établissement du Plan Comptable Général sous le régime de Vichy.

La comptabilité analytique et le contrôle de gestion ont aussi suscité énormément l'intérêt des chercheurs ; ceci a commencé dans les années 30, avec les travaux de Littleton (1933) et Edwards (1937) puis ceux de Solomons (1952) et Garriet (1954). Nikitin (1990, 1992) tout comme Boyns et *al* (1996) qui ont traité la comptabilité des coûts. En 2009, Levant et Zimnovitch ont essayé de dégager quatre périodes marquant le progrès des techniques de calcul de coûts : 1880-1910, le moment de la comptabilité industrielle ; 1910-1930 : l'influence des méthodes américaines en France ; 1930-1950 : les développements des sections homogènes ; 1950-1960, l'apparition des méthodes autonomes d'équivalence.

Les auteurs se sont tous mis d'accord : c'est la révolution industrielle avec la multiplication des grosses manufactures qui a provoqué le besoin de maîtriser les coûts pour la prise de

¹⁶ La Mésopotamie s'étendait du Kurdistan au golfe Persique, englobant l'actuelle Turquie, l'Iraq et la Syrie.

décision, ces entreprises avaient besoin d'asseoir cette dernière sur des informations chiffrées.

En Grande Bretagne, par exemple, la compagnie Carron avait mis en œuvre un système de calcul des coûts en répartissant les frais généraux entre les différents établissements et en fixant des prix de cession interne (Boyns et al, 1996). En France, le meilleur exemple d'entreprise industrielle est celui des forges d'Oberbrück en Alsace qui utilisaient le calcul des coûts dans un système en partie double. Trois autres grandes entreprises ont, à leur tour, connu un grand bouleversement en adoptant un système de comptabilité industrielle entre 1820 et 1830, à savoir Saint Gobain, Les Cristalleries et les forges d'Allevard.

Dans ce qui suit, nous nous focalisons sur les recherches portant sur l'histoire du budget. Nombreuses sont celles qui se sont intéressées à l'époque contemporaine. Elles sont toutes d'accord sur le fait que les premiers budgets dans les entreprises privées ont vu le jour chez deux entreprises américaines des plus importantes au début du 20ème siècle, à savoir Du Pont de Nemours, fondée en juillet 1802, spécialisée dans la fabrication de poudre à canon et General Motors, fondée en 1908, spécialisée dans la construction automobile (Berland, 1999 ; Komarev, 2007).

C'est Pierre Samuel de Nemours avant même 1910, qui a utilisé, pour la première fois les budgets d'investissements et les budgets opérationnels (Kaplan, 1984), puis, après l'acquisition de General Motors entre 1918 et 1920, cette dernière a connu de gros changements organisationnels avec la mise en place des techniques de suivi comptable et de contrôle budgétaire.

Nous voulons pousser davantage notre étude vers l'histoire ancienne des budgets avant d'arriver à l'époque contemporaine. Et puisque notre intérêt est surtout axé sur les budgets dans les entreprises tunisiennes, nous avons été amenés à nous intéresser à l'aire arabo-musulmane, qui a connu une civilisation florissante pendant des siècles. Nous avons glané des informations dans les ouvrages d'histoire contemporaine portant sur cette région du monde.

Cette curiosité s'appuie sur une hypothèse plausible : le monde dit arabo-musulman, ayant connu une longue époque d'épanouissement des sciences mathématiques, de la médecine,

de la littérature et de la philosophie, pouvait nous surprendre par l'existence de pratiques de gestion évolutives.

C'est aussi notre volonté d'enrichir ce travail qui nous a incités à nous plonger dans l'histoire de cette époque et cet effort a finalement porté ses fruits.

Entre le VII^{ème} et le XIII^{ème} siècle, la civilisation islamique a connu son âge d'or grâce à ses conquêtes militaires. Cette expansion rapide a permis à l'empire d'étendre son commerce de l'Espagne en Europe jusqu'à l'Inde en passant par les pays d'Afrique.

L'empire s'est enrichi rapidement mais il fallait toujours respecter certaines règles comme le partage équitable des butins de guerre, la gestion des impôts selon les communautés. Ce besoin d'une gestion saine et efficace des recettes de l'Etat a donné naissance au « *Diwan* ».

Dans un ouvrage de référence en histoire et en sociologie, *Al-Muquaddima*¹⁷ (« les Prolégomènes » ou « l'Introduction »), Ibn Khaldoun, un historien et philosophe de l'Ifriqiya (l'ancienne Tunisie) du XIV^{ème} siècle, a retracé l'histoire de l'apparition de cette fonction. Le premier « Diwan » a été instauré avec le besoin urgent de gérer l'argent du califat issu des conquêtes militaires. C'est durant le califat d'Omar ibn al-Khattab (634-644), deuxième calife de l'islam après le décès du Prophète, que le premier « Diwan » a été instauré pour répondre au besoin urgent de gérer l'argent amassé lors des grandes conquêtes militaires.

Le mot « Diwan », d'origine persane¹⁸, désignait au début un bureau des impôts fonciers (Diwan al Kharaj) mais il devait s'élargir et englober tous les services administratifs et fiscaux.

A l'époque contemporaine, la première difficulté qui apparaît dans cette incursion dans l'histoire du budget en Tunisie est l'absence totale de recherches académiques ou de statistiques sur le sujet. Le manque d'information nous contraint à limiter notre recours à

¹⁷ Dans son ouvrage intitulé « La Berbérie musulmane et l'Orient au moyen âge », Gorges Marçais, un orientaliste français a décrit cet ouvrage : « *l'œuvre d'Ibn Khaldoun est un des ouvrages les plus substantiels et les plus intéressants qu'ait produit l'esprit humain* ». La *muqaddima* est l'ouvrage introductif d'une monumentale *Histoire des Berbères*. Ibn Khaldoun développe dans ce livre - souvent considéré comme une œuvre fondatrice par les sociologues et les historiens - une théorie de l'histoire du monde et du monde arabo-berbère en particulier.

¹⁸ D'après Ibn Khaldoun, en persan le mot *divan* et le mot *fou* se ressemblent : Le roi Khosro 1^{er} était émerveillé par la perspicacité et l'intelligence de ses secrétaires : « *Dîvâneh* », voulant dire démons et fous... De là dérive le mot *dîvân*, qui désigne les secrétaires.

l'histoire des budgets en Tunisie à la budgétisation dans le secteur public depuis la colonisation française.

En effet, avant le protectorat, au milieu du XIX^{ème} siècle, aucun budget régulier n'était établi. D'ailleurs, la fuite de *Mustapha Khaznadar*, trésorier de la Régence de Tunis avec l'ensemble des recettes d'une année entière, illustre le désordre qui régnait dans les finances de l'Etat tunisien. Quelques tentatives de réforme ont été entreprises avant l'établissement du protectorat français notamment par le ministre Kheireddine Pacha en 1873 pour assainir la situation, mais sans grand succès (Chikhaoui, 2007)

Au moment où l'outil budgétaire s'imposait en Amérique puis en Europe et en France, la Tunisie se trouvait sous le protectorat français (1881-1956). La colonisation française a laissé ses empreintes sur le mode économique et la gestion des entreprises même après l'indépendance du pays.

Pendant la colonisation, les administrations en Tunisie adoptaient les mêmes politiques de travail que celles de la France, les autorités françaises ayant progressivement introduit leurs règles et principes budgétaires, notamment à travers les décrets beylicaux du 12 mars 1883 et du 19 décembre 1883. Dans la plus grande entreprise publique française, à savoir les Chemins de fer, les modalités des budgets à la SNCF ont été transposées de l'autre côté de la méditerranée, à la SNCFT (Société Nationale des Chemins de Fer Tunisienne).

Les 12000 fonctionnaires français ont été tous rapatriés entre 1959 et 1960, mais les entreprises tunisiennes, désormais toutes publiques, n'ont pas changé leur mode de gestion et le recours au budget est resté fréquent. La budgétisation a aussi été adoptée sans obstacles dans la gestion des entreprises privées dont certaines existent encore aujourd'hui et utilisent le même outil budgétaire (Magasin Général, 1920 ; Société de fabrication de boissons de Tunisie, 1925 ; Ben Yedder société de torréfaction de café, 1934 ; Café Ellouze, 1934).

Actuellement en Tunisie, les administrations publiques gardent toujours leurs budgets, tout comme la plupart des grandes entreprises privées qu'elles soient anciennes ou récentes sur le marché.

A ce stade, nous pouvons souligner l'idée suivante : en Tunisie, l'application du budget est une norme quasi universelle qui ne concerne pas uniquement les grandes entreprises

publiques ou privées mais englobe aussi les entreprises de petites et moyennes dimensions : l'adoption du SB par celle-ci comporte *a priori* une part de mimétisme, ce qui nous amène à l'interrogation suivante : le SB affiche-t-il des particularités « locales » ? Des particularités découlant de son utilisation dans les entreprises d'un pays spécifique à plusieurs titres ?

C'est le SB de la PME tunisienne que nous ambitionnons d'identifier dans la présente étude.

Après ce bref aperçu sur l'apparition des budgets dans le monde et en Tunisie, il est important d'approfondir la question en nous penchant sur la place du budget aujourd'hui.

2. Le budget dans l'entreprise contemporaine

En 1994, l'un des *Big Four*, le cabinet d'audit et de conseil KPMG et l'Association des directeurs financiers et contrôleurs de gestion (DFCG) ont effectué un sondage sur les pratiques budgétaires intitulé « *Faut-il tuer les budgets ?* », les résultats sont marquants ; le budget est décrit comme trop détaillé, trop complexe, une entreprise sur deux le trouve trop lourd. Le budget est aussi trop long à boucler, seules 45% des entreprises le finalisent avec un dépassement de trois mois et pour 70% des entreprises interrogées, les pratiques budgétaires tuent l'initiative. Doblin et Bayon (1994) reprennent les trois critiques déjà fournies par le sondage de KPMG-DFCG à savoir ; le budget qui tue l'initiative, trop lourd et long à boucler. Loeb (1995) a défini d'une façon simple et ironique le budget en le décrivant comme un exercice de minimisation : tout le monde est occupé à négocier les chiffres les plus faibles possibles. Même dans le domaine bancaire, le budget n'a pas été épargné lorsqu'il a été décrit par Nolan (1998) comme « *onéreux, fastidieux et douloureux* ».

Un tour d'horizon de la littérature portant sur ce sujet met en évidence cinq motifs majeurs d'insatisfaction : la longueur des délais de production des budgets, les tableaux imposés par la direction avec trop de détails souvent sans importance, la lourdeur de la procédure, les contraintes liées au planning à respecter et enfin la monopolisation et la démotivation du personnel.

Dans cette partie du travail, nous commencerons par une synthèse des premiers articles qui ont étudié certaines défaillances de l'outil : le « Best budget ». En second lieu, nous nous intéresserons aux recherches dites « révolutionnaires » apparues tout autour de la publication du fameux rapport du CAM-I qui met en évidence les faiblesses de la

budgetisation traditionnelle : le « Beyond budgeting ». Ensuite, et compte tenu des déficiences de la budgetisation classique, nous exposerons le « better budgeting », qui constitue un essai de réconciliation entre l'environnement d'aujourd'hui et l'avènement des nouveaux outils de gestion du budget classique : un courant qui porte sur les innovations dans les budgets.

2.1 Critiques visant l'amélioration : « Best Budget »

Les premières critiques ont vu le jour dès les années 1950. En 1956, Loncar a écrit : « *Pour les managers, le budget est devenu le symbole de l'oppression, un mauvais souvenir,... un objet à regarder avec suspicion et méfiance* »¹⁹

Mais c'est surtout à partir des années 1970- 1990 que les approches théoriques telles que la théorie de contingence et la théorie des relations humaines, de part leur nature, ont mis le doigt sur les imperfections du processus de budgetisation adopté par les entreprises.

Les anomalies les plus citées et les plus étudiées sont :

1. L'effet de l'environnement incertain (Ansoff, 1977 et Anthony, 1988)
 2. Le problème de la participation budgétaire (Swieringa et Moncur, 1972 ; Burns et Waterhouse, 1975)
 3. Le slack budgétaire (Lukka, 1988 ; Dunk et Nouri, 1998)
 4. L'évaluation de la performance (Hopwood, 1972 et Otley, 1978)
- Le budget et la turbulence de l'environnement : Miles, Snow et Pfeffer (1974)²⁰ ont noté que, jusqu'à la moitié du XX^{ème} siècle, les théoriciens ignoraient l'environnement. Ces auteurs ont aussi remarqué que les études se fondaient sur une vision héritée du taylorisme qui devait s'appliquer en toutes circonstances. Ainsi, les résultats des études convergeaient quand elles étaient réalisées sous certaines conditions. C'est la recherche de ces conditions qui a permis d'intégrer une dimension contingente dans la relation structure - environnement.

Quant à étudier uniquement la budgetisation, c'est Ansoff en 1977 qui a posé le problème de l'inefficacité des budgets dans un environnement incertain. Pour pallier à cette déficience, il a proposé de remplacer le classique (plans-programmes-budgets) par

¹⁹ D'après la traduction faite par Sponem (2004).

²⁰ Cité par MINTZBERG. H, (1982), « *Structure et dynamique des organisations* », Les Éditions d'Organisation.

un autre modèle qui tiendra compte de la différence entre les activités routinières et celles nouvelles ; pour chaque type d'activité, un modèle de contrôle distinct. La même idée a été reprise par Anthony (1988) qui a clairement recommandé que le budget doit être appliqué, seulement, aux activités routinières et stables. Il a précisé que pour les activités non courantes, il n'est pas nécessaire d'élaborer un budget, le taux élevé d'incertitude rendrait le budget inefficace, un point de vue, qui reste discutable, parce que une représentation formelle vaut mieux qu'une absence totale d'une quelconque représentation.

Anthony (1988) a consacré une bonne partie de son chapitre 7 intitulé « variations dans les pratiques de contrôle de gestion » à l'influence de l'environnement ; il a indiqué que :

«Les facteurs de l'environnement externe, qui influencent la fonction contrôle de gestion, peuvent être organisés sur un axe représentant l'incertitude. Ceux associés à un environnement hautement incertain sont placés à une extrémité et ceux associés à un environnement relativement prévisible sont à l'autre. L'incertitude résulte à la fois d'une connaissance inadéquate du déroulement des activités présentes ou de celles à venir, et de la difficulté de prédire les retombées d'une action donnée. »

Anthony (1988) déclare clairement que les pratiques budgétaires qui restent essentielles dans un environnement stable et prévisible « Budgets détaillés, analyse des écarts », deviennent, selon lui, optionnelles et peu importantes si l'environnement est turbulent « budgets évaluation subjective ». Notons que l'auteur, formule l'idée suivante sans pour autant la démontrer.

Ces auteurs défendent l'idée suivante : le budget est une pratique inadéquate à la turbulence de l'environnement, il devient une évaluation approximative voire obsolète. Ils sont les premiers à remettre en cause le budget dans une situation d'incertitude : **La complexification du SB peut elle être une réponse à l'incertitude de l'environnement ?**

- La participation budgétaire : elle est considérée comme le domaine de recherche le plus étudié en contrôle de gestion²¹ (Chalos et Poon, 2001). Les auteurs s'accordent à dire que le budget imposé est source de mécontentement et que la participation a beaucoup d'effets positifs. (Becker et Green, 1962)

Ceci a commencé depuis les travaux d'Argyris (1952) et Hofstede(1967) ; l'étude du premier a donné le résultat suivant : « *les opérationnels perçoivent le budget comme un moyen de pression utilisée par la direction, ce qui augmente la tension au sein du travail* ». Après avoir expliqué l'importance de l'aspect humain dans le travail en général et dans la budgétisation en particulier en insistant sur le fait que le problème n'est pas le budget mais son utilisation « corrompue », il propose comme solution la participation des opérationnels à la fixation des objectifs. Il développe son idée en notant que la participation modèrera les exigences parfois surréalistes des financiers et permettra aux opérationnels d'adopter les objectifs. La participation permettra l'épanouissement des opérationnels et palliera toute forme de pression qui ne peut avoir que des effets néfastes sur le travail.

Dans le même sens, Hofstede (1967) insiste sur l'importance majeure de la participation qui donnera une plus grande motivation pour atteindre les standards. Son étude vise surtout à un équilibre efficace entre le contrôle « nécessaire » des superviseurs et l'autonomie « non négociable » des opérationnels.

Swieringa et Moncur (1972) ont fait émerger une typologie de comportements face à la budgétisation. Cette typologie est liée à plusieurs facteurs de contingence comme la taille de l'entreprise, l'ancienneté du personnel ou les relations entre collègues. Quant à Chenhall (1986), il a travaillé sur des couples supérieurs-subordonnés. Son étude a montré que les attitudes face au budget sont plus favorables lorsque la communication est fluide entre les partenaires et dès lors que le couple est homogène. La même année Govindarajan a aussi démontré que la participation budgétaire sur la performance est positive dans un environnement incertain.

²¹ Shields et Shields (1998) se sont intéressés à 47 études qui ont fait de la participation budgétaire leur principal thème d'étude parmi lesquelles nous pouvons citer : Brownell (1981, 1982 et 1983), Chenhall, (1986), Dunk (1990, 1992 et 1993), Govindarajan (1986), Kren (1990, 1992), Mia (1987, 1988) et Nouri et al. (1995).

En s'intéressant à la participation budgétaire, toutes ces études et bien d'autres ont montré les effets non contestables de celle-ci sur l'efficacité du budget : ainsi, une entreprise qui fait participer les opérationnels à l'élaboration des budgets, est plus performante (même si, rares sont les recherches qui ont étudié l'effet direct de la participation sur la performance). De plus, une participation à l'élaboration budgétaire de la part des opérationnels rend la motivation et la satisfaction au travail plus importante que dans une entreprise où le budget est perçu comme un moyen de pression. Loin de critiquer pour amoindrir l'importance du budget, ces études permettaient à ce dernier d'évoluer pour être encore plus efficace et accomplir au mieux sa tâche.

L'introduction de la participation des opérationnels dans la préparation des budgets est un changement notoire : nous pouvons parler de complexification dans le SB due à l'augmentation et la diversification des personnes (managers/opérationnels) qui produisent les budgets et décident de leurs objectifs

- Le slack budgétaire : Le slack est défini comme suit « *la sous estimation intentionnelle des revenus et capacités de production et/ou la surestimation des coûts pour accomplir une tâche* » (Dunk et Nouri, 1998). Les responsables de la préparation des budgets sous-estiment délibérément leurs revenus et augmentent au même temps leurs dépenses, ils créent ainsi ce qu'on appelle un slack budgétaire.

Le slack budgétaire est fortement répandu comme l'a noté Jensen (2001,2003). Naro (1998) a expliqué l'origine de l'utilisation du terme Slack qui vient du « slack organisationnel » introduit par Cyert et March (1963) qui veut dire « *la différence entre le montant total des ressources disponibles dans l'organisation et le montant minimum nécessaire pour maintenir la coalition des acteurs* ».

Plusieurs auteurs s'y sont intéressés surtout entre 1960 et 1980. Naro (1998) a présenté une revue de la littérature anglo-saxonne qui s'est intéressée au slack budgétaire²². Parmi

²² Le travail de Gérald Naro est une revue de la littérature portant sur les aspects comportementaux de la gestion budgétaire, dans son étude portant sur des articles de revues anglophones, il a passé en revue, les recherches publiées depuis 1950 portant sur :

- L'influence du mode d'évaluation sur les attitudes au travail et la performance
- Le slack budgétaire
- Participation, motivation, satisfaction et performance

les auteurs cités par Naro (1998), on peut citer Schiff et Lawin (1970), Merchant, (1985), Chow, Cooper et Haddad (1991), Kren (1993) et Nouri (1994).

La plupart des études sur le slack budgétaire s'accordent à dire qu'une gestion budgétaire rigide où le système de récompenses est fortement lié aux résultats budgétaires, augmentera les risques de la présence d'un slack budgétaire (Chow, Cooper et Haddad, 1991 ; Merchant, 1985 ; Nouri, 1994). Les premiers auteurs ont montré qu'un système de rémunération fondé sur la confiance réduit le slack. Quant à Merchant (1985), il affirme qu'un des facteurs de propension à créer un slack est bel et bien l'existence des demandes de justification sur les écarts.

Pour Nouri (1994), la forte implication au travail de la part des managers est souvent associée à une faible tendance à créer du slack. D'autres auteurs ont réussi à montrer que la participation budgétaire dans une entreprise favorise la diminution du slack budgétaire, Govindarajan (1986), en s'intéressant aux entreprises évoluant dans un environnement incertain, a exposé que plus la participation est favorable dans une entreprise plus les attitudes des managers sont positives, ce qui réduit le slack.

Les études les plus récentes ont proposé des moyens pour lutter contre le slack : en 2002, par exemple, Fisher et al ont recommandé un système de communication fluide des résultats budgétaires. Jensen (2003), dans un article au titre très ironique: « *Payer les personnes pour qu'ils mentent : la vérité sur le processus budgétaire* », critique ouvertement les entreprises dont les pratiques budgétaires sont rigides, à savoir celles qui poussent leurs managers à mentir et punissent ceux qui disent la vérité²³.

L'article de Lukka (1988), dont l'objectif est de déterminer les raisons de l'apparition du slack budgétaire dans les entreprises, a mis en exergue trois motifs :

- Les opérationnels sous-estiment l'évaluation de leurs propres performances pour avoir une meilleure marge de manœuvre et pour atteindre, sans grande pression, les objectifs prévus par les prévisions budgétaires.
- La direction vise la motivation de ses cadres opérationnels, ce cas de slack budgétaire est sans doute le seul à pouvoir être considéré comme étant positif.

²³ « *It encourages managers to lie and cheat, lowballing targets and inflating results, and it penalizes them for telling the truth*²³ » Jensen, (2001).

- La déviation des ressources organisationnelles, ce cas de slack budgétaire est le plus grave pour l'entreprise.
- Le budget et l'évaluation de la performance : L'évaluation de la performance est sans conteste le thème majeur de deux des chercheurs les plus connus à savoir Otley (1978) et Hopwood (1972).

Hopwood (1972) avertit contre l'utilisation exclusive des informations comptables dans l'évaluation de la performance de l'entreprise parce qu'on peut tomber dans le piège de la stricte amélioration de la performance financière, ce qui est loin d'être l'objectif principal de l'outil budgétaire. L'idée motrice de l'étude est la suivante : l'obligation d'atteindre les objectifs des budgets peut être source de conflits.

Six ans plus tard, Otley (1978) propose une extension de ce travail vers la performance organisationnelle même s'il contredit son ancien directeur de thèse sur un point principal. En effet, en reprenant le travail d'Hopwood, Otley (1978) n'a pas trouvé de différences significatives entre les trois styles de gestion et le niveau de stress se trouvant au sein des services. L'auteur pense qu'il n'y a pas de « meilleur style » dans l'utilisation du budget mais ce dernier doit être adapté aux particularités de chaque entreprise et de son environnement.

D'autres auteurs ont étudié ce lien entre la performance et l'utilisation des données comptables comme Govindarajan (1984) qui a trouvé que dans un environnement incertain, les managers évaluent la performance d'une manière plus subjective. Pour Dunk (1992), l'évaluation de la performance par les données budgétaires est efficace dans une entreprises où l'automatisation des procédés est élevée. Par ailleurs, selon Abernethy et Brownell (1997), dans des services où les exceptions sont nombreuses, le contrôle doit faire appel à d'autres modes d'évaluations de la performance, loin des données comptables procurées par les pratiques budgétaires.

2.2 Critiques visant l'abandon : « Beyond Budget » :

La remise en cause des pratiques budgétaires s'est intensifiée tout autour des travaux de Cam-I, depuis celle de Jordan sur les raisons d'insatisfaction de la procédure budgétaire (1986) jusqu'à ces dernières années (Berland, 2008 ; Sponem, 2010). Si les entreprises s'accrochent toujours à leurs budgets, ces derniers subissent de vives critiques de la part des praticiens et des chercheurs. Les recherches scientifiques et les enquêtes sur le terrain n'ont fait qu'évaluer et répertorier les différentes défaillances du budget comme outil de contrôle de gestion (Schmidt, 1992 ; Newing, 1994 ; Hope et Fraser, 1997 ; Banham, 2000).

Dans sa recherche, Jordan (1986), présente deux principales critiques ; il indique que la responsabilité des opérationnels est limitée par une procédure écrite souvent imposée par les supérieurs hiérarchique. De plus, le budget est présenté comme une autorisation de dépenses avec quelques contraintes, l'auteur dénonce aussi le manque de formation des responsables opérationnels, le manque de modèle de simulation, l'irréalisme des budgets, la longueur excessive de la procédure budgétaire et enfin le manque de suivi et d'analyse des réalisations.

Selon Schmidt (1992), le budget n'est plus crédible parce qu'il ne correspond plus à l'évolution de la structure et des responsabilités, de plus les coûts sont automatiquement reportés d'une année à une autre et augmentées sans qu'il n'y ait aucune remise en cause.

Deschamps et al (1994) ont intitulé leur article « *Budget annuel, arrêtez le supplice !* », dans ce papier, les auteurs demandent comment les entreprises, conscientes de toutes les défaillances du budget, en font encore. Sur ce point, ils ironisent, en écrivant : « *Même si une entreprise sur deux reconnaît la nécessité d'en simplifier les procédures, elles s'accrochent unanimement à leur bible à chiffres comme un noyé à sa bouée. Curieuse bouée pourtant, qui prend l'eau à peine mise à flot.* » (Deschamps et al, 1994). Quant à Loeb (1995), il a défini d'une façon simple et ironique le budget en le décrivant comme un exercice de minimisation : tout le monde est occupé à négocier les chiffres les plus faibles possibles. Quant à Henderson (1997), il trouve l'élaboration des budgets onéreuse, longue et procédurale. Kroll (1997) était encore plus virulent quand il a décrit le budget comme un « number-crunching » (remplissage de tableaux), l'auteur assure que le processus budgétaire a échoué dans la prise en compte des informations vitales par l'entreprise. Ce qui a le plus marqué l'auteur, c'est la capacité du budget à monopoliser le personnel. Dans le même sens, Deschamps et al (1994) ont présenté les chiffres suivants : en moyenne, le « *fignolage* » des budgets occupe entre 400 et 600 jours/homme, soit l'équivalent de trois personnes à plein temps pendant un an.

Même dans le domaine bancaire, le budget n'a pas été épargné lorsqu'il a été décrit par Nolan (1998) qui l'a trouvé onéreux, fastidieux et douloureux. Quant à Fanning (1999), consultant du cabinet KPMG, il s'est intéressé aux pratiques budgétaires dans son article paru dans le management accounting où il dénonce, entre autres, son inefficience et son inefficacité.

En 1999, une étude effectuée par le Harvard Management Update présente d'autres critiques, à part celles données à l'unanimité par tous les autres auteurs. En premier lieu, l'étude montre que le budget n'aide pas à se focaliser sur les indicateurs actuels de

performance. Par ailleurs, l'une des principales défaillances du budget est de considérer le personnel comme un centre de coût, en dernier lieu, le budget compartimente l'entreprise en petites unités de gestion. Dans une enquête effectuée sur 42 entreprises françaises, Zecri (2000) a voulu délimiter les motifs de mécontentement des gestionnaires à propos de la gestion budgétaire. Selon l'auteur, la pyramide budgétaire, les différents budgets et leurs interconnexions, fonctionnent *sous contraintes, de résultats à obtenir, de coûts de produits ou de services à ne pas dépasser, de croissance de chiffre d'affaires, de limitation de l'investissement et du recrutement...* (Zecri, 2000). Quant à Lorino (2001), il révèle qu'un budget est un cadre de travail rigide qui nuit à la réactivité de l'organisation et qui pousse à reproduire les actions passées en permanence sans aucune innovation. L'outil budgétaire, comme l'a indiqué clairement Neely (2001), entraîne un cloisonnement des départements au sein de l'entreprise, une des plus importantes critiques faites à l'outil budgétaire par l'auteur est celle d'imposer des objectifs loin de la réalité des activités de l'entreprise.

Steve Player, directeur du programme du BBRT (Beyond Budgeting Round Table) en Amérique du Nord, a essayé de répondre à la question présente : Pourquoi certaines entreprises vont vers le Beyond Budgeting (Player, 2003) ? En guise de réponse, le chercheur a présenté deux alternatives ; d'une part une procédure de performance organisationnelle plus adaptée et d'autre part une décentralisation radicale.

Mousli (2006) a dénoncé, dans son étude exploratoire, la *sclérose* du contrôleur de gestion dans son activité qui s'est limitée aux étapes du processus budgétaire. D'après l'auteur, celui-ci est paralysé par les budgets, il est incapable d'évoluer et de s'adapter non seulement aux mutations de l'environnement mais aussi à celles de l'entreprise. De plus, il étudie, en suivant une approche paradigmatique constructiviste du contrôle de gestion, l'inefficience du processus budgétaire sur le plan socio-économique. Pour y arriver, il a suivi la logique suivante : le manque d'efficience émane d'une utilisation partielle des compétences des contrôleurs de gestion sclérosés et par la fonction budgétaire et par les comportements négatifs induits par la pression budgétaire. Ces deux points impliquent un sous emploi du potentiel nécessaire à la réalisation de la performance escomptée.

Depuis sa thèse soutenue en 1992 jusqu'à son livre paru en 2010, Berland a beaucoup écrit sur les défaillances du budget et sur la gestion sans budget (1992, 1998, 1999, 2001, 2004, 2008, 2009, 2010). Nous nous intéressons à son article paru en 2004, un article qui porte sur sept

nouvelles études de cas menées auprès de quelques entreprises (deux d'entre elles ont définitivement supprimé leur budget, les deux autres l'ont sérieusement modifié ces dernières années. Quant aux trois dernières, elles fonctionnent de manière « traditionnelle ». L'auteur vise à répondre à la question de recherche suivante : Comment faut-il interpréter les critiques sur les budgets ? Il veut montrer que le principal enjeu de la gestion sans budget est de passer d'un contrôle bureaucraté à un contrôle impliquant les managers (Berland, 2004).

Voici l'une des conclusions majeures de cette recherche : Le budget est le moins critiqué lorsqu'il est utilisé comme outil de prévision-planification. En revanche, des effets pervers apparaissent (Berland, 2004), dès qu'il sert à évaluer ou à coordonner les services.

En 2008, dans un article coécrit (Berland, et al, 2008), il a essayé de donner sa juste valeur à la mutation des budgets. Selon lui, il s'agit de rhétoriques classiques qui se répètent, lesquelles ont un fort pouvoir de conviction : le budget apparu dans les années 1930, comme synonyme de bonne gestion, est devenu récemment un frein à la compétitivité des entreprises : « *ironie du sort* », ce qu'on lui reproche, ce sont ces raisons mêmes qui ont été à l'origine de son existence comme la turbulence de l'environnement ou encore la libération des salariés.

Voici un récapitulatif des critiques les plus importantes faites au budget :

Tableau 1 : Un récapitulatif des plus importantes critiques faites aux budgets

Critiques	Auteurs
Le budget est coûteux	Nolan (1998), Henderson (1997), Neely (2001)
Le budget est long à élaborer	Jordan (1986), Doblin et Bayon (1994), Fanning (1999), Henderson (1997), Zecri (2000), Eckholm et Wallen (2000), Neely (2001), Guizani et Brunhes-Faure, (2002)
Le budget est plus un rituel qu'un outil de gestion efficace	Jordan (1986), Zecri (2000), Bescos et al (2003)
Le budget tue l'initiative	Doblin et Bayon (1994)
Le budget démotive et oppresse le personnel	Mousli (2006), Jordan (1986), Zecri (2000)
Le budget n'est plus efficace dans un environnement incertain	Anthony (1988), Mousli (2006), Gervais (1998), Berland (1998, 2004), Prendergast (2000)
Le budget est trop détaillé	Kroll (1997), Sondage KPMG-DFCG (1992)
La budgétisation est un processus lourd	Doblin et Bayon (1994), Zecri (2000)
Le budget monopolise trop le personnel	Schimdt (1992), Kroll (1997), Fanning (1999)

Cette frénésie des chercheurs et praticiens en sciences de gestion, publiant des articles sur les défaillances de l'outil budgétaire et encourageant une gestion sans budget, s'est accompagnée d'un timide changement sur le plan pratique ; peu d'entreprises appelées révolutionnaires ont suivi ce courant de « Beyond Budgeting ».

Aucune recherche ne montre que ces entreprises sont plus performantes que celles qui gardent encore leurs budgets (Komarev, 2007). Même Berland (2004), en se penchant sur un cas d'entreprise qui s'est « débarrassée » des budgets pour adopter un management sans budget, n'a pas poussé son étude jusqu'à comparer la performance de la société avec budgétisation et celle sans budgétisation.

2.3 Critiques visant l'évolution : « Better Budget » :

Les défaillances attribuées à l'outil budgétaire, les critiques qui l'ont assailli et la grande révolution appelée « Beyond Budgeting » ne sont pas arrivées à destituer le budget de son trône comme outil principal de contrôle de gestion malgré deux décennies bien remplies d'articles et de recherches attaquant le budget et malgré les « *success stories* » d'entreprises ayant réussi sans budget.

Les enquêtes effectuées ne font qu'assurer encore plus et sans équivoque l'importance des pratiques budgétaires dans les entreprises d'aujourd'hui. Le sondage de la DFCG (1994) a donné un chiffre ahurissant de 99% des entreprises qui utilisent l'outil budgétaire : dans sa thèse, Sponem (2004) a trouvé que presque 85% des entreprises de son échantillon utilisent des pratiques budgétaires. Quant à l'« *Observatoire Régional des Pratiques Innovantes de Gestion* » effectué par un groupe de chercheurs de l'université de Montpellier II sur 43 entreprises du Languedoc-Roussillon, l'enquête a montré que seulement 8 de ses 43 entreprises n'ont pas de budget. Ce résultat ne veut aucunement dire que ces entreprises ont choisi de bannir le budget de leur système de gestion parce qu'elles ont choisi une autre alternative, loin de là, ces entreprises sont de petites tailles et elles sont tout simplement dépourvues de tout cadre formel de contrôle (Dupuy et Villesèque-Dubus, 2010)²⁴. Dans les pays scandinaves, d'où un grand nombre d'entreprises du Beyond Budgeting sont issues, une enquête a montré que la plupart des entreprises s'accrochent encore à piloter avec leurs

²⁴ Dupuy.Y et Villesèque-Dubus. F. « Crises et nouvelles problématiques de la Valeur » Congrès de l'AFC, Nice : France (2010).

budgets (Ekholm et Wallin, 2000). Ce même résultat s'affiche aussi en Grande Bretagne où la politique de la gestion sans budget est loin d'être suivie par les entreprises (Lyne et Dugdale, 2004).

En Tunisie, une des recherches effectuées sur ce pays (Ben Hamadi et Chapellier, 2012) s'est intéressée au système de données comptables dans les PME, elle a montré que le système budgétaire est présent. En effet, presque 60% des PME tunisiennes l'adoptent, et si le reste ne l'applique pas c'est parce que tout simplement, ce sont des entités de très petite taille, incapables de prendre en charge une procédure aussi compliquée par rapport à leurs activités et à leurs systèmes de gestion.

Cet attachement des entreprises à leurs budgétaires peut être expliqué comme suit : l'outil budgétaire faisant partie intégrante du contrôle de gestion est une assise principale pour la pérennité même de l'entreprise. D'après Dupuy (1999), la présence des budgets est un signe de contrôlabilité de l'organisation, donc de son existence et de sa pérennité. Dans le même esprit, Villesèque-Dubus (2003) lie entre la « crise budgétaire » que connaît la littérature ces vingt dernières années et la « crise identitaire » de l'entreprise qui cherche sa stabilité. Cette idée de lier le budget à la stabilité et à la pérennité de l'entreprise, a été expliquée par Dupuy (2009) comme suit :

*« Le contrôle de gestion pourrait donc être défini et légitimé par sa capacité de traduire la pérennité organisationnelle, de communiquer sur et par cette pérennité, voire d'en anticiper les conditions, de façon notamment à déjouer les risques de crise. **Il disposerait en conséquence d'outils** et de représentations suffisamment simples et universels pour demeurer accessibles à tous les membres de l'organisation, mais en même temps suffisamment porteurs de variété pour révéler tous les écarts «significatifs», au regard du risque de mise en cause de la pérennité organisationnelle, et seulement ceux-là. »*

Ainsi, l'existence du contrôle de gestion est légitime puisqu'il permet à l'entreprise d'avoir sa stabilité organisationnelle, le contrôle de gestion doit donc utiliser des outils simples, universels et représentatifs pour pouvoir instaurer cette stabilité avec un minimum de risque, un des outils est **le budget**. De la sorte, le budget est ancré dans la gestion quotidienne de l'entreprise. Certains managers, comptables, contrôleurs de gestion, chefs d'entreprise critiquent plusieurs points dans l'activité budgétaire mais restent fidèles à son

utilisation et refusent de s'en passer, il est donc primordial de résoudre ce souci d'une autre manière :

Il convient plus de le modifier, de le faire évoluer et d'innover que de le supprimer.

Après avoir constaté que l'outil budgétaire traditionnel a perdu de son sens et de sa valeur, Gervais et Thenet (1998) ont clairement souligné que, dans un environnement turbulent, élaborer des budgets par processus ou par projet sur une période plus courte qu'une année, peut s'avérer pertinent. Dans le même registre, Cooper et Slagmulder (2000) estiment que les systèmes budgétaires par activité fournissent des informations plus adéquates aux particularités de l'entreprise. Ainsi, la budgétisation par activité présente plusieurs avantages comme l'accroissement des relations horizontales, l'accroissement des relations entre le personnel et les cadres gestionnaires, le renforcement de la coordination intra-organisationnelle et le renforcement des échanges et donc de l'interactivité. Ce mouvement du budget traditionnel vers le budget par activité facilite à l'entreprise sa quête vers l'atteinte de ses objectifs stratégiques et lui offre une flexibilité organisationnelle plus aisée, la translation des budgets classiques vers les budgets par activité s'inscrit dans une vision transversale. (Villesèque, 2003)

A ce niveau, il est impératif d'expliquer le terme « transversalité », il s'agit de créer des passerelles entre les services et les acteurs : Tarondeau (1998) affirme que ce thème est apparu dans les domaines de gestion de flux et de la qualité totale ; selon l'auteur, la transversalité vise un décloisonnement entre les différentes fonctions associées aux activités et/ou projets. « *Un processus est transversal lorsqu'il traverse plusieurs entités verticales* » (Tarondeau et Wright, 1995)

Le domaine de recherche sur les liens entre transversalité et budgets est encore très peu exploré, cet état des lieux a été annoncé clairement par Schields et Schields (1998). Il a remarqué que cette idée originale consistant à étudier le lien entre budget et transversalité émane d'une des plus importantes critiques faites à l'outil budgétaire à savoir l'existence d'un cloisonnement des différents départements au sein de l'entreprise provoquant une ambiance de méfiance et de rancune et faisant monter les collègues les uns contre les autres (Jensen, 2001), ce même cloisonnement décourage par ailleurs le partage de savoir (Neely, 2001).

L'un des principaux travaux portant sur cette relation réciproque entre les propriétés de transversalité de l'entreprise et son système budgétaire est celui de Villesèque (2003). Dans son étude, elle confirme que la transversalité qui existe formellement dans les entreprises sera complémentaire aux approches classiques de l'organisation. Quant aux nouveaux budgets appelés désormais budgets transversaux, ils auront plusieurs avantages comme par exemple celui de donner un meilleur suivi des réalisations et celui de renforcer les mécanismes de coordination formels et informels.

Pour Libby et Lindsay (2010), la contribution de hope et Fraser est considérable dans cette discipline parce qu'ils ont réussi à démontrer l'insignifiance de des analyses budgétaires et ils ont permis l'amélioration du processus managérial dans son ensemble.

Effectivement, une nouvelle branche de travaux en contrôle de gestion, souvent nommée contrôle de gestion stratégique, s'est intéressée à des indicateurs de performance absents de l'outil budgétaire, à savoir les indicateurs non financiers.

Un des principaux reproches faits au budget est celui de se limiter à des paramètres financiers qui ne donnent qu'une vision réductrice et souvent incomplète de la performance de l'entreprise : parfaire le budget par un outil de gestion qui considère des paramètres non financiers est une des solutions proposées par les auteurs qui ont encouragé les entreprises à adopter les Balanced Scorecard ou encore le Tableau de bord prospectif. Un autre outil demandant moins de calcul et de temps peut aussi être proposé ; le rolling forecast, ce dispositif de gestion ressemblant étrangement au budget de trésorerie n'a pas beaucoup suscité l'intérêt des auteurs. Enfin, si on reprend l'idée de transversalité dans les pratiques budgétaires, le découpage transversal effectué par l'entreprise favorisera la mise en place des outils de gestion par activité à savoir l'Activity Based Costing (ABC) et l'Activity Based Management (ABM). Ces deux méthodes faciliteront naturellement l'Activity Based Budgeting (ABB) ; ainsi, l'entreprise garde ses budgets néanmoins, ces derniers sont différents des budgets classiques puisqu'ils ne sont plus découpés en services mais en activités.

◆ Le balanced scorecard (Le Tableau de bord prospectif) :

Pour gagner un avantage concurrentiel durable, de nouvelles compétences doivent se développer. Les entreprises sont dans l'obligation de déployer les efforts pour fidéliser leurs

clients, lancer des produits innovants, mobiliser des compétences et dynamiser les acteurs- (Kaplan et Norton, 1994). Afin de répondre à toutes ces nouvelles exigences managériales, il fallait développer un nouvel outil qui, tout en conservant les indicateurs financiers classiques (qui expriment la performance passée), va être complété par des indicateurs sur les déterminants de la performance future : cet outil n'est autre que le **tableau de bord prospectif**, considéré par Naro et al (2010) comme un outil stratégique d'évaluation et d'accompagnement de la création de l'entreprise.

S'inspirant de son expérience dans Analog Devices et de ses projets de recherche avec Norton, Kaplan a procédé à l'explication de ces expériences dans une série d'articles coécrite avec Norton et publiée dans la revue « Harvard Business School ».

Cette série de publication de Kaplan et Norton (1992, 1993, 1996a, 1996b, 2001) a présenté l'idée fondamentale de ce concept, les auteurs ont discuté de l'intérêt des entreprises à adopter leur « balanced scorecard » et se sont posés des questions sur la manière dont il doit être utilisé et implanté dans les organisations. Cet outil se développe d'une façon dynamique, puisque certains de ses éléments ont changé depuis la première version (Kaplan et Norton, 1992), profondément explicitée en 1996 (Kaplan et Norton, 1996b) (Ax et Bjornenak, 2005). Pour ces deux chercheurs, « *ce qui ne se mesure pas, ne peut être géré* » ; loin de rejeter les indicateurs financiers, ils les considèrent juste comme insuffisants et peu adaptés à l'environnement surtout dans des entreprises de plus en plus dominées par l'immatériel. Un des principaux apports du balanced scorecard dans le contrôle de gestion est de compléter l'outil budgétaire, dans ce sens, Kaplan et Norton (1996b) ont clairement indiqué que : « *The scorecard wasn't a replacement for financial measures, it was their complement*²⁵ »

◆ The Rolling Forecast :

Les budgets sont traditionnellement réalisés une fois l'an, ces travaux sont occasionnellement complétés par une révision au bout des six premiers mois ; on parle de Re-Forecast. Néanmoins, tout le processus est tellement long qu'une fois les Re-Forecast

²⁵ Traduction : « Ainsi le tableau de bord prospectif n'est pas un remplacement des mesures financières mais un complément de celles-ci ».

terminés, c'est souvent le moment de repartir sur un nouveau cycle, ce qui laisse peu de temps à l'analyse des données.

Le rolling forecast, apparu au milieu des années 90, n'a pas beaucoup intéressé les chercheurs en sciences de gestion, peu de travaux ont porté sur cet outil souvent comparé au budget de trésorerie ou au compte de résultat prévisionnel. L'avantage du Rolling Forecast est de fournir une vision continue qui dépasse la fin de l'exercice en cours (d'où son nom, puisqu'il « glisse » d'une année à une autre). Il va au-delà de l'exercice pour se projeter dans le futur, il tend à devenir moins précis et s'oriente plus à être considéré comme un outil qui permet d'identifier les tendances de la performance (Player, 2003). Selon Bourguignon²⁶, l'avantage du rolling forecast réside dans le fait qu'il soit moins détaillé qu'un budget. Il nécessite effectivement moins de calculs et moins de temps. Cet outil suggéré comme un complément à la budgétisation n'a pas vraiment connu de succès. Bien qu'ayant du mérite, cette pratique n'a pas été suffisamment adoptée par les entreprises (Fanning, 1999).

◆ L'Activity Based Budgeting (ABB) :

Dans une entreprise adoptant le découpage transversal et suivant une démarche de modélisation par activité, deux méthodes voient le jour : L'Activity Based Costing (ABC) développé par Kaplan et Cooper (1992) qui repose sur le postulat que toute entreprise fabriquant un bien crée de la valeur. L'Activity Based Management (ABM) développé par Kaplan et Cooper (1998) est une méthode d'identification et d'évaluation des activités dans une entreprise adoptant l'ABC pour effectuer une analyse de la chaîne de valeur afin d'améliorer des décisions stratégiques et opérationnelles.

Certains auteurs ont relié les pratiques budgétaires à ce modèle ABC-ABM (Gervais, 2000 ; Bouquin, 2001) d'où l'émergence de l'Activity Based Budgeting (ABB) qui remplace les budgets traditionnels. ABB contraste avec les pratiques budgétaires traditionnelles, basées sur les coûts dont le budget pour une période antérieure est simplement ajusté pour tenir compte de l'inflation ou de la croissance des revenus.

²⁶ Rapport donné par le cabinet de consulting belge «Ordina»
www.ordina.be/Upload/Mais_pourquoi_donc_budgétiser_FRA.pdf

De nombreuses innovations en budgétisation ont été suggérées comme l'ABB, ainsi que le BBZ (le budget à base zéro). Ces deux pratiques n'ont pu donner leurs fruits que dans certaines circonstances, aucune d'entre elles n'a été adoptée avec un grand enthousiasme ; les améliorations proposées dans ces pratiques sont spécifiques et ne peuvent être appliquées d'une façon générale (Fanning, 1999).

Dans cette section, nous avons survolé la littérature portant sur les critiques faites au budget. Après deux décennies (1970-1990) où les chercheurs mettent le doigt sur les défaillances du budget dans le but d'y pallier et d'améliorer au mieux cet outil de contrôle de gestion (Best Budget) ont succédé trois autres décennies où les critiques sont devenues plus virulentes et plus agressives. Une bonne partie de ces critiques réclament haut et fort le bannissement des budgets de la gestion des entreprises (Beyond Budget) mais au même moment, un autre courant, conscient des faiblesses du budget classique, demande de garder ce dernier tout en l'améliorant, en le complétant avec d'autres outils de gestion (Better Budget).

Nous pouvons remplacer cette terminologie, « Better Budget », par celle d'« innovation en matière budgétaire ». Cette innovation fera partie des innovations managériales malgré la disparition de celle-ci pour le moins surprenante dans la troisième édition du manuel d'Oslo(2005). Il n'empêche, le nombre de recherches s'y rapportant va se multiplier. L'intérêt pour le « parent pauvre » des autres innovations comme le dit Hamel (2007), s'inscrit dans le cadre des approches contemporaines de l'innovation qui reconnaissent l'importance de l'innovation managériale comme un des principaux axes de l'innovation²⁷ (Ayerbe, 2006).

Dans un essai de définition de l'innovation, Adams et al (2006) mettent en avant l'ambiguïté et la difficulté de donner à ce concept une seule définition, Birkinshaw et al (2008) citent des angles de définition à « égale validité » dans la littérature. L'innovation est définie comme un nouvel outil méconnu jusque là (Abrahamson, 1996 et Kimberly, 1981) ou encore considéré comme nouveau dans une organisation (Mc Cabe, 2002 et Zbaracki, 1998). Ainsi, le terme est employé pour décrire une nouveauté attribuée à un objet, une pratique ou une idée.

²⁷ Le cas du passage de la mécanographie à l'informatique chez IBM et Remington Rand en est la preuve lorsque l'expérience échoue chez la seconde alors IBM réussit parce que son innovation radicale a été accompagnée par un remaniement managérial (Delaplace, 2008)

Toutefois, l'innovation ne se limite pas à ces éléments, le terme peut être attribué pour la définition du processus qui conduit à cet objet ou cette pratique : l'innovation recouvre donc un processus et son résultat (Deltour, 2000), le sens courant de l'innovation se rapporte à la notion de nouveauté ainsi qu'à l'idée d'amélioration. En effet, une innovation décrit une conjoncture présente différente d'une autre antérieure, et cette différence est considérée comme positive (Deltour, 2000).

La PME avec toutes ses particularités a souvent montré son inadaptation à de nouveaux outils considérés comme complexes et formels (Oriot et Misiasek, 2012). La tendance qui semble fréquente dans les PME est de modeler et de « tordre » un outil pour qu'il s'adapte à l'organisation (Naro et Travaillé, 2011). Celles-ci tenteraient d'améliorer leur gestion sans pour autant adopter des outils de gestion qui leur sont inconnus et ne correspondant pas à leurs besoins (St Pierre et Delisle, 2006 ; Oriot et Misiasek, 2012 ; Naro et Travaillé, 2011).

Le budget est toujours fortement présent dans la majorité écrasante des entreprises : il est ancré dans la gestion quotidienne de l'entreprise, ses utilisateurs le critiquent mais refusent de s'en passer : Il convient plus de le modifier et de le faire évoluer : d'« **innover** » au lieu de supprimer.

Ainsi, tout changement touchant le processus budgétaire qui vise à améliorer ce dernier et à pallier à ces défaillances pourrait être considéré comme une innovation, à condition que les acteurs le perçoivent aussi comme telle. En matière budgétaire, les exemples retenus plus haut : budgets transversaux, ABB, Rolling Forecast et Balanced Scorecard peuvent être considérés comme des innovations en matière budgétaire.

Conclusion de la section 1

Avant de nous pencher sur le système budgétaire, ses théories et son approche par la complexification, nous avons commencé par nous intéresser à son histoire : l'émergence du budget dans les premières entreprises pionnières avant qu'il n'arrive à la littérature pour devenir l'un des principaux outils de contrôle de gestion par excellence.

Etant dans un contexte bien spécifique celui de la Tunisie, la littérature reste pauvre quant à la naissance des budgets dans les entreprises : revenant à l'histoire, le budget apparaît dans les entreprises publiques sous le protectorat français, il réussit à se faire une place dans les

plus grandes entreprises privées depuis les années 1940 et 1950. La plupart d'entre elles existent jusqu'au jour d'aujourd'hui et restent fidèles à leurs budgets.

Il a été encore plus intéressant de ne pas nous arrêter à la naissance du budget et de continuer avec les différents courants de recherches dans ce domaine: le premier courant a commencé par mettre le doigt sur les défaillances de cet outil de contrôle de gestion en visant son amélioration, celui qui a suivi, a cherché l'abolition du budget des entreprises. En même temps, en constatant la pérennité des budgets malgré les critiques, d'autres études ont cherché à innover pour répondre au mieux aux besoins des entreprises.

Dans tous ces courants de pensées qui se suivent et parfois se chevauchent, nous remarquons que le simple tableau prévisionnel apparu dans les années 1930, n'a pas cessé de changer, pour devenir plus élaboré, plus sophistiqué : il n'a cessé de se **complexifier** pour répondre à des besoins de plus en plus différenciés.

Section 2. La multiplication des approches théoriques: un indice de complexification

Jusqu'aux années 40, toutes les études portant sur le budget s'intéressaient à la technique budgétaire et décrivaient la diffusion de cette pratique. Ce n'est qu'à partir des années 50, que les recherches ont commencé à suivre le chemin de la théorisation du cadre général d'application des budgets (Berland, 2002).

L'intérêt porté aux budgets est intimement lié à celui porté au contrôle de gestion : la place du budget depuis les premières conceptions du contrôle de gestion est sans conteste. Les approches théoriques qui se sont intéressées au contrôle de gestion sont les mêmes qui ont porté sur le thème du budget. La place du budget dans la théorie est consolidée avec le développement des théories portant sur le contrôle de gestion surtout à partir des années 1970. Selon Merchant (1985), le budget est l'essentiel mode organisationnel par les résultats : Le budget est proclamé comme le principal outil de contrôle de gestion (Komarev, 2007).

Nous nous limitons à quatre auteurs qui ont défini le contrôle de gestion entre 1965 et 1992.

Anthony (1965), en décrivant le processus du contrôle budgétaire, a introduit le budget en disant : « *le processus de contrôle de gestion est systématique, il consiste en un certain nombre de sous processus qui s'enchaînent dans une séquence prescrite....ces sous-processus*

sont la programmation, la préparation des budgets, leur réalisation et l'évaluation... ». Des quatre sous processus énoncés par Anthony, deux concernent le budget ; la place du budget est plus que nécessaire, elle est vitale pour l'efficacité du contrôle de gestion.

Gervais en 1983, en définissant le contrôle de gestion disait : « *le contrôle de gestion s'exerce, d'une façon privilégiée, au moyen d'un système, comprenant des budgets et un processus de contrôle budgétaire et que l'on appelle système budgétaire* ». Pour Gervais, le budget et le contrôle budgétaire forment le contrôle de gestion ; ce dernier s'exerce au moyen du système budgétaire : toute la force du contrôle de gestion provient de l'outil budgétaire.

Puis, en 1992, inspiré du trio d'Ansoff (1977) plan-programmes-budget, Bouquin a expliqué comment dans une entreprise, le contrôle de gestion suit le plan suivant : les choix stratégiques donnent lieu à des plans d'action modifiés en programmes. Grâce au passage du langage économique au langage financier, ces programmes donneront naissance aux budgets.

Les définitions de ces trois auteurs issues de quatre décennies différentes montrent combien la budgétisation est l'un des maillons les plus importants dans le cycle de contrôle de gestion.

Après avoir repris les premières définitions, il est, à ce stade, judicieux de revenir aux premiers écrits en management, ceux du début du XX^{ème} siècle : Henry Fayol et Frederick Taylor sont les pères fondateurs des concepts modernes de la gestion et nous pouvons les considérer comme les précurseurs des budgets.

Taylor ou le père de l'Organisation Scientifique du Travail a décrit dans son ouvrage « *La direction scientifique des entreprises* » (1910) deux résultats des plus importants ; il a fourni une structure organisationnelle et un mode de direction. Dans sa vision du travail considérée comme sa principale originalité, il exige la division verticale du travail, c'est-à-dire la stricte séparation entre la conception des tâches par les ingénieurs et leur exécution par les ouvriers. C'est dans cette vision que s'intègre le contrôle de gestion en général et l'outil budgétaire en particulier. Dans cette technostructure, le contrôleur de gestion fixe les objectifs et incite les responsables hiérarchiques à expliquer les écarts. Les budgets sont un

outil de mesure de l'activité des opérationnels. Il s'agit du standard que doit suivre le responsable de chaque centre de responsabilité.

Chez Fayol (1916), les activités dans l'entreprise se répartissent entre 6 catégories (technique, commerciale, financière, sécurité, comptable et administrative). Cette dernière activité, Fayol la décrit selon cinq éléments à savoir ; préparer, organiser, commander, coordonner, contrôler. Or, ces cinq éléments ne font-ils pas partie de la définition du budget communément donnée par les auteurs ? Une des définitions du budget d'Anthony et al (1992) montre bien cette ressemblance : « *Le budget est un plan financier couvrant habituellement une période de un an, c'est un outil important pour une véritable **planification** à court terme et un outil de **contrôle** au sein des organisations. Toutefois, il n'est pas que financier : c'est aussi un plan d'action à court terme dont le but est d'**organiser** de façon efficace et **coordonner** toutes les ressources matérielles et humaines de l'entreprise* ».

Même si Taylor et Fayol, comme nous l'avons déjà précisé, n'ont jamais utilisé le terme « budget », souvent, ils sont considérés comme les pères fondateurs. Ce lien peut être expliqué ainsi : les budgets se sont propagées entre 1920 et 1940, certains expliquent que leur expansion a eu lieu en raison du développement du management comme activité principale de l'entreprise à part entière : Une idée clairement défendue par Fayol.

Dans cette section, l'idée n'est pas d'énumérer exhaustivement les recherches portant sur l'outil budgétaire mais d'essayer de les répartir selon les courants de recherche qui ont porté sur ce thème.

Cette immersion dans la théorisation du budget, nous permettra, espérons-le, d'avoir une meilleure connaissance du budget selon l'approche théorique. Par ailleurs, la multitude de ces courants de recherche et leurs façons d'approcher de manières très différenciées le budget nous rassurent quant à notre choix d'étudier le budget dans sa complexification : **la multitude et l'hétérogénéité des approches théoriques prouvent la complexification de cet outil de contrôle de gestion.**

D'après Covalski et al (2003), il y a trois perspectives théoriques à savoir la perspective économique, psychologique et sociologique. Chacune est différente de l'autre sur plusieurs niveaux ; la question de recherche, la théorie de base, la méthode de validation.

La synthèse de Covaleski et *al* (2003) est pertinente puisqu'elle permet au lecteur d'avoir une vision générale sur trois courants de recherches des plus importants, néanmoins, dans son étude, il ignore d'autres approches théoriques que Baxter et Chua (2003) ont surnommées « recherches alternatives ».

Nous trouvons qu'il est pertinent de scinder les approches théoriques portant sur le budget en deux principaux axes :

L'approche managériale : Issue de la théorie managériale de l'école de Harvard et de la théorie contingente.

L'approche sociologique aussi riche que celle managériale avec quatre théories qui en sont issues : la théorie psychosociologique, la théorie néo-institutionnelle, la théorie de Foucault et la théorie marxiste.

1. La théorie managériale issue de l'école de Harvard

La théorie managériale est surtout caractérisée par ses références théoriques puisque peu d'études empiriques ont été faites, souvent, on condamne cette théorie à être destinée aux praticiens. Les quelques travaux à tendance empiriques ont utilisé les études de cas.

La théorie managériale est toujours liée à l'école de Harvard ; c'est dans cette école, que pour la première fois, le contrôle de gestion devient une discipline académique à part entière. Nous proposons, dans cette partie, de s'intéresser uniquement à l'un des grands professeurs de l'école de Harvard et l'un des auteurs pionniers en contrôle de gestion à savoir Robert N. Anthony.

Depuis 1965, date de parution de son ouvrage « *Planning and control system, a framework for analysis* », Robert Anthony est considéré comme le meilleur expert du contrôle de gestion. Dans son deuxième ouvrage le plus important, paru plus de 20 ans plus tard (1988), l'auteur effectue une révision complète et un approfondissement de son ouvrage d'origine.

Selon Anthony (1965), les critères essentiels du contrôle de gestion pour apprécier la performance sont l'efficacité et l'efficacités, ces dernières sont restées importantes (1988) même dans un environnement incertain, cependant Anthony précise :

« *L'évaluation des performances dans un environnement incertain est basée sur les résultats et le manager a une latitude considérable pour décider de la meilleure manière d'atteindre*

les objectifs de l'organisation. Cette évaluation est subjective, c'est-à-dire qu'assez peu d'attention est accordée aux comparaisons quantitatives entre les montants réels et les budgets, ou à d'autres mesures quantitatives de performance. L'attention est plutôt tournée vers l'efficacité (le travail a-t-il été bien fait ?) que vers l'efficience (les coûts sont-ils été bien maîtrisés ?) »

A part la stratégie dont nous avons parlé plus haut, l'auteur a aussi cité le style de direction comme l'un des facteurs internes de l'organisation ayant une grande implication sur le contrôle de gestion en gestion et en particulier sur le budget, d'ailleurs Anthony définit les managers comme « *des personnes qui doivent obtenir des résultats grâce au travail d'autres personnes* » (Bouquin, 1997).

Anthony a aussi distingué entre les managers qui donnent de l'importance aux budgets formels , il les décrit comme étant « *...des managers qui préfèrent les chiffres et un flux abondant d'informations quantitatives qu'ils analysent avec soin* » (Anthony, 1988) et les managers qui prennent leurs décisions en suivant des voies informelles telles que les conversations informelles et les contacts personnels ; ceux-ci observent peu les chiffres et « *...préfèrent visiter les différents services pour se faire d'eux même une opinion sur le fonctionnement.* » (Anthony, 1988)

2. La théorie contingente

La théorie de contingence stipule qu'il n'existe pas d'absolu dans les sciences de gestion et qu'il faut accepter l'existence d'une influence externe sur les techniques existantes. Les apports de la théorie de contingence ont été fortement utilisés dans la recherche en sciences de gestion.

Cette approche renferme deux principaux apports : le premier est théorique, le second empirique.

◆ La contribution théorique : cette école essaye de s'intéresser au budget dans une vision globale mais tout en l'étudiant dans son intégralité et en prenant en considération toutes ses caractéristiques. Le but est de mettre en relation les caractéristiques budgétaires avec les caractéristiques organisationnelles.

Avec la théorie de contingence, plusieurs facteurs de contingence internes à l'entreprise (stratégie, style d'information..), externes (environnement..) et comportemental (style de

direction,...) affectent les pratiques budgétaires, ces facteurs de contingence encouragent les organisations à adopter une des typologies prédéfinies par les chercheurs.

◆ La contribution empirique : l'approche de contingence est appelée aussi l'approche statistique du budget ; les auteurs ayant adopté cette théorie ont effectué des travaux empiriques très avancés.

La plupart des auteurs, comme Gordon et Narayanan (1984) et Chenhall (2003), précisent que les managers cherchent à adopter le système de contrôle de gestion qui leur convient, s'ils changent leurs contrôle de gestion, c'est généralement dans le but d'adapter leurs entreprises aux changements des facteurs de contingence (technologie, environnement, taille, concurrence...). Leur ultime but est simple : améliorer la performance de l'entreprise.

La théorie de contingence centre son attention sur les caractéristiques contextuelles dont dépendent les organisations (Friedberg, 2001). Ces mêmes caractéristiques influencent aussi la structuration de l'organisation (Desreumaux, 1998).

Ce dernier donne les quatre postulats majeurs sur lesquels repose la théorie de contingence à savoir :

- ◆ Le déterminisme : les décideurs doivent adopter la structure requise pour atteindre l'efficacité
- ◆ Le fonctionnalisme : la structure est expliquée par sa fonction et les conséquences de celle-ci sur l'efficacité de l'organisation.
- ◆ Le positivisme : la réalité objective de l'organisation qui peut être expliquée par des facteurs matériels
- ◆ Le nomothéisme : la recherche de lois générales de structuration s'appliquant à toutes les organisations

Il existe deux explications de l'adoption du budget dans les entreprises :

Les entreprises adoptent les budgets qui leur sont les plus adaptés : ce résultat a souvent été validé empiriquement par les chercheurs qui se sont intéressés au contrôle de gestion en général (Gordon et Narayan, 1984 ; Covalski et al, 2003 ; Chenhall, 2003). Gordon et Narayan (1984) qui se sont intéressés à l'environnement comme facteur externe ont conclu que ce dernier possède un impact sur la structure de l'organisation adoptée pour être capable de répondre avec efficacité à la demande perçue de l'environnement.

Le budget adapté est celui qui permet de prendre les bonnes décisions : cette deuxième explication est, en quelque sorte, une continuité de la première ; ici, se définit ce que veulent dire les chercheurs par « adapté ». Selon cette explication, le but du budget est de mener les acteurs vers les « meilleures » prises de décision en leur donnant une solution fiable et efficace. « *L'information fournie par le contrôle de gestion devrait promettre et refléter la rationalité dans la prise de décision* » (Covaleski et al, 2003).

3 La théorie psychosociologique du budget : L'école behavioriste

L'école behavioriste connue surtout sous le nom d'école des relations humaines est un mouvement intellectuel né suite à la crise économique de 1929, il s'agit d'une idéologie qui a pris place après l'application à grande échelle du taylorisme parce qu'elle cherche à redonner à l'Homme sa place dans le travail.

C'est dans le cadre des expériences de plusieurs de ses fondateurs que cette vision du travail s'est développée dans les entreprises, comme celle d'Elton Mayo au Western Electric Company (1927-1932) ou encore celle de Kurt Lewin et son jeu de masques des leaderships.

Selon Hartmann (2000), les deux premiers auteurs qui se sont intéressés à l'outil budgétaire selon l'école behavioriste sont Argyris en 1952 et Hofstede en 1967.

Argyris (1952), en avalisant son travail par l'école des relations humaines, s'est focalisée sur l'étude de la participation budgétaire et l'effet pervers du budget dû à l'absence de cette participation des opérationnels dans la fixation des objectifs.

Cette recherche était une expérience financée par la « *Controllershship Foundation* » qui a porté sur quatre ateliers d'entreprises, d'où l'intérêt du chercheur porté sur les budgets opérationnels uniquement.

Son principal objectif est d'étudier la nature des relations des opérationnels avec les budgets qui leur sont imposés par la direction et l'effet de ces budgets sur le climat du travail.

Argyris défend dans son article sa vision pour le budget ; il considère que le budget est un moyen d'expression ; « *il est loin d'être de froide image de la production passée..* »²⁸. Il arrive même à dire que « *la façon dont les gens expriment leur intérêt aux budgets et la façon dont*

²⁸ Une traduction de Sponem du texte d'Argyris.

ils les décrivent et les utilisent est reliée au style de direction auquel ils sont habitués »²⁹ :

Pour le chercheur, le budget est à l'image de son utilisateur.

Pour pallier à ces défaillances du budget qui, bien évidemment, selon l'auteur, n'ont aucun lien avec l'essence même de la politique budgétaire mais proviennent de son utilisation corrompue, Argyris propose ce qui suit :

- ◆ Une sensibilisation de la direction et surtout les responsables de la préparation des budgets sur l'importance de l'aspect humain dans le travail en général et dans la budgétisation en particulier.
- ◆ La participation des opérationnels à la fixation des objectifs ; cette participation modèrera les exigences parfois surréalistes des financiers et permettra aux opérationnels d'adopter les objectifs. De plus, faire collaborer les directeurs d'usines dans cette phase fort importante contribuera à leur épanouissement et palliera toute forme de pression qui ne peut avoir que des effets néfastes sur le travail.

Le plus important apport de cette étude, selon Hartmann (2000) est le suivant ; il est essentiel de parfaire l'aspect technique de l'outil budgétaire par l'aspect humaniste en prenant en considération les comportements humains ; c'est le comportement corrompu de l'Homme qui entraîne une mauvaise utilisation de l'outil budgétaire.

Quinze ans plus tard, en 1967, Geert Hofstede reprend presque la même idée qu'Argyris puisqu'il insiste sur l'importance du budget comme outil principal du contrôle de gestion et précise que la question principale est la suivante : « Comment se servir d'un budget en trouvant le juste équilibre entre le contrôle « nécessaire » des superviseurs et l'autonomie « non négociable » des opérationnels ? » (Hofstede, 1967)

Hofstede considère le budget comme un système ouvert qui dépend des données externes comme par exemple l'environnement et la technologie. En s'intéressant à six ateliers de production néerlandaises entre 1964 et 1965, son étude lui a permis de rejoindre Argyris en mettant, à son tour, en exergue tout l'intérêt de la participation des opérationnels dans la préparation des budgets opérationnels et la fixation des objectifs annuels des ateliers. Pour

²⁹ *Idem*

le chercheur, ce n'est que la participation qui donnera une plus grande motivation pour atteindre les standards (Hofstede, 1967).

4. L'approche néo-institutionnelle

La théorie néo-institutionnelle véhicule l'idée suivante : L'environnement de l'entreprise est un ensemble de règles et d'exigences sociales et culturelles auxquelles celle-ci doit se conformer (DiMaggio et Powell, 1991). Laisant les règles de côté, les pionniers de la théorie néo-institutionnelle pensent aux Lois, normes, attentes des parties prenantes ; Ainsi, la théorie néo-institutionnelle se focalise sur l'environnement institutionnel.

Selon les institutionnalistes, il existe à l'extérieur des organisations, un ensemble de valeurs, de normes et de modèles organisationnels qui vont influencer leurs structures et leurs modes de gestion (Meyer et Rowan, 1977). Subséquemment, cette théorie appréhende les organisations comme des entités « encadrées » dans un contexte social, interconnectées (Powell et DiMaggio, 1991) et socialement construites par leur environnement (Berger et Luckmann, 1996).

De ce qui précède, les organisations sont structurées, d'après Scott (2001) en fonction des règles qui lui sont imposées, des besoins de l'environnement et des schémas cognitifs des acteurs. Ainsi les caractéristiques organisationnelles parviennent de la Loi dont la légitimité parvient d'une sanction légale, les conventions légitimées par une accréditation morale et les symboles et croyances communes justifiées par une reconnaissance culturelle. (Scott, 2001).

Plusieurs études empiriques se sont intéressées au budget de la théorie néo-institutionnelle. Ces études ont renié l'idée suivante : le budget n'est pas qu'un outil de gestion interne ; il satisfait aussi les besoins en informations d'autres personnes externes qui ont une pression sur l'entreprise.

Goold et Campbell (1987), dans leur typologie issue d'une étude réalisée en Grande Bretagne, trouvent qu'il y a une influence du style de management de la société mère sur le mode de contrôle de ses filiales quant à Berland (1999), il arrive à établir un lien entre le style de gestion du groupe et l'usage qui est fait des budgets. Sponem, (2004), s'intéresse, quant à lui, à l'impact de la structure du capital sur cet outil de gestion ; il met en exergue l'existence d'une relation entre le type d'actionnariat et les pratiques budgétaires.

Selon Miroir Lair (2007) Le budget serait ainsi « *un mécanisme de négociation politique en vue de résoudre des conflits d'intérêts internes à la firme* », elle ajoute qu' « *En vue de promouvoir son image et dans une quête de légitimité vis-à-vis des différentes parties prenantes, l'organisation utilise l'outil budgétaire comme vecteur de communication externe, ce qui, en retour, tend à modifier sa pratique.* »

Selon cette théorie :

Le budget donne une légitimité sociale aux membres des l'organisation : « Si le budget existe, c'est parce qu'il est indispensable à la légitimité de toutes organisation moderne » (Sponem, 2004)

Le budget doit être conforme aux attentes sociales : cette explication émane de plusieurs études empiriques comme celle de Covalski et Dirmith (1988) qui ont montré que le budget, dans une crèche hospitalière, a été l'outil qu'il faut pour aider à légitimer la collecte des fonds auprès des organismes de tutelle ; ainsi le budget permet de se conformer aux attentes sociales. En France, Berland (1997), a montré que les différences entre les budgets adoptés s'expliquent par les luttes de pouvoir, les croyances et l'intervention des cabinets de consulting externes.

Nous clôturons par cette phrase de Bouquin (2001) « *certaines organisations pratiquent un contrôle de gestion de façade, un simple rituel financier à usage externe, qui met en confiance les tuteurs et apporteurs de fonds.* »

5. La théorie de Foucault

Les apports théoriques et méthodologiques de Michel Foucault ont inspiré nombre de recherches en sciences de gestion : cette tendance remonte au moment où la comptabilité commençait à être approchée comme un savoir codifié auquel on attribue un rôle disciplinaire : Hoskin et Macve (1986). En contrôle de gestion, d'autres auteurs (Ezzamel, 1994 ; McIntosh, 1994 ; Miller et O'Leary, 1987) ont considéré aussi ce savoir comme un outil disciplinaire rendant les individus calculables et observables. Le contrôle de gestion a été décrit comme un mode de gouvernement (Townley, 1995). La même analyse a été faite par Miller et O'leary (1987) qui se sont intéressés aux études qui ont pour objet, entre autres, les budgets ; ils ont conclu que la mise en place des budgets permet de calculer des écarts par rapport à des prévisions au niveau, pas seulement des produits de l'organisation

mais aussi de l'individu faisant partie de chaque organisation : on calcule ainsi, l'efficacité de chaque individu.

Globalement, deux explications sont données aux budgets selon cette théorie :

Le budget est le résultat de la considération de la comptabilité et du contrôle de gestion comme étant des techniques disciplinaires.

Le budget permet de surveiller et de rendre compte du travail de chaque individu dans l'organisation : « ...Si le budget rend gouvernable les individus et si le budget existe c'est parce qu'il correspond à une tendance générale à rendre calculable les individus » (Sponem, 2004).

6. La théorie marxiste

Sans entrer dans la complexité des idées marxistes, rappelons seulement que le marxisme est un concept politique, sociologique et économique fondé sur les idées de Karl Marx (et dans une moindre mesure de Friedrich Engels). Dans sa théorie du travail, Marx accuse le mode de production industriel et capitaliste d'aliéner les travailleurs. En effet, le travailleur n'a plus, dans ce cas là, de représentation compréhensive de ce qu'il fait puisqu'il en ignore le produit final et donc le pourquoi de son activité. L'enjeu lié à l'identité est donc ici annulé puisque le seul enjeu est celui de la rémunération. Ce qui est humain devient juste un réflexe et un automatisme mécanique.

C'est l'optique « *labour process* » émanant de l'approche marxiste qui répond au besoin du budget. Selon cette optique, le manager est devant un problème : il doit arriver à trouver un compromis entre les pourvoyeurs de fond d'une part et les travailleurs d'autre part. Dans une entreprise, il y a deux groupes d'individus : les investisseurs détenteurs du capital dont le principal objectif est la maximisation du profit d'une part et les employés d'autre part.

Selon cette optique, les dirigeants pris entre les groupes de forces utiliseraient le budget, qui perd complètement son aspect neutre pour devenir un outil de légitimation des intérêts des pourvoyeurs de fonds en permettant le contrôle et la domination du travail : Ainsi, le contrôle de gestion est un instrument de motivation. Parmi les recherches pionnières celles de Hopper et Armstrong (1991), Armstrong et al (1996) et Armstrong (2000).

Les deux explications qui peuvent être attribuées aux budgets selon la théorie marxiste sont les suivantes :

Le budget est à l'image de l'éternelle querelle entre employeurs et employés : ainsi le budget est un outil de contrôle de la force de travail parmi d'autres.

Le budget est utilisé pour légitimer les décisions des employeurs contre les travailleurs : comme l'a bien décrit Sponem (2004) ; « *si le budget existe, c'est parce qu'il permet d'exploiter les travailleurs* ».

Voici un tableau récapitulatif des quatre théories sociologiques qui ont chapeauté l'adoption des budgets dans l'entreprise³⁰ :

Tableau 2 : Un récapitulatif des quatre théories issues de l'approche sociologique

Théorie psychosociologique

1. l'importance de l'aspect humain dans la préparation des budgets
2. le budget est un système ouvert : la participation des opérationnels permet une plus grande motivation.
 - Le budget associe l'aspect technique à l'aspect humaniste dans la préparation du budget

Théorie de Foucault

1. Le budget est le résultat de la considération de la comptabilité et du contrôle de gestion comme étant des techniques disciplinaires
2. Le budget permet de surveiller et de rendre compte du travail de chaque individu dans l'organisation
 - Le budget est un outil disciplinaire

Théorie néo-institutionnelle

1. Le budget donne une légitimité sociale aux membres des l'organisation
2. Le budget doit être conforme aux attentes sociales
 - Le budget est un moyen de légitimation des décisions

Théorie marxiste

1. Le budget est à l'image de l'éternelle querelle entre employeurs et employés
2. Le budget est utilisé pour légitimer les décisions des employeurs contre les travailleurs
 - Le budget comme outil de domination et d'exploitation des travailleurs

³⁰ Tableau inspiré de la thèse de Sponem (2004) page 334

Conclusion de la section 2

Le budget est appréhendé par deux approches différentes et complémentaires :

L'approche managériale : issue de la théorie de l'école de Harvard et de la théorie contingente.

L'approche sociologique aussi riche que celle managériale avec quatre théories qui en sont issues : la théorie psychosociologique, la théorie néo-institutionnelle, la théorie de Foucault et la théorie marxiste.

L'hétérogénéité et la multitude des théories étudiant le budget montrent la différenciation des besoins des utilisateurs et des fonctions qui lui sont attribuées, voilà qui justifie la nécessité d'étudier cet outil de CG selon sa complexification.

Section 3 : Un essai d'étude du système budgétaire selon sa complexification : la naissance d'une taxinomie

Les études qui se sont focalisées sur les budgets sont variées et très différentes les unes des autres, l'objet est le même mais les approches diffèrent : nous portons notre intérêt, uniquement sur les études dont le but est de construire une taxinomie des budgets, puisque, cette recherche, à son tour, propose une nouvelle classification à la littérature déjà présente. Une lecture des recherches sur les budgets a permis de mettre en évidence les huit classifications qui existent dans la littérature.

1. Les taxinomies du budget dans la littérature

Le premier auteur est, sans conteste, Robert Anthony qui, depuis 1965, date de parution de son ouvrage *Planning and control system, a framework for analysis* est considéré comme le meilleur expert du contrôle de gestion. Dans son deuxième ouvrage paru plus de 20 ans plus tard (1988), l'auteur a effectué une révision complète et un approfondissement de son ouvrage d'origine.

L'auteur s'est intéressé à tout le domaine du contrôle de gestion, entre autres le budget ; il est le premier à effectuer une classification théorique du contrôle budgétaire en distinguant:

Le contrôle étroit : Lorsque les managers exercent un contrôle vis-à-vis de leurs subordonnés, lorsqu'ils participent fréquemment à la prise de décision et au suivi des résultats, la participation des subordonnés et leur liberté d'agir est très restreinte, le budget est considéré comme un outil de contrôle : non seulement des chiffres mais aussi des hommes.

Le contrôle souple : Lorsque les managers permettent à leurs subordonnés de décider de ce qui devra être entrepris, la participation des subordonnés dans les budgets est importante, le budget est loin d'être une mesure de contrôle des Hommes mais un outil de perfectionnement pour atteindre l'efficacité et l'efficacités, critères de performance de l'entreprise.

Depuis ses premières recherches parues en 1972, Hopwood a fondé le *RAPM : Reliance on Accounting Performance Measure*. Il s'agit d'un courant de recherches qui rassemble toutes

les études qui se sont intéressées à l'impact des données comptables sur la performance, et c'est dans le sillage de ce courant que la plupart des études sur les budgets ont été réalisées.

Dans son travail paru en 1972, il met en exergue l'incapacité des données comptables à fournir une information pertinente sur les budgets, l'utilisation de ces données doit être faite avec beaucoup de prudence pour ne pas risquer de voir les objectifs organisationnels de l'entreprise virer vers un seul but à caractère financier.

L'auteur a effectué une étude de cas sur une entreprise industrielle américaine dans sa division production où il a recueilli une vingtaine d'entretiens et 167 questionnaires : le but de sa démarche était d'évaluer le style de management en posant la question aux subordonnés. Il a réussi à distinguer trois styles de budgets qui diffèrent selon la façon d'évaluer des managers au sein de l'entreprise:

Le style « *budget constrained* » où l'évaluation des managers s'effectue à court terme en se basant sur les chiffres donnés par les budgets

Le style « *profil conscious* » où l'évaluation des managers est basée sur leur capacité à obtenir une gestion efficiente à long terme, quant au budget, il n'est utilisé qu'avec prudence dans l'évaluation des managers.

Le style « *nonaccounting* » où les budgets ne jouent aucun rôle presque dans l'évaluation des managers.

Le style le moins efficace est le « *budget constrained* » où les managers tout comme les subordonnés travaillent avec beaucoup plus de tension, ce sont aussi ceux qui manipulent le plus leur données comptables, d'ailleurs, l'auteur préconise d'adopter le style « *profil conscious* » où l'utilisation des données comptables reste prudente et où l'évaluation d'autres types de données est préconisée.

Ces deux premières classifications considérées comme pionnières demeurent cependant assez limitées, puisque le but principal de leurs auteurs n'était pas d'effectuer une taxinomie des budgets mais plutôt une étude de la place des managers et une évaluation de leur rôle dans l'organisation.

Bruns et Waterhouse (1975) se sont aussi intéressés au contrôle budgétaire, ils ont travaillé sur 26 entreprises de secteurs hétérogènes à partir de 244 questionnaires, ils ont réussi à ressortir deux types de contrôle budgétaire dépendant du type de l'organisation :

Dans les entreprises décentralisées et structurées, **un contrôle administratif** est mis en œuvre : il s'agit essentiellement de la forte participation du personnel à l'élaboration du budget à qui on alloue un temps très important. Le budget apparaît comme un outil qui freine l'innovation et la flexibilité.

Dans les entreprises centralisées et de petites tailles, le budget fait partie d'un **contrôle inter-personnel**, les managers doivent expliquer tout écart significatif par rapport aux chiffres prévisionnels, ils sont donc peu autonomes.

Merchant (1981) s'inspire de cette étude dans sa recherche sur l'influence des systèmes budgétaires sur les comportements managériaux d'une part et sur la performance de l'entreprise d'autre part. L'auteur a visité 19 firmes du secteur électronique où il a distribué 170 questionnaires.

Merchant (1981) est considéré comme le premier à s'intéresser essentiellement au « *design* » des budgets dans le but de mettre en évidence les différents niveaux de budgétisation et les facteurs internes qui influencent leur existence.

Ainsi, il a repris les mêmes nominations que Burns et Waterhouse (1975) : **le budget administratif** et le **budget interpersonnel**.

Le premier type de budget existe dans les entreprises de grandes tailles ayant des activités diversifiées, ces entreprises présentent souvent une forte participation des managers, un niveau supérieur de décentralisation et une communication de type formel.

Quant au second type de budget, le budget interpersonnel, il existe dans les entreprises de petite taille où la communication est généralement informelle et où la centralisation est très forte. Le budget y est sous-développé.

Merchant (1981) explique que sa recherche est aussi une réplique modifiée de celle de Burns et Stalker (1961). Il montre que les deux archétypes de budgets qu'il présente sont proches de ceux de Burns et Stalker (1961) Merchant distingue finalement deux types de budget : le **budget mécanique** et le **budget organique**.

Les travaux de Simons (1987, 1990 et 1991) ont réussi à mettre en exergue deux catégories de budgets. Simons définit le budget ainsi, « *...peut être un outil proactif et dynamique pour collecter l'information et stimuler la discussion...Il est dans ce cas utilisé de manière interactive.* » (Simons, 1991).

Dans sa première recherche de 1987, il a effectué une étude de cas où il a essayé de caractériser le système budgétaire, puis en 1990 il s'est appuyé sur deux exemples parmi les treize entreprises qu'il a suivies pendant deux ans, pour souligner les différences entre les deux types de contrôle budgétaire qu'il préconise : (Interactif/diagnostic) :

Tableau 3 : Le contrôle budgétaire selon Simons

Contrôle budgétaire	interactif	Diagnostic
Implication des managers	Constante	Par exception
Lien entre le budget et le plan d'action	Fort	Faible
Construction et participation des opérationnels	Bottom-up, Forte participation	Top-down Faible participation
Révisions budgétaires	Nombreuses	Rares
Lien entre l'atteinte des objectifs et la rémunération des managers	Faible	Fort

La taxinomie de Van Der Stede publiée en (2001) s'inspire de celle d'Anthony puisque l'auteur identifie les types de budgétisation selon leur degré d'influence sur les managers et leurs relations avec les subordonnés : il en ressort, **le contrôle budgétaire serré** et **le contrôle budgétaire souple**.

Ces deux systèmes budgétaires se différencient selon quatre critères: l'acceptation des écarts, le détail des lignes budgétaires, l'analyse des résultats budgétaires et l'importance attribuée à la concordance entre le prévisionnel et le réel.

Une entreprise possède un contrôle budgétaire serré quand elle exige ces quatre éléments ; elle possède un contrôle budgétaire souple quand son fonctionnement ne tient guère compte de ces quatre éléments.

La dernière taxinomie est celle de Sponem (2004) qui sera le premier à produire une typologie de plus de deux archétypes puisque son *analyse classificatoire* effectuée sur 269 entreprises françaises a distingué à cinq styles budgétaires, une taxinomie dressée à partir de « ... *la perception qu'en ont les directeurs administratifs et financiers et les contrôleurs de gestion afin de mieux comprendre les rôles que le budget remplit* » (Sponem et Lambert, 2010).

Tableau 4 : Les cinq styles de budget Selon Sponem (2004)

Style de budget	Caractéristiques
Budget strict	Forte implication de la direction Forte participation des opérationnels Grande importance donnée à l'analyse des écarts Le budget permet l'évaluation de la performance des managers
Budget diagnostic	Le budget est un outil d'évaluation Fort lien entre l'atteinte des objectifs et la rémunération Fort lien entre l'atteinte des objectifs et l'évaluation de la performance
Budget interactif	Le budget est un outil formalisé de discussion La hiérarchie et les managers sont fortement impliqués La participation des subordonnées est importante Le budget est différent de celui de l'année précédente d'où un risque de slack moins élevé
Budget souple	Budget construit de manière participative et peu formalisée Budget facile à réaliser et les objectifs sont en général atteints Les écarts sont rarement suivis au cours de l'année Une faible utilisation du budget pour évaluer la performance ou l'attribution des primes
Budget indicatif	La direction est peu impliquée Budget peu formalisé et peu détaillé Suivi des écarts limité Objectifs budgétaires rarement atteints

« Ces cinq styles se distinguent principalement par le niveau d'implication de la hiérarchie dans le processus budgétaire, par l'utilisation qui est faite du budget pour évaluer la performance et par la possibilité de faire évoluer le budget en cours d'année. Cette recherche propose une approche configurationnelle du budget et montre que les rôles et critiques du budget dépendent largement du type de pratiques budgétaires mises en œuvre dans les organisations. » (Sponem et Lambert, 2010).

L'intérêt de donner un aperçu sur la littérature existante est de mettre en évidence l'apport souhaitée de cette étude qui considère le budget dans un contexte bien particulier, celui des **PME en Tunisie**, en focalisant sur :

- ◆ la particularité de l'organisation qui nous éloigne des typologies existantes qui se penchent généralement, sur les grandes entreprises ;
- ◆ la particularité d'un contexte vierge de recherches portant sur la classification des budgets.

2. Objet de l'étude : le système budgétaire

Ce travail considère aussi le budget sous un aspect tout à fait différent, par rapport aux recherches existantes, puisque il s'intéresse à l'organisation, la production et l'utilisation des données budgétaires, il considère ainsi ce dernier comme étant un **système** de données de type comptables.

Qu'est ce qu'un système ? « *Un système est un ensemble de structures cohérentes dont les éléments constitutifs, même détachés de leur contexte, en conservent la référence et restent indispensables à son bon fonctionnement, à son développement, ainsi qu'à son décodage* »³¹. Selon le dictionnaire Larousse « *un système est un ensemble ordonné de principes formant un corps de doctrines* ».

Ces deux définitions d'ordre général ne font pas ressortir la dimension économique de ce concept de « système » Nous pouvons retenir, à cet égard, la définition de Labourier (1994) qui définit le système comme : « *un ensemble complexe d'éléments hétérogènes, combinés de manière à produire un résultat* ».

De cette définition, il ressort trois idées principales :

- ◆ Un système est un ensemble
- ◆ Un système est composé d'éléments hétérogènes
- ◆ Les éléments constitutifs d'un système concourent à la réalisation d'un même objectif.

Cette définition met l'accent sur l'atteinte d'un objectif, ce qui la rend encore plus complète et plus proche de la philosophie économique.

Nous nous intéressons plus particulièrement à un type de système, souvent repris dans les recherches managériales, à savoir le **système d'information**, puisque le but d'un budget c'est d'informer les personnes intéressées sur les prévisions de l'entreprise.

³¹ <http://www.olats.org/schoffer/defsyst.htm>

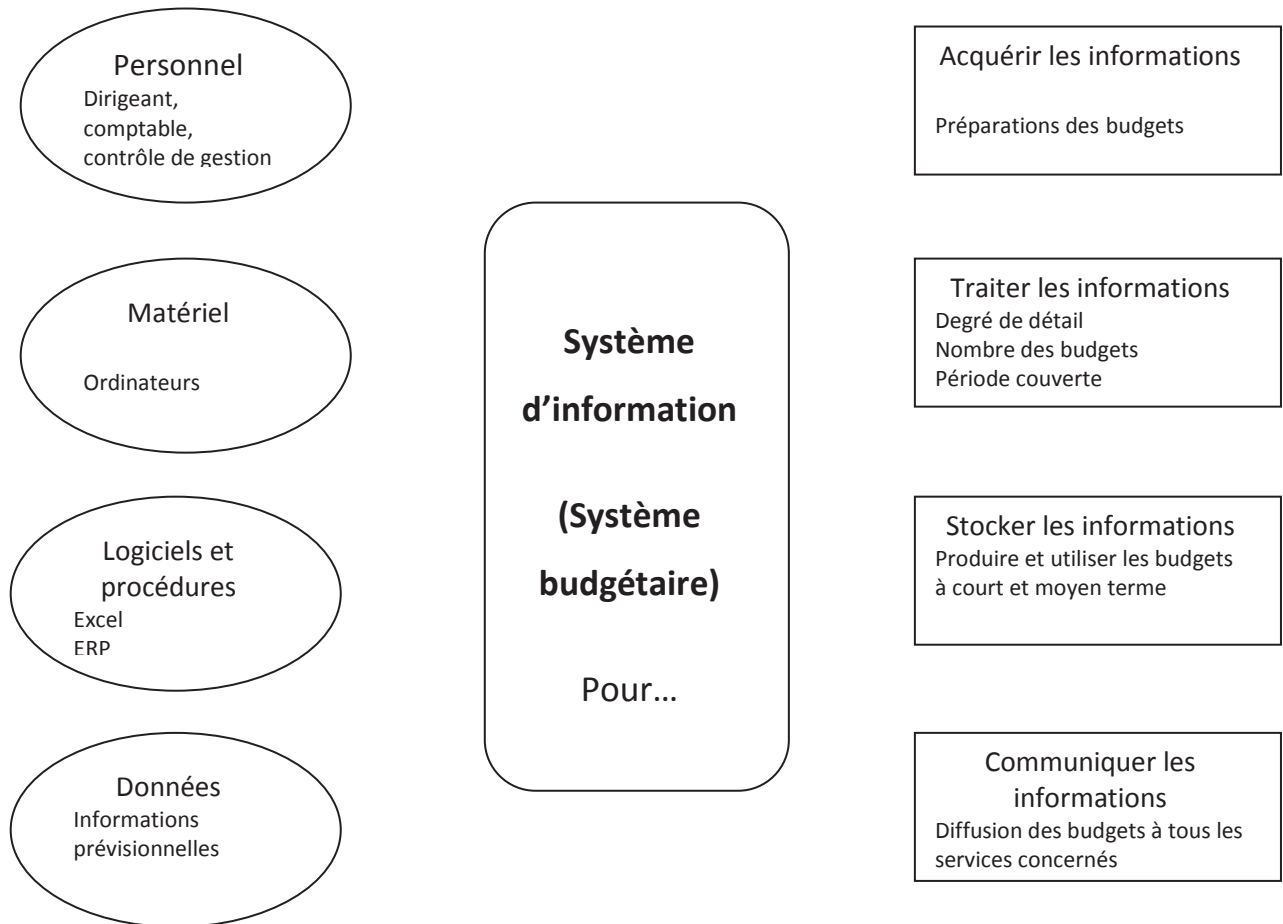
Selon Mèlèse (1979), un des pionniers de l'application système dans les organisations, le système d'information d'une entreprise « *...recouvre l'ensemble des informations opérationnelles et de gestion qui circulent entre les diverses unités... le système d'information est l'ensemble des méthodes et des moyens qui recueillent, contrôlent, traitent et distribuent les informations nécessaires en tous points de l'organisation* » (Mèlèse, 1979, p12).

Pour revenir à l'ouvrage phare sur le système d'information de Reix et al (2011), le système d'information est défini ainsi : « *Un système d'information est un ensemble organisé de ressources (matériels, logiciels, personnel, données et procédures) qui permet de collecter, regrouper, classifier, traiter et diffuser de l'information dans et entre les organisations* » (Reix et al, 2011, p 4).

La congruence de cette définition du système d'information avec l'objet de notre étude nous rassure quant à la légitimité de nommer notre objet d'étude : le **système budgétaire**.

Voici un schéma repris de l'ouvrage de Robert Reix et al (2011) et adapté à l'objet de l'étude :

Figure 1 : La notion du système d'information de Reix et al (2011) adaptée au système budgétaire



Le système budgétaire est un système d'information qui peut être considéré comme étant une notion tridimensionnelle :

- ◆ La dimension informationnelle : fournir l'information aux utilisateurs qui peut être matérialisée par des signaux compréhensibles par tous.
- ◆ La dimension technologique : la nature de la définition, donnée au système d'information et adaptée au système budgétaire, permet d'inclure tous les travaux effectués manuellement, même si, dans les entreprises d'aujourd'hui, l'utilisation des ordinateurs domine. La technologie est généralement assimilée aux équipements, outils et matériels mis en place en vue de permettre aux utilisateurs de mener au mieux leurs travaux.
- ◆ La dimension organisationnelle : le système budgétaire peut être considéré comme un système à vocation collective et multi-utilisateurs.

En définissant le système budgétaire, Gervais (1994) le décrit comme « *un système de gestion prévisionnelle à court terme comprenant des budgets et un processus de contrôle budgétaire* ».

Notre étude ne concerne pas uniquement le budget, « cette expression quantitative et financière d'un programme d'action envisagé pour une période donnée »³², elle englobe tout le PROCESSUS BUDGETAIRE depuis la préparation du budget jusqu'au suivi des actions correctives, en passant par la préparation des états prévisionnels : ces séquences dans la budgétisation sont distinctes, mais ensemble elles forment un tout « organisé » : Les budgets forment ainsi un système.

Selon l'approche systémique de Mèlèse (1979), l'entreprise est, par essence, un organisme complexe, elle est aussi un ensemble de systèmes, chaque système est d'une immense variété : l'auteur a appelé cette variété « complexité » : Ainsi, pour Mèlèse, chaque système est par définition « complexe ».

Il définit la complexité ainsi : « *une organisation, une partie de l'organisation (un système), ...deviennent complexes, lorsque c'est à leur niveau que de nombreux facteurs interfèrent et que les variables des divers champs peuvent être mises en relation entre elles et avec des variables résiduelles pour fournir diverses combinaisons exprimant des états de fonctionnements singuliers.* » (Mèlèse, 1979, p 89)

Il est, à notre sens, légitime au regard de cette vision de Mèlèse sur le système/la complexité, de vouloir **étudier le système budgétaire selon une dérivée de la complexité à savoir : la complexification.**

L'objet de cette étude est, donc, le suivant :

Construire une taxinomie du système budgétaire selon un score de complexification comme c'est le cas dans plusieurs recherches sur les systèmes de données comptables (Chapellier, 1994 ; Bergeron, 1996 ; Germain, 2000 ; Tillema, 2005 et Affès et Chabchoub, 2007, Ben Hamadi 2008, Abdallah, 2012).

Que veut-on dire par complexité/complexification? Pourquoi cette notion ?

³² Cours de Budgétisation donnée à l'HEC Montréal <http://www.gestiondesarts.com/index.php?id=396>

C'est à ces deux questions que nous essaierons de répondre dans le prochain paragraphe.

3. Pourquoi la notion de complexification dans la spécification du système budgétaire ?

Nous avons choisi d'étudier le SB selon une caractéristique bien spécifique : sa complexification. **Nous entendons ce substantif comme une déclinaison dynamique et performative de la notion de complexité** : de là notre détour ici par les fondements de la notion de complexité. Dans ce paragraphe, nous essaierons de répondre à la question suivante :

Pourquoi choisir d'étudier les systèmes budgétaires des PME tunisiennes selon le critère de la complexité ?

Nous commençons par une explication étymologique et une définition qui clarifient la notion de complexité, nous entamerons ensuite une analyse de travaux traitant de la complexité des systèmes de données comptables dans les PME. Cette notion englobe entre autres les systèmes budgétaires, d'où la possibilité de répondre à l'interrogation principale de cette partie.

3.1 La notion de complexité : retour aux sources

La notion de complexité bannie par la science classique, a fait sa première percée avec Bachelard en 1934 avec son essai *L'idéal de complexité de la science contemporaine*, le principal apport du philosophe est de légitimer le rôle de la complexité en tant qu'idéal pour les sciences contemporaines. Cette notion est restée malgré tout impensée en sciences physiques et en sciences humaines jusqu'aux premières recherches de W. Weaver et Ashby qui ont renoué avec l'étude de Bachelard et qui ont défini la complexité comme un degré de variété dans un système donné.

L'apparition de la notion est apparue dans les sciences sociales après que les physiciens l'aient intégrée dans les sciences exactes en utilisant d'autres termes comme : aléas ou encore imprévisibilité. L'adoption de cette notion a été expliquée par la tendance des théoriciens en sciences sociales et humaines à transposer, par analogie avec les sciences exactes, tout nouveau principe. (Yatchinovsky, 2005).

Cette explication reste incomplète, l'apparition de la notion de complexité provient aussi d'un contexte économique et environnemental de plus en plus incertain, il est donc de plus

en plus nécessaire d'intégrer dans les modes de raisonnement, des méthodes qui permettent de prendre en compte la complexité.

En sciences humaines, la notion de complexité est devenue un domaine de recherche à part entière depuis presque trente cinq ans. Les pères de la complexité, pour ainsi dire, sont Edgar Morin, auteur de *La Méthode* éditée en 1977, Jésus Ibanez, le sociologue espagnol et ses deux ouvrages publiés en 1979 et en 1988 dans lesquels, il essaye d'adapter à la perspective de complexité de Morin et enfin Jean Louis Le Moigne et sa modélisation des systèmes complexes (1999).

C'est avec son premier livre « *Science avec conscience* » (1982) que Morin a formulé, pour la première fois la pensée complexe, un concept philosophique repris dans son fameux ouvrage à six tomes écrits entre 1981 et 2006, *La Méthode* ». ³³

Ce concept exprime une forme de pensée acceptant les imbrications de chaque domaine de la pensée et la transdisciplinarité. Le terme complexité reprend son sens étymologique à savoir « *ce qui est tissé ensemble* » ou encore « *un enchevêtrement d'entrelacements* »

« Quand je parle de complexité, je me réfère au sens latin élémentaire du mot "complexus", "ce qui est tissé ensemble". Les constituants sont différents, mais il faut voir comme dans une tapisserie la figure d'ensemble. Le vrai problème (de réforme de pensée) c'est que nous avons trop bien appris à séparer. Il vaut mieux apprendre à relier. Relier, c'est-à-dire pas seulement établir bout à bout une connexion, mais établir une connexion qui se fasse en boucle. Du reste, dans le mot relier, il y a le "re", c'est le retour de la boucle sur elle-même. Or la boucle est autoproduitive. À l'origine de la vie, il s'est créé une sorte de boucle, une sorte de machinerie naturelle qui revient sur elle-même et qui produit des éléments toujours plus divers qui vont créer un être complexe qui sera vivant. Le monde lui-même s'est autoproduit

³³ *La Méthode* (6 volumes), en 2 tomes, collection Seuil Opus, 2008,

- 1977, *La Nature de la nature* (t. 1), Le Seuil, Nouvelle édition, coll. Points, 1981
- 1980, *La Vie de la vie* (t. 2), Le Seuil, Nouvelle édition, coll. Points, 1985
- 1986, *La Connaissance de la connaissance* (t. 3), Le Seuil, Nouvelle édition, coll. Points, 1992
- 1991, *Les Idées* (t. 4), Le Seuil, Nouvelle édition, coll. Points, 1995
- 2001, *L'Humanité de l'humanité - L'identité humaine* (t. 5), Le Seuil, Nouvelle édition, coll. Points, 2003
- 2004, *Éthique* (t. 6), Le Seuil, Nouvelle édition, coll. Points, 2006.

de façon très mystérieuse. La connaissance doit avoir aujourd'hui des instruments, des concepts fondamentaux qui permettront de relier³⁴ »

Morin a introduit ses recherches sur la complexité en précisant les deux difficultés majeures de l'approche: d'une part, l'absence de statut épistémologique du terme, d'autre part, l'absence de définition sémantique : si on pouvait définir clairement la complexité, il est évident que ce terme ne serait plus complexe.

Selon Morin, la pensée complexe englobe trois modes de pensées :

- ◆ La pensée critique guidée par des procédures auto-correctrices et sensibles au contexte.
- ◆ La pensée créative guidée par des critères parfois contradictoires, avec celles orientées davantage vers les résultats et celles gouvernées par le contexte dans lequel elle apparaît.
- ◆ La pensée responsable qui présuppose une communication dialogique, une ouverture aux divergences et une volonté de changement.

Il précise que le passage de la pensée simple (deviner, croire) à la pensée complexe (proposer des hypothèses, créer des relations, s'autocritiquer) n'advient que suite à un apprentissage systématique et requiert un environnement adéquat.

Quant à Jean Louis Le Moigne, son principal disciple, ses premières recherches ont porté sur la théorie des systèmes, dont il voulait faire une méta-théorie : une théorie de la modélisation qui consiste à théoriser ses actions par un système en général. Au terme de cette réflexion, les systèmes n'apparaissent pas comme étant une propriété spécifique à l'objet étudié mais comme une représentation commode pragmatiquement utilisable.

La construction de la science des systèmes a incité l'auteur à poursuivre ses recherches dans plusieurs directions, la plus importante est, sans conteste, son appropriation du paradigme de la pensée complexe que Edgar Morin cherchait à élaborer depuis 1972.

³⁴ Edgar Morin, (1995), « La stratégie de reliance pour l'intelligence de la complexité », *Revue Internationale de Systémique*, Vol 9, N° 2, p 133.

Ainsi, Le Moigne a commencé à considérer l'idée suivante : la construction de la science des systèmes vise à rendre compte de phénomènes complexes irréductibles à un modèle analytique, causaliste, déterministe, simple et en perpétuelle évolution.

D'après Le Moigne (1999), dans le champ des relations humaines et face à une prise de décision, renoncer à l'objectivité, c'est en quelque sorte, renoncer au « one best way », chaque point de vue introduisant des raisonnements et donc des représentations différentes.

Selon le même auteur, dans toute situation complexe, il y a des facteurs maîtrisables et d'autres non maîtrisables, ainsi, il n'y a pas de modélisation objective, il y a des représentations « partisans » : en prendre conscience permet de se déprendre d'une recherche de solution optimale unique pour envisager plusieurs solutions possibles. Toute décision d'améliorer tel ou tel aspect face à une situation ne peut être que partielle.

Cette vision de la complexité de Le Moigne nous rappelle, étrangement, la définition de l'organisation selon Crozier (1971) qui stipule que : « *l'organisation comporte un grand un nombre de schémas d'action codifiés, c'est-à-dire de procédures, de manières de faire, sur lesquels un consensus, s'est établi ; mais aussi des zones de flou , d'incertitude où se jouent des stratégies personnelles, et ceci, à tous les niveaux... L'immense variété du système et son degré de complexité, rend à jamais illusoire l'ambition de connaître et de contrôler la totalité des processus internes, que ce soit dans leur aspect actif ou informatif. Tout système complexe, telle l'entreprise, en interaction avec de multiples environnements mouvants, passe par des phases de stabilité relative, de crise et de changement* ³⁵ ».

Avant d'aller plus loin en portant l'attention sur la définition de la notion de complexité en sciences de gestion et son intérêt dans notre travail de recherche, il n'est pas inutile de revoir les racines étymologiques du terme.

Ainsi, le terme "*complexe*" ou encore « *complexion* » est emprunté au XIV^{ème} siècle du latin *complexus*, dérivé de « *cum* » et de « *plecti* », « *plexi* », « *plectere* », « *plexum* » signifiant tourner, entrelacer ou tresser. Le mot est repris, au XVI^{ème} siècle, comme adjectif pour qualifier tout ce qui est composé de divers éléments hétérogènes. En tant qu'adjectif, le

³⁵ Définition tirée de l'ouvrage de Jacques Mélése (1979), « Approches systémiques des organisations : vers l'entreprise à complexité humaine » Editions Hommes et Organisations, p 25.

terme renvoie ainsi à un « *composé d'éléments qui entretiennent des rapports nombreux, diversifiés, difficiles à saisir par l'esprit, et présentant souvent des aspects différents* » (Rey, 2000). Le terme "*complexité*" (substantif féminin) apparaît plus tardivement (1755), pour désigner le caractère de ce qui est complexe. La signification de ce dernier adjectif renvoie également à un ensemble d'éléments hétérogènes, souvent abstraits, interdépendants, constituant un tout plus ou moins cohérent. Dans le langage courant, un système complexe désigne quelque chose de difficile à décrire, d'intriqué, de non intuitif, de non prédictible et/ou difficile à comprendre (Corsi, 2006).

Morin ou Le Moigne ne sont pas les seuls à définir la complexité, d'autres auteurs se sont penchés à leur tour sur la définition de la complexité :

Simon (1976), le premier à vouloir expliciter cette notion a proposé sept définitions afin de « *simplifier la complexité* », voici l'une d'entre elles : « *Les systèmes qui ont beaucoup de composants peuvent être considérés comme complexes en comparaison des systèmes qui en ont peu* ». Perrow (1984) reprend les travaux de Morin mais précise qu'il s'intéresse à une vision de la complexité beaucoup moins restreinte, qui renvoie à la proximité des éléments constitutifs, l'existence de plusieurs éléments ayant des fins dissemblables, l'apparition de boucles rétroactives inattendues, l'interaction entre les paramètres du contrôle et enfin la compréhension limitée de la part des membres de l'organisation (Perrow, 1984).

Cramer (1993)³⁶, pour sa part, propose une définition différente ce que nous rencontrons souvent dans la littérature. Il suggère de quantifier la complexité par le nombre d'états distincts d'un système. Quant à Mack (1996)³⁷, il déclare dans *l'Expansion Management Review* : « *La complexité doit être comprise comme un état auquel est parvenu un système en évolution. L'observateur qui contemple un système complexe y verra richesse, diversité et profondeur ; d'autre part, la forme du système sera donnée par un principe organisateur qui, paradoxalement, sera d'une surprenante simplicité, et même d'une grande élégance, sans*

³⁶ Référence tirée de l'article de Thiétart, R. A. (2000), « Management et complexités : Concepts et théories », *Centre de recherche DMSP Paris Dauphine*, Cahier N°282, Avril 2000. P3

³⁷ Référence tirée de l'ouvrage de Yatchinovsky, A. (2005), « L'approche systémique : pour gérer l'incertitude et la complexité », ESF Editeur, Issy-les-Moulineaux, 5^{ème} édition 2012. P28

être visible de l'extérieur. C'est ce principe qui donne au système son identité et sa cohérence. »

Casti (1994) pour approcher la complexité *a contrario*, a mis en évidence ce qui illustre les systèmes simples :

« 1. Un comportement prévisible. Dans un système simple, les comportements sont faciles à prédire si l'on connaît les variables d'entrée, les décisions, par exemple, agissant sur le système. Les systèmes complexes, quant à eux, génèrent des comportements contre intuitifs, "a-causaux", pleins de surprises où il n'est pas possible de retracer le cheminement des effets des variables à l'entrée du système.

2. Un nombre limité d'interactions où il y a peu de composantes. Les systèmes complexes ont, en général, des boucles nombreuses.

3. Une prise de décision centralisée. Dans les systèmes simples, le pouvoir est généralement concentré chez un ou un petit nombre de preneurs de décisions. Dans les systèmes complexes, il y a une diffusion de l'autorité. Un grand nombre d'actions se combinent et induisent le comportement du système.

4. Une décomposition possible. Les interactions entre composants du système sont faibles. Si les liens sont rompus, le système continue à se comporter comme par le passé. Le système peut ainsi être décomposé. En revanche, un système complexe est difficilement décomposable. »

La dernière définition de la complexité que nous citerons est celle de Thiétart (2000) qui considère la notion comme un concept subjectif, en fonction de la manière dont on l'envisage et de qui l'envisage: ce qui était complexe, il y a cent ans, ne l'est plus aujourd'hui.

3.2 Complexité et systèmes complexes

On confond souvent complexité et complication, *« La complication désigne un empilement et une imbrication de dispositifs ou de paramètres de tous ordres, dont on peut néanmoins venir à bout avec du temps et de l'expertise. »* (Genelot 2001), ainsi, elle désigne l'imbrication, l'accumulation, l'interférence de dispositifs différents, que l'on peut débrouiller en prenant son temps et à condition de disposer de la compétence nécessaire, la complexité par contre, désigne l'imprévisible et l'inventif. La complication ne peut rien

créer, elle est seulement destinée à être contrôlée alors que la complexité est porteuse de toutes les inventions mais aussi des difficultés. (Genelot, 2001).

L'auteur explique que quelque chose de compliqué peut requérir beaucoup d'efforts pour se laisser appréhender. Mais avec du temps, de la méthode et des moyens, on en vient à bout et on arrive à comprendre la structure et les principes d'un système compliqué. En revanche, la complexité, ne se laisse jamais appréhender totalement « *...on peut avoir une perception globale d'un système complexe, on peut le nommer et le qualifier, mais on n'arrive jamais à comprendre son organisation dans tous ses détails...* » (Genelot, 2001. p 71).

L'auteur s'appuie sur la distinction d'Henri Atlan compare le système complexe à l'individu vivant « *tas de molécules provenant de cadavre en décomposition* », certes compliqué mais qu'on pourrait analyser dans le détail, l'être vivant, par contre, est imprévisible .

Après ce tour d'horizon quant aux différentes définitions de la complexité et après avoir fait la distinction entre les concepts souvent proches sans pour autant être synonymes : complexité/complication, il importe d'identifier d'une part les caractéristiques de la complexité et d'autre part les niveaux de compréhension de celle-ci.

Gérard Donnadiou (1978) a isolé cinq caractéristiques pour considérer un système comme complexe. Caractéristiques qui permettent le développement des idées trouvées dans les principes et les préceptes de la complexité :

- ◆ Les systèmes complexes sont nécessairement ouverts, ils doivent échanger en permanence avec le monde extérieur dont ils reçoivent énergie, matériaux et informations.
- ◆ Les systèmes complexes sont relationnels et englobants : « relationnels » parce que les individus peuvent échanger, s'aider et se compléter. « Englobants » parce que chaque projet donne du sens à celui qu'il englobe.
- ◆ Les systèmes complexes sont finalisés : à partir du résultat souhaité, les individus se projettent dans un futur désiré : ce futur désiré n'est autre que la finalité du projet.
- ◆ Les systèmes complexes ont besoin de variété : « *pour pouvoir s'adapter en permanence aux modifications de leur environnement, les systèmes complexes doivent être inventifs et plastiques.* » (Donnadiou, 1978, p 49).

- ◆ Les systèmes complexes sont auto-organiseurs : l'organisation respecte le principe de rétroaction appelé aussi feed-back.

Quant aux niveaux de compréhension de la complexité, Genelot (2001) en se basant sur les travaux de Le Moigne a mis en évidence trois de niveaux de complexité :

Le premier niveau de complexité considère que la complexité est tout phénomène qu'on n'arrive pas à maîtriser dans sa totalité et dont la réalité est présumée complexe en soi avec son cortège d'imprévus, d'incertitudes et d'instabilités.

Ce premier niveau reste incomplet : un deuxième niveau doit aussi être considéré, celui de la connaissance, de la façon dont on représente la réalité et à partir duquel s'élabore toute réaction et toute conduite : ce niveau de complexité inclut l'observateur dans le phénomène observé, pour reprendre une formule d'Edgar Morin.

Le troisième niveau de complexité va encore plus loin : il construit la réalité à partir des représentations : la façon dont l'observateur représente la réalité qui influence celle-ci en retour.

Pour revenir à l'entreprise, celle-ci est complètement immergée dans ce courant de complexité : elle concentre la complexité par le fait qu'elle se trouve au carrefour de l'économique, du technique et du social, chacun de ses domaines étant déjà complexe en soi. Cette complexité est encore plus difficile à maîtriser parce que souvent, la complexité est considérée comme subjective : selon Jean Erceau³⁸ « *la complexité est tout à fait subjective, elle est liée à l'intelligibilité qu'a du système celui qui l'observe (nous sommes dans le deuxième niveau de complexité de Genelot (2001)... et donc à la représentation qu'il peut en avoir (le troisième niveau de complexité)...* ». Le même auteur continue en expliquant l'approche de la complexité « *elle ne doit pas être abordée avec la volonté de l'extraire du système mais en élaborant des représentations mentales elles-mêmes suffisamment complexes (...) pour que le système en cause nous devienne intelligible* », la complexité est sans doute une réponse à l'incertitude portée par l'environnement, en vertu du principe de la « variété requise » habituellement associée à Ashby. (Dupuy, 2007)

³⁸ Référence tirée de l'ouvrage de Yatchinovsky, A. (2005), « L'approche systémique : pour gérer l'incertitude et la complexité », ESF Editeur, Issy-les-Moulineaux, 5^{ème} édition 2012. P77.

Dans notre étude, on ne considérera pas la complexité dans sa dimension subjective/abstraite/non mesurable. Cette notion, qui ne cesse de faire débat, nous sera utile pour approcher notre système budgétaire qui pourrait être considéré comme complexe juste parce qu'il englobe différentes interactions entre ses composantes (Donnadieu et Karsky, 2002).

Dans le même ordre d'idées, plus le nombre d'interactions augmente, plus le système est complexe : c'est cette approche que nous adoptons dans cette étude.

Nous avons opté pour trois composantes du système budgétaire (son organisation, sa production, son utilisation), nous attribuons à chaque composante un nombre prédéfini d'éléments.

Dupuy (2007) précise que deux hypothèses fondamentales sont envisageables pour approcher les représentations : la première correspond à des interactions horizontales structurables dont les variétés sont maîtrisables car prévisibles ; la seconde correspond à une évolution incertaine, infiniment variée et chaotique et où l'évolution du système est incontrôlable.

Le même auteur continue en justifiant la possibilité de « *simplifier la complexité* » dans les recherches en sciences de gestion « *la variabilité des représentations devraient inévitablement déboucher sur un degré de complexité d'ordre non formalisable. A l'inverse, cette difficulté pourrait également justifier le retour à des représentations globales à vocation simplificatrices, dérivées pour l'essentiel des seules données comptables et financières* » (Dupuy, 2007, p34).

Dans cette recherche, où nous nous intéressons à des données de type comptable à savoir les informations budgétaires, nous allons tenter, en nous appuyant sur l'analyse de Dupuy (2007), de **simplifier notre approche de la complexité**. Oxyrane qui en dit long sur « la délicatesse » de l'entreprise.

Dans ce travail, nous nous intéressons à la complexification du système budgétaire : plus les éléments augmentent, en nombre, plus nous considérons le système comme complexe. Dans le système budgétaire que nous étudions, nous optons pour une approche correspondant à la nature de notre étude : nous considérons un degré de complexification qui peut être objectif et mesurable en suivant la première hypothèse

soulignée par Dupuy (2007) : les interactions entre les différents éléments d'un système sont horizontales, structurables et maîtrisables.

3.3 Le choix de caractériser l'objet de l'étude selon le degré de complexification :

Bon nombre de travaux empiriques ont adopté un critère de caractérisation synthétique, unique à savoir « *le degré de complexité ou encore complexification* » (Rosenweig, 1977, Abdou, 1991 ; Chapellier, 1994 ; Bergeron, 1996 ; Germain, 2000 ; Ismail et King, 2005 ; Tillema, 2005 ; Jänkälä, 2005, Abdelkader et Luther, 2008 et Abdallah, 2010) mais toutes ces recherches se sont intéressées au système de données comptables en général et non pas au système budgétaire uniquement : le système budgétaire faisait uniquement partie de ce système de données comptables : parmi les recherches publiées les années 2000 qui se sont intéressées uniquement aux PME et qui ont introduit le budget dans leurs études, nous pouvons citer :

Tableau 5 : les recherches faites sur les systèmes de données comptables 2000-2012

Auteur	Année d'étude	Echantillon étudié	Thèmes de la recherche
Nobre	2001	PME françaises	Contrôle de gestion (calcul de coût, budgétisation et tableau de bord)
Van Caillie	2002	PME belges	Calcul et suivi des coûts de revient Marges par produit et par client, Suivi de la rentabilité Elaboration et contrôle de budgets, Tableau de bord Préparation de décisions d'investissements, Suivi de la performance
Lavigne et St-Pierre	2002	PME canadiennes	Système d'information comptable : Comptabilité générale Comptabilité analytique dont la budgétisation Analyse financière
Tondeur et De la Villarmois	2003	PME françaises	L'intégration L'informatisation, Les délais de traitements et de reporting, La pertinence de l'information financière, Les règles de suivi budgétaire
Affès et Chabchoub	2007	PME tunisiennes	Système d'information comptable : Comptabilité générale Comptabilité analytique (calcul de coût, budgétisation, tableau de bord)
Jänkälä	2007	PME finlandaises	Système de management qui comporte dix pratiques entre autres trois pratiques concernant l'outil budgétaire : Les budgets annuels Le suivi du budget L'analyse des écarts
Mohammed	2010	PME Syriennes	Système d'information comptable : Comptabilité générale Comptabilité analytique dont la budgétisation Analyse financière
Chapellier et Ben Hamadi	2012	PME tunisiennes	Système de données comptable : Comptabilité générale (informatisation et utilisation d'états financiers intermédiaire) Comptabilité analytique (calcul des coûts, budgétisation, tableau de bord) Analyse financière (calculs des ratios)

Dans cette recherche, un score calculant le degré de complexification est pris en compte pour différencier les PME selon la complexification de leurs systèmes budgétaires,

l'élaboration de ce score s'appuie sur les différentes recherches réalisées sur le thème des systèmes d'information et de management dans l'organisation, ces dernières mettent en évidence que l'élaboration du score de complexité des systèmes de données comptables est guidée par deux considérations principales :

- ◆ le score de complexité calculé est fonction du champ de recherche délimité par les chercheurs. Certains adoptent une approche essentiellement structurelle et prennent en compte des indicateurs relatifs au support logistique (Saboly 1994 ; Nyengue Edimo 2006). D'autres se concentrent sur l'examen de la complexité associée à la production et/ou à l'utilisation des données relatives à l'analyse des coûts, aux budgets, à l'analyse financière et aux tableaux de bord (Abdou 1991 ; de Montgolfier 1994 ; Chapellier 1994 ; Lavigne 2002 ; Jänkälä 2007). Certains auteurs intègrent, en outre, la variable « diffusion des données » (Abdou 1991 ; Bergeron 1996 ; Lavigne et Saint-Pierre 2002) et d'autres, regroupent toutes ces approches en étudiant l'organisation, la production et l'utilisation des données en les considérant comme un seul système composé de trois principaux éléments (Abdallah, 2010).
- ◆ Le choix des indicateurs d'opérationnalisation de la complexité des systèmes de données comptables est guidé par la recherche d'indicateurs discriminants, c'est-à-dire par la recherche d'indicateurs qui fassent émerger des pratiques différenciées.

Le choix d'un tel critère est motivé par quatre points essentiels :

- ◆ La légitimité donnée par divers auteurs à ce critère
- ◆ L'utilisation de ce critère est appropriée pour l'élaboration d'une taxinomie : un des principaux objectifs de ce travail de recherche.
- ◆ Ce critère est facilement utilisable : Il s'agit d'une étude quantitative effectuée par questionnaire portant des interrogations sur l'organisation, la production et l'utilisation des pratiques budgétaires, toutes ces interrogations apportent des réponses fermées dont la prise en compte est aisée en effectuant une addition des points collectées par chaque entreprise.
- ◆ Ce critère n'a jamais été utilisé pour élaborer une classification des budgets : son introduction nous semble assez probante

Conclusion de la section 3

Depuis la première classification du budget d'Anthony (1965), d'autres ont vu le jour, les premières étaient dichotomiques, Sponem (2004) est le premier à dépasser cette classification simplificatrice à deux archétypes pour donner des taxinomies plus élaborées.

Dans cette recherche, nous tenterons une nouvelle taxinomie qui, nous le souhaitons, pourra enrichir les travaux sur les budgets, en Tunisie du moins.

Dans cette taxinomie, nous considérons le système budgétaire, soit tout le processus de budgétisation : préparation des budgets, analyse des écarts et actions correctives. Le système budgétaire est défini comme étant un système d'information appréhendé comme une notion multidimensionnelle.

L'approche du système budgétaire dans ce travail doctoral suit un angle bien spécifique à savoir le degré de complexification : nous construisons une taxinomie du système budgétaire selon son degré de complexification.

Conclusion du chapitre premier

Depuis sa parution dans les plus grosses entreprises américaines (General Motors) et françaises (De Nemours) dans les années 20 et sa prégnance dans la littérature managériale (Taylor, 1910 ; Fayol, 1916 ; Argyris, 1952 ; Anthony, 1965), le budget n'a cessé d'être au cœur des études en contrôle de gestion depuis les années 1940 et jusqu'à aujourd'hui.

La richesse de cette production apparait sur deux points :

- ◆ Le budget a fait l'objet de très nombreuses recherches qui l'ont étudié ~~sur~~ sous plusieurs angles : ses définitions, ses rôles, ses fonctions, ses différentes approches théoriques, sa place dans l'entreprise...
- ◆ Le budget a aussi connu une période de controverses qui n'a fait qu'enrichir encore plus la recherche sur cet outil de CG.

La pratique des budgets dans les entreprises a dénoncé certaines défaillances et mis le doigt sur des effets pervers (Slack budgétaire, manque de participation des opérationnels, inadaptation à l'environnement) : tout un courant de « best budget » a vu le jour en vue d'améliorer le budget.

Dans les années 1990, un autre courant a pris le relais : celui des défenseurs radicaux de l'abolition du budget. (Jordan, 1986 ; Hope et Fraser, 1997 ; Nolan, 1998). La plupart de ces

recherches s'appuient sur des expériences réelles d'entreprises qui ont réussi à gérer sans budget.

Malgré l'euphorie qu'a connue le courant « Beyond Budget », les statistiques ne cessent de confirmer l'attachement des entreprises à la budgétisation.

D'autres auteurs, conscients de cette dépendance des dirigeants par rapport à leurs budgets, et tout en étant conscients des défaillances de ces derniers, ont suivi un autre chemin : Pourquoi ne pas faire évoluer ou améliorer le SB au lieu de le supprimer ?

Ce travail de recherche propose de mieux appréhender le budget dans le contexte des PME en Tunisie.

Notre recherche étudie le budget sous un angle bien particulier : en considérant l'existence dans la PME d'un système budgétaire multidimensionnel, nous nous intéressons aux interactions existantes entre les différentes dimensions : notre choix a porté sur le degré de complexification d'un système budgétaire. : notons que le premier objectif de la recherche est de construire une taxinomie du SB selon le degré de complexification dans une PME tunisienne.

CHAPITRE II

Les facteurs de complexification du système budgétaire et les PME tunisiennes

Nombreuses sont les recherches qui ont mis en évidence les spécificités des PME par rapport aux grandes entreprises en confirmant l'idée suivante : les PME ne sont pas les modèles réduits des grandes entreprises, elles sont spécifiques (Gervais, 1978 ; Julien et Marchesnay, 1988 ; Julien, 1994). Cette spécificité requiert des approches de gestion différentes de celles des grandes entreprises : les PME n'ont pas les mêmes préoccupations ni les mêmes problèmes (Julien, 1994), les travaux se rapportant aux PME insistent sur cette spécificité induisant des pratiques de gestion sensiblement différentes (Torrès et Gueguen, 2008).

Un des principaux objectifs de la recherche consiste à caractériser le système budgétaire de la PME. Il nous semble que la compréhension et l'analyse de l'état du système budgétaire adopté dans le contexte particulier de la PME nécessiteraient une analyse de leurs particularités.

A l'instar des recherches qui se sont intéressées aux spécificités des outils de gestion dans la PME (Chapellier, 1994 ; Lacombe-Saboly, 1994 ; Lavigne et St-Pierre, 2002 ; Villesèque, 2003), il nous paraît opportun de rappeler les spécificités des PME. Celles-ci peuvent être réparties en deux catégories : une première catégorie relative au contexte de la PME (caractéristiques structurelles et contextuelles) et une deuxième catégorie relative au dirigeant (caractéristiques socioprofessionnelles et culturelles)

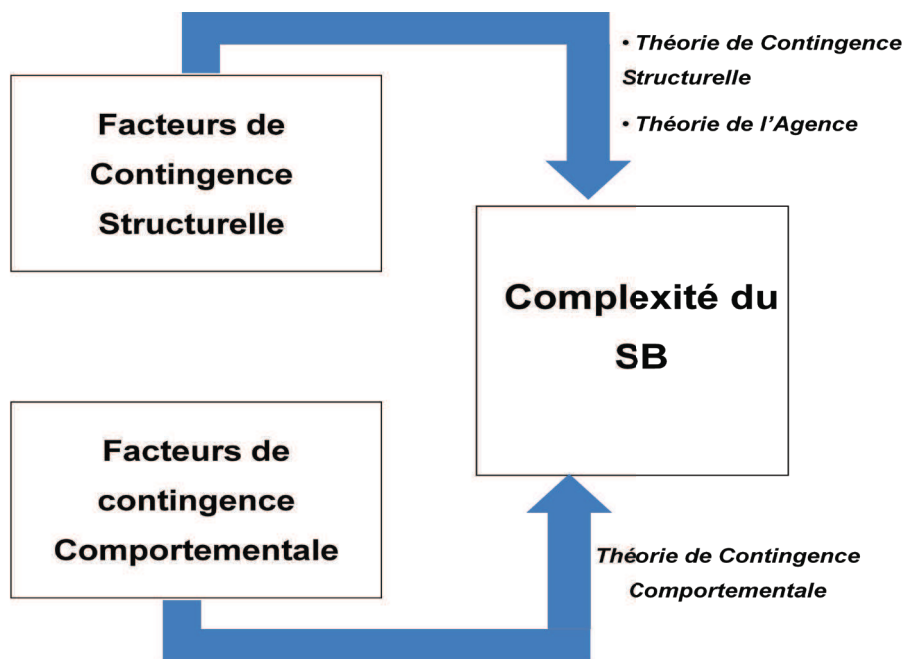
Après avoir récapitulé rapidement les différentes approches théoriques tout en demeurant au plus près de notre principal objet d'étude à savoir le degré de complexification du système budgétaire, nous continuons dans ce deuxième chapitre à recourir aux travaux sur la question, en nous intéressant, à ce stade, aux facteurs de contingence retenus qui pourraient impacter le degré de complexification du système budgétaire

Dans ce chapitre, nous commençons par un survol des écrits sur les facteurs structurels dans les PME (section 1), puis nous nous intéressons au personnage principal d'une PME à

savoir son dirigeant, pour déterminer les facteurs socioprofessionnels qui peuvent influencer le système budgétaire de la PME (section 2) et enfin, nous portons toute notre attention à un aspect bien particulier du dirigeant à savoir sa culture (section 3).

Voici un schéma qui résume les relations à étudier dans ce deuxième chapitre :

Figure 2 : les relations à étudier dans ce travail de recherche



Section 1 : Les facteurs structurels et la complexification du système budgétaire

Les recherches, depuis plus de 40 ans (Khandwalla, 1972 ; Gordon et Miller, 1976 ; Gordon et Narayanan, 1984 ; Chenhall et Morris, 1986 ; Simon, 1987...) se sont intéressées à l'effet que peuvent avoir les caractéristiques organisationnelles d'une entreprise sur les systèmes présents en son sein. Pendant toutes ces années, la plupart de ces recherches ont porté-sur l'un des aspects d'une entreprise : performance, prise de décision, stratégie, contrôle..., identifient les facteurs organisationnels qui peuvent influencer le « modèle de gestion » de l'entreprise.

Pradip Khandwalla (1972) a suggéré la possibilité d'explorer le rapport entre les stratégies des firmes et leur système de contrôle, il a préparé un questionnaire pour mesurer un ensemble de caractéristiques structurelles de contingence.

Ses deux recherches (la première réalisée sur 79 entreprises américaines et la seconde sur 92 entreprises industrielles canadiennes) sont arrivées aux mêmes résultats confirmant la relation entre incertitude, différenciation et intégration. Il a ainsi pu conclure qu'il existe des corrélations significatives entre les différentes variables de structure (décentralisation, utilisation d'un système de planification, taille, technique, environnement).

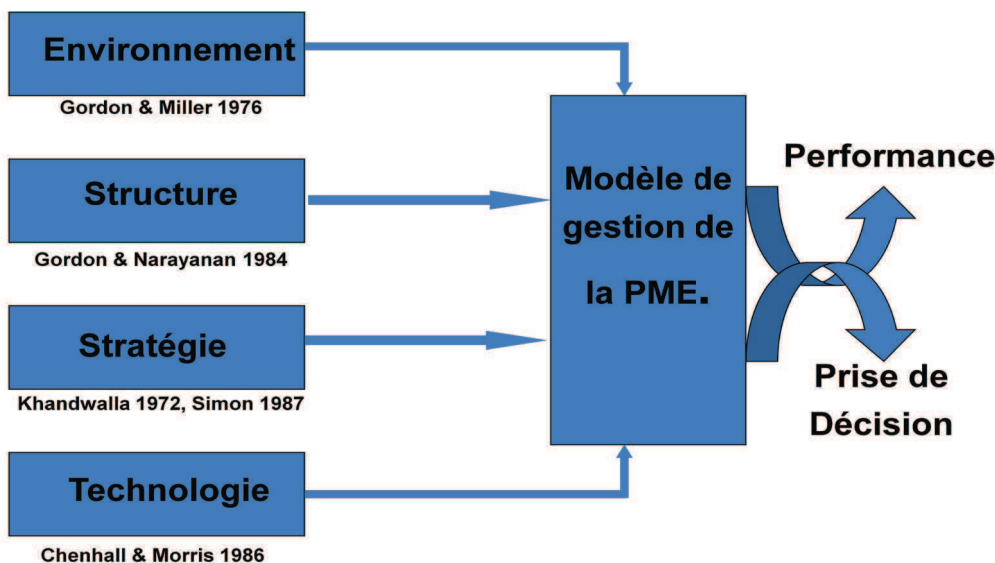
En 1976, Gordon & Miller ont discuté du «système d'information comptable SIC», leur intérêt porté au SIC était dans le but de cerner la meilleure méthode de production de l'information financière qui améliorera la prise de décision. Ils ont étudié de près deux facteurs de contingence : l'environnement et l'organisation et leur influence sur le SIC et indirectement sur la prise de décision.

En 1984, une étude exploratoire a été effectuée sur un petit échantillon de 34 dirigeants, par Gordon et Narayanan, afin d'examiner les rapports entre l'environnement de l'organisation, la structure et le système d'information sans pour autant trouver un lien significatif entre ces derniers éléments. Les deux chercheurs restent quand même les premiers à avoir entrepris d'étudier l'effet des interactions entre les variables contextuelles et le design d'un SIC.

En 1987, Simon a voulu introduire aussi la notion de performance, lorsqu'il a discuté d'un lien potentiel entre le système de contrôle en comptabilité, la stratégie de la firme et la performance.

Ainsi, la plupart des études ont suggéré comme variables de contingence l'environnement externe, la taille de l'organisation, la diversité, la technologie ou encore la forme de la structure (Chenhall & Morris, 1986)

Figure 3 : les facteurs organisationnels qui influencent le modèle de gestion de la PME



1. Complexification et théorie de la contingence

On ne peut analyser, même partiellement, l'influence de certains facteurs externes sur la différenciation des systèmes budgétaires, sans revenir au préalable sur les fondements théoriques du contrôle de gestion.

Selon Covalski et *al* (2003), le contrôle de gestion repose sur deux piliers théoriques: les théories économiques et les théories des organisations.

Les théories économiques, à commencer par la théorie d'agence, ont souvent été servi de fondement à plusieurs recherches qui étudient les relations entre l'entreprise et ses principaux acteurs (actionnaires, investisseurs, créanciers...)

Les théories économiques ont été fructueuses dans l'explication du slack budgétaire et la façon d'y remédier, mais elles restent limitées quant à l'explication de certains comportements de l'entreprise, traités comme étant un bruit statistique alors que son origine peut être facilement expliquée par les théories organisationnelles, dont la suprématie par rapport aux théories économiques tient à émanent de la prise en compte du contexte (Chenhall, 2003).

La théorie de contingence, une des théories organisationnelles « *abreuvée par des postulats comportementaux a ainsi permis d'accepter mais aussi d'expliquer les écarts du « one best way » si peu compris par les théories économiques* » (Komarev, 2007), constitue

d'autre part un ancrage théorique pertinent pour la réalisation de notre objectif de recherche.

1.1. La théorie de contingence : genèse et particularités

La théorie de contingence postule qu'il n'existe pas d'absolu dans les sciences de gestion et qu'il faut accepter l'existence d'une influence externe sur les techniques existantes. Les apports de la théorie de contingence ont été fortement utilisés dans la recherche en sciences de gestion.

Miles, Snow et Pfeffer (1974)³⁹ ont noté que, jusqu'à la moitié du XX^{ème} siècle, les théoriciens ignoraient l'environnement. Ils ont également remarqué que les études se fondaient sur une vision héritée du taylorisme qui devait s'appliquer en toutes circonstances. Ainsi, les résultats des études convergent quand elles sont réalisées sous certaines conditions. C'est la recherche de ces conditions qui a permis d'intégrer une dimension **contingente** dans la relation structure - environnement.

Le dictionnaire Larousse définit ainsi le terme Contingence: « *éventualité, probabilité qu'une chose arrive ou non, évènement qui peut se produire ou pas, qui échappe à toute prévision* ».

La définition en langue anglaise se rapproche puisque le Concise English Dictionary définit « *Contingency* » comme étant : « *a chance happening or concurrence of events, a possible future event, something dependant on such* ».

Les prémices de la théorie de contingence sont les suivantes : il n'existe pas de structure universelle, elle doit être adaptée aux particularités de l'entreprise (organisationnelles et comportementales) ; le « *one best way* » n'a aucun sens lorsque l'entreprise est un système ouvert en osmose continue avec son environnement.

La pionnière de la théorie de contingence est le professeur Joan Woodward : ses recherches, effectuées entre 1953 et 1957, l'ont convaincue que le « *one best way* » n'existe pas, et de là, elle a introduit l'idée essentielle selon laquelle l'efficacité de l'organisation résulte de l'adéquation entre situation et structure (Mintzberg, 1982).

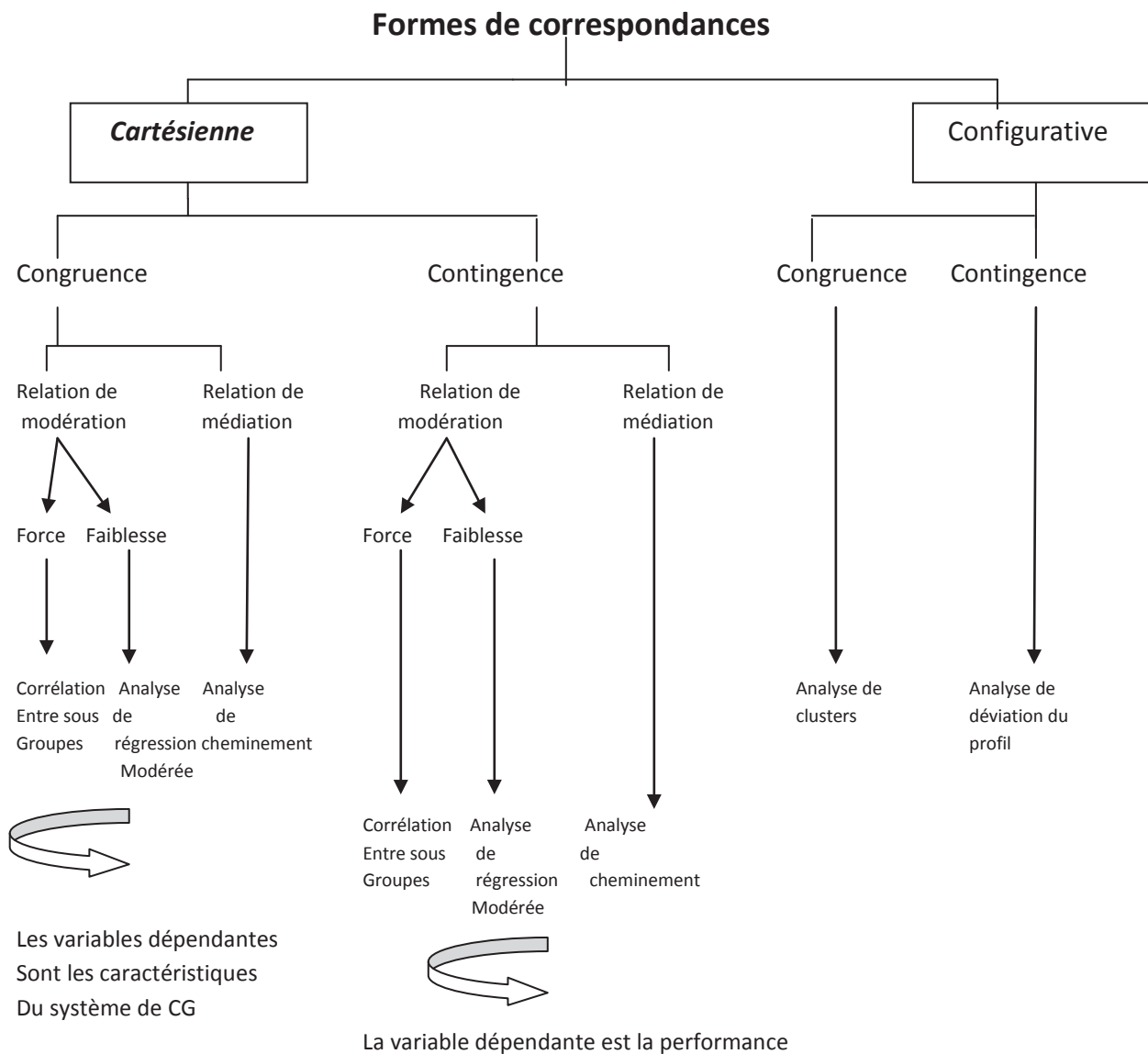
³⁹ Cité par MINTZBERG. H, (1982), « *Structure et dynamique des organisations* », Les Éditions d'Organisation

Les premières recherches en organisations qui ont considéré la théorie de contingence sont celles de Van de Ven et Drazin (1985), puis de Chenhall (2003). Gordon et Narayanan (1984), de leur côté, ont précisé que les managers cherchent à adopter le système de contrôle de gestion qui leur convient et que s'ils changent leur contrôle de gestion, c'est généralement dans le but d'adapter leurs entreprises aux changements des facteurs de contingence (technologie, environnement, taille, concurrence...); leur ultime but est simple : améliorer la performance de l'entreprise.

Chenhall (2003) a dressé quelques années plus tard, un catalogue complet sur les recherches dont le fondement est la théorie de contingence et les variables contextuelles étudiées à chaque fois. Ainsi, Burns et Stalker (1961), Perrow (1970), Thompson (1967), Lawrence et Lorsch (1967) et Galbraith (1973) se sont focalisés sur l'effet de l'environnement et de la technologie sur la structure de l'organisation ; quant à Young et Selto, (1991), ils se sont intéressés aux facteurs influençant la mise en place du *Total Quality Management* et du Just In Time... La culture nationale, elle-même, a été considérée comme un facteur externe ayant un impact sur l'organisation chez Harrison & McKinnon, (1999).

Une des lectures de base pour approcher la théorie de contingence en contrôle de gestion est celle de l'étude de Gerdin et Greve parue en 2004 dans la revue *Accounting, Organization and Society* qui fournit un cadre théorique et une application empirique de ladite théorie

Figure 4 : Les différentes formes de correspondance contingente⁴⁰



Dans cette classification, c'est la congruence cartésienne qui intéresse ce travail puisqu'elle concerne les études où les variables dépendantes sont les caractéristiques du système de contrôle de gestion.

⁴⁰ Figure tirée de la thèse de KOMAREV, I. (2007), « La place des budgets dans le dispositif de contrôle de gestion : Une approche contingente », Thèse soutenue à l'IAE, Bordeaux IV

Les chercheurs adoptant cette posture cartésienne utilisent des méthodes statistiques rigoureuses qui permettent de confirmer ou d'infirmer le modèle statistique testé, comme les techniques de régressions, l'analyse d'acheminement ou les équations structurelles (Shields et al, 2000 ; Smith et Langfield-Smith, 2004 et Van der Stede, 2000).

1.2 La théorie de contingence dans les études portant sur les budgets

Même s'il est plus précis de considérer le travail de Robert Anthony (1965) comme le premier à avoir considéré la théorie de contingence en contrôle de gestion en général et en contrôle budgétaire en particulier, on peut avancer que la théorie de contingence est devenue prégnante dans les travaux sur les budgets à partir du travail pionnier de Swieringa et Moncur en 1972. Les deux auteurs qui ont étudié le budget, ont quatre types de comportements chez les managers face aux budgets Cette approche renferme deux principaux apports le premier est théorique et le second est empirique.

- ◆ La contribution théorique : cette école essaye de s'intéresser au budget dans une vision globale, en l'étudiant dans son intégralité et en prenant en considération toutes ses caractéristiques. Le but est de mettre en relation les caractéristiques budgétaires et les caractéristiques organisationnelles.
- ◆ Selon la théorie de contingence, plusieurs facteurs de contingence internes à l'entreprise (stratégie, style d'information..) externes (environnement..) et comportementaux (style de direction,...) affectent les budgets. Ces facteurs de contingence encouragent les organisations à adopter une des classifications prédéfinies par les chercheurs.
- ◆ La contribution empirique : l'approche de contingence est appelée aussi l'approche statistique du budget ; les auteurs ayant adopté cette théorie ont effectué des travaux empiriques très avancés.

La démarche se présente ainsi : un questionnaire est administré aux différentes entreprises, il comporte des questions sur le budget et ses caractéristiques (utilisation, production, organisation, niveau de détail, participation..), une analyse factorielle est effectuée pour élaborer une taxinomie des budgets. Celle-ci sera liée statistiquement à des variables organisationnelles et /ou comportementales. Swieringa et Moncur (1972) ont pu ainsi effectuer une analyse factorielle qui a fait ressortir les quatre facteurs de

comportement des managers. Merchant (1981) s’inspire aussi de cette technique pour étudier l’influence des budgets sur les comportements managériaux et la performance

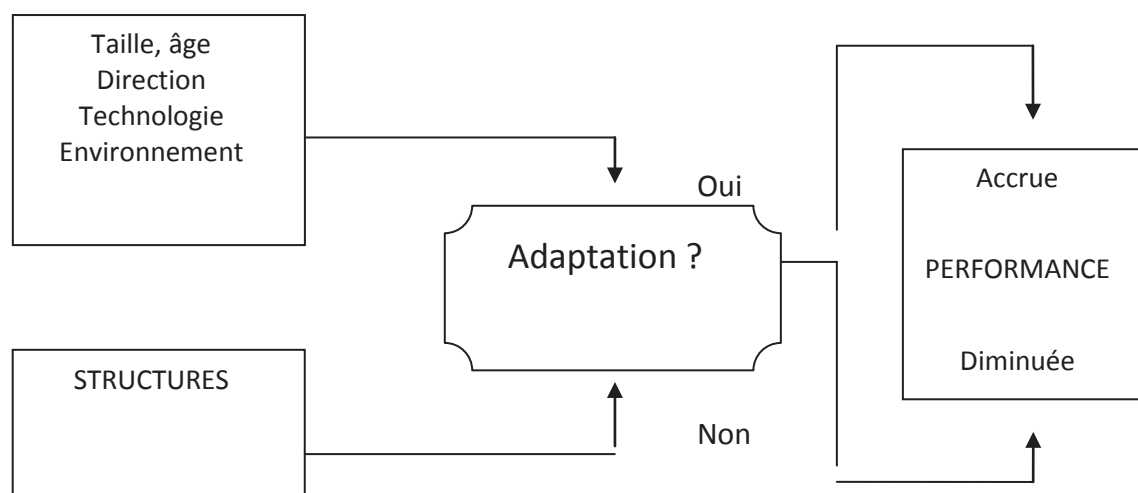
1.3. La théorie de contingence est-elle l’unique théorie de la présente étude ?

L’examen des différents travaux montre que les chercheurs qui étudient les facteurs ayant un impact sur la différenciation d’un système de données, ont souvent recours à la théorie de contingence pour répondre à leurs interrogations (Raymond, 1985 ; Holmes et Nicholls, 1989 ; Chapellier, 1994 ; Bergeron, 1996 ; Lavigne, 1999 ; Jänkälä, 2007, Komarev, 2007, Abdallah, 2010).

La logique de la théorie de contingence est parfaitement adaptée à cette étude puisque nous avons d’une part des facteurs internes et d’autre part un système budgétaire ; le but de la recherche est d’étudier comment ces facteurs influencent le système budgétaire. Cette logique est basée sur l’idée suivante : les organisations doivent, pour survivre, adapter le contexte qui est le leur (à savoir leur environnement, leur taille, leur technologie et leur structure).

Le schéma ci-dessous explique la logique de la théorie de contingence, celle de Dupuy et al (1989) qui montre comment certains facteurs contextuels influencent l’organisation ; si cette organisation arrive à s’adapter à son contexte, la performance de l’entreprise s’accroît mais si l’organisation ne peut ou n’arrive pas à adapter sa structure à son contexte, c’est la performance qui en pâtit.

Figure 5 : La logique de la théorie de contingence

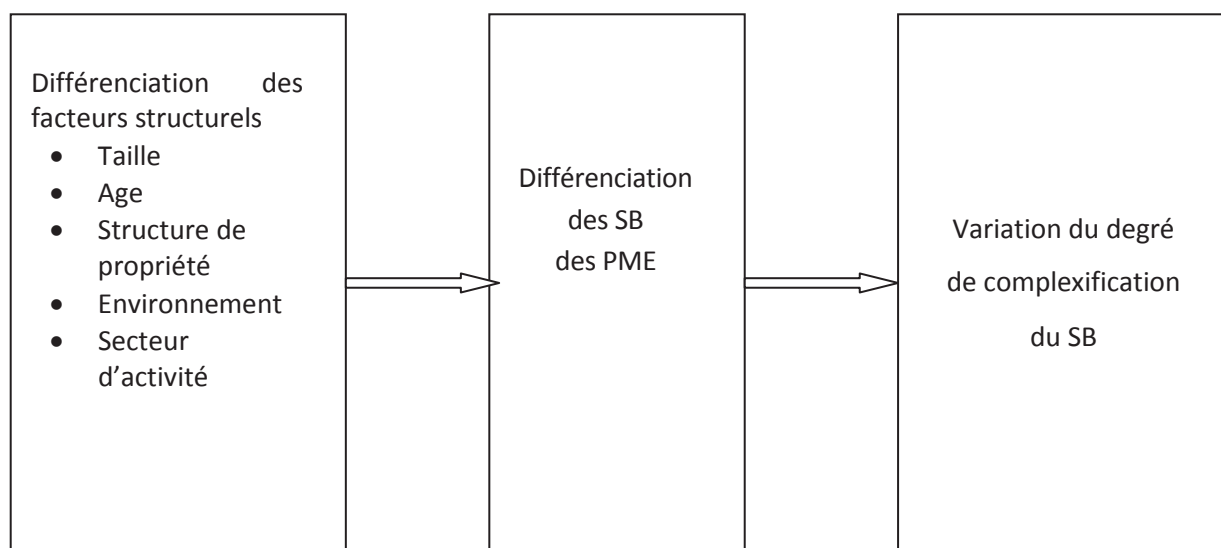


Le but de ce travail est de considérer l'influence de certains facteurs structurels sur un aspect particulier de l'organisation à savoir son système budgétaire ; cette influence est, sans équivoque, éclairée par la théorie de contingence structurelle.

Notre choix a porté sur cinq facteurs structurels:

- ◆ L'environnement
- ◆ La taille de la PME
- ◆ L'âge de la PME
- ◆ Le secteur d'activité de la PME
- ◆ La structure de propriété

Figure 6 : Comment s'effectue l'effet de contingence sur la différenciation du système budgétaire ?



Il importe de noter cependant que « la structure de propriété » est un facteur structurel qui ne peut dépendre de la théorie de contingence. L'existence d'une asymétrie informationnelle émane d'un problème d'agence qui apparaît entre les différents actionnaires/associés lorsque la PME n'est pas une entreprise familiale ; la présence d'un actionnaire ou d'un associé non apparenté modifie les choix comptables et influence les caractéristiques du système budgétaire.

Dans cette recherche, la théorie de contingence est couplée avec la théorie de l'agence: la présence d'associés n'appartenant pas à la même famille peut créer une asymétrie informationnelle.

La séparation entre propriétaires et dirigeants de l'entreprise a fait l'objet de plusieurs analyses théoriques dans le cadre de la théorie d'agence qui trouve son origine dans les travaux de Coasse (1937), Jenson & Meckling (1976) et Fama & Jenson (1983).

La théorie de l'agence admet deux hypothèses fondamentales :

- ◆ Tous les individus sont supposés agir de façon à maximiser leur fonction d'utilité.
- ◆ Ils sont capables d'anticiper, rationnellement et sans biais, l'incidence des relations d'agence sur la valeur future de leur patrimoine.

« Ainsi, une relation d'agence est un contrat dans lequel une (ou plusieurs personnes) a recours aux services d'une autre personne pour accomplir en son nom une tâche quelconque, ce qui implique une délégation de nature décisionnelle de l'agent. Des problèmes surviennent lorsque l'agent satisfait ses intérêts plutôt que ceux de son mandant. ».(Jensen et Meckling, 1976)

La théorie d'agence évoque et explicite clairement la divergence d'intérêts entre le manager d'une part et les plus importants actionnaires de l'entreprise d'autre part, elle propose ainsi des mécanismes de contrôle et d'incitation pour accroître l'efficacité de la gestion des dirigeants.

La théorie d'agence s'intéresse aux mécanismes organisationnels qui permettent de gérer au mieux la relation mandataire-mandaté, inciter la direction à agir selon les intérêts des actionnaires et améliorer la performance de l'entreprise.

Dans le cas des PME, les problèmes d'asymétrie d'information et de risque moral sont aussi importants que dans les grandes entreprises. Ceci s'explique par le manque de transparence financière et par la particularité de leur structure de propriété.

Les dirigeants des PME peuvent se servir de leurs états financiers pour atteindre certains objectifs, ce comportement peut s'expliquer par la théorie de l'agence dans les cas suivants :

- ◆ Présence d'associés ou actionnaires non apparentés⁴¹ qui rend l'information comptable, produite, utilisée et publiée, plus formalisée d'où un système de données plus complexe.

⁴¹ Des PME non familiales sachant la forme dominante est celle d'une entreprise familiale.

Lavigne a confirmé à chaque fois, le poids non négligeable de cette présence sur l'organisation (Lavigne, 1996, 1999, 2002).

- ◆ Présence d'un créancier externe généralement la banque⁴² : la plupart des études empiriques prennent pour acquis que les établissements bancaires sont les principaux utilisateurs des états comptables, qu'ils consultent pour leurs prises de décision quant aux crédits à octroyer (Baker & Cunningham, 1993).

Les problèmes d'asymétrie d'information resurgissent entre les dirigeants des entreprises et leurs banques, lors de l'octroi des crédits. Ces dernières rationnent souvent les emprunts à cause de l'opacité du système d'information caractérisant généralement les PME. Ainsi, l'influence du principal créancier sur le SIC d'une PME est sans équivoque. Elle est significative :

- ◆ d'une dissociation entre la propriété et la gestion (peu répandue en contexte de PME)
- ◆ d'une volonté de minimiser les impôts à payer (la marge de manœuvre est très restreinte surtout pour les PME en Tunisie⁴³)

Notre recherche sera axée sur le premier problème d'agence considéré comme l'un des plus courants dans le contexte des PME.

La théorie d'agence nous permet de comprendre les rapports au sein de l'entreprise lorsque l'un des actionnaires/associés est étranger c'est-à-dire ne faisant pas partie de la famille.

2. Formulation des hypothèses sur les liens entre facteurs structurels et complexification

D'après Desreumaux (1998) « *la structuration de l'organisation dépend des paramètres caractéristiques de son contexte de fonctionnement* ». Six facteurs de contingence peuvent être identifiés afin d'étudier leur influence potentielle sur la complexification du système budgétaire.

⁴² Le financement bancaire est la source de financement la plus utilisée par les petites et moyennes entreprises.

⁴³ En Tunisie, les autorités fiscales réalisent elle mêmes chaque année, des contrôles des déclarations d'impôts de certaines entreprises.

Dans le paragraphe qui suit, nous justifions notre choix en donnant un bref aperçu des travaux qui se sont intéressés à chaque facteur.

2.1. L'environnement

Il n'est pas arbitraire que le premier facteur structurel à étudier soit l'environnement puisqu'il s'agit de l'un des premiers paramètres contextuels évoqué par les recherches sur la contingence du système depuis les travaux de Khandwalla (1972, 1979). Ce dernier a suggéré la possibilité d'explorer le rapport entre les stratégies des firmes et leur système de contrôle, il a préparé un questionnaire pour mesurer un ensemble de caractéristiques structurelles de contingence. Ses deux recherches (la première réalisée sur 79 entreprises américaines et la seconde sur 92 entreprises industrielles canadiennes) sont arrivées aux mêmes résultats confirmant la relation entre incertitude de l'environnement, différenciation et intégration. Il a conclu aussi qu'il existe des corrélations significatives entre les différentes variables de structure (décentralisation, utilisation d'un système de planification, taille, technique et environnement). Otley (1980) a effectué une étude pour l'analyse des travaux réalisés selon l'approche contingence, qu'il considère comme un grand apport en management. Otley a présenté les plus grandes recherches menées sur trois facteurs de contingence: la technologie, la structure organisationnelle et surtout l'environnement.

Mais que veut ont dire par environnement ?

Il s'agit de la composante du contexte qui est externe à l'entreprise-soit l'ensemble des clients, fournisseurs, pouvoirs publics, concurrents, établissements financiers et bien d'autres... Cette définition est proche de celle donnée par Thompson (1967) qui définit l'environnement selon quatre éléments parmi ceux évoqués plus haut: clients, fournisseurs, concurrents et groupes de régulation (Etat et syndicats). Pour Burns et Stalker (1966), l'environnement est composé de la technologie scientifique et du marché du produit quant à Khandwalla (1972), il décrit l'environnement comme un système concurrentiel basé sur trois éléments : la compétition par les prix, la compétition par le marketing et enfin la compétition par le produit.

L'intérêt porté à l'environnement, selon l'approche contingente, a commencé avec Khandwalla (1972) et a continué avec Gordon et Miller (1976) dont le but de la recherche

est de visualiser le design d'un système d'information comptable et la manière dont ce dernier impacte la prise de décision. Ces auteurs ont choisi l'environnement et l'organisation comme facteurs de contingence. Selon eux, l'environnement est caractérisé par rapport à **son dynamisme, son hétérogénéité** et **son hostilité**. Otley (1978) entérinant les résultats de Khandwalla (1972), a distingué un environnement « *dur* » et un environnement « *souple* ». Il a montré que les cadres supérieurs utilisent des informations budgétaires pour évaluer la performance de deux façons très différentes dans les deux situations.

Quelques années plus tard, Gordon et Narayanan (1984), dans une étude exploratoire effectuée sur un petit échantillon de 34 dirigeants, ont examiné les rapports entre l'environnement de l'organisation, la structure et le système d'information sans pour autant trouver un lien significatif entre ces derniers éléments. Ils restent quand même les premiers à avoir voulu étudier l'effet des interactions entre les variables contextuelles et le design d'un système d'information comptable.

La recherche de Chenhall et Morris (1986) est proche de celle de Gordon et Miller (1976), puisqu'ils font de l'environnement l'un des deux facteurs de contingence qui peuvent influencer l'organisation, ayant ainsi, un impact indirect, cette fois-ci sur la perception de l'utilisation du système d'information en contrôle de gestion.

Dans les recherches qui se sont penchées sur le système budgétaire, c'est la classification de l'environnement d'Emery et Trist (1963) qui attire l'attention, puisque les auteurs ont spécifié un style de systèmes budgétaires d'une entreprise selon son environnement leur permettant de distinguer :

- ◆ L'environnement placide aléatoire où l'incertitude est faible et les événements sont répétitifs
- ◆ L'environnement placide regroupé assez stable mais où un minimum de connaissances de l'environnement est nécessaire pour survivre
- ◆ L'environnement mouvant réactif plus dynamique que celui qui le précède et nécessitant la prise en compte du comportement de tous les acteurs présents
- ◆ L'environnement turbulent, très dynamique et complexe, réfractaire à toute prévision.

Les auteurs ont ainsi pu affirmer que pour les deux premiers types d'environnement, l'entreprise peut instaurer un système budgétaire efficace en son sein mais que ceci est loin d'être possible pour les autres scénarios, puisque l'entreprise est incapable de prévoir le futur.

Quant à Hopwood (1974), de la même façon, il s'interroge sur les conditions d'utilisation des budgets en fonction de l'environnement de l'entreprise, sa recherche arrive au résultat suivant : la préparation des budgets est simple dans un environnement prévisible ; ces mêmes budgets sont d'une importance plus palpable dans un environnement incertain, les budgets sont d'une grande utilité parce que le besoin de contrôle est plus fort. Ce résultat est en discordance totale avec celui d'Emery et Trist (1963) qui écartent complètement les budgets quand l'environnement est incertain.

Mais Hopwood (1974) n'a pas été beaucoup suivi dans son raisonnement où il associe l'inefficacité du budget à la turbulence de l'environnement, même dans des travaux plus récents (Berland, 1992, 1998 ; Gervais et Thenet, 1998).

« Toutes les entreprises de notre échantillon semblent développer du contrôle budgétaire à partir du moment où elles sont capables de prévoir. Dès que la prévision devient impossible, du fait, par exemple, d'un retournement de conjoncture, elles cessent de faire du contrôle budgétaire. » Écrit Berland (1998)

Quant à Gervais et Thenet (1998), ils reviennent au raisonnement de Hopwood (1974) et introduisent leur étude ainsi :

« Quand l'environnement est à peu près stable, l'écart entre le projet et sa réalisation est acceptable, et dans la mesure où il s'agit de processus qui rassurent le personnel (qui donnent l'illusion d'exercer un certain contrôle sur les événements), le plan et la gestion budgétaire sont bien acceptés. Lorsque l'évolution est une suite de ruptures et de crises, l'être humain ne sait plus prévoir le futur, puisqu'il a beaucoup de mal à s'abstraire de ce qu'il vit actuellement. Conduire l'action en ayant pour guide une extrapolation intangible du présent devient vite une attitude inadaptée voire dangereuse, mais l'existence de turbulences rend-elle pour autant la planification et les budgets obsolètes ? »

A la fin de leur article, ils répondent à cette question en mettant l'accent sur la planification et la gestion budgétaire en tant qu'outils indispensables au bon fonctionnement de l'entreprise, ils conditionnent la réussite de ces outils par rapport à leur préparation d'une année sur l'autre « ... à condition de ne pas en faire des stéréotypes mais des instruments en phase avec le contexte du moment » (Gervais et Thenet 1998).

Dans ce travail, nous formulons l'hypothèse :

H1 : Il y a une association entre la turbulence de l'environnement et le degré de complexification du système budgétaire dans les PME tunisiennes.

2.2. La taille de l'entreprise :

La taille de l'entreprise est une variable dite, contextuelle, classique dans les recherches en contrôle de gestion. Johnson (1981) a réparti les entreprises en deux groupes, selon leur taille. Selon lui, les entreprises de petite taille possèdent un contrôle de gestion informel et les entreprises de grande taille ont un contrôle de gestion plus complexe ; ainsi, quant la taille d'une entreprise augmente, les entreprises peuvent migrer d'un groupe vers un autre : ces entreprises qui voient leur taille croître, ont besoin de décentraliser les pouvoirs, d'où une utilisation de plus en plus accrue de budgets.

Ainsi, la taille comme facteur de contingence structurel est souvent prise en compte dans les recherches en contrôle de gestion, Mintzberg (1982) a explicitement considéré la taille comme étant un facteur qui agit sur certaines dimensions organisationnelles entre autres le système de contrôle.

Child (1975) est l'un des premiers auteurs qui a explicitement proposé de considérer la taille comme facteur de contingence dans le domaine de contrôle de gestion. La même année, Burns et Waterhouse ont étudié le lien entre d'un côté deux caractéristiques structurelles (la structuration des activités et la concentration de l'autorité) et de l'autre côté, l'utilisation de l'outil budgétaire : ces auteurs ont confirmé qu'une grande taille implique un contrôle par l'activité où la planification budgétaire est très importante.

Johnson (1981), en étudiant l'apparition des systèmes de calcul de coûts dans les entreprises américaines et britanniques, a expliqué que la complication de l'organisation interne est liée à la taille de l'entreprise : le contrôle organisationnel s'est complexifié avec la croissance de la taille des entreprises, les deux cas pris en exemple par l'auteur sont les

deux géants américaines des années 1930 : General Motors et Du Pont de Nemours, deux entreprises qui emploient des centaines de milliers de personnes⁴⁴ et qui ont des marchés et des produits diversifiés : notons que deux entreprises étaient les premières à avoir instauré un nouvel instrument de contrôle englobant tous les aspects de leurs activités : le budget.

Merchant, la même année, propose déjà de considérer la taille comme l'un des éléments du contexte organisationnel au même titre que la diversité et le degré de décentralisation. Le but de sa recherche est d'étudier comment le contexte influence la budgétisation. Le travail de Merchant (1981) confirme l'idée suivante : plus l'entreprise est grande plus les budgets sont sophistiqués. Ces budgets existent pour combler un besoin de diversification et de décentralisation chez les grandes entreprises. L'auteur précise que le budget existe aussi dans les entreprises de petites tailles mais il est plus simple.

Dans le sillage de cette dernière idée de Merchant (1981), Quail (1997) confirme que le budget peut parfaitement servir dans les entreprises de petite taille. Prenant l'exemple de deux entreprises britanniques (Unilever et Austin), son étude montre que le budget devient de plus en plus important au fur et à mesure que la taille de l'entreprise augmente. De même pour Boyns (1998) qui lie la croissance de la taille d'une entreprise au besoin de contrôler des divisions décentralisées, d'où l'émergence du contrôle budgétaire.

Parmi les recherches les plus récentes, il importe de citer celles de Komarev (2007) et De Villesèque (2003). Cette dernière, dont l'objectif est de vérifier l'existence de transversalité dans les entreprises de taille moyenne, a considéré trois variables de contingence à savoir la taille, l'âge et le secteur d'activité de l'entreprise. Elle a montré que plus l'entreprise est de grande taille, plus la structure est « plate », une entreprise adoptant une telle structure est plus apte à une budgétisation plus élaborée qu'une autre entreprise de structure plutôt verticale. La seconde recherche, celle de Komarev (2007), porte sur la nouvelle place des budgets dans le contrôle de gestion moderne : l'auteur y a considéré la taille de l'entreprise comme l'une des variables de contrôle.

Les deux recherches faites sur les PME tunisiennes, n'ont pas réussi à trancher : la première, celle de Affès et Chabchoub (2007) a mis en exergue une relation positive entre

⁴⁴ General Motors comptent 209.000 salariés.

la taille et la complexité du système de données comptables alors que la seconde (Ben Hamadi et Chapellier, 2012) n'a pas conclu à l'existence de lien entre ces deux éléments.

Toutes ces recherches justifient la recherche d'un lien entre la taille d'une entreprise et le degré de complexification de son système budgétaire :

H2 : Plus la taille de la PME augmente, plus le système budgétaire est complexe

2.3. L'âge de l'entreprise

Les pratiques comptables des organisations les plus anciennes diffèrent-elles de celles des plus jeunes ? L'idée est la suivante : l'âge de l'entreprise fait inévitablement référence à son passé et à son histoire avec tous les événements qui ont marqué cette histoire (changement de propriétaire, difficultés, etc.) et qui influent très directement et de façon spécifique sur l'organisation (Mintzberg 1982 ; Dupuy et al. 1989).

Peu de recherches se sont intéressées à la relation existant entre l'âge des entreprises et les pratiques comptables de leur dirigeant. Chapellier (1994) ne trouve aucun lien entre ces deux variables. Mintzberg (1982) indique que plus une organisation est âgée, plus son comportement est formalisé. On a pu parler du syndrome du « *on a déjà tout vu* », une organisation qui vieillit, toutes choses égales par ailleurs, tend à répéter son travail et à devenir plus prévisible ; « *elle tend à perpétuer les fruits de son apprentissage* » (Starbuck, 1965)⁴⁵ Quant à la recherche d'Aston⁴⁶, elle n'a relevé aucun lien entre l'âge de l'entreprise et la structuration de ses activités, les auteurs ont conclu que les résultats sont plus fiables quand il s'agit d'une étude longitudinale d'une même organisation au fil du temps. Holmes et Nicholls (1988, 1989) relèvent en revanche que l'acquisition et/ou la préparation d'un niveau relativement détaillé d'informations comptables diminuent quand l'âge des entreprises augmente. Ils expliquent que dans les premières années d'existence de l'entreprise, le dirigeant est demandeur d'informations parce qu'il est en situation d'apprentissage mais qu'au fil du temps, cette demande a tendance à diminuer puis à se stabiliser. Notons qu'ils assimilent le vieillissement des organisations à celui de leurs dirigeants alors que celles-là peuvent survivre à ceux-ci.

⁴⁵ Cité par MINTZBERG. H, (1982), « *Structure et dynamique des organisations* », Les Éditions d'Organisation

⁴⁶ *Idem*

Dans la logique de contingence, Dupuy et *al* (1989) considèrent l'âge de l'entreprise comme le second facteur influençant l'adaptation de l'entreprise à son contexte, juste après la taille.

Dans le contexte tunisien, par contre, les recherches sur les PME (Affès et Chabchoub, 2007 ; Ben Hamadi et Chapellier, 2012) démontrent qu'aucun lien évident n'existe entre l'âge et le design du système de gestion.

Au regard des recherches qui se contredisent quant à l'influence de l'âge de l'entreprise, l'hypothèse est posée comme suit :

H 3 : Il existe une association entre l'âge de la PME tunisienne et le degré de complexification de son système budgétaire.

2.4. La structure de propriété :

La structure de propriété est un thème riche par les articles qui l'ont décortiqué et qui ont essayé de l'expliquer sous tous les angles pour arriver à infirmer ou confirmer une quelconque relation entre ce mécanisme de gouvernance et la divulgation de l'information comptable (Raffournier 1995, Hossain 1994).

A la suite des travaux de Charreaux (1997), la recherche sur les mécanismes de gouvernance d'entreprises a commencé à avoir une vision globale des acteurs dans une organisation : on ne se limite plus à une vision réductionniste sur focalisée sur la relation principal-agent dans la seule entreprise managériale (Charreaux et Desbières, 1998) mais on tente de visualiser l'entreprise familiale et la PME (Boissin et Dussuc, 2000) qui constituent à leur tour de nouveaux terrains d'expérience.

La structure de propriété dans les PME reste encore sous-étudiée, ceci est dû aux caractéristiques même de la petite et moyenne entreprise dont la forme dominante est celle d'une entreprise familiale. Elle est même, souvent, assimilée à cette dernière. Ignorer la structure de propriété comme étant un mécanisme de gouvernance dans une entreprise familiale serait légitime puisque normalement, les problèmes d'agence et d'asymétrie d'information n'existeraient pas. Il est intéressant à ce stade de définir ce qu'est une entreprise familiale pour arriver à préciser la différence entre celle-ci et la PME.

Selon Kalika (1992), une entreprise familiale est une entreprise effectivement dirigée et possédée, dans la plupart des cas, totalement, par le fondateur et les membres de sa

famille. Elle est donc, contrôlée par la famille: un contrôle de management et/ou un contrôle de capital où elle doit détenir plus de 51%. Si on compare la définition de la PME à celle de l'entreprise familiale, on remarque que la majorité des PME dans le monde, et la Tunisie n'échappe pas à la règle, sont des entreprises familiales (Corbetta et Montemerlo, 1999 ; Voordeckers et al, 2007). Notre définition de la PME englobera cependant les entreprises familiales et non-familiales. La structure de propriété, à notre sens, reste une variable déterminante.

Notre principal questionnement porte sur l'effet potentiel de la structure de propriété sur la PME. Le Vigoureux (1997) a confirmé l'hypothèse suivante : les moyennes entreprises dont le capital est détenu par les fondateurs adoptent un comportement stratégique de type conservateur (forte aversion pour le risque, faible innovation, faible pro activité). Quant à Lavigne et St-Pierre (2000, 2002), dont les recherches sont les seules qui ont considéré la présence d'un actionnaire étranger comme l'un des facteurs de contingence structurel, ils ont confirmé, à chaque fois, le poids non négligeable de cette présence sur les caractéristiques du système d'information comptable. En effet, la présence d'actionnaires/associés ne faisant pas partie de la famille du dirigeant incite à une plus grande formalisation dans la préparation des données comptables afin d'atténuer les problèmes d'agence : une formalisation du système de données comptables satisfera les exigences de ces actionnaires/associés ; le système d'information comptable sera automatiquement plus sophistiqué, plus efficace et plus complexe.

En postulant que le système budgétaire est une partie intégrante du système d'information comptable, et considérant, avec Lavigne (2002), la structure de propriété comme facteur de contingence structurel, nous posons l'hypothèse suivante :

H4 : le système budgétaire est plus complexe dans les PME tunisiennes non familiales

2.5. Le secteur d'activité :

En s'intéressant au système de gestion des entreprises, les chercheurs se focalisent souvent sur un secteur d'activité précis : cette tendance permet aux auteurs d'approfondir leur recherche sur un champ bien particulier et de pouvoir généraliser leurs résultats sur tel ou tel secteur : ainsi, certains chercheurs se sont-ils intéressés aux budgets des entreprises bancaires (Swieringa et Moncur, 1972), d'autres à la budgétisation hôtelière (Khelif, 1996),

d'autres encore aux entreprises industrielles (Chapellier, 1994) ou aux entreprises de services (Ibourk et Rharrassi, 2010).

Il est difficile de trancher quant à l'influence du secteur d'activité sur la gestion de l'entreprise, les résultats à ce sujet n'étant pas toujours convergents. Certains auteurs affirment en effet que le type d'activité ne pèse pas sur la présence et sur l'utilisation des données comptables en PME (Errakhmi, 1988, Schafer, 1990, Chapellier, 1994). D'autres notent en revanche l'existence de disparités dans les pratiques comptables d'entreprises de secteurs différents. Nous pouvons citer à ce sujet les travaux de Holmes et Nicholls (1988) qui démontrent que l'acquisition et/ou la préparation d'un niveau relativement détaillé d'informations comptables est plus fréquent dans les PME manufacturières, du secteur de la finance et de ventes en gros que dans les PME du secteur du transport, de la construction et des ventes au détail ; ceux de Bajan-Banaszak (1993) qui relèvent que les entreprises qui disposent plus fréquemment d'outils de gestion sont, « *dans l'ordre décroissant, les entreprises du secteur industriel, les entreprises prestataires de services, les entreprises du bâtiment et enfin, les entreprises commerciales* » Bajan-Banaszak (1993) Lacombe-Saboly (1991) note de même l'existence "probable" d'une spécificité sectorielle des pratiques comptables.

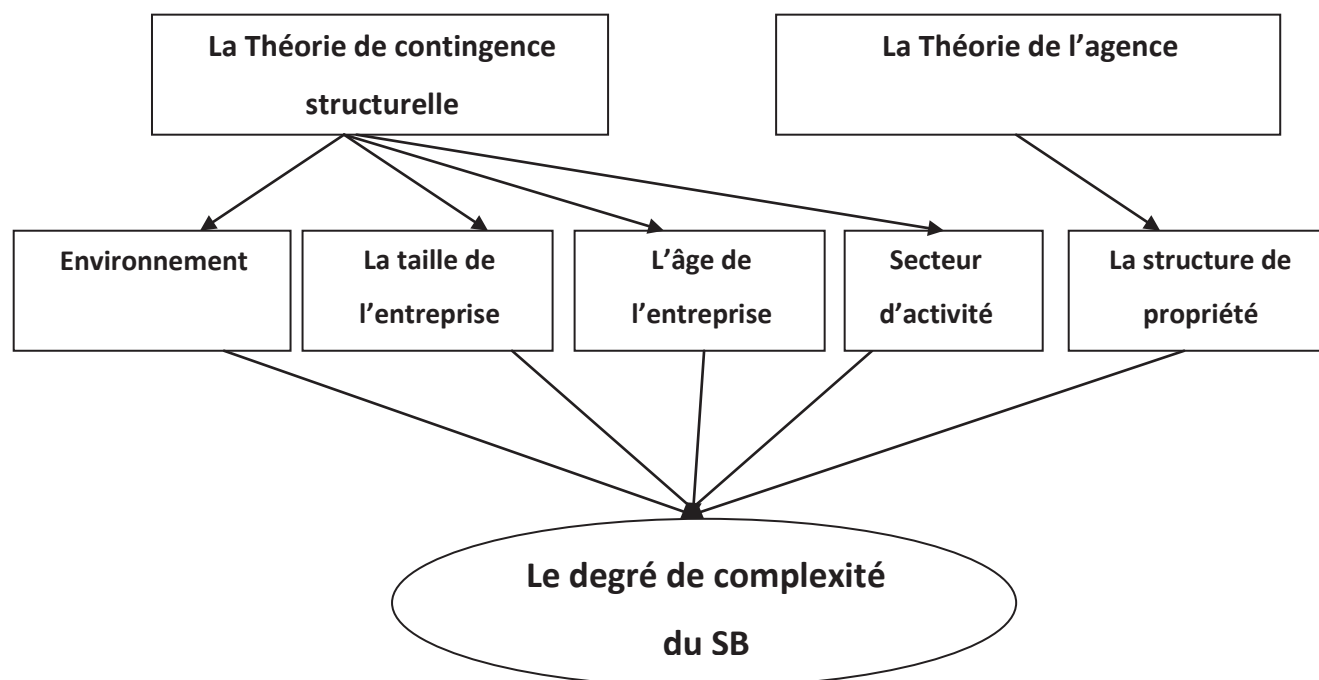
Parmi les rares recherches qui ont considéré le secteur d'activité comme un critère discriminant, celle de Villesèque (2003) qui a étudié les budgets transversaux en effectuant ses entretiens dans trois types d'entreprises : des entreprises bancaires, industrielles et des entreprises de presse.

Dans un autre domaine, Brion et al (2008) ont porté leur attention sur un échantillon représentatif du tissu économique français (3500 entreprises dans l'industrie, le commerce, la construction et le service), ils se sont intéressés aux facteurs managériaux et organisationnels favorisant les différents types d'innovation mais les auteurs n'ont pas réussi à trouver une influence du secteur d'activité sur l'innovation.

Notre hypothèse concernant le dernier facteur structurel est donc la suivante :

H5 : Il existe une association entre le secteur d'activité de la PME tunisienne et la complexification de son système budgétaire.

Figure 7 : les facteurs structurels étudiés dans le travail de recherche



Conclusion de la section 1

Il s'agissait pour nous, dans un premier temps de justifier la mobilisation de la théorie de la contingence structurelle pour expliquer la différenciation potentielle des systèmes budgétaires en PME. Dans un second temps, de définir un cadre d'analyse contingente structurelle du système budgétaire en PME.

Les résultats des études empiriques sur la capacité des facteurs contingents structurels à expliquer la différenciation des méthodes de gestion des entreprises ne sont pas toujours concluants et nécessitent des développements complémentaires.

De nombreux auteurs ont reconnu l'insuffisance du cadre conceptuel de la théorie de contingence structurelle qui semble restrictif car il ne prend pas en compte d'autres caractéristiques existantes dans l'entreprise (Crozier et Friedberg, 1977 ; Dupuy, 1999, Nyengue Edimo, 2006). Ces auteurs avancent que ce volet structurel est important mais insuffisant, et qu'il est inévitable par conséquent, d'élargir ce cadre en y intégrant des facteurs relatifs à l'aspect humain dans une entreprise : d'où l'intégration de facteurs contingents socioprofessionnels incombant au principal personnage d'une PME : le dirigeant.

Section 2. Les facteurs socioprofessionnels : Le rôle du dirigeant tunisien

« *L'entrepreneuriat est considéré comme une pratique, une matière d'enseignement et un domaine de recherche* » (Barneto et Verstraete, 2008). Cette richesse a donné naissance à beaucoup de travaux qui se sont intéressés à la figure centrale de l'entrepreneuriat, c'est-à-dire l'entrepreneur : son rôle, ses fonctions, sa personnalité... Pourquoi s'intéresser à l'entrepreneuriat dans cette recherche ? La réponse est simple : dans une entreprise de petite ou moyenne dimension, le principal acteur est, sans équivoque, le dirigeant. Mais ce dernier est-il toujours entrepreneur dans la PME ? Nous essaierons de répondre aussi à cette interrogation.

Nous commencerons par nous plonger dans les textes sur l'entrepreneur en général, l'entrepreneur d'une PME et l'entrepreneur arabo-musulman (1) ; puis nous formulerons les cinq hypothèses qui se dégagent de la littérature managériale abondante quant à l'influence du dirigeant sur le système budgétaire (2) ; enfin, nous aborderons une voie de recherche bien particulière s'agissant de l'entrepreneuriat à savoir les typologies des dirigeants. (3)

1. La conception du dirigeant dans les textes

La littérature que nous avons consultée fait référence à différents termes pour désigner l'individu en charge de la gestion d'une entreprise « dirigeant », « propriétaire-dirigeant » ou encore « entrepreneur » et « chef d'entreprise »

Nous commencerons par faire une plus ample connaissance avec cet acteur omniprésent dans l'entreprise. La formule « *l'entreprise, c'est l'entrepreneur* » caractérise bien l'importance de ce dernier.

Nous commencerons par un premier paragraphe (1.1) qui s'intéresse à la notion de l'entrepreneuriat et de son évolution dans la littérature anglophone et francophone ; dans un second paragraphe (1.2), nous effectuerons un tour d'horizon des différents rôles et des particularités personnelles attribuées à l'entrepreneur ; ensuite (1.3), nous procéderons à l'analyse de la distinction entre « entrepreneur » et « dirigeant » en relevant les points de ressemblances et de dissemblances entre ces deux notions ; enfin (1.4), conscient que cette notion de « dirigeant » varie selon la culture (Bournois et Roussillon, 1998), nous

clôturerons cette section, en portant notre attention sur les écrits arabes et musulmans pour la définir.

1.1 L'odyssée de la notion d'entrepreneuriat

Pourquoi cet intérêt pour l'entrepreneuriat? Ce choix d'approfondir les lectures dans ce domaine procède d'une constatation faite par différents auteurs : le domaine de l'entrepreneuriat est intimement lié à la PME (Messeghem, 2002), il se focalise souvent sur ces organisations de petites et moyennes dimensions⁴⁷, notre recherche qui s'intéresse exclusivement à ce type d'entreprise devait, porter une attention particulière à l'entrepreneuriat.

L'entreprise est loin d'être une récente invention ; avant l'apparition de la monnaie au Moyen âge, les artisans et les commerçants qui sont les *ancêtres* des entrepreneurs s'adonnaient à des activités qui remontent très loin dans l'histoire de l'humanité (Fayolle et Tounès, 2006). Une succession d'événements a fait beaucoup évoluer cette notion dès lors qu'elle a pénétré les domaines économiques et sociaux. « *Cette discipline scientifique, objet d'enseignement, vitrine d'un langage politique, économique ou institutionnel, l'entrepreneuriat est mangé à toutes les sauces* » (Toutain et Fayolle, 2009).

Ce qui est frappant en premier, c'est l'absence de consensus quant à la définition de la notion. Cela tient aussi à la diversité des disciplines qui se sont intéressées à l'entrepreneuriat : psychologie, économie, gestion, politique. La seule et unique convergence réside dans la reconnaissance du rôle de l'individu en tant source créatrice de richesse (Fayolle et Tounès, 2006).

La multitude de définitions de l'entrepreneuriat peut aussi être expliquée par les mutations de l'environnement qui affectent le fonctionnement des sociétés ; les changements politiques, technologiques et démographiques poussent les entrepreneurs à adopter de nouvelles attitudes et à déployer de nouvelles aptitudes, plus conformes aux évolutions de l'environnement. (Tounès, 2004).

Malgré l'existence de « *l'entrepreneur* » sous d'autres noms depuis la nuit des temps, l'entrepreneuriat est un domaine de recherche récent. La reconnaissance de

⁴⁷ Dans les grandes entreprises, les auteurs étudient une autre branche de l'entrepreneuriat : l'intrapreneuriat et le corporate entrepreneurship.(Messeghem, 2002)

l'entrepreneuriat comme domaine de recherche à part entière est passée par plusieurs étapes, ceci est dû à la complexité de ce concept et son rattachement à des domaines divers. Certains chercheurs vont jusqu'à à dire qu'il est trop tôt pour lui donner une définition finale (Verstraete, 2000).

Nous allons suivre une approche chronologique pour étudier l'évolution historique de ce concept. Nous essaierons de voir l'origine de cette notion au XVI^e siècle, sa fulgurante ascension avec des auteurs qui se sont penchés sur ce domaine comme Say, Smith et Ricardo (1.1.1) , puis ses avatars pendant la révolution industrielle qui a commencé à limiter le degré de maîtrise de l'entrepreneur sur sa société ; ensuite, l'avènement de la révolution technologique qui a complètement fait disparaître « l'entrepreneur » qui a cédé la place au « manager » (1.1.2) avant de réapparaître en tant que personnage clé dans l'entreprise d'aujourd'hui (1.1.3).

1.1.1 De l'origine de l'entrepreneuriat à sa première ascension

Frank (2006) déclare que l'entrepreneur est un personnage indéfinissable dans l'histoire économique. Il s'appuie sur un constat fort simple : l'entrepreneuriat a connu une attention limitée de la part des économistes et ce jusqu'au XX^{ème} siècle : les néo-classiques avaient complètement ignoré cette discipline : « *L'économie en tant que champ scientifique entretient une relation complexe et paradoxale avec l'entrepreneur* » (Brechet, Prouteau et Bienfait, 2009)

Durant les deux derniers siècles avant la révolution industrielle, c'étaient les artisans, les marchands et les commerçants qui maîtrisaient l'activité économique, les grands entrepreneurs développaient leurs entreprises dans les colonies en Orient, en Afrique et en Amérique, où ils devaient affronter des périls et des ormes qui leur ont valu l'appellation d'« aventuriers ».

Richard Cantillon⁴⁸ (1997), en véritable entrepreneur⁴⁹, parfaitement averti des retournements des prix sur le marché, conscient de l'importance de l'entrepreneur comme

⁴⁸ « *L'Essai sur la nature du commerce en général* » de Richard Cantillon a été publié pour la première fois en 1755

⁴⁹ Il était économiste et milliardaire, il a su mettre en exécution ses théories et il a réussi à faire fortune, on dit qu'il a même pu prévoir les deux premières catastrophes boursières de 1720 : la faillite du système de Mississipi et le South Sea Bubble qui ont eu lieu à Londres

agent catalyseur des marchés, estime qu'il n'y a aucune *main invisible* pour établir les prix : l'évaluation de l'état du marché dépend de l'expérience personnelle des entrepreneurs.

Cantillon partage « la ville » en trois groupes : les propriétaires riches ou « les seigneurs » qui créent la ville en s'installant dans un endroit bien déterminé ; les fermiers qui les suivent et s'installent tout autour ; enfin, il y a les marchands, les artisans, les boulangers, les bouchers qui sont attirés par la présence des seigneurs : ce sont les entrepreneurs. Ainsi, l'entrepreneur est agent de production qui supporte seul les risques liés aux contraintes du marché et aux fluctuations des prix. Pour maximiser son profit, l'entrepreneur doit essayer d'anticiper le risque en prévoyant les comportements des acheteurs.

L'ascension de l'entrepreneuriat a accompagné la théorie classique, d'où le nécessaire détour par les travaux de Smith et de Say⁵⁰.

Adam Smith dans son fameux « *Recherche sur la nature et les causes de la richesse des nations* » paru en 1776, ne s'est pas essentiellement intéressé à l'entrepreneur, il a cité ce dernier par rapport aux types de revenus existants : la rente, le salaire et le profit. Il affirme que l'entrepreneur aspire seulement à l'accumulation du capital et n'a comme principal objectif que la réussite de son entreprise. Chaque entrepreneur, en retenant une partie du capital et en travaillant pour ce dernier, gagne un profit, ce dernier sera plus important quand l'activité est nouvelle, « *seul le profit personnel guide l'emploi d'un capital dans une activité donnée* » (Smith, 1776).

Quant à Jean-Baptiste Say (1803)⁵¹, disciple de Smith, il est le seul, parmi les classiques, à mettre l'accent sur le rôle décisif de l'entrepreneur, il note que l'entrepreneur brille par sa marginalisation dans la pensée économique classique. Say est le premier économiste à élaborer une « *théorie de l'entrepreneur* » où « *l'entrepreneur est un gestionnaire de la production qui a essentiellement pour tâche de combiner au mieux les services producteurs qu'il loue sur les différents marchés* ».

⁵⁰ D'auteurs auteurs classiques ont contribué à la reconnaissance du domaine de l'entrepreneuriat comme Ricardo et Mill.

⁵¹ *Traité d'économie politique, ou simple exposition de la manière dont se forment, se distribuent, et se consomment les richesses*, T. 1-2, édition Variorum, Volume I des Œuvres complètes de J.-B. Say

Say se veut un continuateur des travaux de Smith, surtout quand il s'oppose à l'école ricardienne tout en gardant un œil critique sur les travaux de son prédécesseur surtout sur un point bien particulier, à savoir l'importance de différencier entre les profits de l'entrepreneur et les profits du capital.

1.1.2 Entre la révolution industrielle et la révolution technologique

La définition communément admise de la révolution industrielle la considère comme cette « grande transformation »⁵² historique survenue au XIXe siècle et qui marque le passage d'une société à dominante agraire et artisanale à une société à dominante industrielle. Ce processus a affecté profondément l'agriculture, l'économie, mais aussi la politique, l'environnement, la société au sens le plus large du terme et annoncé un cours nouveau dans l'histoire de l'humanité

Cette révolution a vu l'apparition d'un nouveau type d'entrepreneur : les premiers entrepreneurs marchands et commerçants subsistaient et gagnaient des revenus suffisants pour le maintien du niveau de vie de leurs familles, quant aux nouveaux venus, principalement des directeurs d'usine, « les entrepreneurs en industrie » comme on les appelle souvent, ce sont des acteurs qui ont plus d'aptitude à être des meneurs d'hommes sur le plan humain et technique.

Les entrepreneurs n'étaient pas très bien vus, certaines étiquettes leur collaient à la peau : aventuriers, égoïstes, de moralité douteuse (Marchesnay, 2008). On leur reprochait de plus les conditions de travail instaurées dans les usines : trop de bruit, trop de pollution, les ouvriers sont remplacés par des machines, ils sont enfermés dans de « grosses boîtes » dès leur jeune âge, surveillés et ne gagnant pas beaucoup, quant à l'entrepreneur, il profite de leur travail pour avoir plus de profit.

Toujours est-il que l'entrepreneur est devenu une figure de plus en plus présente dans la société, il a même commencé à faire son apparition dans les manuels de l'université, créée en France depuis 1804.

⁵² En reprenant le titre de l'ouvrage de l'économiste Karl Polanyi, (1886, 1964), *La Grande Transformation*, son livre majeur qui souligne l'absence de naturalité et d'universalité de certains concepts jusque là admis comme tels, comme « l'homo oeconomicus » ou « le marché ».

Dans les manuels d'économie sociale, les maîtres de l'université commençaient à introduire la notion d'entrepreneur aux étudiants. Leur vision allait s'écarter petit à petit des idées de Smith qui se sont diffusées tout au long des XVIII^e et du XIX^e siècle. Petit à petit, s'opère une transfiguration l'entrepreneur :

« Il prend à sa charge tous les risques de l'affaire. Réciproquement, il a l'espoir de faire de grands bénéfices. C'est pour cela que les grandes fortunes ne sont faites ordinairement que par les entrepreneurs ; mais, à côté de ceux qui s'enrichissent périssent en grand nombre les industriels qui font faillite et tandis que nos yeux sont éblouis par l'élévation de quelques grandes fortunes, nos pieds trébuchent à de nombreuses ruines »⁵³. (Marchesnay, 2008)

Cette montée en puissance des entrepreneurs n'a pas fait long feu, avec l'avènement de la révolution technologique et la mise en place de nouveaux procédés, les entrepreneurs n'arrivaient plus à maîtriser leur outil de production et de distribution avec l'évolution des marchés et les nouvelles données techniques.

Les petites et moyennes entreprises commençaient à avoir des concurrentes douteuses sur le marché ; les nouvelles sociétés dites anonymes avec une taille très grande et une organisation plus complexe. Dans ces sociétés, une nouvelle organisation apparaît : une séparation entre celui qui pourvoit les capitaux et celui qui gère l'entreprise.

Le concept qui a entraîné l'éclipse temporaire de la notion d'entrepreneuriat est l'apparition de la dimension managériale : la distinction entre apporteurs de fonds et « managers » a été fatale à l'entrepreneuriat. Ainsi, l'entrepreneur, après avoir longuement supporté l'incompréhension des siens, a connu une période de reconnaissance de la part des universitaires, mais cette embellie n'a pas duré longtemps puisque le rôle de l'entrepreneur a disparu petit à petit supplanté par celui du manager.

La ramification du pouvoir et de la prise de décision entre les actionnaires, les managers et les conseils d'administration, a remis en cause la définition même de l'entrepreneur, jadis seul décideur dans son entreprise.

⁵³ Issu du cours d'économie politique donné par Pr. Batbie à la faculté de droit à Paris (1866)

Vers la fin du XIX^{ème} siècle, les managers des grosses firmes ont supplanté progressivement les entrepreneurs individuels dans leur PME. Même dans les travaux en économie et en sciences de gestion, plusieurs recherches se sont intéressées à la dimension managériale dans les grandes firmes, rares sont celles qui ont porté sur l'entrepreneur et la PME.

Selon Marshall (Cité par Fayolle et Tounes, 2006), il n'y a aucune différence entre entrepreneur et manager ; la métamorphose de l'organisation a entraîné une reconfiguration de la fonction de direction, cette idée a été agressivement critiquée beaucoup plus tard. Certains auteurs expliquent comment l'entrepreneur est différent du manager car leurs capacités et leurs vocations respectives ne sont pas conciliables : ainsi, l'entrepreneur voué à la croissance et à l'innovation dans son entreprise est un piètre manager des ressources économiques (Fonrouge, 2002).

Après une longue période de disgrâce, la littérature économique a connu un regain d'intérêt pour l'entrepreneur. Des travaux de recherche et des programmes d'enseignement sont apparus consacrés à la fonction d'entrepreneur (Shane & Venkataraman, 2000 ; Fayolle, 2000). Ces travaux insistent sur l'intérêt de proposer une formation des entrepreneurs.

C'est Joseph Aloïs Schumpeter (1883-1950) qui a relancé cette nouvelle image de l'entreprise proposant ainsi l'exemple d'une pensée libre et originale, d'ailleurs Fillion (1997) le qualifie de père du champ de l'entrepreneuriat.

Voilà comment Schumpeter décrit l'entrepreneur :

« Toutes les entreprises ont un chef, un président mais toutes n'ont pas nécessairement en leur sein un entrepreneur....Quel est le profil de cet entrepreneur ? Très simplement, il se définit avant tout par le fait qu'il incarne le pari économique de l'innovation. En fait, qu'il soit dirigeant-employé ou propriétaire de l'entreprise importe donc peu pourvu qu'il soit aux antipodes de la routine ».

La conception du profit défendue par Schumpeter est originale : ce n'est pas une rente, ni un gain en capital, c'est la valeur créée par l'entrepreneur en innovant.

1.2 L'entrepreneur au cœur de la notion d'entrepreneuriat

Après ce bref historique de l'entrepreneuriat, passons à la description de l'entrepreneur et à l'appréciation de son rôle par les chercheurs, (1.2.1) Nous porterons ensuite notre intérêt

sur l'entrepreneur dans une forme d'entreprise bien particulière : la petite et moyenne entreprise, objet de ce travail (1.2.2).

1.2.1 L'entrepreneur : rôles et particularités

La recherche anglo-saxonne ne considère plus le domaine de l'entrepreneuriat comme singulier, cela s'explique par l'ancienneté des travaux qui lui sont consacrés et la légitimité croissante que lui apportent les publications scientifiques. (Saporta, 2003). L'un des moments qui ont enrichi cette discipline fut la controverse qui a opposé les tenants d'une « approche par les traits » d'une part et ceux d'une « approche par les faits » d'autre part.

Ce débat a enrichi la littérature consacrée au domaine de l'entrepreneuriat puisqu'il a tracé un portrait complet de l'entrepreneur d'aujourd'hui : cette figure est caractérisée par un certain type de comportement, matérialisé par des « faits », mais ce comportement ne peut pleinement s'exercer que si l'entrepreneur est possesseur de certains « traits ». Ce portrait pour ainsi dire synthétique semble caractériser la propension à entreprendre (Verstraete, 2002).

L'article de Gartner (1989) « *Who is the entrepreneur? Is the wrong question* », a marqué un tournant dans la recherche en entrepreneuriat. Il a dressé un état de l'art quant aux différentes approches de l'entrepreneuriat.

Ce travail n'est pas unique puisque William Gartner a consacré bon nombre de ses recherches à l'entrepreneuriat (1990, 1994, 1995). Avec Shane et Venkataraman (1997, 2000) cet auteur fait partie de ceux qui ont traité longuement deux thèmes des plus importants, à savoir l'émergence organisationnelle et la découverte des opportunités, d'où la définition très « à l'américaine » de l'entrepreneur qu'on cite : « *c'est une personne qui, après avoir identifié une occasion d'affaires, crée une organisation pour l'exploiter* ».

Marchesnay (2008) compare l'entrepreneur à Janus, Dieu romain représenté avec deux visages, l'un tourné vers le passé et l'autre tourné vers le futur : Le premier visage de gestionnaire et de créateur de richesse et le deuxième est celui de l'homme ayant un rôle social et politique. Les maîtres de l'économie politique se sont penchés depuis longtemps sur les qualités personnelles de l'entrepreneur qui réussit à créer, garder et faire croître son entreprise.

Dans son ouvrage *Traité d'économie politique ou simple exposition de la manière dont se forment, se distribuent ou se consomment les richesses* (1803), Jean Baptiste Say montre le lien entre les caractéristiques personnelles de l'entrepreneur et sa capacité à se procurer des capitaux pour la création et le développement de son entreprise :

« C'est ordinairement l'entrepreneur d'une entreprise industrielle, qui a besoin de trouver les fonds dont elle exige l'emploi. Je n'en tire pas la conséquence qu'il faut qu'il soit déjà riche, car il peut exercer son industrie avec des fonds d'emprunt; mais il faut du moins qu'il soit solvable, connu pour un homme intelligent et prudent, rempli d'ordre et de probité.....En second lieu, ce genre de travail exige des qualités morales dont la réunion n'est pas commune. Il veut du jugement, de la constance, la connaissance des hommes et des choses. Il s'agit d'apprécier convenablement l'importance de tel produit, le besoin qu'on en aura, les moyens de production ; il s'agit de mettre en jeu quelquefois un grand nombre d'individus ; il faut acheter ou faire acheter des matières premières, réunir des ouvriers, chercher des consommateurs, avoir un esprit d'ordre et d'économie, en un mot, le talent d'administrer. Il faut avoir une tête habituée au calcul, qui puisse comparer les frais de production avec la valeur que le produit aura lorsqu'il sera mis en vente.....Les personnes chez qui les qualités nécessaires ne se trouvent pas réunies, font des entreprises avec peu de succès. »

Quant à Schumpeter (1913), il donne un portrait quasi mythique soulignant des traits de caractère précis propres à l'entrepreneur : *« décidé, ambitieux, réfléchi, travailleur, passionné mais faisant toujours preuve de détachement et de sang-froid »*. A ce portrait s'ajoutent d'autres vertus spécifiques comme l'anticipation, la décision et la capacité de rectification, qui contribuent au dynamisme et à terme à la réussite de l'entreprise. Schumpeter souligne que :

« Le personnage de l'entrepreneur n'est pas uniquement mû par l'appât du gain (l'entrepreneur met en œuvre tous les moyens possibles pour augmenter son profit), il poursuit également une logique de rationalité en valeur, conscient du rôle qu'il a à jouer et qui le pousse en permanence à se dépasser et à réaffirmer son image d'entrepreneur dynamique ; en effet, le ralentissement de son succès pourrait ternir son image au sein de la société ».

Parmi les contributions de cet auteur en sciences économiques, citons l'identification des rôles de l'entrepreneur considéré comme créateur d'informations considérées comme autant d'occasion de profits, comme innovateur et surtout comme agent d'ajustements sur les marchés. C'est ce dernier rôle qui a beaucoup intéressé l'auteur de *Competition and Entrepreneurship*, qui précise que l'entrepreneur prend souvent sa décision en ayant connaissance de certaines données mais en ignorant beaucoup d'informations, son anticipation peut ainsi être incomplète ou erronée. C'est pour cette raison que Kirzner (1997) a considéré le marché comme un lieu d'apprentissage et d'obtention progressive d'information, c'est en décrochant le plus d'informations que l'entrepreneur pourrait modifier sa politique de travail ou sa stratégie.

Verstraete (2002) dans son essai sur la singularité de l'entrepreneuriat comme domaine de recherche a cité cinq stratégies à suivre par l'entrepreneur: innover, développer et favoriser la créativité, exploiter des opportunités d'affaires, construire une vision paradigmatique des affaires et enfin dégager de la valeur.

Fayolle en 2003 a essayé de synthétiser les qualités de l'entrepreneur : « *...une grande confiance en soi, une personne enthousiaste et tenace, qui aime résoudre les problèmes, qui aime diriger, qui combat la routine et refuse les contraintes... c'est celui qui réunit et sait coordonner les ressources économiques pour donner à l'information qu'il détient sa pertinence...* »

Boivin (2002) évoque dans un ouvrage intitulé *La culture entrepreneuriale : un antidote à la pauvreté, la pondération* les types de savoirs que doit détenir l'entrepreneur : le savoir (5 %), le savoir-faire (20 %) et le savoir être (75 %). Enfin, en se basant sur un travail effectué sur 25 créateurs de PME, Massart (2005) évoque un triptyque de qualités et de compétences entrepreneuriales réparties sur trois branches qui reprend les aptitudes données par Helligerel et al (2001) :

- Des savoirs pluridisciplinaires imparfaits : le développement de l'entreprise est dû davantage à une maîtrise des outils les plus fonctionnels dans son organisation comme la comptabilité, la gestion et le marketing qu'à leurs connaissances approfondies.
- Du savoir faire : savoir prospecter, élaborer des propositions adaptées aux besoins des clients potentiels, savoir être à l'écoute, organiser son travail, chercher les opportunités, s'associer avec les bonnes personnes et aussi encadrer et coordonner.

- Du savoir être (ou du savoir vivre) qualité suprême, qui consiste par exemple à avoir de l'assurance, le sens du relationnel, à être présentable, à être à l'écoute, à être patient et tenace avec une forte résistance au stress, avec deux autres dispositions indispensables : accepter ses erreurs et se remettre en cause.

Toutes ces dispositions peuvent ce résumer en ceci que : l'entrepreneur est l'« acteur » du phénomène de l'entrepreneuriat.

1.2.2 L'entrepreneur dans une structure bien particulière : la PME

Le domaine de l'entrepreneuriat peut être divisé en deux voies : la première est celle qui s'intéresse surtout à la création et à la détection des opportunités d'affaires, ce type de recherche concerne essentiellement les petites et moyennes entreprises ; la seconde est celle de l'intrapreneuriat, du corporate entrepreneurship et de l'innovation et elle concerne les grandes entreprises. Ce travail s'intéresse la première voie, en ciblant les profils des dirigeants des PME.

Nous prendrons le cas de la France pour expliquer cette association entre entrepreneuriat-PME. Cette relation a une explication qui procède de l'histoire et une autre qui émane procède de la définition même de l'entrepreneur.

Dans les années 70, l'économie française axée sur la production et la consommation à grande échelle connaît un essoufflement en raison la montée rapide du chômage et de l'inflation. C'est dans ce contexte que la recherche en économie et en gestion a commencé à porter son intérêt sur la PME en passant ainsi du « *Big is efficient* » au « *Small is Beautiful* » (Marchesnay, 2008) ; la PME, réputée créatrice d'emploi, apparaît comme elle devient une réponse à une situation bloquée.

Dans la même quête d'une issue à cette situation économique, d'autres études inspirées de l'apport anglo-saxon se sont consacrées à l'entrepreneuriat. Les hommes politiques, les médias et les chercheurs se mettent à encourager les Français à créer leur propre emploi (Marchesnay, 2008), à travailler dans leurs propres sociétés et à créer de l'emploi : d'où « *le retour des entrepreneurs* ⁵⁴ ».

⁵⁴Titre d'un article paru dans la Revue « Autrement » paru en 1979 : « *le retour des entrepreneurs :ils inventent collectivement une économie différente* » extrait de l'article de Marchesnay (2008)

C'est ainsi qu'apparaît cette première association entre l'organisation de petite et moyenne dimension et l'entrepreneuriat : deux faces d'une solution pour débloquer l'économie française.

Selon Julien et Marchesnay (1996) : « *l'entrepreneur est reconnu comme tel lorsqu'il crée ou reprend une entreprise à partir d'une idée. En tirant partie des ressources disponibles dans son milieu, l'innovation lui permet de saisir une opportunité sur le marché* ». Ainsi, porte le nom d' « entrepreneur » le créateur d'organisation qui doit **aussi** être celui qui saisit les opportunités et celui qui innove.

Selon Marchesnay (2008), le terme « entrepreneur » se réfère donc à tout dirigeant d'une PME appelé également « patron » ou « chef d'entreprise ». Quant à Torrès (1998), il explique la spécificité du champ de la PME dans la mesure où celui-ci accorde une influence prédominante à l'entrepreneur qui construit le système organisationnel et définit la stratégie de sa PME : Torrès, identifie clairement le dirigeant d'une PME à l'entrepreneur.

D'autres auteurs comme Carland et al (1984) distinguent entre l'entrepreneur et le propriétaire d'une PME. Selon eux, si les entrepreneurs cherchent les stratégies d'innovation et la croissance à long terme, les propriétaires de PME, par contre, sont focalisés uniquement sur leurs buts personnels.

1.3 Entrepreneur/dirigeant de l'entreprise : ressemblances et dissemblances

Dans les programmes d'enseignement consacrés à l'entrepreneuriat, il y a une évidente distinction entre l'entrepreneur et le dirigeant. Schumpeter est souvent cité « à tort » dans un des auteurs de cette distinction. L'économiste autrichien est incontournable lorsqu'il est question d'entrepreneuriat, mais il n'a jamais opposé systématiquement, dans ses travaux, les dirigeants aux entrepreneurs (Liouville et Bayad, 2002). Dans son article publié en 1928 dans le Dictionnaire des sciences de l'Etat, il a clairement indiqué que la fonction d'entrepreneur peut être exercée par une personne ayant un statut de dirigeant. Au demeurant, selon Schumpeter, pour être un « bon » entrepreneur, il faut avoir des compétences personnelles (traits de personnalité particuliers), des compétences de gestion (connaissance en sciences de gestion) et aussi des compétences managériales impliquant des capacités de communication, d'écoute, de négociation et de mobilisation des tiers (Liouville et Bayad, 2002).

Lorsque l'on traite de l'entrepreneur et du dirigeant, deux conceptions s'opposent ; la première est pour une remise en cause de toute séparation qui estomperait toute frontière entre entrepreneur et dirigeant, quant à la seconde, elle est pour la prise en compte de deux personnages distincts, « *deux acteurs d'une même pièce* » (Fonrouge, 2005), de même pour Weber (1964) qui les considère comme deux idéaux-types avec deux conceptions théoriques distinctes.

Le premier discours dans la comparaison entrepreneur-dirigeant défend l'idée suivante ; l'entrepreneur présente des qualités managériales (gestion, direction, contrôle) propres au dirigeant tout en faisant preuve d'intuition, de flair quant aux opportunités d'affaires et d'audace : qualités propres à l'entrepreneur. Le second discours est plus tranchant : les habilités de gestion et celui de l'entrepreneur ne sont pas conciliables. « *Le masque du gestionnaire ne peut pas se superposer à celui de l'entrepreneur car ces deux personnages ne peuvent apparaître dans la même pièce, les rôles étant écrits soit pour le gestionnaire, soit pour le l'entrepreneur, jamais pour les deux à la fois* ». (Fonrouge, 2005)

Plusieurs recherches ont adopté cette seconde conception distinguant l'entrepreneur du dirigeant : l'un des premiers articles ayant porté de l'intérêt à la différenciation entre les entrepreneurs et les dirigeants est celui de Litzinger (1965) où la dichotomie entrepreneur-dirigeant est mise en évidence avec l'évolution des organisations. Initialement, l'intérêt a été porté sur les entrepreneurs et la capacité de créer l'organisation, puis plus tard, sur la prise de décision dans l'entreprise et sur sa capacité à atteindre ses objectifs, d'où la principale différence entre entrepreneur et dirigeant. Litzinger a présenté des hypothèses dans le but de vérifier l'existence effective de cette différence entre les deux types de personnes en étudiant les valeurs les plus proches à chaque type (indépendance, leadership, bienveillance, empathie, attitude face au risque).

Quant à Hartmann (2000), il a proposé de démontrer la différence entre entrepreneur et dirigeant à partir de leur façon d'appréhender l'autorité dans leur entreprise.

En 1987, Begly et Boyd, en limitant leur échantillon aux petites entreprises, ont essayé de trouver des différences significatives entre les deux idéaux-types en étudiant les caractéristiques psychologiques propres à chaque personnage. Quant à Palich et Bagby (1995), ils ont pointé l'optimisme et l'attitude face au risque pour distinguer entre les deux acteurs. Tan(2001) poursuit la même idée en différenciant les deux en fonction de la taille

de l'entreprise : dans les petites entreprises, il y a un entrepreneur et dans les grandes, il y a un dirigeant.

Dans ses recherches, de Fonrouge (2005) est adepte de ce second discours et elle propose deux critères de différenciation entre entrepreneur et dirigeant : le premier critère repose sur les buts professionnels poursuivis ; ainsi l'entrepreneur suivrait les opportunités qui se présentent (orienté vers la création des ressources) et le dirigeant tendrait vers le contrôle des ressources (orienté vers l'optimisation des ressources existantes). Le second critère concerne le contexte ou encore la situation, ce sont par conséquent les situations qui font l'homme ; certaines le transforment en entrepreneur.

Quant à la première conception, celle qui estompe toute frontière entre entrepreneur et dirigeant, ses adeptes reviennent à l'histoire même du terme « entrepreneur ». Ils ont découvert que ce terme préexiste à celui de « dirigeant » et dans sa signification chez des auteurs-phares comme Say et Cantillon, il inclut le futur dirigeant qui gère l'entreprise aussi.

Les tenants de cette conception clament à l'unisson: **Un seul personnage peut être dirigeant et entrepreneur.**

« Qu'est ce qui permet de définir l'entrepreneur : l'esprit d'entreprise qui l'anime, sa capacité novatrice, exigence de liberté d'action et en particulier le refus de toute contrainte- entre autre corporatiste ? Ou bien le fait qu'il dirige une entreprise au sens de manufacture, où l'organisation du travail se rapproche de l'industrie : décision du travail et nouveaux rapports chef d'entreprise/ ouvriers employés ? »
(Vérin, 1982)

Pour Livesay (1982), en définit l'entrepreneuriat, en rassemblant des qualités entrepreneuriales et managériales pour un même personnage

« Entrepreneurship is purposeful and successful activity to initiate, maintain, and develop a profit-oriented business... given that the activity takes place in anything but a static social and technological environment »

Dans cette recherche, et compte tenu des particularités de la population objet de notre étude, celle des PME, nous adopterons l'idée selon laquelle une seule personne peut avoir deux faces dans son entreprise. Tel Janus, un entrepreneur est à la fois créateur,

innovateur et opportuniste d'un côté et dirigeant gérant de son entreprise œuvrant à en optimiser les ressources. Nous adoptons donc la définition « française » de « l'entrepreneur-dirigeant de la petite et moyenne entreprise ».

Nous utiliserons, donc, les termes entrepreneur, dirigeant, chef d'entreprise pour appeler toute personne à la tête de la PME tunisienne.

1.4 Le dirigeant dans les contextes arabe, musulman et tunisien

L'encyclopédia Universalis présente les dirigeants comme « l'élite », « la strate du sommet dans la forme pyramidale de toute collectivité et tout groupe », considéré aussi comme étant un personnage « particulièrement riche en représentations symboliques et en capacités organisationnelles »

Le dirigeant joue un rôle très particulier et complexe dans une organisation quelle qu'elle soit. La définition de l'encyclopédie, qui rejoint bien d'autres sources, associe le dirigeant au leader, meneur d'hommes, hommes d'affaires, chef... On attribue toujours au dirigeant des aptitudes pour l'action et le commandement.

1.4.1 Définition du dirigeant dans la langue arabe

Dans la langue arabe, le verbe diriger veut clairement dire commander et orienter. Le « dirigeant » en français peut être traduit par le terme spécifique, de « zaïm ». D'autres traductions peuvent être proposées comme :

- « Moudir » ce qui veut dire directeur quand on se réfère à la direction des administrations et organisations étatiques et privées
- « Hakim » voulant dire gouverneur ou juge, ayant donc une connotation plus politique puisque le « Hakim » gouverne les individus et exerce son pouvoir sur eux et doit impérativement être obéi.

Revenons à la principale traduction du dirigeant à savoir le « zaïm », une notion qui se confond souvent avec le chef, le leader et l'entrepreneur. Il est à noter que cette traduction ne renvoie ni à des fonctions ni à des tâches, elle renvoie à la notion d'autorité et de souveraineté. Ainsi, le concept du dirigeant d'entreprise est à cheval sur trois champs sémantiques différents mais assez proches :

- ◆ **Le champ familial** où le père est le chef de famille craint et admiré ; on parle dans ce cas de paternalisme défini comme étant *cette* attitude qui consiste à reproduire la conduite du

père envers des personnes dans une position considéré comme inférieure ou subordonnée et sur lesquelles on entend exercer une **autorité**. Cette posture peut être volontaire ou involontaire, consciente ou inconsciente.

La famille arabe traditionnelle est centrée sur le père qui dispose d'un pouvoir absolu sur les membres de la famille. Dans la majorité des familles arabes, la docilité des enfants vis-à-vis du père est considérée comme une vertu filiale même au sein de la fraction la moins traditionaliste de la société.

La dissociation est souvent complète entre sphère économique modernisée et technocratique et sphère familiale traditionnelle où le fils, aussi « révolutionnaire » et libre qu'il soit, doit obéissance à son père.

Dans la vie économique, le terme « paternalisme » prend souvent un sens péjoratif pour désigner une conception **qui se veut paternelle** de la part du chef d'entreprise pour diriger son personnel, sous prétexte de le protéger. Cette attitude vise à entretenir un rapport de **dépendance et de subordination** par le biais de valeurs affectives. Psychologiquement, elle consiste à considérer les adultes comme des enfants, à les infantiliser pour mieux asseoir l'autorité du dirigeant.

◆ **Le champ politique, qui surplombe** le domaine du management, et où se déploie l'art de commander, où le Zaïm est la version du chef charismatique (Kerrou, 1993).

Le dirigeant est à l'image du « guerrier » avec ses innombrables qualités morales et qui « lutte » dans son entreprise contre la concurrence et les turbulences de l'environnement : la figure historique du « zaïm » fonctionne comme un étalon de mesure du crédit, de la légitimité morale, du charisme en définitive des dirigeants arabes d'aujourd'hui, il est, donc, impératif de s'intéresser, de plus près, à l'approche historique de l'acte de diriger.

Depuis que les êtres humains vivaient en groupe, leur besoin de sécurité les incitait à choisir les plus puissants (au début, il s'agissait des plus forts, ensuite des plus influents) pour les diriger et régler leurs affaires. Du temps des Pharaons et des grands empereurs par exemple, les peuples vénéraient leurs dirigeants assimilés quasiment à des divinités ou à l'ombre de Dieu sur terre.

Dans le monde arabe, les ouvrages de deux grands historiens peuvent nous éclairer, ceux de Abderrahmane Ibn Khaldoun (1332-1406) et d'Ahmed Ibn Abi Dhiâf (1804-1875) qui se

sont intéressés entre autres aux dirigeants, au sens politique du terme, incarnés par les califes, les sultans, les beys⁵⁵ et les deys⁵⁶

Ces historiens nous apprennent qu'en règle générale le *hukm* (le commandement séculier) et l'*imamat* (le commandement religieux) sont détenus simultanément par le monarque (calife, roi ou bey), que l'autorité suprême au Maghreb (qui nous intéresse ici) est généralement héréditaire (sauf coup d'Etat), que le prince y est préparé dès l'âge tendre... Rien de bien différent, jusque là, de ce qui se passe sous d'autres cieux, sauf bien sûr les rituels et le décorum. Evidemment la légitimité procède d'Allah, directement ou par délégation du Calife. S'agissant de la manière de gouverner les sujets, outre la violence et la contrainte constitutive de tout pouvoir étatique, le prince se pose en père de la communauté et justifie son règne absolu par le pouvoir, religieux dans son essence et paternaliste dans son discours, qui lui est dévolu. Théoriquement, le prince maghrébin et tunisien pré-moderne se présente donc en *Pater familias* de droit divin. Mais, historiquement, la réalité du pouvoir varie en fonction du contexte, des rapports de forces dans la cour, des vicissitudes du règne et de la personnalité du prince régnant

◆ Le **champ social** où le dirigeant, dans ces sociétés longtemps agro-pastorales, représente aussi le propriétaire des terres qui assume la gérance des terrains agricoles qu'il possède et qui « gouverne » aussi tous ceux qui y vivent et y travaillent, souvent ces « maîtres » faisaient la Loi dans leurs propriétés, et leurs travailleurs vivaient selon les normes et règles imposés par le propriétaire.

L'anthropologie maghrébine a introduit beaucoup de nuance à ces schémas et démontré que la figure comme la physionomie du pouvoir en terre d'islam et au Maghreb était plus complexe et plus séculière que ne le laisse supposer le vieil orientalisme. En outre, la modernisation lente ou accélérée des sociétés maghrébines a donné lieu à plusieurs formes nouvelles de pouvoir et de gouvernement.

Toujours est-il que des notions comme celle de zaïm est souvent invoquée comme le paradigme du leadership au Maghreb et ailleurs. Cette figure comporterait les stigmates du prince arabo-musulman tout en se présentant sous des formes modernisée et sécularisées.

⁵⁵ Bey : dignitaire de l'empire ottoman nommé à la tête des *Iyala-s* (régences) ottomane par le Sultan.

⁵⁶ Dey : titre de régents militaires sous la domination ottomane.

Dans l'histoire du monde arabe, le respect et l'importance accordée au « chef » dans la société viennent de son statut paternel, lié à sa position de gouvernant et/ou de propriétaire. Ce statut et cette position sont-ils également vérifiables dans le monde du négoce également ?

Longtemps, le négociant était une personne profondément respectée chez les Arabes : le Prophète était lui-même un négociant, et les sociétés pré-islamiques comme celle de l'islam primitif célébraient le commerce, les affaires, les échanges comme des activités honorables (Louadi, 2004). En ces temps-là, les Arabes étaient connus par leurs longs voyages en quête de marchandises, une activité sociale prisée. Ils partaient vers les pays perses et romains, comme ils étaient connus pour leurs voyages en hiver vers le Yémen et en été vers la Syrie (Haenni, 2005). Les commerçants arabes qui dirigeaient leurs propres affaires jouissaient d'un prestige social certain qui leur conférait une certaine influence sociale et même, directement ou indirectement, politique. Certes des survivances de vieilles représentations subsistent, mais souvent de manière localisée et résiduelle.

La catégorie de « chef d'entreprise arabe » n'existe pas *a priori*. En tout cas, il n'y a pas de figure pure, non plus d'« une arabité entrepreneuriale ». Il y a juste une diversité de figures empirique qu'il faut chercher à typifier d'une époque à l'autre et d'une région à l'autre, comme tous les phénomènes économiques et sociaux de par le monde.

Pour autant, peut-on faire l'impasse sur le paramètre religieux ? Essayons de vérifier l'existence d'un idéal-type du « chef d'entreprise islamique » par un tour d'horizon pour comprendre les particularités du dirigeant « musulman ».

1.4.2 Le dirigeant dans la religion musulmane :

« Islam et entreprise » : certains peuvent se demander pourquoi lier les deux termes ? Que vient faire la religion dans l'entreprise. *A priori* : rien ne les lie, mieux, certains auteurs, comme Tribou (1992), déclarent que la philosophie religieuse serait un obstacle majeur à cette rationalité d'entreprise, le même auteur indique même que l'islam n'est pas une culture propice à l'esprit d'entreprise. ON perçoit aisément de lointains échos des théories culturalistes d'Ernest Renan sur l'incompatibilité fondamentale entre « l'islamisme et la science ».

Ces apparences d'incompatibilité sont trompeuses ; une connaissance plus approfondie de la religion et de ce qu'on appelle culture musulmane montre que s'il existe bel et bien certains comportements spécifiques de l'entrepreneur musulman, il s'agit de se demander en quoi et jusqu'à quel point ?

Cette nouvelle hypothèse s'oppose aux affirmations de Keynes qui déclare que le capitalisme, essence même de l'entrepreneuriat, est « ...absolument irrégulier, sans union intérieure, sans beaucoup d'esprit civique, souvent non point toujours, un simple agglomérat, des gens qui possèdent et des gens qui recherchent la richesse ».

Tribou, dans son livre « *L'entrepreneur musulman : l'islam et la rationalité de l'entreprise* » (1995) affirme s'aligner sur Max Weber en le considérant comme la référence théorique de la relation entre la religion et l'entreprise (1920)⁵⁷. Weber (1964) décrit l'entreprise comme le moyen de recherche de la richesse mais aussi celui de la recherche de la gloire de Dieu « *l'entrepreneur réalise la tâche imposée par Dieu* » (Weber, 1964).

La religion musulmane s'aligne sur le judaïsme sur un point essentiel : la reconnaissance d'une transcendance invisible. Et si l'on devait résumer la supposée spécificité de l'islam confronté à l'esprit d'entreprise par un raccourci plaisant, on pourrait dire que la main invisible de Dieu guiderait le croyant de quelque condition qu'il soit, comme la main invisible du marché régule les sociétés individuelle et capitaliste. C'est ce que semble affirmer Tribou : « *L'individualisme est la condition fondamentale de l'esprit d'entreprise et l'islam ne semble pas être une culture propice à son éclosion* »

Pourtant l'ouvrage de Tribou est moins manichéen qu'il n'y paraît par la suite. En bon *wébérien*, il sait que Weber (1964) a expliqué cette prédestination d'une façon plus subtile : le croyant, angoissé dans l'ignorance de sa destinée, va essayer de rechercher les signes terrestres de son élection et puisque le travail productif est recommandation divine, il travaillera sans relâche ; ainsi le supposé fatalisme devient paradoxalement le moteur d'un comportement résolument volontariste, d'un esprit d'entreprise en somme.

Car si la religion musulmane est souvent décrite comme celle du fatalisme, elle est aussi celle du libre arbitre, il arrive que dans un même verset on trouve une référence à la toute

⁵⁷ Max Weber est aussi considéré comme l'un des pionniers de l'économie des organisations par son apport alternatif au postulat néo-classique de la rationalité de l'entreprise.

puissance divine et une autre à la libre responsabilité humaine⁵⁸. Dans la gestion de l'entreprise, l'entrepreneur musulman est libre d'agir mais sous le regard de Dieu, c'est-à-dire qu'il est capable d'avoir un jugement éthique : un des apports de l'islam est de permettre à l'entrepreneur d'avoir une éthique individuelle.

Avant l'avènement de l'islam, la société arabe était une société décrite comme « *segmentaire, patrilinéaire et endogame fondée sur un groupe familial clanique localisant le groupe dans la ligne du père* ». (Tribou, 1995). Cette organisation a été hostile à la centralisation politique que l'islam a réussi à imposer. Non sans mal tant les résidus hérités du passé proto-musulman restent bien souvent ancrés dans les coutumes en terre d'islam où le droit coranique cohabite avec le droit coutumier et de plus en plus avec le droit positif qui s'insinue jusque dans la Chariâa elle-même.

On peut objecter que des structures sociales et culturelles d'origine arabe ou autres hérités par « l'islam » continueraient à influencer le comportement des entreprises : par exemple l'indivision où le droit coutumier s'oppose au droit coranique. Ce principe d'indivision est donc loin d'être d'origine islamique puisque la Loi religieuse édicte un droit de l'individu qui affirme l'autonomie individuelle : pourtant le principe d'indivision est présent dans le monde arabo-musulman car il tire sa force de traditions anté-islamiques encore profondément enracinée dans certaines contrées. Il faut ajouter que la résistance de ces vieilles traditions n'arrive pas à inverser la tendance générale qui les condamne au déclin.

On peut relever d'autres objections tendant à l'affirmation d'une irréductible spécificité islamique : le patriarcat si caractéristique de cette religion qui exclut ses femmes de la sphère de l'économie et de l'entreprise. Pourtant, depuis *Le Harem et les cousins*⁵⁹ on sait que l'anthropologie des comportements patriarcaux relève des similitudes autour de tout le bassin méditerranéen, sous couvert de religion ou pas.

De même pour le caractère illicite de l'usure qui ferait obstacle aux opérations financières hautement capitalistiques. Là encore, outre les ruses juridiques qui n'ont jamais fait défaut dans le *fiqh*, les activités bancaires ont toujours existé et fleurissent aujourd'hui dans les

⁵⁸ « Si Dieu avait voulu, il aurait fait de vous un seul peuple, mais il égare celui qu'il veut, un jour, on vous demandera compte de vos actions » XVI-96

⁵⁹ Ouvrage de Germaine Tillion.

pays les moins soupçonnables d'hérésie. L'histoire, dont celle de l'entreprise, a ses raisons qui trouve toujours un terrain d'entente avec les dogmes les plus tenaces.

On peut conclure, pour se tirer de cet entrelac de paradoxes, que l'entrepreneur arabo-musulman est pris entre une religion qui instaure l'individualisme et la pesanteur d'un holisme social inébranlable. A condition d'ajouter que l'entrepreneur musulman est, tout compte fait, une figure économique banalement profane mais qui croit au Dieu de l'islam.

L'islam encourage l'esprit d'entreprise, cette conclusion vient d'une constatation fort simple donné par Tribou (1995) : le Coran a guidé les croyants dans leur vie quotidienne, Louis Massignon (1983) a même décrit l'islam comme « *une forme d'organisation sociale régie par la Loi divine* ».

Les règles coraniques et sunnites ont géré l'économie (pratiques commerciales, usure, impôt), la justice (homicide, vol, adultère), la société (famille, héritage) l'absence de textes sacrés sur l'entrepreneuriat et la liberté d'agir est finalement un signe d'encouragement positif à l'entreprise autonome.

Au fond comme le note Jocelyne Dakhli : « *Tant sous la pression de l'actualité politique que dans une référence apologétique et floue à la grandeur de son passé, l'idée s'est donc imposée que l'Islam était un univers a priori spécifique, où chaque trait culturel, chaque valeur, s'énonçaient sous le signe de la différence. Or, comme dans le même temps, et à peu d'exceptions près, le monde islamique disparaissait des débats de sciences sociales propres aux communautés scientifiques occidentales, le postulat de la spécificité s'en trouvait tacitement renforcé.* »⁶⁰

La figure de l'entrepreneur arabe, musulman ou arabo-musulman fort enrichissante est finalement insaisissable, ou plutôt difficilement réductible à une essence ethnique ou religieuse. Ce travail de recherche porte sur des dirigeants tunisiens et essaie de mettre en évidence les particularités des profils de ces dirigeants, quid donc du dirigeant d'entreprise en Tunisie hier et aujourd'hui ?

⁶⁰ Dakhli Jocelyne, « La « culture nébuleuse » ou l'islam à l'épreuve de la comparaison », *Annales. Histoire, Sciences Sociales*, 2001/6, 56e année, p. 1177-1199

1.4.3 Le dirigeant d'entreprise dans l'histoire récente de la Tunisie

L'histoire de la Tunisie participe de l'histoire du monde arabe, du monde musulman, de celle du monde colonial et postcolonial, mais aussi de celle de la Méditerranée (Braudel, 2009)⁶¹ mais elle a aussi son temps et ses scansionnements propres qui ont abouti à l'émergence séculaire de ce que les Tunisiens eux-mêmes appellent aujourd'hui la *Tunisianité* et, pour les plus « enthousiastes », l'exception tunisienne.

En effet, les Tunisiens se prévalent fièrement d'une modernité précoce par rapport à leurs voisins et « congénères » : pays de la première constitution dans le monde arabe (1857-1861), pays du Code de Statut personnel encore unique en son genre...

Cette modernité était-elle aussi économique ? A vrai dire, en Tunisie des « zaïm-s » de l'industrie ou de l'entreprise, il n'en existe guère. Les chroniques sociales ou économiques évoquent rarement l'équivalent des capitaines d'industries, qu'ils soient self-made-man ou héritiers.

Certes, sans remonter trop loin, on peut citer des personnages illustres de la période coloniales qui doivent leur gloire à leur réussite économique de « gentleman farmer » ou de chef d'entreprises « indigène » et néanmoins modernes tout autant qu'au rôle politique qu'ils ont joué : ainsi de Mohamed Chenik et de Tahar Nèn Ammar, grand bourgeois de Tunis et tous deux premiers ministres du Bey lors de la phase finale du Protectorat.

Plus près de nous, on peut citer quelques figures « colbertistes » formés dans le sillage du premier Bourguiba, comme Mansour Moalla ou Chedli Ayari⁶² connus pour leurs compétences de grands commis de l'Etat et célébrés par les milieux d'affaires. Une nouvelle classe sociale formée d'entrepreneurs tunisiens, musulmans a pris le relais, après l'indépendance, des entrepreneurs du temps jadis, des courtiers, négociants ou financiers étrangers, des « Juifs d'argent » et des « juifs de cour » indigènes ou étrangers⁶³ qui ont fait

⁶¹ Fernand Braudel, l'édition consultée de son ouvrage « *Parole donnée* » est celle de 1983, Edition Seuil

⁶² Actuel Conservateur de la Banque centrale de Tunisie.

⁶³ Pour reprendre le titre d'une thèse récente sur les élites économiques juives dans la Tunisie précoloniale, soutenue par Ridha Ben Rejeb en 2008 à l'université de la Manouba en Tunisie

fortune à l'ombre des Capitulations⁶⁴ bien avant l'occupation française en Tunisie. Mais pour un *Ben Yedder* ou un *Ellouze* et quelques autres qui avaient pignon sur rue dès les premières années de l'Indépendance, le commun des chefs d'entreprises évoluaient et continuent à évoluer dans l'anonymat social. Mécènes, ils financent les œuvres charitables de l'Etat et les lieux de cultes, en échange de quoi ils pouvaient négocier qui un siège au parlement, qui la paix fiscale. Le reste du temps, l'entrepreneur tunisien n'est souverain que dans les limites de son entreprise qu'il gouverne seul ou en partage. Pour le commun des Tunisiens, qui devinent la puissance économique dont ils perçoivent les signes extérieurs dans les beaux quartiers, cette catégorie est largement méconnue, floue et presque abstraite. Cela tient aussi à la complexification et à la modernisation accélérée de la figure de l'entrepreneur en Tunisie.

1.5 Une des voies de recherches en entrepreneuriat : les typologies des dirigeants

Deakins (1996) voit trois façon d'aborder l'entrepreneuriat à savoir ; le rôle de l'entrepreneur, l'influence de l'environnement social et enfin l'approche de la personnalité de l'entrepreneur, c'est cette dernière approche qui nous intéresse dans ce travail, l'entrepreneur, un personnage reconnu dans le corpus économique depuis des siècles, a instauré un champ de recherche à part entière au sein même du domaine de l'entrepreneuriat. Caractériser cette personne, en construisant autour de ses caractéristiques personnelles et comportementales une typologie est l'assise de cette voie de recherche.

Un angle bien singulier de l'entrepreneuriat nous intéresse plus particulièrement : celui de la typologie des dirigeants ; cette voie dans le domaine des sciences de gestion a fait l'objet de plusieurs recherches depuis Cole (1959) jusqu'à Jaouen (2008).

Notre intérêt découle de l'un des objectifs principaux de ce travail de recherche à savoir : l'élaboration d'une typologie des dirigeants de PME tunisiens.

⁶⁴ Conventions en vertu desquelles les ressortissants des pays européens avaient des droits particuliers, d'être justiciables de tribunaux européens par exemple, et jouissaient de privilèges économiques leur permettant de déployer une activité financière intense dans la Régence de Tunis comme dans d'autres provinces ottomanes.

Dans un contexte organisationnel présentant une configuration où un grand nombre de facteurs s'enchevêtrent, classer les organisations présente une alternative à l'idée qu'elles sont toutes les mêmes chacune uniques (McKelvhacey et Aldrich, 1983). Parmi plusieurs approches de classification organisationnelle identifiées dans les écrits, les auteurs identifient une principale approche ; la typologie

Il est difficile de dire avec précision à quelle époque débute l'utilisation des typologies dans l'histoire de l'humanité et dans quel domaine elles ont vu le jour la première fois, mais qu'importe le sujet abordé, l'Homme avait à chaque fois besoin de classer pour mieux comprendre et pour pouvoir avancer dans sa quête d'apprentissage. Cette classification nécessite un niveau minimum de connaissances sur le sujet et un approfondissement de la réflexion sur ce dernier. (Filion, 2000). Cet auteur, convaincu de l'utilité des « *l'utilité [des typologies] pour faire progresser la connaissance n'est plus à démontrer* », a considéré Platon et Aristote comme étant les premiers à avoir effectué des classifications. Platon s'est intéressé à la politique et dans l'un des ses plus importants ouvrages « La République », il a décrit la manière dont on passe d'un régime politique à un autre, l'un des apports de Platon est de distinguer entre cinq régimes⁶⁵ politiques différents tout en expliquant les particularités de chaque régime.

Aristote, quant à lui, a poussé la réflexion sur l'économie plus loin que Platon⁶⁶ en partageant les êtres humains en deux groupes ; l'homme économique et l'homme chrématistique ; dont le seul objectif est l'accumulation de la richesse. Ainsi, depuis des siècles, l'art de classer pour comprendre et expliquer au mieux existait déjà, il s'est développé de plus en plus avec l'essor de l'esprit scientifique et la quête du savoir qui l'accompagne. La classification permet la parcimonie, la capacité de reconnaître des structures fondamentales et les interdépendances (McKinney, 1996).

Une typologie est une démarche scientifique qui consiste à définir un certain nombre de types afin de faciliter l'analyse, la classification et l'étude des réalités complexes. LAROUSSE définit la typologie en tant que « *système de classification des individus en types physiques et/ou psychologiques où, le plus souvent, des correspondances sont établies entre les deux sortes de types* », ou encore « *un système de classification d'un ensemble de données*

⁶⁵ L'aristocratie, le gouvernement des meilleurs, est le seul régime parfait selon lui ; la timocratie, régime fondé sur l'honneur ; l'oligarchie, régime fondé sur les richesses ; la démocratie, régime fondé sur l'égalité ; la tyrannie, régime fondé sur le désir ; ce dernier régime marque la fin de la politique, puisqu'il abolit les lois

⁶⁶ Aristote est considéré comme le fondateur de l'économie médiévale

empiriques concernant un phénomène social en types distincts ». L'origine du terme vient du grec « tupos » signifiant caractère, modèle et « logos » signifiant discours. La typologie concerne plusieurs domaines souvent variés ; la typologie psychologique, épistémologique, linguistique et la typologie en sciences sociales.

Selon Grémy et Moan (1975) « élaborer une typologie consiste à distinguer, au sein d'un ensemble d'unités (individus, groupes d'individus, faits sociaux, etc.), des groupes que l'on puisse considérer comme homogènes d'un certain point de vue. Le contenu de cette notion d'homogénéité varie selon les auteurs et les domaines d'application ; elle se fonde généralement sur une certaine ressemblance définie à partir d'un sous-ensemble de caractéristiques servant à décrire les unités étudiées...Une typologie doit satisfaire à deux exigences supplémentaires : l'exhaustivité et l'exclusivité des types. »

Selon Filion (1997), « Une typologie permet de mieux comprendre les points d'ancrage, l'ensemble du système de valeur et de pensée et de créer des repères pour comprendre la cohérence d'ensemble du comportement d'un acteur ».

La typologie en sciences sociales s'est beaucoup inspirée des types psychologiques proposés par Carl Gustave Jung qui caractérisent le mode de fonctionnement psychologique d'un sujet, les travaux de Jung ont abouti à distinguer seize types psychologiques, ceux-ci doivent être vu comme des outils permettant de diagnostiquer les différences de fonctionnement psychologiques entre les individus. Cette typologie a été souvent reprise en sciences sociales, elle a inspiré la typologie de Myers Briggs Type Indicator (Briggs Myers, 1988) souvent utilisée pour identifier les dominantes psychologiques des personnes dans plusieurs domaines comme en marketing et en management. Dans le domaine de l'entrepreneuriat, la première typologie est celle d'Arthur Cole de l'université de Harvard (1942, 1959).

Dans la définition même de la typologie, il est possible de noter l'utilité de cette construction scientifique ; la typologie, en passant par l'agrégation des variables, synthétise les nombreuses informations et les regroupe en un nombre limité de groupes ayant les mêmes caractéristiques. C'est ainsi que les typologies facilitent la compréhension de la nature de la relation entre un type et son sujet (Filion, 2000), il facilite, par conséquent, l'identification des particularités de chaque type.

Rich (1992) décrit la typologie et son utilité ainsi : « *The typology is essentially a sophisticated information storage and retrieval system. But the typology is more than just a filing system, best judged by the ease of retrieval and its general use. Its major role is to both order and make sense of the data it contains* », ainsi, l'auteur déclare, clairement, que le principal rôle de la typologie est de mettre de l'ordre et donner du sens aux données collectées.

Une typologie des dirigeants permet au chercheur de comprendre le comportement du dirigeant et de prédire ses actions futures, elle permet ainsi de déchiffrer ses modes de réaction. Sur une plus large mesure, l'utilité des typologies peut devenir plus grande pour prédire les comportements des concurrents. Selon Filion (2000), l'utilité de la typologie ne s'arrête pas seulement à interpréter le personnage du dirigeant à prévoir ses comportements et ses réactions dans une situation donnée, la typologie est aussi considérable pour l'éducation, la formation et la recherche.

La typologie est une approche scientifique de classification, une des principales critiques faites à son encontre est celle de Rich (1992) et Bailey (1994) et enfin celle de Marchesnay (1998), le premier considère que « *les typologies n'utilisent que quelques aspects de la vie de l'organisation comme base de classification et les compressent dans quelques catégories possibles. Ces classifications simplistes représentent seulement un aperçu de la réalité des organisations* » (Rich, 1992). Quant à Bailey (1994), il décrit la typologie comme étant une méthode arbitraire et peu rigoureuse qui a « *... parfois échoué à passer les tests de la logique de l'ordre les plus élémentaires* », enfin, Marchesnay (1998), considère que chaque typologie est construite au regard d'une « *logique d'action* » propre au chercheur, de ce fait, chacune d'elle prise individuellement est incomplète.

1.5.1 Les critères couramment utilisés dans l'élaboration des typologies

« *La figure du dirigeant peut être décrite comme une notion abstraite, une représentation globale et générale, empreinte de stéréotypes, l'analyse empirique permet l'identification des grandes particularités qui structurent le dirigeant* » (Candel et Richard, 2009). Les mêmes auteurs déclarent que pour connaître au mieux le dirigeant, il ne faut plus le considérer comme une fonction de l'entreprise mais comme un être doté d'une existence symbolique, communicationnelle, faisant intervenir des idéaux politiques autant que des considérations sociales. (Candel et Richard, 2009).

Il est clair que tout individu est exposé à plusieurs sources d'influence, en fonction des différents groupes auxquels il appartient : sa nation, sa région, sa famille, son genre, sa religion, ainsi que d'autres caractéristiques personnelles comme son âge, ses occupations sa formation et sa culture. Ainsi, l'origine d'une personne et le milieu dans lequel elle a vécu tracerait les premières lignes de sa personnalité et joueraient un rôle principal dans le modelage de son profil.

Dans les travaux visant la construction d'une typologie, les chercheurs se limitent toujours à un nombre de critères. ET même dans les recherches qui multiplient les facteurs de distinction, aucune ne semble prendre en compte de toutes les caractéristiques incombant à la personne.

Filion (2000), sans préciser de quelle manière il effectué sa démarche a proposé un tableau des vingt critères les plus utilisés dans l'élaboration des typologies en entrepreneuriat.

Tableau 6 : les 20 critères de Fillon

Concept de soi, Engagement, Racine systémique, Capacité d'adaptation, Créativité Vision, Système relationnel, Délégation, Innovation, Besoin de réalisation, Besoin de pouvoir, Besoin de reconnaissance, Besoin de sécurité, Attitude face à la croissance, Attitude face au profit, Attitude face au risque, Attitude dans les relations interpersonnelles, Style de leadership, Style de management, Style de prise de décision, Style stratégique, Finalité, Autonomie, Internalité
--

Dans un article, unique dans sa conception, présenté lors du premier congrès sur de l'entrepreneuriat en 1999 à Lille, Daval, Deschamps et Geindre proposent, à partir de 25

typologies d'entrepreneurs, de repérer et élaborer d'une manière exhaustive, une grille de lecture pédagogique sur la façon d'aborder cet acteur.

En se basant sur les articles faisant partie de la grille de lecture de Daval et *al* (1999), il est intéressant d'essayer, par un simple comptage, de vérifier, à partir de vingt cinq principales typologies quels sont les critères les plus utilisés, le comptage a donné les résultats suivants :

Tableau 7 : Les critères les plus couramment utilisés selon les 25 typologies de Daval et *al*

Critères	Nombre d'articles dans lesquels il est utilisé
Besoin d'autonomie	13
Réalisation de soi/ Confiance en soi	13
Besoin de croissance	11
Créativité/Innovation	10
Besoin de profit	10
Sécurité/ Pérennité	9
Attitude face au risque	8
Expérience	7
Besoin d'indépendance	6
Besoin de pouvoir	6
Style de management	6
Vision stratégique	6
Education	5
Age	3
<i>Locus of control</i>	3

Il est à noter que 10 des critères de Filion font partie de ce tableau issu des principales typologies construites pendant 40 ans dans le domaine de l'entrepreneuriat.

Nous remarquons que les critères utilisés pour l'établissement des typologies en entrepreneuriat peuvent être partagés sur deux grands axes ; le premier axe s'intéresse aux caractéristiques personnelles du dirigeant (âge, éducation, expérience) et la grande majorité des critères font partie de la deuxième partie qui englobe toutes les caractéristiques qui sont en rapport avec le comportement des personnes.

Le principal apport de l'article de Daval et *al* (1999) est de procéder au recoupement puis au regroupement de tous les facteurs pris en considération pour l'établissement des

différentes typologies et ce dans le but de synthétiser les données et rendre l'information opérationnelle.

Les auteurs ont pu définir cinq catégories principales des caractéristiques du dirigeant – entrepreneur à savoir :

1/ **L'histoire de l'entrepreneur** : un groupe qui intègre des caractéristiques relatives à l'origine de l'entrepreneur, son « *background* » selon Smith (1967). Ce groupe est composé de caractéristiques intrinsèques à l'individu comme son âge et son genre et des caractéristiques résultant de sa vie personnelle (éducation, expérience, tissu relationnel), ces variables font partie des critères qui sont les plus couramment utilisés en typologie.

2/ **Les aptitudes de l'entrepreneur** : dans cette catégorie, les auteurs ont regroupé les caractéristiques qui considèrent les aptitudes psychologiques de l'individu incombant à ses traits de caractère comme par exemple : la réalisation de soi, la confiance, l'esprit de compétition, l'esprit d'initiative.

3/ **Besoins entraînant l'acte entrepreneurial** : les auteurs ont regroupé dans cette catégorie les aptitudes essentielles à l'acte d'entreprendre comme l'autonomie, le besoin de croissance, le besoin de pouvoir, le besoin pérennité.

4/ **Politique générale de l'entreprise** : dans cette catégorie, les auteurs ont inclus les variables associées à la politique de l'entreprise, il s'agit d'objectif que peut adopter l'individu, on retrouve dans cette catégorie la recherche de profit, la recherche d'indépendance, la recherche de stabilité. La grande majorité de ces variables font partie du tableau de Fillion (2000) et du tableau présenté ci-dessus.

5/ **Management** : dans cette catégorie, les auteurs ont regroupé les particularités des entrepreneurs à partir de la gestion de l'organisation, parmi les variables faisant partie de ce groupe, il y a le *locus of control*, la stratégie relationnelle et le style de leadership.

Quant à Boissin et al (2000), ils ont essayé à leur tour de départager les typologies selon les critères utilisés dans l'élaboration des profils, ils ont réussi à mettre en évidence quatre types de critères à savoir :

◆ les motivations du dirigeant entrepreneur (Laufer, 1975 ; Carland, Hoy et Carland, 1988 ; Gartner, 1989, Lafuente et Salas, 1989 ; Varlet, 1996)

- ◆ Les antécédents du dirigeant entrepreneur (Dunkelberg et Cooper, 1982 ; Davidson, 1988 ; Woo, Cooper et Dunkelberg, 1991 ; Chell et Haworth, 1993 ; Siu, 1995) ;
- ◆ Les capacités du dirigeant entrepreneur (Stevenson et Gumpert, 1985 ; Carland, Hoy et Carland, 1988 ; Lafuente et Salas, 1989 ; Miner, 1990 ; Siu, 1995) ;
- ◆ et enfin, le style de management de l'entreprise (Laufer, 1975 ; Miles et Snow, 1978 ; Davidson, 1988 ; Gartner, 1989 ; Woo, Dunkelberg et Cooper, 1991 ; Chell et Haworth, 1993 ; Julien et Marchesnay, 1996 ; Filion, 1997 ; Miner, 1997 ; Marchesnay, 1998).

1.5.2. Les typologies des entrepreneurs

Les ouvrages regorgent de recherches dont le principal but était de permettre une meilleure connaissance de l'entrepreneur/chef d'entreprise, et c'est en effectuant une typologie de ses différents profils, la plus ancienne de ces typologies est celle d'Arthur Cole de l'université de Harvard dans son article publié dans le « Business History Review » (1986). Cole a défini quatre types d'entrepreneurs ; l'entrepreneur pratique, l'entrepreneur informé, l'entrepreneur sophistiqué et enfin l'entrepreneur mathématiquement articulé. Mais, souvent, on ignore la typologie de Cole, décrite souvent de peu laborieuse, pour mettre la typologie de l'américain Norman Smith (1967), en tête de liste et en la considérant comme la toute première typologie des entrepreneurs qui a déclenché l'engouement des chercheurs en entrepreneuriat à l'élaboration des profils de dirigeant en se basant à chaque fois sur différents critères.

Dans ce travail, nous commencerons par la typologie de Smith (1967,1990) puis nous enchaînerons avec les plus importantes typologies établies jusqu'à 2008 avec notamment celle de Jaouen.

En 1967, Norman Smith a fondé sa typologie sur les particularités des créateurs d'entreprises et leurs antécédents personnels (engagement personnel, recherche d'indépendance, confiance en soi, ...) et professionnels (niveau d'éducation, expérience professionnelle, construction d'une organisation réussie, ...), en observant les créateurs des entreprises, son étude publiée en 1967 a scindé les créateurs d'entreprises en deux groupes : les artisans et les opportunistes.

L'artisan a peu de compétences techniques, peu d'éducation et peu d'expériences, il a créé son entreprise par souci d'indépendance ou juste pour trouver du travail : son travail c'est

son principal centre d'intérêt et il est souvent faiblement innovant à cause d'une grande aversion au risque, cette attitude envers le risque fait que souvent, il ne cherche pas à avoir d'autres partenaires craignant la perte du contrôle de sa société et il profite souvent d'un réseau de relations pour en tirer profit quand l'occasion se présente ; l'entrepreneur artisan de Smith adopte une attitude paternaliste, il est fier d'avoir construit une organisation.

L'opportuniste possède plus d'éducation et d'expérience, il est orienté vers le futur et le changement, faisant preuve d'une grande confiance à répondre aux challenges, d'où le nom d'« *opportuniste* » à savoir celui qui sait saisir intelligemment les possibilités qu'offrent les circonstances. L'entrepreneur opportuniste est aussi celui qui est motivé par les considérations financières, il est fier, pas par ce qu'il a créé une organisation comme l'artisan mais parce que son organisation est réussie.

En 1990, Smith a enrichi sa typologie en lui ajoutant une troisième catégorie d'entrepreneur à savoir l'entrepreneur technologique.

Voici un tableau qui résume les principales typologies publiées depuis celle, pionnière de Smith (1967), nous n'avons pas repris toutes les typologies données par Daval et al (1999, 2002), nous avons uniquement repris les plus citées en leur ajoutant de typologies plus récentes publiées après 2000.

Tableau 8: les typologies les plus citées dans la littérature

Auteurs	Typologie
Chalvain (1971)	<p>Le participatif celui qui privilégie la coopération à l'engagement, contre l'existence des relations verticales dans son entreprise, il est pour le travail d'équipes avec ses subordonnées</p> <p>L'entrepreneur privilégie l'engagement, il exerce son pouvoir et passe ses idées devant celles des autres, il est tout le contraire du participatif.</p> <p>Le maximaliste est l'intermédiaire entre les deux extrêmes ; il est pour l'engagement et la coopération à la fois, il ne cherche que la croissance de son entreprise et l'obtention de bon résultats.</p>
Miles et Snow (1978)	<p>Le prospecteur un innovateur pur dont la création est son centre d'intérêt, son intérêt se voit diminué au suivi et développement de sa création</p> <p>L'innovateur est aussi un créateur mais il montre un intérêt égal à toutes les étapes du processus ; de l'apparition de l'idée jusqu'à son développement.</p> <p>Le suiveur imitateur qui n'innove pas mais cherche à s'améliorer dans le moindre coût.</p> <p>Le réacteur, celui qui s'adapte après coup, il est passif et existe souvent dans des environnements peu turbulents.</p>
Dunkelberg et Cooper (1982)	<p>L'artisan :</p> <p>L'orienté vers la croissance</p> <p>L'indépendant visant l'autonomie essentiellement.</p>
Lafunete et Salas (1989)	<p>L'artisan intéressé par la nature même de son activité</p> <p>Le familial intéressé par le bien être de sa famille</p> <p>Le managérial motivé par le prestige de son travail</p> <p>Le risqué motivé par le challenge avec une grande attirance par le risque</p>
Miner (1990)	<p>Les entrepreneurs,</p> <p>Les managers</p> <p>Les entrepreneurs à forte croissance</p> <p>C'est l'objectif managérial qui est jugé discriminant dans l'élaboration de la typologie</p>
Wai Sun Siu (1995)	<p>Citoyen : plutôt gros commerçant, faible niveau d'éducation, capital familial, peu d'intérêt pour la croissance</p> <p>Travailleur : créateur, l'entreprise occupe tout son temps, niveau d'éducation technique, il sait s'entourer, le capital peut provenir de l'extérieur</p> <p>Danseur : anciens techniciens de grandes entreprises, motivation pour créer leur propre affaire, jeunes faiblement éduqués, logique à court terme, faible marketing</p> <p>Idéaliste : un fort besoin de réalisation et d'indépendance, niveau moyen, le capital est familial.</p> <p>Voltigeur : ils ont lancé leur affaire par manque de satisfaction de ce qu'ils avaient déjà, bon niveau technique, bonnes connaissances managériales, stratégie claire.</p>

Auteurs	Typologie
Julien et Marchesnay (1996)	<p>PIC : Pérennité, indépendance et croissance réactive : cherche stabilité et indépendance de son capital, la croissance est secondaire, c'est un « <i>risk averse</i> »</p> <p>CAP : Croissance essentielle, l'indépendance est reléguée en second lieu, c'est un « <i>risk taker</i> »</p>
Filion (1997)	<p>Le bûcheron Le séducteur Le sportif Le vacancier Le converti Le missionnaire</p>
Fayolle (2001)	<p>Ingénieur entrepreneur de type X : créateur, porté vers le développement de son entreprise, le plus important pour lui est l'argent et le pouvoir</p> <p>Ingénieur entrepreneur de type Y : peut être créateur ou repreneur, suit un rythme dans la moyenne du secteur, attaché à sa formation et à son statut d'ingénieur.</p> <p>Ingénieur entrepreneur de type Z : repreneur d'entreprise familiale, suit un rythme de croissance soutenu, le plus important pour lui est la notoriété de son diplôme d'ingénieur</p>
Boissin, Dechamps et Billard (2003)	<p>Techniciens satisfaits: un refus de croissance et de diversification, heureux dans son activité. Autodidacte ou de niveau inférieur au bac.</p> <p>Ambitieux aventuriers : pour la diversification, l'objectif est la croissance plus que le profit, un niveau de formation sup à bac + 2.</p> <p>Gestionnaires prudents ». Enclins à augmenter le chiffre d'affaires et le bénéfice, ils recherchent la rentabilité, de formation supérieure</p> <p>Ambitieux maximisateurs : recherche la rentabilité et l'augmentation du bénéfice, pour la diversification des activités, de formation élevée (+ que BAC +2)</p>
Lagarde (2006)	<p>Réactif-suiveur : pluriactivité subie, aucune logique managériale</p> <p>Proactif- entreprenant : activités et systèmes innovants</p>
Jaouen (2008)	<p>Carriériste : recherche de croissance, pluridisciplinaire et s'entourant de collaborateurs</p> <p>Hédoniste : prise de risque, manque de compétence, stratégie intuitive</p> <p>Alimentaire : manque de ressources financières, absence de réseaux, stratégie émergente</p> <p>Paternaliste : entreprise familiale, absence de stratégie, pluri-compétent s'entourant de collaborateurs.</p>

Nous poursuivons cette recherche par l'identification des facteurs socioprofessionnels qui pèsent et conditionnent le système budgétaire des PME tunisiennes.

2. Les facteurs socioprofessionnels influençant le système budgétaire ?

« Une entreprise n'est pas seulement faite de chiffres, c'est aussi un ensemble d'hommes, au premier rang desquels se trouve le dirigeant » Robert Papin, 1995. L'approche contingente structurelle est riche d'enseignements mais presque toutes les études soulignent qu'elle est insuffisante pour analyser tous les facteurs qui influencent les pratiques comptables. Il convient alors d'élargir l'approche objective en intégrant l'analyse des variables de type comportementale qui tourne essentiellement autour de l'acteur principal : le dirigeant. L'intérêt accru pour cet acteur émane de son omniprésence dans son entreprise.

2.1 L'élargissement de l'approche contingente

Bergeron (1996) note que « si la théorie contingente « classique » est retenue comme point de départ à l'analyse, il faut demeurer ouvert à d'autres variables qui seraient éventuellement pertinentes et qui pourraient être insérées dans le modèle ». Le même auteur ajoute que les recherches se limitent souvent à la contingence structurelle et considèrent l'aspect comportemental juste dans les limites de leurs études en les considérant comme de futures voies de recherches. C'est le cas de l'étude de Bescos et Cauvin (2004) qui même où les auteurs expliquent huit ans plus tard dans les limites de leur travail qu'il est nécessaire de poursuivre des recherches en essayant de mieux cerner les logiques de pensée des acteurs.

Sur le plan théorique, plusieurs études (March et Simon, 1991 ; Friedberg, 1993) ont porté toute l'attention sur l'intérêt d'introduire dans l'étude des organisations, au même niveau que les facteurs structurels, des facteurs comportementaux. Louche et Maurel (1992) affirment qu'il est nécessaire d'appréhender les organisations à la fois en termes de structure et de comportement. « Il ne s'agit pas de privilégier les acteurs au détriment des structures, mais d'élargir le cadre structurel en lui insérant des facteurs liés aux caractéristiques du « sujet », c'est-à-dire de l'humain ».

En sciences de gestion, les données en comptabilité et en contrôle de gestion sont préparées par des hommes sous la direction d'autres hommes. Les caractéristiques socioprofessionnelles de ces acteurs exercent nécessairement une influence (peu importante ou très importante) sur l'organisation en sein l'entreprise.

Deux principales raisons mettent en relief tout l'intérêt de l'approche contingente comportementale incombant au dirigeant dans cette étude :

- ◆ Etre dans une PME, objet de la présente étude, ne fait qu'accentuer l'importance du dirigeant : le dirigeant est l'acteur clé dans une PME
- ◆ L'instauration d'un système budgétaire n'est pas obligatoire, l'existence puis le degré d'importance de cet outil dans une PME émane essentiellement des décisions de son dirigeant.

Sur le plan empirique, l'hypothèse de l'existence des liens entre des facteurs d'ordre comportemental liés aux acteurs de l'entreprise et les caractéristiques du système de données comptables a été validée par plusieurs travaux empiriques (Holmes et Nicholls, 1989 ; Chapellier, 1994 ; Lacombe- Saboly, 1994 ; Bergeron, 1996 ; Lavigne, 1999 ; Germain, 2000 ; Lavigne et St.-Pierre, 2002 ; Nobre, 2001b ; Nyengue Edimo, 2006, Affès et Chabchoub, 2007 ; Abdallah, 2010).

Dans ce travail, nous étudierons l'influence de certains facteurs socioprofessionnels sur le degré de complexification du système budgétaire : c'est la théorie de contingence comportementale qui chapeaute ces relations.

2.2 Formulation des hypothèses

Plusieurs études, dans différents domaines, en s'intéressant à l'influence du dirigeant dans l'entreprise, ont conclu de l'influence du profil du dirigeant sur l'objet de leurs études. Marchesnay (1993) a réussi à mettre en correspondance le degré d'innovation et de formalisation de l'organisation avec le profil du dirigeant. Julien et Marchesnay (1996) ont montré l'influence des caractéristiques, profil et vision de l'entrepreneur sur l'organisation, les technologies, l'itinéraire et la stratégie. Kalika et Merdji (1995) proposent trois profils-type de PME qui ont permis de conclure à l'existence d'une association possible entre profil des dirigeants et type d'entreprise (artisanales, traditionnelles et innovantes).

De même, des recherches portant sur les pratiques comptables dans les PME, sont arrivées à associer le dirigeant et son profil à la pertinence des données comptables et le degré d'utilisation d'un système d'information comptable. Voici certaines études ayant considéré certains facteurs comportementaux ayant un impact sur l'organisation comptable dans une PME.

Tableau 9 : Quelques recherches étudiant les liens entre le dirigeant et son organisation dans différents pays

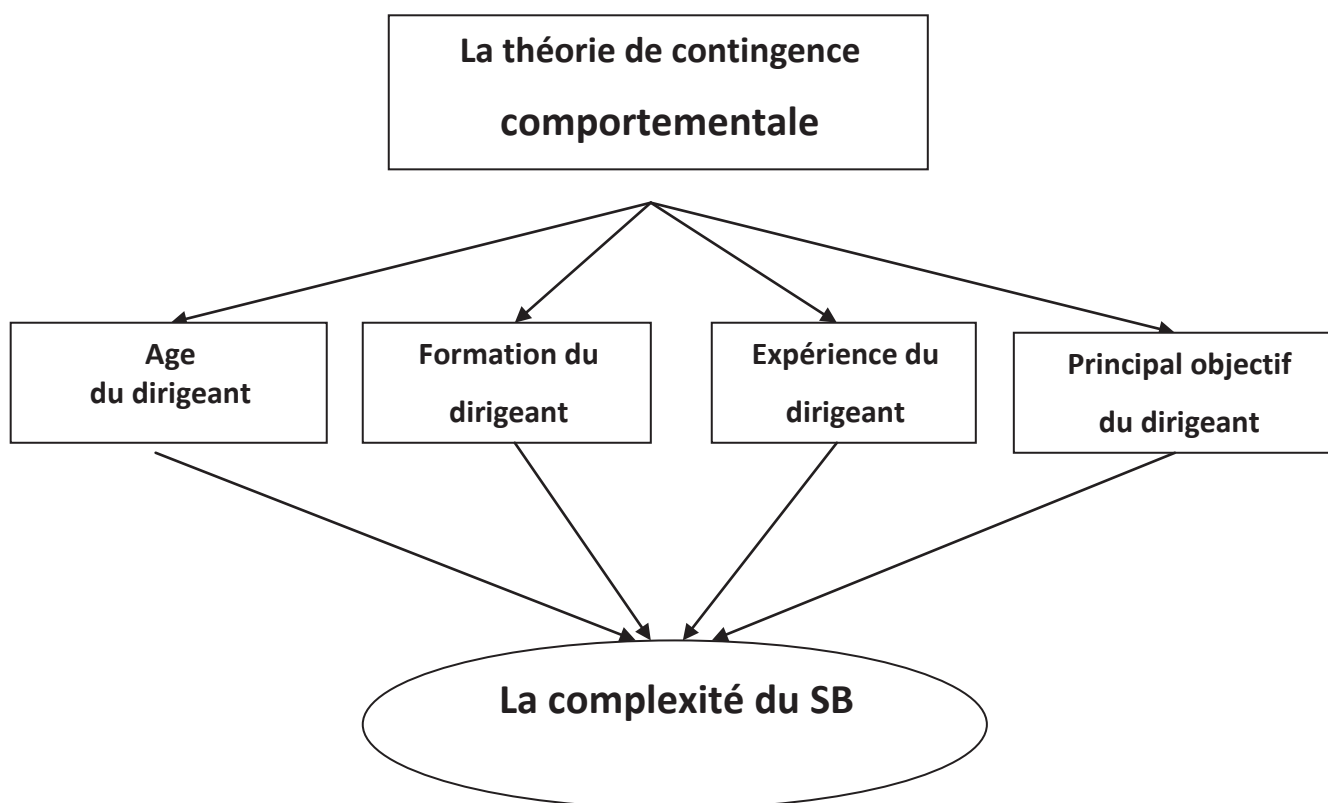
Auteur	Echantillon	Facteurs socioprofessionnels
Chapellier (1994)	PME françaises	son âge, sa formation, son expérience, ses buts et ses préférences informationnelles.
Lavigne et St Pierre (2002)	PME canadiennes	le but principal du dirigeant, ses préférences en information, son personnel jugement quant aux états comptable, sa formation, l'expérience et la volonté de contrôle
Nyengue Edimo (2006)	PME camerounaises	Le niveau et le type de formation, l'âge et le style de direction du dirigeant
Affès et Chabchoub (2007)	PME tunisiennes	la nature et le niveau de formation, l'âge, l'expérience, la perception de l'utilité de l'information comptable et les préférences informationnelles du dirigeant
Abdallah (2010)	PME syriennes	Participation au capital, type de formation, niveau de formation et expérience
Ben Hamadi, Chapellier (2012)	PME tunisiennes	Le niveau et le type de formation, l'expérience et le principal but du dirigeant

Dans notre travail, nous avons décidé d'étudier cinq facteurs de contingence comportementale parmi les plus étudiés à savoir :

- ◆ L'âge du dirigeant
- ◆ La formation du dirigeant : niveau et type de formation
- ◆ L'expérience du dirigeant
- ◆ Le but principal du dirigeant

La PME est complètement immergée dans le courant de complexité : elle se trouve au carrefour de l'économique, du technique et du social avec l'étude de l'influence du dirigeant sur le SB. Chacun de ses domaines est complexe en soi : le choix d'approcher le système budgétaire selon le degré de complexification est complètement légitime.

Figure 8 : les facteurs socioprofessionnels étudiés dans ce travail de recherche



2.2.1. L'âge du dirigeant

Les travaux qui ont considéré l'âge du dirigeant comme facteur explicatif des données comptables dans la PME sont nombreux, la première est celle de Lucas (1975)⁶⁷, mais celui là n'a pas réussi à faire converger ses résultats puisque, certaines ne trouvent aucun lien significatif liant l'âge du dirigeant aux données comptables (Reix, 1984 ; Nadeau, 1988 ; Chapellier, 1994 ; Davila, 2005) alors que d'autres arrivent à mettre en évidence ce lien (Lacombe-Saboly, 1991)

Les deux recherches portant sur les PME tunisiennes ayant considéré l'âge du dirigeant sont celles de Lassoued et Abdelmoula (2006) et Chabchoub et Affès (2007); la première n'a décelé aucune influence de l'âge sur l'utilisation des données comptables, la seconde a montré que ce sont les dirigeants ayant entre 30 et 39 ans qui possèdent le système de données comptables le plus complexe ; plus le dirigeant est âgé plus cette complexité diminue.

⁶⁷ Cité par REIX R., "Quelques facteurs affectant l'utilisation d'informations de caractère comptable", Actes du congrès de l'Association Française de Comptabilité, "Comptabilité et décision", Nice, Avril 1984, p357-370

Notre hypothèse suivra le résultat apporté par la recherche effectuée en Tunisie à savoir :

H 6 : Plus le dirigeant de PME tunisienne est jeune plus son système budgétaire est complexe

2.2.2 La formation du dirigeant : niveau et type de formation

Selon le dictionnaire Hachette, (2000) La formation est « l'ensemble des instructions qu'un individu a reçu ou encore l'ensemble des connaissances requises dans le cadre d'une profession donnée. A cet effet, la formation a trait aux savoirs et connaissances acquis à partir des études effectuées, de la formation professionnelle mais aussi des expériences professionnelles». Nous divisons cette notion ; nous étudions le niveau et le type de formation dans ce paragraphe et nous nous intéressons plus particulièrement à l'expérience dans le paragraphe suivant.

Zarrouk (1990)⁶⁸ considère que la formation du dirigeant tunisien est parmi les une des variables les plus susceptibles d'influencer le comportement au niveau des prises de décision des dirigeants. Quant à Kalika (1992), il a décidé de choisir deux caractéristiques qui sont supposées avoir une influence sur la structure de l'entreprise, ce sont l'âge et la formation du dirigeant. Ses résultats permettent d'établir que lorsque le dirigeant est de formation supérieure, la structure de son organisation est différenciée, planifiée et contrôlée, alors que l'entreprise où le dirigeant est autodidacte est généralement moins structurée et plus centralisée.

Depuis 1978, Papin a annoncé que le manque de formation des dirigeants des PME aux Etats-Unis d'Amérique peut même entraîner la faillite, sa déclaration concorde avec celle du Small Business Institute⁶⁹ qui a déclaré que le problème majeur de ces dirigeants est l'absence d'un système cohérent de comptabilité et d'archivage.

Lacombe-saboly (1991) et Holmes et Nicholls (1988) ont montré que les dirigeants possédant un niveau de formation élevé mettent en place un système de données comptables plus complexe et utilisent plus intensément les données comptables émanant

⁶⁸ Cité par AYED. A, (2006), « *Information comptable et diagnostic des entreprises : Analyse théorique et validation empirique dans le contexte des PME* », Thèse pour le doctorat d'Etat à la faculté des sciences économiques et de gestion de Tunis

⁶⁹ La déclaration du Small Business Institute se trouve aussi dans la recherche de Robert Papin, (1978).

de l'entreprise, Lavigne (1999) a conclu que les dirigeants qui ont le plus recours aux informations de gestion ont une formation universitaire : la formation du dirigeant semble, donc, être un facteur d'influence majeur.

Subséquent, si la faiblesse du niveau de formation d'un dirigeant peut effectivement être en partie responsable d'une sous utilisation des données comptables, différents auteurs révèlent que le type de formation du dirigeant sera lui aussi une variable explicative du degré d'utilisation (Holmes, 1988 ; Begon, 1990⁷⁰).

Les personnes ont une tendance naturelle à « *faire ce qu'elles savent faire* » ; ainsi, un dirigeant qui dispose d'une formation en sciences économiques et gestion aura tendance à utiliser les données comptables. Sa formation de « gestionnaire » lui permet de maîtriser ses outils.

Une enquête effectuée par le *Service des activités industrielles*⁷¹ menée auprès des dirigeants tunisiens des PME du secteur du textile-habillement montrent que la majeure partie des dirigeants de PME ont reçu une formation sur le tas, il ressort également de cette enquête, que la majorité des dirigeants des PME est prête à remédier à cette situation en suivant *une formation non contraignante*⁷² adaptée à ses besoins.

Les travaux qui se sont intéressés à la PME tunisienne et à son dirigeant (UNIDO, 1997 ; Banque Mondiale, 2000) montrent les faiblesses de gestion courantes, essentiellement parce que les dirigeants n'ont pas toujours assez d'expérience dans les domaines du marketing, de la direction et de la R&D. Des faiblesses financières sont aussi fréquentes parce que les dirigeants des PME ne sont pas toujours capables de préparer des plans de financement pour soutenir de nouveaux investissements même quand il y a des fonds disponibles.

⁷⁰ Cité par Amor Ayed, Thèse pour l'obtention de doctorat en sciences comptables, Tunis, Mars 2006.

⁷¹ « L'industrie du textile-habillement en Tunisie: les besoins des chefs d'entreprise et les conditions de travail des femmes dans les PME » Enquête BIT, juin 1998

⁷² Il s'agit du manque de disponibilité en terme de temps, dont souffrent la plupart des responsables de PME. Pour un dirigeant d'entreprise de petite ou moyenne taille, il est quasiment impossible de s'absenter pour une longue période sans risquer de mettre en péril la viabilité de l'entreprise.

Les recherches académiques portant sur ce pays qui ont essayé de trouver un lien entre la formation du dirigeant et les données comptables qui existent au sein de sa PME sont celles de Lassoued et Abdelmoula (2006), d'Affès et Chabchoub (2007) et Ben Hamadi et Chapellier (2012), tous ont mis en exergue l'impact important de la formation du dirigeant dans sa PME.

On peut, dans ce cas, confirmer cette tendance dans le contexte tunisien : la formation du dirigeant est clairement liée à l'efficacité de sa gestion, nous pouvons, ainsi, formuler les deux hypothèses suivantes :

H 7- a : Le niveau de formation du dirigeant agit positivement sur la complexification du système budgétaire de la PME tunisienne

H 7- b : Un dirigeant de PME tunisienne, de formation gestionnaire affiche un système budgétaire plus complexe par rapport à un dirigeant d'une autre formation.

2.2.3 L'expérience du dirigeant

Comme pour le forgeron, l'entrepreneur se doit d'« *apprendre à diriger en dirigeant* » (Duchéneaut 1997). L'expérience du dirigeant constitue un trait important de sa personnalité, ainsi des individus possédant des expériences différentes ne se comportent pas d'une manière similaire. Dans une étude exploratoire du profil du dirigeant de la moyenne entreprise (Duchéneaut, 1997), les chefs d'entreprises interrogés ont presque tous répondu que la source essentielle de leur compétence est l'expérience, quelle que soit l'entreprise qu'on dirige ; les chefs d'entreprise donnent une grande part à l'intuition dans leur prise de décision, or l'intuition émane principalement de l'expérience. « *L'autopraxéologie est une valeur sûre du monde des dirigeants de PME* ». (Bouchiki, 1991)

Chapellier (1994) a proposé une taxinomie dans laquelle il présente trois types de dirigeants selon, entre autres, leur expérience:

- ◆ Les débutants incertains : peu expérimentés
- ◆ Les managers ambitieux : moyennement expérimentés
- ◆ Les conservateurs anciens : très expérimentés.

Les recherches sont arrivées à des résultats contradictoires dans le cadre des pratiques comptables puisque Lacombe-Saboly (1991) a contrecarré ceux de Holmes & Nicholls

(1988) qui n'ont pas trouvé de relation significative entre le degré d'utilisation des données comptables et l'expérience du dirigeant.

L'étude de Chapellier (1994) suppose que la complexité du système d'information comptable diminue lorsque l'expérience du dirigeant augmente, toutefois, la même étude n'est pas arrivée à établir un lien direct et clair entre l'expérience et l'utilisation des données comptables utilisées par le dirigeant. Quant à Lavigne (2002), il n'a pas trouvé non plus de relation significative entre l'expérience et les caractéristiques du système d'information comptable, la recherche effectuée sur les PME syriennes n'a pas non plus réussi à trouver un lien entre l'expérience et le système de données comptables (Abdallah, 2010).

Dans le contexte tunisien, le lien paraît plus évident puisque Chabchoub et Affès (2007) ont mis en évidence que les dirigeants ayant une expérience inférieure à cinq ans possèdent un système d'information plus élaboré, ce même résultat concorde avec le travail de Ben Hamadi et Chapellier (2012) qui sont parvenus au même résultat. Par contre, l'étude de Lassoued et Abdelmoula (2006) qui s'est intéressée au degré d'utilisation des données comptables, n'a pas trouvé de lien significatif entre ce dernier et l'expérience.

Nous allons essayer de vérifier l'hypothèse suivante :

H 8 : Il existe une association entre l'expérience du dirigeant et le degré de complexification du système budgétaire de la PME tunisienne.

2.2.4. Le principal but du dirigeant

Dans le fonctionnement des PME, le propriétaire-dirigeant est un intervenant aussi important qu'omniprésent (Julien et Marchesnay, 1988). Au delà de la place qu'il occupe dans son entreprise, le propriétaire dirigeant est surtout « ... *celui qui imagine, développe et réalise ses visions* » (Filion, 1991).

Pour Gasse (1982), l'entrepreneur est créatif et a beaucoup d'initiative, il a confiance en lui et fait preuve d'audace, il a un fort besoin d'indépendance et d'autonomie, il est motivé, énergique et engagé et il aime les risques modérés. Hirigoyen (1985) affirme que dans les PME, contrairement aux grosses firmes, les dirigeants aspirent à une rentabilité satisfaisante pour assurer un risque supportable, un développement durable et un gain acceptable.

D'après GREPME (2002), les objectifs du dirigeant se confondent avec ceux de la PME. Plus souvent intuitif que rationnel, l'entrepreneur ne vise pas nécessairement la maximisation de sa richesse ou la croissance de son entreprise ; la minimisation du risque, l'autonomie personnelle et la survie de l'entreprise sont des exemples d'autres buts poursuivis.

Tout ceci peut se traduire en objectifs et selon Marchesnay (1986), l'entrepreneur recherche la pérennité et la survie de son entreprise, l'indépendance et l'autonomie ainsi que la croissance et le pouvoir. Ses différents objectifs ont été adoptés par Chapellier (1994), Lavigne (1999, 2000), Lavigne et St-Pierre (2002), ces auteurs ont défini le principal but du dirigeant comme étant l'un des facteurs de contingence comportementale.

Ainsi les quatre principaux objectifs que peut adopter un dirigeant sont :

- ◆ La recherche de croissance
- ◆ La recherche de stabilité et de pérennité
- ◆ La recherche d'indépendance
- ◆ La recherche de profit

Notre suivante hypothèse est la suivante :

H 9 : Il existe une association entre le but principal du dirigeant et le degré de complexification du système budgétaire de la PME tunisienne.

Conclusion de la section 2

La deuxième section de ce chapitre a pour but de présenter les fondements théoriques et empiriques justifiant la nécessité d'élargir l'approche contingente structurelle par le biais de l'intégration des caractéristiques relatives au principal acteur susceptible d'influencer le degré de complexification du système budgétaire d'une PME. Il s'agit précisément de prendre en compte quatre facteurs relatifs à la situation socioprofessionnelle du dirigeant : l'âge du dirigeant, sa formation, son expérience et son principal but.

Section 3 : Les facteurs culturels et l'enracinement du dirigeant tunisien

A chaque fois que nous essayons d'expliquer les comportements « étranges » des autres que nous avons du mal à comprendre, nous disons : « C'est culturel ! »... et c'est sur « le dos de la culture », que nous mettons toutes nos questions sans réponses, cette fois, l'envie nous prend de tenter de comprendre... En tout cas, nous relevons le défi.

Qu'est ce que la culture ? En management, c'est une notion récente puisqu'elle apparaît dans les années cinquante (Arcand, 2006) mais elle voit le jour beaucoup plus tôt chez les anthropologues : l'un des premiers à l'avoir définie fut Taylor qui a élaboré ce concept. Selon ce dernier, la culture inclut le savoir, la foi, l'art, la morale, le droit, les coutumes et toutes les facultés et habitudes acquises par l'homme en tant que membre d'une société. (Taylor, 1924). Ainsi, la culture est une résultante de toutes les particularités d'une société où pourrait éclore le comportement des individus de cette société. On retrouve cette idée dans l'une des définitions les plus reprises dans les ouvrages à la naissance de ce concept, selon Kroeber et Kluckhohn (1952) faisant allusion à Linton (1945) : « *la culture est la configuration des comportements appris et leurs résultats, dont les éléments composants sont partagés et transmis par les membres d'une société donnée* ».

La culture est un concept saisi par une construction-déconstruction perpétuelle, qui en fait un phénomène des plus complexes, échappant ainsi à toute volonté de le cerner dans sa globalité (Zghal, 2008). Pour rendre compte de la labilité et de la complexité de la notion, on a parfois eu recours à la métaphore « rhizome »⁷³ :

Il nous faut pourtant tenter d'identifier les sources et les composantes de ce complexe appelé culture. Trois auteurs ont essayé de répondre à cette question : Usinier (1992) a identifié six sources :

1. La nationalité ;
2. la profession/éducation ;
3. Le groupe d'appartenance/l'ethnie ;
4. La religion ;
5. La famille ;
6. L'entreprise/l'organisation .

⁷³ « Le rhizome relève de la botanique, il représente une tige souterraine vivace, souvent horizontale, émettant chaque année des racines et des tiges aériennes. Le rhizome a en lui-même des formes très diverses, depuis son extension superficielle ramifiée en tout sens jusqu'à ses concrétions en bulbes et tubercules. Il y a le meilleur et le pire dans le rhizome : la pomme de terre et le chiendent. » (Lesage et Pasquet, 2002)

Quant à Daniels et Radebaugh (2001), ils ont en éliminé l'ethnie et ont fusionné trois des sources d'Usunier, identifiant ainsi quatre sources :

1. La nationalité ; 2. Les personnes transmettant la culture, parents, professeurs, patrons... ; 3. La langue ; 4. La religion.

Enfin en 2003, Griffin et Pustay ont répertorié cinq sources de la culture dans une société :

1. La structure sociale ; 2. La langue ; 3. Les formes de communication ; 4. La religion ; 5. Les valeurs

Malgré l'importance de ces recherches récentes, les six sources d'Usunier (1992) restent les plus reconnues et les plus citées.

Tout ceci montre la richesse de ce cadre théorique (Morin, 2001), puisque les auteurs s'accordent à dire que la culture est la notion indubitablement la plus difficile à cerner ; elle est omniprésente mais combien insaisissable (Chanlat et al, 1984 ; Allali, 2002).

C'est donc avec beaucoup de circonspection que nous entreprenons ici de pénétrer ce monde mystérieux de la culture, en introduisant les dimensions culturelles du profil du dirigeant dans les PME tunisiennes. Le but est de parachever autant que faire se peut une image du dirigeant tunisien englobant des éléments **sociaux, professionnels et culturels**.

Nous traiterons, ainsi, dans cette section l'aspect culturel en retournant à la discipline d'origine de la culture à savoir l'anthropologie jusqu'au corpus managérial portant sur ce thème en passant par sa discipline d'adoption : la sociologie.

Puis nous nous intéresserons essentiellement à la culture tunisienne et à ses particularités avant de tenter de justifier l'angle d'approche que nous choisissons dans ce travail pour aborder la culture à travers les cinq dimensions de Hofstede.

1. La culture : des disciplines d'origine aux disciplines d'adoption

Il faut tout d'abord considérer l'apport de l'anthropologie dans un premier temps, puis, nous poursuivrons par un détour sur la réflexion sociologique, domaine d'adoption de la culture, enfin, nous développerons, dans un dernier temps, l'apport de culture dans la littérature managériale.

Les anthropologues ont donc été les premiers à initier la recherche sur la culture, « *la recherche de tous les dangers* » comme le décrit si bien Clifford Geertz (1973).

Ce « danger » est lié à deux difficultés principales : d'une part, l'approche de la culture est interprétative, elle tente de comprendre des groupes, des peuples, des gens qu'*a priori* on ne « comprend » pas ; et d'autre part, elle prend en compte la difficulté de dissocier dans ce domaine les formulations théoriques et les interprétations.

Pour approcher le domaine d'origine de la culture, nous nous basons sur une recherche qui propose une synthèse des courants de pensées et des travaux pionniers sur la culture en anthropologie : l'étude d'Allaire et Firsirotu (1988) qui a permis de proposer une typologie des recherches sur la question.

Un des apports de ce travail est la mise en évidence des deux courants de pensées : celui qui fait de la culture « un système donneur de sens », et qui a toujours intéressé les anthropologues ; et celui qui considère la culture comme une « *partie intégrante du système socioculturel* » et valorise « l'isomorphisme » entre structure sociale et culture, celui-là retenant plus l'attention des chercheurs en gestion,

La première approche est défendue trois des grands noms en anthropologie : Goodenough, Lévi-Strauss et Wallace.

Goodenough est le fondateur de l'école cognitive considérant la culture comme un concept composé de structures psychologiques cognitives au moyen desquelles les individus vont guider leur comportement. Goodenough définit la culture comme « *tout ce qu'un individu doit savoir ou croire afin d'opérer de façon acceptable pour les membres de sa société* » (1957).

Quant à la théorie de l'équivalence mutuelle, développée par Wallace (1970), elle souligne cette dimension cognitive, mais elle est plus centrée sur la prédiction du comportement des autres individus à travers une culture commune.

Lévi-Strauss, père fondateur de la théorie structuraliste, s'intéresse particulièrement aux structures mentales universelles avec l'existence des mêmes structures sociales comme le mariage et bien d'autres coutumes dans des sociétés en apparence aux antipodes les unes des autres. C'est dans cet esprit que Lévi-Strauss a écrit « *Les formes sont fondamentalement les mêmes pour tous les esprits, anciens et modernes, primitifs et civilisés* » (1974), il explique que les différences entre les Hommes tiennent à des

circonstances géographiques et historiques et non à la constitution anatomique ou physiologique.

Quant à la seconde approche, elle est défendue par Geertz, qui s'oppose complètement à l'esprit cognitif : il insiste sur l'incapacité des méthodes formelles logiques à expliquer des phénomènes mentaux ; comme il s'oppose à l'idée de Goodenough qui laisse croire que maîtriser la langue et les structures mentales d'une société permet d'en devenir membre.

Après ce détour par l'anthropologie, nous continuons avec l'approche sociologique de la culture dont la richesse n'est plus à démontrer.

Un des grands apports de la sociologie dans le domaine est le passage d'une vision réductrice où la culture n'est qu'un élément constitutif de la société à une vision qui met la culture au centre du social et l'envisage même comme génératrice de la société.

Nous nous limitons ici à l'apport des travaux d'Edgar Morin, qui a le mérite de proposer une synthèse en mettant l'accent sur le lien entre culture et société, souvent appelé « culture sociétale » : « *Il nous semble impossible de donner une définition exhaustive de la culture. La culture se situe au carrefour de l'intellectuel et de l'affectif... elle opère l'osmose entre le réel et l'imaginaire à travers symboles mythes, normes, idéaux, idéologies* » (Morin, 1984).

Morin considère la culture comme la base du système de reproduction de la société, comme dépositaire de son « *code génétique* » : la culture pour une société fonctionne comme les gènes pour l'être humain : elle le façonne en prenant en considération son origine.

Un des apports de Morin est d'avoir su mettre l'accent sur le caractère polyculturel de la société caractérisée par une forte hétérogénéité ce qui rend de plus en plus difficile l'analyse culturelle de toute société puisque même dans les sociétés les moins ouvertes, nous rencontrons deux cultures au moins : celle de la masse, « *la culture du peuple* » et celle de la bourgeoisie, « *la culture civilisée* ».

2. La culture dans la recherche managériale

Après ce bref survol des domaines de prédilection de la culture, nous continuons avec les sciences de l'organisation qui ont attendu les années cinquante pour s'intéresser à ce concept. Les recherches se sont développées surtout dans les années 1970 et se sont épanouies dans la décade suivante. Elles sont partagées entre deux visions :

La première reste purement managériale donnant souvent naissance à des travaux empiriques où la culture est considérée une variable organisationnelle « ...*tantôt dépendante tantôt indépendante, tantôt externe, tantôt interne...* » (Smircich, 198).

La deuxième se nourrit de thèses de nature sociologique où la culture « ...n'est en rien une variable, c'est une métaphore de base pour conceptualiser l'organisation ».

Il est primordial de noter pourquoi le management s'intéresse à un concept, à première vue, très éloigné des domaines d'intérêt de l'organisation. Ce retour des sciences de gestion et des sciences de l'organisation vers la culture est lié au bouleversement de la situation des organisations : celles-ci sont restées longtemps familiales, locales où le dirigeant tout comme les cadres et les ouvriers font tous partie non seulement d'un même pays mais d'une même région et où la communication et la compréhension les uns des autres sont loin d'être compliquées puisque tous partagent la même *culture*.

L'ouverture vers le monde avec le boom industriel, l'apparition du phénomène de délocalisation, l'apparition des multinationales qui *poussent* partout sur le globe... toutes ces transformations dans le monde des affaires et dans l'organisation tendent à compliquer la communication puisque une seule organisation se dote dorénavant d'une « poly-identité », rassemblant des personnes de différents pays et donc de différentes origines éthiques, ethniques, religieuses..., des personnes *culturellement différentes*.

Cette fusion culturelle a enrichi les organisations mais elle a mis le doigt sur les différences entre les hommes et la difficulté de communication et de compréhension pour un meilleur climat social dans ces organisations.

C'est ce nouvel état des lieux en management qui a poussé les chercheurs à approcher à nouveaux frais le concept de culture, à essayer de l'adapter aux sciences de gestion (ou peut être de s'y adapter) et d'en faire un thème de recherche à part en sciences de gestion.

Les recherches en management se sont beaucoup inspirées de certaines références clés, nous en citerons quelques unes : Edward Hall (1978), D'Iribarne (1989, 2003), Trompenaars (1997, 2005) et Hofstede (1980) qui fera l'objet de la sous section suivante pour des raisons que nous expliquerons plus tard.

Edward Hall et la notion de *Proxémie* :

Edward Hall est un anthropologue américain, il accorde, dans ses recherches, de l'importance aux faits interculturels puisqu'il s'est beaucoup intéressé à la perception culturelle de l'espace. Un des grands apports est la notion de proxémie est précisément de montrer quels sont les usages que les hommes font de l'espace afin d'en faire un produit culturel spécifique.

Dans son ouvrage « La dimension cachée » (1978), Hall étudie les différents rapports que les hommes ont avec l'espace pour expliquer les différences de comportement sociaux et culturels à travers le monde. Son analyse, dite « microculturelle », se base sur quatre types d'espaces (intime, personnel, social et publique) et va démontrer que ceux-ci conditionnent le comportement humain et ont tendance à rapprocher ou éloigner les hommes.

La deuxième notion qu'il étudie est celle de distance qui tend à faire sens différemment d'une culture à l'autre. Dans cette optique, Hall propose une étude comparée des cultures allemande, française, anglaise, des cultures japonaise et arabe afin de mettre en avant la diversité des comportements que peut entraîner une pratique différente de l'espace.

Les structures proxémiques sont essentielles pour Hall (1978) car elles permettent aux différents peuples de se comprendre. Pour lui, l'homme se sert donc de l'espace de façon inconsciente ; c'est sa « dimension cachée ».

La contribution de Hall dans la compréhension de la culture est importante car il participe au dépassement du fonctionnalisme par l'intégration d'autres dimensions du savoir et du comportement.

D'Iribarne et « l'intégration sans étouffement » :

Depuis 1989 et l'apparition d'un premier ouvrage, *La logique de l'honneur*, Philippe D'Iribarne est devenu l'un des auteurs de référence dans certaines recherches en management portant sur la culture : le but de ses recherches est de montrer que malgré l'uniformisation des outils de gestions utilisés dans les organisations, les pays de cultures différentes montrent des modes de gestion différents. Selon D'Iribarne, « *l'universalisme est très relatif* » (1989) et il faut prendre en compte les spécificités culturelles de chaque pays pour trouver des solutions adéquates au problème de gestion. Les solutions miracles

résolvant les difficultés de toutes les entreprises qu'elles soient américaines, asiatiques ou africaines ne sont que chimères.

Depuis la parution de *La logique de l'honneur*, D'Iribarne a entrepris avec l'équipe de recherche « *Gestion et Société* », qu'il dirige au CNRS, un inventaire des cultures politiques que l'on rencontre dans une trentaine de pays, considérées dans leur influence sur les faits d'organisation.

Dans un de ses ouvrages relativement récents (*Le Tiers-monde qui réussit : Nouveaux modèles* 2003), l'auteur essaye de répondre à l'interrogation suivante : « *Comment articuler les nécessités universelles de la gestion et la prise en compte des particularismes propres à chaque société ?...Comment des actions réfléchies interfèrent-elles avec le respect apparemment indépassable de traditions que l'on ne transgresse pas sans trembler, dans une révérence irréductible pour des formes issues du passé ?* »

La démarche de D'Iribarne pour approcher la culture cherche à identifier les formes particulières d'exercice de l'ordre et de l'autorité, de coopération et de gestion des conflits ainsi que de l'organisation. Cela revient à identifier les mythes sous-jacents à ces formes et à en étudier les soubassements et les bases de légitimation.

C'est parce que Iribarne a fait de l'entreprise le lieu de manifestation des formes de représentation, tout comme Hofstede d'ailleurs quelques années plus tôt, que ses travaux sont les plus cités dans la recherche managériale.

Trompenaars et l'entreprise multiculturelle :

Fruit d'une étude sur les perceptions et les comportements dans le monde, avec plus de 60 000 personnes interrogées, Fons Trompenaars (2008) se distingue par un postulat qui ne se base pas sur une analyse culturelle des pays mais sur les dimensions culturelles partagées par tous, ce qui offre selon lui la possibilité de comparer diverses cultures d'un point de vue objectif. Sa base de données soutenant son analyse provient des réponses de personnes travaillant dans le monde des affaires, répartis partout dans le monde dans divers types d'entreprises et de secteurs d'activité.

Les travaux de Trompenaars ont permis de mettre en évidence le résultat suivant : l'homme est soumis à trois types de problèmes, sa relation avec les autres, sa gestion du temps et la

façon dont il traite avec le monde extérieur. A ces trois types de problématiques, les cultures apportent des réponses différentes.

Trompenaars a analysé les principaux écarts culturels et isolé sept alternatives :

- Universalisme ou particularisme ;
- Individualisme ou collectivisme ;
- Objectivité ou la subjectivité;
- Degré d'engagement - diffus ou limité - envers une personne ou une situation ;
- Statut attribué ou statut acquis ;
- Attitude à l'égard du temps ;
- Volonté de contrôle de la nature.

L'un des apports majeurs de Trompenaars est la distinction de trois niveaux dans la culture :

1. la couche supérieure (*the outer layer*) qui renferme tout ce qui est perceptible à l'œil nu (langue, nourriture, monuments...),
2. la couche intermédiaire (*The middle layer*) qui contient les normes et les valeurs d'une culture, et enfin
3. le noyau (*the core*) qui regroupe les éléments implicites et des idées acquises inconsciemment.

Ces trois travaux ajoutés à ceux de Hofstede que nous verrons dans la sous-section suivante ont contribué à la naissance de dizaines et de dizaines de recherches portant sur la dimension culturelle dans le monde de l'entreprise. Leurs méthodes, résultats et dimensions ont été souvent vulgarisés. Mieux, les ouvrages de base ont animé le débat sur la culture et sa conception et plusieurs recherches ont vu le jour pour mettre en cause et critiquer les interprétations et les méthodes de l'un ou de l'autre. ,

Cet amoncellement de travaux, qu'ils renforcent ces références ou qu'ils les critiquent ne peut être qu'enrichissant pour l'étude du concept de culture dans la littérature managériale, Hofstede conserve, à nos yeux, une place à part.

3. Les recherches d'Hofstede : entre engouement et controverses

Notre choix de consacrer une sous-section aux recherches de Hofstede et à leurs portées tient à deux raisons :

Les travaux de Hofstede ont connu un engouement sans précédent de la part des chercheurs en management, il est de loin l'auteur le plus cité et, dans la plupart des recherches portant sur la culture, ses ouvrages sont quasiment obligatoires dans les références bibliographiques.

Baskerville (2003) a recensé les revues ayant citées comme référence l'ouvrage *Culture's consequences* dans ses différentes éditions, elle a dénombré 540 articles en psychologie entre 1981 et 1998. En sciences de gestion, le nombre d'articles atteint les 712 répartis entre le management (238), l'administration des affaires (232), le marketing (44) et la comptabilité (31)... Tout comme en psychologie, le nombre d'articles ne fait qu'augmenter d'une année sur l'autre.

De plus, les dimensions culturelles de Hofstede sont utilisées de manière majoritaire, Tsui et al (2007) ont repris 43 études cross-nationales, ils ont remarqué que 32 d'entre elles utilisent la dimension « individualisme/collectivisme », 18 adoptent « la distance hiérarchique », 5 les autres dimensions de Hofstede. Seules 11 de 43, à savoir les 1/5 des travaux adoptent les valeurs de Schwartz (1994) et de Trompenaars (1997). Dans le dernier ouvrage que Hofstede a coécrit avec son fils en 2010⁷⁴, il a dénombré 107 pays où ses travaux ont été dupliqués.

Ce même engouement existe aussi pour remettre en cause les travaux de ce dernier, d'où, à notre sens toute la richesse du travail de cet ingénieur mécanicien néerlandais docteur en psychologie sociale qui a réussi à animer le débat pendant presque quarante ans, et cela continue. Ce travail colossal a réussi à partager les chercheurs en sciences de gestion en fervents défenseurs ou virulents critiques.

Nous ne prenons pas dans ce travail la défense *a priori* de Hofstede et nous ne cherchons pas non plus à le critiquer. Ce qui nous pousse à tenter cette expérience en approchant la

⁷⁴ Hofstede, G. Hofstede, G. J et Minkov, M. (2010), « *Cultures et organisations : comprendre nos programmation mentales* », Pearson Education, 3^{ème} édition. Paris.

culture selon les dimensions de Hofstede, c'est une relecture des travaux de Hofstede et de ses critiques, en partant de nos propres résultats empiriques.

3.1 Les résultats de Hofstede :

Tout a commencé dans la première moitié du XX^{ème} siècle avec les anthropologues convaincus que toutes les sociétés malgré des valeurs, des identités et des histoires très différentes, s'accordent sur un point fondamental : toutes font face aux mêmes problèmes et seules les réponses diffèrent (Benedict, 1959⁷⁵ ; Mead, 1998⁷⁶). Les spécialistes en sciences sociales ont suivi la même logique en cherchant à identifier ces problèmes communs, Inkeles et Levinson (1954) ont réussi à reconnaître **quatre problèmes universels** : à savoir la relation à l'autorité, la conception de soi approchée par la relation entre l'individu et la société, la conception individuelle de masculinité et de féminité, enfin la gestion des conflits.

Vingt ans plus tard, Hofstede a mené une étude colossale sur plusieurs années, plus de 90.000 personnes ont répondu aux questionnaires en deux vagues 1967-1969 et 1971-1973 et plus de 73.000 questionnaires ont été utilisés créant ainsi une matrice de plus de 3600 cases, ces derniers ont permis d'étudier des données relatives aux valeurs intériorisées par des individus et des groupes dans cinquante pays différents. Les résultats de Hofstede corroborent nombre de travaux de ses prédécesseurs ce qui donne une certaine validité à ces résultats.

Hofstede et son équipe ont choisi un échantillon bien particulier : des cadres occupant des postes identiques dans l'entreprise IBM dans une cinquantaine de pays : leur choix est motivé par l'idée suivante : les individus de l'échantillon sont semblables en tout point sauf par leur nationalité.

Ces quatre problématiques universelles, appelées désormais dimensions, définies théoriquement par Inkeles et Levinson (1954) et renforcées empiriquement par Hofstede sont celles que nous choisissons dans ce travail :

⁷⁵ Cité par Hofstede et al (2010)

⁷⁶ *Idem*

1. La relation à l'autorité appelé désormais « **Distance Hiérarchique** »
2. Les relations entre l'individu et le groupe appelé dorénavant « **Individualisme / Collectivisme** »
3. Les concepts de « **Masculinité/Féminité** »
4. La gestion de l'incertitude et du contrôle de l'agressivité et l'expression des sentiments appelée « **Contrôle de l'Incertitude**»

Après la publication de son livre phare, *Culture's consequences* en 1980, Hofstede n'a pas arrêté ses investigations : sa rencontre avec Michael Harris Bond de l'université de Hong Kong lui a permis de se rendre compte d'une défaillance dans son système. Son questionnaire est le produit d'un esprit occidental « inadéquat » pour les non-occidentaux. Pour pallier à ce problème, Hofstede et Bond ont coopéré avec des collègues orientaux afin d'infléchir cette approche par trop occidentale. Ce travail a permis de retrouver trois des quatre dimensions données auparavant (sauf Contrôle de l'incertitude) et surtout de mettre en évidence l'existence d'une nouvelle dimension devenue à son tour universelle, à savoir :

5. « **Orientation Long Terme/Orientation Court Terme** »

Nous allons porter notre attention aux cinq dimensions utilisées dans cette étude.

La distance hiérarchique :

L'étude de Hofstede a défini avec précision la distance hiérarchique comme « *le degré d'attente et d'acceptation d'une répartition inégale du pouvoir par les individus* » (Hofstede et al, 2010). Cette dimension est décrite en fonction du système de valeur des individus, elle stipule que les nations se différencient par la façon dont elles abordent la question de l'inégalité.

Tableau 10 : Différences majeures entre les deux faces de la « distance hiérarchique »

Distance hiérarchique faible	Distance hiérarchique forte
Les inégalités entre les individus doivent être réduites	Les inégalités entre les individus sont désirées
Les relations sociales doivent être traitées avec attention	Le prestige doit être équilibré par des obligations
Les individus les moins et les plus puissants doivent être interdépendants	Les individus les moins puissants doivent être dépendants
L'interdépendance répond à un besoin affectif des individus les moins puissants	Les individus les moins puissants sont affectivement polarisés entre dépendance et contre-dépendance

Cette dimension correspond ainsi au degré d'inégalité attendu et accepté par les individus. Elle se mesure à la perception que le subordonné a du pouvoir de son chef. Selon les cultures, le subordonné accepte plus ou moins, voire recherche cette autorité : cette inégalité est l'essence même des organisations.

Les cinquante pays du travail de Hofstede ont été répartis comme suit :

Tableau 11 : Répartition de certains pays selon leur distance hiérarchique

Distance forte	hiérarchique	Distance modérée	hiérarchique	Distance faible	hiérarchique
Le Guatemala Le Panama Le Mexique Le Venezuela		La France Les Pays-Bas L'Allemagne L'Italie		L'Irlande L'Autriche Israël	
Le Japon Les Philippines La Chine		Le Canada Les États-Unis		La Nouvelle-Zélande	
Les pays arabes		La Colombie		Suède Finlande Norvège Danemark	

Dans *Culture's consequences*, Hofstede a essayé de trouver des pistes d'explication comme :

- La position géographique du pays : plus le pays est proche de l'équateur, plus la distance est grande
- La taille de la population : il existe un lien entre une population peu nombreuse et une distance hiérarchique faible
- L'inégalité dans le partage de la richesse va de pair avec la distance hiérarchique et il prend l'exemple des pays de l'Amérique du Sud
- Le poids de l'histoire (les monarchies, l'empire romain...)
- La religion est considérée comme un système de renforcement des valeurs puisque le chercheur a conclu qu'une forte présence de la religion équivaut à distance hiérarchique élevée dans la société et *vice versa*.
- La relation entre certains types d'idéologie et la distance hiérarchique, ainsi une distance hiérarchique élevée existe dans les pays dirigés par des dictateurs (pays arabes, Amérique latine) et elle est faible dans les monarchies démocratiques (Suède, Norvège, Danemark).

- La décentralisation, la privatisation et l'encadrement faible dans les entreprises consolident la distance hiérarchique faible.

Cette dimension est parmi celles qui ont connu beaucoup de succès, elle a été souvent reprise par les chercheurs comme l'ont assuré Tsui et *al* (2007) puisque 18 des 32 recherches de leur échantillon ont choisi d'étudier cette dimension principalement. Bien d'autres recherches ont travaillé sur cette dimension comme Hoppe (1990), Shane (1995), Shane et Venkataraman (1996), Van Nimwegen (2002) et Mouritzen (2002) : elles ont toutes réussi à valider et à confirmer encore cette dimension malgré des échantillons fort épars puisque Hoppe (1990) s'est intéressé à l'élite à savoir des membres du gouvernement, des parlementaires et des dirigeants syndicaux et patronaux, quant Shane (1995) et Shane et Venkataraman (1996), ils se sont alignés sur Hofstede en travaillant sur des cadres de six entreprises multinationales dans respectivement 28 et 32 pays. Van Nimwegen (2002), quant à lui, a choisi les cadres banquiers et enfin Mouritzen (2002) s'est intéressé aux hauts cadres municipaux.

Individualisme/collectivisme :

Il s'agit de la mesure dans laquelle les individus sont intégrés dans des groupes. Les sociétés individualistes sont les sociétés dans lesquelles les liens entre les individus sont lâches : chacun est censé s'occuper de lui-même et de sa famille immédiate. Les sociétés collectivistes sont les sociétés dans lesquelles les gens apprennent dès la naissance la cohésion dans les groupes, souvent des familles élargies (avec les oncles, tantes et grands-parents) qui continuent à les protéger en échange de la loyauté inconditionnelle. Le mot «collectivisme», n'a pas ici de sens politique qu'on lui connaît : il fait référence au groupe, non à l'État.

L'individualisme connote l'importance du fait d'avoir du temps pour soi, de jouir d'une certaine liberté et de vouloir s'épanouir : cette importance souligne l'esprit d'indépendance de la personne interrogée. A l'opposé, le souhait de travailler dans les bonnes conditions et de faire profiter les autres de ses compétences renvoie à une organisation à l'esprit collectiviste.

Voici un tableau qui récapitule certaines différences majeures entre les sociétés collectivistes et celles individualistes :

Tableau 12 : Différences majeures entre le collectivisme et l'individualisme

Collectiviste	Individualiste
Les individus naissent dans des familles et/ou des endogroupes qui assurent leur protection en échange de loyauté	On apprend à l'individu de s'occuper uniquement de lui et de sa famille très proche
Les enfants apprennent à penser en « nous »	Les enfants apprennent à penser en « je »
Endogroupes et exogroupes ne partagent pas les mêmes valeurs : Exclusivisme	Certaines valeurs sont partagées par tous : Universalisme
Socialisation fréquente dans les endroits publics	Ma maison est mon château
Enfreindre les règles est synonyme de honte et de perte de face pour soi et pour le groupe	Enfreindre les règles est synonyme de culpabilité et perte de respect de soi
L'harmonie doit se prévaloir et toute confrontation directe est écartée	Un individu honnête est un individu qui exprime ses pensées.

L'idée principale de cette notion fait donc référence au degré d'indépendance et de liberté que peuvent revendiquer les membres d'une société.

Les cinquante pays du travail de Hofstede ont été répartis comme suit :

Tableau 13: Répartition de certains pays selon leur collectivisme/individualisme

Pays Individualistes	Pays Collectivistes
La plupart des pays européens Le Canada Les USA La grande Bretagne L'Australie	Les pays arabes Les pays en voie de développement

La lecture de ce tableau montre une nette distinction entre pays riches et pays pauvres, entre Orient et Occident. Hofstede explique l'esprit communautaire dans les pays pauvres par le niveau de développement technique bas et précise que le développement d'une classe moyenne favoriserait l'individualisme au détriment du collectivisme dans ces pays.

L'individualisme tout comme le collectivisme ont une conséquence sur :

- Les relations employeurs–employés : dans une culture collectiviste, les relations sont nouées sur une base morale tout comme dans la famille.

- Les méthodes de résolution de conflits sont différentes d'un type ou l'autre : la confrontation est ouverte chez les individualistes et c'est le maintien d'une harmonie est privilégiée chez les collectivistes.

Cette dimension est sans équivoque la plus étudiée (Kim et al, 1994)⁷⁷. Les chercheurs en sciences de gestion ont surtout cherché à la valider suivant leurs propres échantillons, quant aux chercheurs anthropologues, ils ont essayé de comprendre les origines des différences entre les sociétés. L'étude de Simonsen (1994) est à cet égard sans doute une des plus intéressantes. Elle tente d'expliquer la possibilité d'alternance entre le collectivisme et l'individualisme dans une même culture.

Simonsen a repris le questionnaire d'IBM et ses résultats ont permis les conclusions suivantes : les sociétés primitives sont de nomades chasseurs-cueilleurs qui ont tendance à vivre en petite communauté, ils forment sans équivoque une société individualiste, ces sociétés se sont sédentarisées petit à petit, ils sont devenus agriculteurs et le changement de leur rythme de vie a influencé leurs esprits et leurs valeurs puisque cette nouvelle société agricole est composée essentiellement de familles nombreuses et très proches : l'esprit collectiviste de ces sociétés est sans appel. Quand les individus ont commencé, à partir de leurs domaines agricoles, à migrer vers la ville, ils ont troqué la grande famille pour la toute petite famille nucléaire, d'où le retour en force de l'esprit individualiste.

Masculinité/féminité :

La répartition des rôles et des statuts entre les sexes est une question fondamentale dans toute société. Les études IBM ont révélé que :

- (a) les valeurs de féminité diffèrent moins, d'une société à l'autre, que les valeurs de masculinité
- (b) les valeurs de masculinité d'un pays à l'autre contiennent une dimension affirmée et concurrentielles, très différentes des valeurs de féminité plutôt modestes.

⇒ Le pôle autoritaire a été appelé «masculin» et le moins autoritaire «féminin ».

⁷⁷ D'IRIBARNE, A. (2004). Face à la complexité des cultures, le management interculturel exige une approche ethnologique, Management International, 3 (vol.8), HEC Montréal.

Il importe de noter que cette dimension ne fait pas la différence entre le féminin et le masculin selon l'ordre biologique et selon le comportement : Hofstede considère certaines conduites comme masculines même si c'est une femme qui les adopte, et d'autres comme féminines même si c'est un homme qui les adopte.

L'objectif de la partie du questionnaire consacrée à cette dimension était de répondre à l'interrogation suivante : Quels sont les critères déterminants à l'emploi idéal ?

Les réponses décrites plus tard comme « masculines » mettaient en avance l'importance de la rémunération (le gain), la reconnaissance des mérites, l'avancement dans les échelons et l'esprit de défi. Quant aux réponses dites « féminines », elles mettent en avance les bonnes relations avec les supérieurs, l'esprit de collaboration, le cadre agréable de travail et enfin la sécurité de l'emploi.

Voici un tableau qui récapitule certaines différences majeures entre les sociétés masculines et celles féminines.

Tableau 14 : Différences majeures entre « Masculinité/Féminité »

Féminité	Masculinité
Importance de la qualité de vie	Importance du défi, de la rémunération et de la reconnaissance
Management=intuition et consensus	Management= fermeté et agressivité
Résolution des conflits par la négociation	Résolution des conflits par la loi du plus fort
On travaille pour vivre	On vit pour travailler
Humanisation du travail par le contact et la coopération	Humanisation du travail par l'enrichissement du contenu du poste occupé
Les récompenses fondées sur l'égalité	Les récompenses fondées sur l'équité

Comme le précise Laure Perret⁷⁸, le masculin et le féminin représentent deux extrêmes d'un continuum définissant l'importance accordée en premier lieu aux valeurs de réussite et de possession, en second lieu à l'environnement social et l'entraide et en dernier lieu à la répartition sexuelle des rôles qui ne se fait pas de la même façon dans toutes les sociétés : les rôles sont différenciés entre hommes et femmes dans les sociétés masculines et elles

⁷⁸ *La diversité des genres contribue-t-elle à la performance de l'entreprise ?* Mémoire de Master 2, Paris-Dauphine, 2008.

sont interchangeable dans les sociétés féminines. Voici la répartition des pays selon le questionnaire IBM :

Tableau 15 : La répartition des pays selon le questionnaire IBM

Pays masculins	Pays féminins
Japon	France/Espagne/Portugal
Italie, Allemagne, Autriche	Pays Scandinaves
Canada Etats Unis	Pays de l'Afrique de l'ouest et de l'Afrique du sud
Venezuela/Mexique/Colombie	Pays arabes

Ce qui a le plus marqué les lecteurs quant aux résultats de cette dimension est l'hétérogénéité des pays qu'ils soient dans le camp masculin ou le camp féminin. Dans les deux précédentes dimensions, une distinction a été faite, nous y reviendrons d'ailleurs dans les critiques des travaux de Hofstede, entre les pays riches ou pauvres, développés ou en voie de développement. La grande différence entre cette dimension et les deux précédentes est que celle-ci est affective alors que les autres sont sociales.

Malgré cette distinction, cette dimension « dérangeait » « *les pays riches qui se trouvaient jusque là au pôle opposé des pays pauvres et cette distinction servait de justification implicite au fait qu'un pôle doit être meilleur qu'un autre* » Hofstede et al (2010). Dans cette dimension, il y a autant de pays pauvres que riches, de pays développés qu'en voie de développement.

Contrôle de l'incertitude :

Cette dimension fait référence à la manière dont les membres d'une société abordent le risque. Certaines cultures cultivent les valeurs qui encouragent la prise de risque, d'autres tentent de minimiser le risque : ces postures différentes, voire opposées permettent d'évaluer l'anxiété sociale ou le consentement provoquée par les événements futurs.

La façon de gérer l'incertitude fait partie intégrante de toute institution, tout être humain se pose tous les jours la même question : « Que me cache demain ? » cette question, sans réponse, engendre une anxiété et pour y faire face, toute société se prémunit en recourant à la technologie, la Loi et la religion (Hofstede et al, 2010).

L'incertitude n'est pas seulement individuelle, elle peut être partagée par les membres d'une communauté et l'héritage culturel que possède cette communauté influencera la

façon d’appréhender l’incertitude. Cette dimension est la quatrième dimension soulignée par l’étude IBM, et Hofstede est allé jusqu’à attribuer à chaque pays et région un indice de contrôle de l’incertitude.

Une recherche en psychologie datant de 1975 menée par Richard Lynn⁷⁹ s’est intéressée à l’anxiété dans 18 pays, et malgré les sources de données complètement différentes entre cette recherche et celle de Hofstede, le résultat est approchant: « *le niveau d’anxiété diffère d’un pays à autre, certaines cultures sont plus anxieuses que d’autres* » (Hofstede et al, 2010). Ainsi, dans le pays où le niveau d’anxiété est bas, le contrôle de l’incertitude est faible : ces pays sont décrits par Lynn (1975) comme peu expressifs de leur agressivité et de leurs émotions. Quant aux pays où le niveau d’anxiété est important, le contrôle de l’incertitude est fort, ce sont des cultures souvent très expressives.

Voici un tableau des différences majeures de contrôle de l’incertitude.

Tableau 16 : « Faible contrôle de l’incertitude/fort contrôle de l’incertitude »

Faible contrôle de l’incertitude	Fort contrôle de l’incertitude
Plus de changement de l’employeur	Très peu de changement de l’employeur
Appréhension contre trop de règles	Besoin émotionnel de règles
Le temps sert de cadre à l’orientation	Le temps c’est de l’argent
Tolérance à l’ambiguïté et au chaos	Besoin de précision et d’officialisation
Très peu de travailleurs indépendants	Davantage de travailleurs indépendants
Meilleur dans l’invention moins bon dans l’application	Meilleur dans l’application, moins bon dans l’invention
Motivation par la réussite	Motivation par la sécurité

Les trois composantes du degré de contrôle de l’incertitude considérées dans l’étude sont :

- ◆ Le besoin de règles
- ◆ La stabilité souhaitée de l’emploi
- ◆ Le stress ressenti dans la vie quotidienne

Par contre, dans les entreprises, ce contrôle de l’incertitude se traduit par :

- ◆ Les plans, les procédures standardisées et les traditions industrielles
- ◆ L’absence de risques personnels

⁷⁹ Hofstede, G. Hofstede, G. J et Minkov, M. (2010), « *Cultures et organisations : comprendre nos programmation mentales* », Pearson Education, 3^{ème} édition. Paris

Les études d'IBM ont réparti les pays faisant partie de l'échantillon ainsi :

Tableau 17 : La répartition des pays selon le questionnaire IBM

Faible contrôle de l'incertitude	Fort contrôle de l'incertitude
France, Belgique, Italie, Espagne	Angleterre, Irlande Finlande, Suède, Danemark
Mexique, Colombie, Venezuela, Pérou	Inde
Japon	Les pays du sud est asiatiques
Les USA Canada	Les pays de l'Afrique du sud et l'ouest Les pays arabes

L'étude IBM a mis en exergue la grande corrélation entre l'indice de contrôle de l'incertitude et la religion dominante d'un pays : ainsi, la plupart des pays orthodoxes affichent un résultat élevé (sauf pour l'Irlande et les Philippines), les pays musulmans ont dans l'ensemble un résultat moyen, les pays protestants sont au dessous de la moyenne et enfin, les pays bouddhistes et hindouistes sont très au dessous de la moyenne exception faite du Japon.

Orientation Long terme/Orientation court terme :

Cette cinquième dimension a été mise en évidence dans enquête auprès des étudiants dans 23 pays à travers le monde, en utilisant un questionnaire conçu par des chercheurs chinois sous la direction de Michael Bond appelé (Chinese Value Survey CVS). Cette recherche publiée en 1985 avait comme ambition de confirmer et d'affiner les travaux de Hofstede. Elle a permis de dégager quatre dimensions culturelles, trois d'entre elles confirment les trois premières dimensions de Hofstede ; le contrôle de l'incertitude n'apparaît pas dans cette recherche, en revanche, une dimension nouvelle apparaît : l'orientation long terme/court terme.

Cette dimension associe deux faisceaux de valeurs opposées, d'une part, La persévérance :

- ◆ Le sens de l'économie
- ◆ Le respect du statut de chacun dans les relations sociales
- ◆ Le sens de la honte

D'autre part :

- ◆ La réciprocité de politesse et de faveur
- ◆ Le respect de la tradition

- ◆ La protection de la face
- ◆ La rigueur et la stabilité individuelle.

Certaines valeurs ont été associées à l'orientation à long terme comme l'épargne et la persévérance, d'autres sont liées à l'orientation à court terme comme le respect de la tradition et le respect des obligations sociales. On peut trouver les valeurs-fondements de cette dimension dans les enseignements de Confucius, célèbre philosophe chinois qui a vécu vers 500 avant J.-C.

Cette dimension diffère des quatre premières en ceci qu'elle ne provient pas des mêmes sources de données. Elle a été dégagée de la CVS sur 23 pays, puis l'édition 2005 de cette étude a ajouté 16 autres pays, enfin l'analyse de Misha Minkov (2007) et le World Value Survey a permis de multiplier par quatre la base de données.

Les pays qui ont obtenu les résultats les plus élevés dans les trois études sont les pays de l'Asie de l'Est (sauf la Malaisie, les Philippines et la Thaïlande) ; les pays d'Asie du Sud tout comme les pays de l'Europe de l'Est sauf la Pologne, affichent aussi des scores élevés : toutes ces cultures sont donc caractérisées par une orientation Long terme.

Quant aux pays ayant les scores les plus faibles, ce sont les pays anglophones non européens, les pays arabes et de l'Afrique du sud et de l'ouest et aussi les pays de l'Amérique centrale et latine : ce sont les cultures à orientation Court terme.

3.2 Les critiques faites à Hofstede

Les recherches de Hofstede ont été rééditées des dizaines de fois et ses écrits cités des centaines de fois, il n'en demeure pas moins que ses travaux sont au cœur du débat.

Il faut cependant préciser que l'engouement pour les travaux de Hofstede se limite aux sciences de gestion et à un degré moindre à la psychologie. Baskerville (2003), recensant sur la période 1981-1998 les articles ayant cités l'ouvrage *Culture's consequences*, a dénombré 712 articles en sciences de gestion contre 43 articles en sociologie et 5 articles uniquement en anthropologie, ce qui ne laisse pas d'étonner sachant que Hofstede est anthropologue de formation. Livian (2011) décrit cette ruée des chercheurs en management vers les travaux de Hofstede par le long processus de développement de ce domaine « *L'œuvre de Hofstede est considérable et pionnière et son succès inlassable a été*

imputé au processus de création de savoir en management décrit comme très long » (Livian, 2011).

Nous avons inventorié cinq principales critiques adressés aux travaux de Hofstede :

- (a) La culture d'une nation est loin d'être homogène
- (b) L'ethnocentrisme
- (c) Le discours idéologique de Hofstede
- (d) La réduction de la culture en un ensemble réduit de valeurs
- (e) La méthodologie non explicite

La culture d'une nation est loin d'être homogène :

Une des premières critiques faites à Hofstede est son approche même de la culture :

Le chercheur considère celle-ci comme «... *statique, existant en soi... découparable en valeurs isolées... et conçues comme correspondant par miracle aux frontières de la nation (culture française, allemande..), sans considération des variations internes, tant géographiques que sociales...*» (Livian, 2011).

Les chercheurs comme Cray et Mallory (1998), Tayeb (2001), Holden (2002) et Kwek (2003) refusent qu'on puisse parler de culture nationale alors que les frontières que nous connaissons aujourd'hui n'ont vu le jour que très récemment.

A titre d'exemple, pour la France et l'Allemagne, les frontières ont été déplacées plus de quatre fois, officiellement, la dernière modification a été signée en 1945 après la libération de la France de l'occupation nazie⁸⁰. Au Maghreb, les frontières se sont plus ou moins stabilisées à la fin du XVIIIème siècle, Avant cette date, elles étaient fluctuantes. On peut même dire que les pays du Maghreb n'ont connu des frontières au sens moderne du terme qu'après l'établissement militaire des Européens dans ces pays. Auparavant, la notion de frontière était floue et mobile.

Ceci ne fait que renforcer le débat quant à la culture dite « nationale », surtout que dans un pays, même en ignorant la limitation de la notion des frontières, on rencontre souvent plusieurs régions de cultures différentes ; en Chine, il y a quatre régions et au Brésil, il y en

⁸⁰ Quelques petites modifications du tracé ont même été faites à l'amiable jusqu'à 1983 au niveau de la forêt du Warndt.

a cinq. Une seule nation peut aussi contenir des hommes de différentes religions comme l'Inde ou le Liban, de plus, dans une même religion, plusieurs branches peuvent exister dans un même pays, comme le sunnisme et le chiisme en Syrie ou en Irak...

La question qui se pose est la suivante :

Peut-on parler de culture nationale dans un monde où les frontières sont fragiles, où les régions sont différenciées et où différentes religions et différentes branches de religions coexistent ?

Pour Joannidès (2011), la réponse est sans équivoque, « *retenir la nationalité comme unité d'analyse revient à considérer que cette dernière coïncide systématiquement avec une culture unique et homogène... Or, sauf dans le cas des micro-Etats, une même nationalité peut recouvrir plusieurs cultures. Réciproquement, une même culture peut être prégnante dans différentes nations* »

L'ethnocentrisme :

Les travaux de Hofstede ont été attaqués pour leur ethnocentrisme : selon nombre d'auteurs (Baskerville, 2003 ; Fougère et Moulettes, 2005 ; Alwattage et al, 2007 ; Joannidès, 2011), les travaux de Hofstede recèlent une hiérarchie discriminante où les pays occidentaux riches constituent le pôle « positif » fort de la souplesse de ses sociétés et de ses valeurs démocratique, apanage de l'Occident des valeurs occidentales ; à l'opposé, ce sont les pays en voie de développement d'Asie et d'Afrique qui forment le pôle « négatif » rigides et autoritaires.

Ainsi, l'étude IBM partage le monde entre des pays modernes et avancés de par leur culture et d'autres condamnés au retard économique à cause de leur culture aussi. L'ethnocentrisme reproché à Hofstede se décline de plusieurs manières : on a parlé d'approche « eurocentrique » ou encore « anglo-germano-centrique », voire « colonialiste » (Moulettes et Fougère, 2005).

L'ethnocentrisme transparait aussi à la lecture à la lecture des analyses des résultats pour chaque dimension : il est, en effet, aisé de remarquer que l'accent est toujours mis sur les pays européens et nord-américains et dans une moindre mesure les pays de l'Asie et de l'Amérique Latine. A la fin de l'analyse, une petite phrase énonce juste les résultats dans les

pays arabes et les pays d'Afrique, d'ailleurs, sans entrer dans le détail des des pays appartenant au monde arabe ou à l'Afrique.

Ces derniers pays sont en réalité tellement différents et tellement riches culturellement que les considérer comme ayant une culture homogène appelée « culture africaine » est un signe d'ignorance sinon de mépris de tout un continent. La même remarque peut être faite quant au monde arabe qui désigne un ensemble de régions couvrant le Nord de l'Afrique, la péninsule Arabique et le Proche-Orient qui ont la même langue (l'arabe), il est caricatural de pouvoir parler de culture arabe parfaitement homogène pour des pays ayant des géographies et des histoires à la fois proches et très différenciés, où cohabitent différentes religions (Islam, Christianisme, Judaïsme), différents rites (orthodoxes, protestants, sunnites, chiites) et différentes « ethnies » (arabes, berbères, kurdes...).

Un dernier reproche d'ethnocentrisme a été adressé par Baskerville : il concerne l'invariabilité des contextes culturels étudiés, les études comparent toujours les cultures américaines, françaises, britanniques et canadiennes et dans une moindre mesure chinoise. Baskerville (2003) tout comme Alwattage (2008), Kim (2008) et Hopper et *al* (2009) affirment que s'ils sont systématiquement « jugés », rares sont les pays en voie de développement réellement étudiés.

Des 54 pays africains, 19 seulement ont été étudiés par les chercheurs (et souvent d'une façon regroupée, comme par exemple, travailler sur Ghana Nigéria et Sierra Leone en les nommant Afrique de l'Ouest. Dix pays ont été inclus dans les recherches sur la culture des 22 pays du monde arabe et comme pour les pays d'Afrique, souvent, ils ont été regroupés pour être assimilés à une seule nation.

Le discours idéologique de Hofstede :

Livian (2011) dénonce le discours idéologique de Hofstede qui considère la culture comme un ensemble bien déterminé ayant des frontières claires et nettes, dans une optique complètement réductrice alors que les pays occidentaux sur qui Hofstede se focalise tout le temps sont souvent appréhendés dans leur hétérogénéité.

L'anthropologue néerlandais n'hésite pas à utiliser le terme « *programmation mentale* » dans le titre même de son ouvrage, ce qui démontre son approche « déterministe » très critiquable, de plus, il n'hésite pas à étendre aux années 2000 la validité de travaux

effectués dans les années 1970, puisque son tout dernier ouvrage qui reprend ces premiers résultats est publié en 2010.

Malgré toutes ces critiques défendant toutes l'idée que la culture est loin d'être statique et qu'elle est en perpétuelle évolution (McSweeney, 2002), Hofstede (2002) a essayé de montrer que son approche est scientifique et que ses méthodes et ses résultats sont et restent valables, il s'est même montré virulent à l'occasion : « ... *My enthusiasm quickly faded away when I saw McSweeney's diatribe...* »

De plus, dans sa volonté de convaincre le lecteur que son modèle culturel et l'ordre hiérarchique des pays sont non seulement valables, mais le resteront longtemps, il explique que n'importe quelle sorte de changement (de monnaie, par exemple) affecterait tous les pays de la même façon, menant ainsi à un statu quo (Hofstede 2001). Plutôt que traiter la culture comme variable, le modèle culturel normalise l'idée de déterminisme historique et de stabilité.

L'étude de Hofstede tend à figer une culture par essence instable : les cultures ne sont ni innées ni acquises spontanément mais elles sont souvent transmises et transformées par les communautés au gré des adaptations opérées lors des enseignements aux nouveaux venus ou aux nouveaux entrants (Smith e Young, 1998)

La réduction de la culture en un ensemble réduit de valeurs :

Une des critiques les plus récurrentes est la réduction du concept de la culture en cinq dimensions uniquement (Bhimanni, 1999 ; Baskerville, 2003, Livian, 2011 ; Joannidès, 2011) : tous ces chercheurs s'accordent quant à la pauvreté de la contribution, de l'étude IBM, à la connaissance.

Baskerville (2003) rappelle dans son article que bien d'autres aspects de la culture, telle qu'elle est entendue par l'anthropologie, ont été délibérément négligés, il rappelle que la culture est un ensemble « *d'idées, valeurs et perceptions transmises dans une société- qui sont utilisées pour donner du sens à l'expérience et générer des comportements et qui sont reflétées dans ceux-ci* » (Haviland et al, 2005)

Les approches qui adoptent les cinq dimensions de Hofstede négligent qu'outre les valeurs intangibles et difficilement identifiables, la culture regroupe un ensemble de normes et de

croyances empreintes entre autres de religion (Godelier, 2002) ou de préférences esthétiques (Smith et Young, 1998 ; Haviland et al, 2005).

Une méthodologie non explicite :

Ultime critique : les limites méthodologique des travaux Hofstede : le cadre de construction des modèles quantitatifs est opaque, il utilise la culture comme une variable explicatrice englobant les cinq dimensions ; cet ensemble a été appelé « nationalité ».

Dans d'autres travaux, chacune des cinq dimensions est considérée comme une variable explicative mais aucune explication n'est donnée quant à la manière dont elles ont été construites.

Un point a attiré en particulier l'attention : l'absence totale d'explication du protocole de recherche de l'étude IBM : aussi bien dans les différents ouvrages et articles que sur le site officiel⁸¹.

De plus, en essayant de lire les différents schémas donnés pour visualiser le travail statistique, nous remarquons qu'un seul point présente « le monde arabe » ; curieusement dans le même schéma un autre point présent «Le Maroc » : Le Maroc ne fait-il donc pas partie du monde arabe ?

Une méthodologie non clairement expliquée ne permet guère l'examen des travaux pour vérifier leur validité, ceci devient suspect lorsqu'un ouvrage de plus de 500 pages est consacré à une recherche dont les auteurs n'ont pas jugé utile d'introduire par une explication claire du protocole de recherche suivi.

Une des perspectives de recherche proposée par Tayeb (2001) et Lowe (2002), est celle de d'avoir une vision plus complexe avec des approches qualitatives qui permettent de saisir les facettes particulières de la culture.

Une autre remarque a été faite par Livian (2011), à savoir l'administration d'un questionnaire en anglais dans tous les pays, ce qui peut poser problème surtout si les personnes interrogées ne sont pas anglophones : plusieurs doutes peuvent entacher la collecte des données comme l'adéquation de l'outil au concept et la traduction (Livian, 2011).

⁸¹ www.geert-hofstede.com

Toutes ces critiques ont été suivies, par des propositions d'amélioration de la façon d'appréhender la culture dans les recherches interculturelles : le constat est unanime aujourd'hui : celle-ci ne peut plus continuer de cette manière.

Peterson (2007) fait six recommandations pour l'avenir de la recherche : clarifier les liens entre individus et cultures nationales ; trouver les alternatives à l'étude des valeurs, développer les approches qualitatives, reconsidérer les frontières culturelles, modéliser les dynamiques interculturelles et mieux utiliser les idées locales.

4. La culture en Tunisie

Ce travail est centré sur la Tunisie. Nous tenterons dans ce paragraphe de faire une meilleure connaissance avec ce petit pays du nord de l'Afrique et avec les études managériales portant sur la culture tunisienne, avant d'expliquer notre choix d'adopter les dimensions de Hofstede malgré toutes les critiques citées plus haut.

4.1. Quid de la culture tunisienne ?

Tout en rappelant les réserves et la circonspection nécessaire dans la définition que nous avons citées plus haut, il est communément admis de dire que la culture de la Tunisie forme une synthèse des différentes cultures punique, romaine, juive, chrétienne, arabe, musulmane, turque et française, que la Tunisie a intégrées à des degrés divers, ainsi que l'influence des dynasties successives qui ont régné sur le pays. Pendant plus de 3000 ans d'histoire depuis l'arrivée des Puniques et la construction de Carthage, la Tunisie a été un carrefour de civilisations et sa culture témoigne d'un pays qui, par sa position géographique particulière dans le bassin méditerranéen, a été au cœur du mouvement d'expansion des grandes civilisations du *Mare Nostrum* et des principales religions monothéistes.

Les cultures méditerranéennes se sont succédé pour écrire l'histoire de la Tunisie. Après l'époque de la Carthage punique, les Romains ont laissé leur empreinte. Après plusieurs siècles de développement du christianisme par l'Église d'Afrique, la conquête arabe en 670, sous la conduite de Oqba Ibn Nafi Al Fihri , transforme le pays et fait de Kairouan⁸² un centre de rayonnement islamique renommé.

⁸² Une ville du centre de la Tunisie qui se situe à 150 kilomètres au sud-ouest de Tunis

La conquête turque au XVI^{ème} siècle a permis la constitution de ce qui s'appellera plus tard la Tunisie en régence ottomane distincte de ses voisines algéroise et tripolitaine. Très vite, les représentants locaux du Sultan vont initier un processus d'autonomisation de la Régence qui ira en s'amplifiant jusqu'à l'instauration du protectorat français en 1881 et enfin la proclamation de l'indépendance de la Tunisie en 1956. Les composantes historiques de la « culture » tunisienne actuelle sont très diverses et marquées par cet héritage métissé.

S'il ne peut y avoir de définition officielle de la culture, il y a en Tunisie régulièrement des débats nationaux autour des attributs culturels du pays, de son identité. L'élaboration de la Constitution de 1959 constitue à cet égard un moment synthèse d'un débat qui a eu lieu à l'orée de l'Indépendance. Il demeure d'un grand intérêt par l'articulation qu'elle propose des repères de l'identité tunisienne et les cercles concentriques de la culture qu'elle inscrit dans la loi fondamentale du pays : « fidèle aux enseignements de *l'islam*, à l'unité du Grand *Maghreb*, à son appartenance à la *famille arabe* ». le premier article de la même constitution tunisienne proclame, à son tour, que « *l'islam est sa religion et l'arabe est sa langue officielle et la république est son régime politique* »

La religion, la géographie et la langue sont constitutives d'une appartenance et d'une culture commune. Il importe de préciser que le Tunisie connaît la cohabitation entre deux langues :

- ◆ La langue arabe instituée par la constitution étant aussi la langue courante utilisée depuis le VII^{ème} siècle
- ◆ La langue française héritée du protectorat français qui est la seconde langue d'enseignement depuis la deuxième année à l'école primaire⁸³.

Sur le plan géo-économique, outre le voisinage la Tunisie possède des points communs avec l'Algérie et le Maroc bien qu'elle soit le pays qui possède le moins de ressources naturelles. Ces convergences apparaissent surtout dans la genèse et la gestion des entreprises ainsi que dans le poids et le rôle prédominant de l'Etat

⁸³ C'est depuis la deuxième année qu'on enseigne la langue française dans les écoles primaires, le nombre d'heures pour l'apprentissage des deux langues arabe et française est presque le même, à l'université, toutes les spécialités sont enseignées en français – à part la branche « pensée islamique ».

Dans les trois pays maghrébins, l'émergence de l'entreprise moderne gérée par des nationaux est survenue après l'indépendance, ils sont des « tard venus » à l'industrie (Zghal, 2005).

Dans ces pays, une forte propension des entreprises familiales est observable. Et si cela n'apparaît pas dans le statut juridique de ces entreprises, il est perceptible dans la distribution des fonctions. Dans une étude faite sur 18 sociétés anonymes, un fondateur sur deux occupe la place du directeur et dix comptent parmi leurs directeurs des fils ou des frères du fondateur (Zghal, 1992).

Dans les trois pays, l'Etat a joué un rôle d'initiateur dans l'industrialisation, de législateur et aussi de manager. La Tunisie a connu une politique économique dirigiste, initiée dans les années soixante en Tunisie et un peu plus tard en Algérie.

Cette tendance commence petit à petit à changer en Tunisie avec la politique de privatisation accrue sous le règne de Ben Ali, même si, derrière l'argumentaire de la modernisation et de l'efficacité économique, se cachent des motivations moins avouables dont l'avidité des familles liées au pouvoir.

4.2 Les recherches managériales tunisiennes portant sur la culture :

Dans l'impressionnant corpus de recherches interculturelles portant sur la culture dans le monde entier, aucune n'a introduit le petit pays du nord de l'Afrique, qu'est la Tunisie, dans son échantillon.

Dans cette partie du travail, nous portons notre attention sur les quelques recherches faites par des chercheurs tunisiens qui se sont intéressés aux entreprises tunisiennes et à l'impact de la culture dans celles-ci.

Ben Fadhel (2004) a pris en compte la culture dans la réussite des alliances stratégiques et des fusions, son travail est purement qualitatif et s'intéresse à deux banques tunisiennes ayant effectué des alliances avec des banques étrangères. L'auteur y a montré que « des chocs culturels peuvent déstabiliser les alliances et les fusions et entraîner des échecs mais *« si le choc culturel est bien maîtrisé, il donnera naissance à une alliance culturelle réussie... Une alliance stratégique réussit lorsque les partenaires prennent sérieusement en charge la menace culturelle »* (Ben Fadhel, 2004).

Une enquête de Lassoued (2005) portant sur une cinquantaine d'entreprises industrielles tunisiennes essaye d'étudier l'association entre la culture d'une entreprise et le contrôle de gestion. Cette étude optimiste qui a exploré 25 relations possibles, mais n'a réussi qu'à mettre en évidence un lien faible dans sa globalité, fait partie des quelques recherches qui se sont intéressées à l'aspect culturel d'une société. L'auteur a expliqué qu'on ne peut pas parler de tradition de CG dans les entreprises tunisiennes parce que le CG était dans certaines entreprises de l'échantillon encore en phase de mise en place ou qu'il avait démarré dans d'autres mais partiellement et non sans difficultés.

En 2007, dans un article comparatif entre la Tunisie et la France, Al Akrimi et al (2007) ont analysé l'impact de la culture nationale sur la confiance interpersonnelle en milieu de travail, les auteurs conscients des controverses suscitées par les travaux de Hofstede se sont expliqués sur leur choix d'utiliser les dimensions de l'étude d'IBM, en y ajoutant une autre dimension : « la religiosité ». Ce critère supplémentaire est convoqué pour prendre en considération la différence entre la Tunisie et la France : puisque la Tunisie est, selon eux, plus religieuse que la France. Les auteurs rappellent que la prise en compte de la notion de religiosité en tant que composante culturelle a déjà été soulignée dans plusieurs travaux comme ceux de Schwartz & Huismans (1995) et Saroglou et al, (2004).

Une autre recherche tunisienne sur la décision d'utilisation du TIC dans les entreprises (Bouattour, 2009) a considéré le collectivisme comme l'une des dimensions caractéristiques de la culture tunisienne.

Une dernière recherche consacrée à la sous-traitance des centres d'appels français en Tunisie (Nyobe, 2011), s'est intéressée à la réussite de ces centres. Cette réussite semble paradoxale au regard des dimensions de Hofstede auxquelles ce travail empirique a eu recours. En effet, les critères culturels répertoriés par l'étude IBM ne prédisposent guère un pays comme la Tunisie à ce type de réussite.

Toutes ces recherches ont donc, et sans exception, utilisé une ou toutes les dimensions de Hofstede dans leurs travaux malgré la conscience partagée par tous des controverses provoquées par les conclusions de ce dernier. Tous ces travaux justifient, chacun à sa manière, le choix de prendre en compte les dimensions culturelles de Hofstede.

D'autres recherches tunisiennes ne se sont arrêtées aux dimensions de Hofstede telles quelles mais ont voulu aller plus loin. Elles étaient animées par un double souci : d'une part innover et identifier des paramètres culturels « purement » tunisiens (Zghal, 1991), et vérifier du même geste l'existence effective des dimensions de Hofstede dans le contexte tunisien. (Ben Fadhel, 1992).

Pionnière dans le domaine de la recherche sur la culture tunisienne, Riadh Zghal (1991) a commencé par un premier travail (Zghal, 1983) où elle a cherché à vérifier quel modèle managérial ou culturel influençait le plus les comportements organisationnels. Son terrain d'investigation était constitué de deux entreprises étatiques de transformation de phosphate. Les deux entreprises sont comparables sur plusieurs points sauf sur leur trajectoire : la première, créée et dirigée par des Français est nationalisée après l'indépendance et décrite comme ayant une gestion purement « bureaucratique » ; la seconde créée 20 ans après l'indépendance a opté pour un modèle de gestion « moderne », supervisé par un cabinet de conseil.

Cette recherche a permis d'identifier ce que l'auteure appelle « *paramètres culturels pivots* » qui forment la configuration de la culture nationale. Grâce à une observation participative associée à des questionnaires administrés en face à face, elle a identifié quatre « *paramètres* » :

1. **Les valeurs d'égalité-dignité** : « reste *aziz* quand tu travailles » voilà le conseil d'un père à son fils ouvrier quand il a commencé à travailler, le qualificatif « *aziz* » est polysémique, il peut être traduit ici par fier, digne et respectable à la fois (Zghal, 1991)

Cette maxime paternelle montre la grande importance que donne la société au principe fondamental de l'égalité entre les hommes : travailler au service d'autrui et rester « *aziz* » : il faut trouver le juste équilibre et faire la distinction entre vendre sa force de travail contre un salaire et vendre sa personne.

Cette désaffection du travail dans la soumission, l'auteure l'explique par la prégnance de la religion musulmane dans les mœurs et jusque dans les rapports de travail : il n'y a aucun intermédiaire entre l'Homme et Dieu, tous les Hommes sont frères et égaux devant Dieu.

2. **Le paternalisme** : malgré cette désaffection du *travail-pour-les autres*, la réalité sociale est ce qu'elle est et impose des types de subordination. Une solution existe pour sortir de ce dilemme, « le paternalisme » dans son sens positif.

Ainsi, les subordonnés voient leur chef hiérarchique comme un père qui nourrit un préjugé favorable à leur égard, il serait même soucieux de leurs intérêts hors du travail peuvent. Les relations subordonnés-chef sont caractérisées par « *une primauté de l'affectivité... avec une tendance à développer des formes de pouvoir charismatique* » (Zghal, 2004).

3. **Le flou** : l'auteure a remarqué le refus de formulation de règles précises pour traiter les problèmes, et même si celles-ci existent, elles sont « délibérément ambiguës » permettant ainsi des interprétations multiples.

Dans l'entreprise tunisienne, les frontières entre les différentes responsabilités ne sont pas (ou sont mal) définies. C'est cette déréglementation que l'auteure a désigné par « flou ». C'est là un paramètre « *pivotal* » parce qu'il existe dans diverses situations.

4. **L'appartenance sociale** est le dernier paramètre : pour faire face au flou, l'appartenance sociale permet de trouver un minimum de confiance et de prévisibilité lorsque les individus rassemblent tout autour d'eux, des membres de leur famille par exemple.

« *Des réseaux de solidarité se tissent entre individus de la même famille, la même région, la même école ou le même atelier dénotant cet attrait de l'appartenance sociale comme repère dans un environnement flou* » (Zghal, 2004).

Au demeurant, l'auteure s'est, quelques années plus tôt intéressée aux entreprises de la région de Sfax et illustré l'importance de cet aspect culturel qu'est l'appartenance sociale (Zghal, 1992). Les Sfaxiens, originaires de cette région, sont réputés industriels et travailleurs, mais selon une « légende nationale » tenace et colportée dans toutes les autres régions, ils cultiveraient une préférence régionale quasi obsessionnelle et auraient tendance à vivre et à travailler uniquement entre eux, même quand ils vivent dans la capitale. En réalité, il s'agit d'un cas typique de fonctionnement des solidarités liées aux réseaux d'appartenance sociale transcendant les lois nues du travail, du salariat et du capital.

Outre le travail sur les paramètres culturels selon Zghal, il faut citer un autre travail tout aussi important, à savoir la thèse de Ben Fadhel (1992) :

En se travaillant sur l'imaginaire collectif véhiculé par les proverbes tunisiens, Ben Fadhel a cru retrouver en filigrane les quatre premières dimensions de Hofstede à l'œuvre dans la culture tunisienne. Pourtant, il ne s'agit nullement d'une transposition mécanique posant d'emblée les critères en question comme autant de postulats. L'auteur a inversé la démarche en privilégiant au préalable son terrain empirique et en procédant à une lecture et à une analyse profonde des proverbes tunisiens qui reflètent la conscience diffuse partagée par les Tunisiens.

Sa seconde validation s'est basée sur une enquête faite sur 150 individus représentatifs du tissu social tunisien à partir d'un questionnaire qui reprend les quatre dimensions. Ce travail quantitatif basé sur une analyse en composantes principales a permis de re-confirmer les dimensions de Hofstede en y ajoutant deux autres qu'il considère comme consubstantielles à la culture tunisienne : l'anxiété et la tolérance, deux dimensions reprises d'ailleurs par la recherche de Bouattour (2009).

4.3 Pourquoi les dimensions de Hofstede dans cette recherche ?

En nous intéressant aux fruits de l'étude IBM, nous ne voulons aucunement nous poser en plaideur de la cause de Hofstede, ni non plus faire son procès : notre objectif est d'en savoir davantage sur la culture tunisienne.

Dans ce paragraphe, nous nous proposons de justifier le choix de reprendre les dimensions dégagées par les travaux de Hofstede tout en nous en tenant à certaines règles de méthode.

Utiliser les dimensions de Hofstede ne veut pas dire adhérer à ses conclusions :

Nous précisons qu'il s'agit uniquement de l'adoption des dimensions de Hofstede dans leurs définitions, leur approche taxinomique comme dans les questions qui ont été posées durant l'étude IBM. Il ne s'agit aucunement de la reprise des résultats de celle-ci. Le chercheur doit impérativement se doter d'un questionnaire en essayant de l'adapter selon la particularité de son échantillon et son thème de recherche. Ceci lui permet de construire un questionnaire *propre* et lancer ainsi ses *propres* travaux statistiques pour recueillir enfin ses *propres* résultats.

Les deux principales validations de l'existence des dimensions de Hofstede dans le contexte tunisien :

Nous avons évoqué plus haut deux des plus importants travaux sur la culture tunisienne : celui de Zghal (1994) et celui de Ben Fadhel (1992). Ces deux chercheurs ont essayé - à

partir d'une observation participative pour la première et une analyse de la conscience collective à travers les proverbes tunisiens pour le second - de clarifier l'image de la culture tunisienne : il s'agit de deux approches complètement différentes de celle de Hofstede, dans une première mesure, les deux auteurs ont réussi à mettre en exergue des caractéristiques culturelles propre à la Tunisie. Ils ont ensuite passé à une étude quantitative basée sur un questionnaire pour pouvoir clarifier les affinités et les tropismes culturels du Tunisien.

Ben Fadhel (1992) a retrouvé les quatre premières dimensions de Hofstede qu'il a réussi à confirmer par un questionnaire et une analyse quantitative en utilisant l'ACP. Quant à Zghal (1994), à la première lecture des paramètres culturels qu'elle a annoncé, nous sommes loin des dimensions de Hofstede, d'ailleurs l'auteure ne prend à aucun moment comme référence les travaux de Hofstede. Mais après une lecture plus fouillée de la recherche nous pouvons aisément remplacer le terme « appartenance sociale » par « collectivisme », quant au paramètre « égalité dignité », il s'approche de la « distance hiérarchique » et enfin le « flou » correspond au « contrôle de l'incertitude ». Au reste, cette proximité des paramètres culturels de Zghal (1994,2004) avec les dimensions culturelles de Hofstede a été déjà remarquée par d'autres chercheurs tunisiens (Lassoued, 2008).

Adopter les dimensions culturelles de Hofstede suppose essentiellement la validation de leur pertinence dans le contexte tunisien. Il s'agit pour le vérifier de :

Mettre l'accent sur les différences régionales, ethniques, professionnelles et sexuelles :

Le concept de culture nationale est un concept qui a fait couler beaucoup d'encre, plusieurs auteurs mettent l'accent sur le qualificatif « nationale » qui n'est aucunement synonyme d'homogène puisque souvent un même pays peut contenir des régions, des « ethnies », des idiomes ou des langues, des croyances... différenciés (Cray et Mallory, 1998 ; Tayeb, 2001 ; Holden, 2002 et Kwek, 2003). Livian (2011), propose de s'intéresser aux cultures régionales car « *Les cultures régionales et ethniques à l'intérieur d'un même pays qui sont rarement étudiées alors que de nombreuses recherches montrent que dans certains cas des variances intra-nationales sont plus fortes qu'internationales* ». On le sait, les Irakiens kurdes par exemple se sentent plus proches des Kurdes turcs que des Irakiens arabes.

S'agissant de la Tunisie, l'ethnicité n'a pas de sens puisqu'aucune différence ethnique notable n'existe. Certes, il y a bien 1% de la population qui se réclame légitimement de l'amazighité (ou berbérisme), comme il y a une petite communauté juive (moins de 2000 personnes). On peut également signaler l'ibadisme⁸⁴ résiduel à Djerba... Au-delà de ces enclaves et de leurs légitimes aspirations à la reconnaissance, de tous les pays du Maghreb, la Tunisie est celui qui peut se targuer d'une réelle unité religieuse (islam sunnite largement majoritaire) et linguistique (l'arabe est la langue de tous y compris des rares berbérophones).

Livian (2011) met l'accent, par ailleurs, sur la différence entre génération dans un même pays : il serait fort intéressant d'effectuer une recherche culturelle où les répondants sont de tous les âges : s'intéresser à plusieurs générations peut donner des résultats forts importants avec des différences culturelles entre générations.

Ce travail porte sur un pays pratiquement sans différences « ethniques » et l'échantillon porte sur des dirigeants de PME d'une même région.

S'ouvrir à des terrains de recherche nouveaux :

Cette recherche revendique une originalité dans la mesure où elle porte sur un objet nouveau : le dirigeant de la PME dans un pays arabo-musulman en voie de développement. «... *Sortir du lectorat européen ou nord-américain, manager des multinationales, et s'adresser aux autres salariés et acteurs économiques serait une manière de se forcer à proposer d'autres problématiques* » dit Livian (2011)

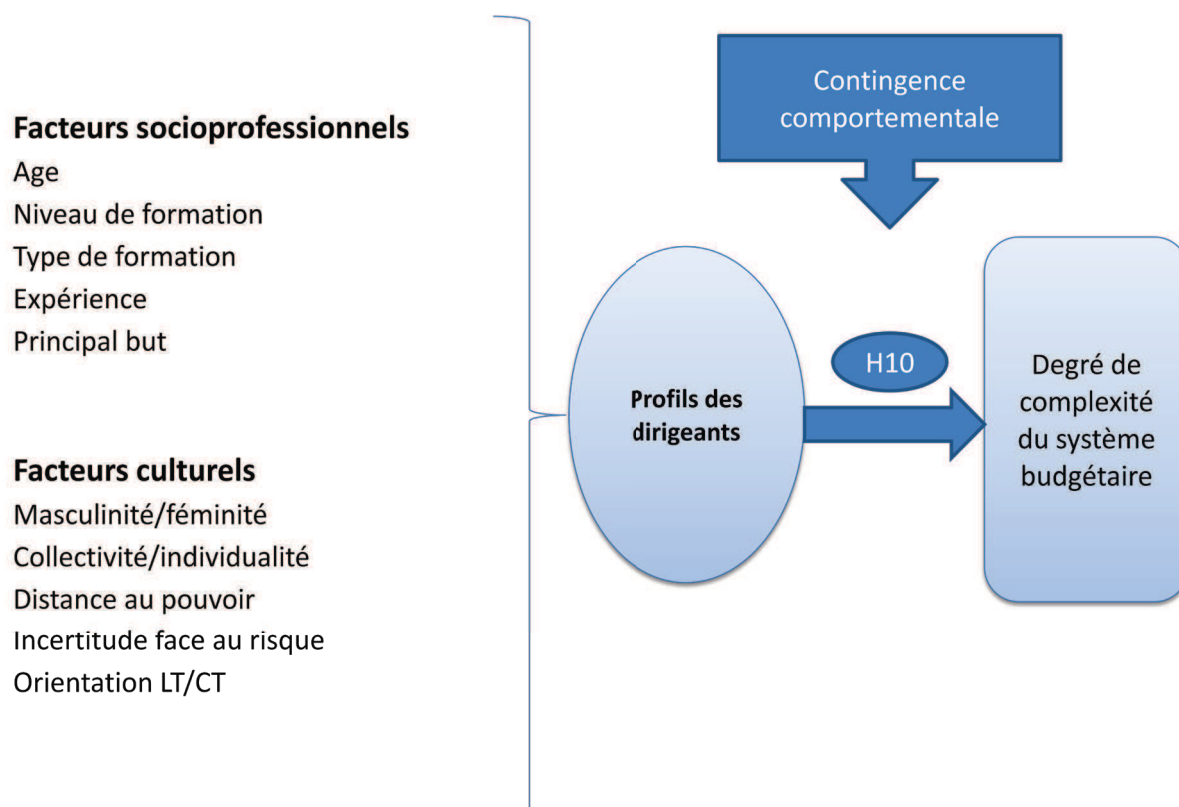
4.4 Une dernière hypothèse

Les neuf premières hypothèses touchent respectivement aux facteurs structurels de la PME (Hypothèse 1 à hypothèse 5) et aux facteurs socioprofessionnels (Hypothèse 6 à Hypothèse 9). Nous ambitionnons dans ce travail de construire une typologie de profils des dirigeants tunisiens : cette typologie rassemble les facteurs socioprofessionnels énoncés auparavant (âge, formation, expérience...) et s'adosse, sans se sentir liée, à l'apport relatif des dimensions culturelles de Hofstede.

Voici le schéma récapitulatif de la dernière hypothèse de ce travail de recherche :

⁸⁴ Considéré comme une branche du kharijisme (troisième courant de l'Islam à côté du sunnisme et du chiisme). Dominant au sultanat d'Oman, l'ibadisme compte encore quelques adeptes au Maghreb, au sud de l'Algérie et dans l'île de Djerba en Tunisie.

Figure 9 : La dernière relation étudiée dans ce travail de recherche



Notre intérêt pour le dirigeant tunisien comme facteur d'influence tient à deux raisons :

- ◆ L'appréciation d'une influence différenciée selon le profil du dirigeant dans une entreprise.
- ◆ L'intuition d'une spécificité relative du dirigeant tunisien en comparaison avec ses homologues tels qu'ils sont décrits dans des recherches occidentales similaires.

Cette hypothèse permet d'apprécier comment le profil du dirigeant - un profil qui sera construit par une typologie et qui englobe les facteurs socioprofessionnels et les facteurs culturels - influence le degré de complexification du système budgétaire, nous formulons ainsi, cette dernière hypothèse :

H10 : Il existe une association entre les profils des dirigeants tunisiens et la complexification des systèmes budgétaires des PME.

Conclusion de la section 3

Devant le nombre important de recherches, dans le domaine du management interculturel ou dans d'autres domaines, qui se sont intéressées aux cultures occidentales (américaines,

britanniques, canadiennes, françaises), celles qui portent sur les pays émergents restent très limitées.

Nous nous intéressons à la culture de la Tunisie, l'un des rares pays qui brille par son absence dans les 107 études interculturelles recensées par Hofstede et (2010).

La culture tunisienne a, néanmoins, retenu l'intérêt des chercheurs tunisiens qui ont enrichi notre compréhension quant la particularité de ses valeurs culturelles.

Nous avons essayé de donner un aperçu des recherches portant sur la culture en Tunisie et les pistes de recherches qui pourraient être suivies par les chercheurs désireux de contribuer dans le domaine si riche qu'est celui de la culture.

Conclusion chapitre 2

Figure 10 : Schéma récapitulatif des relations à étudier

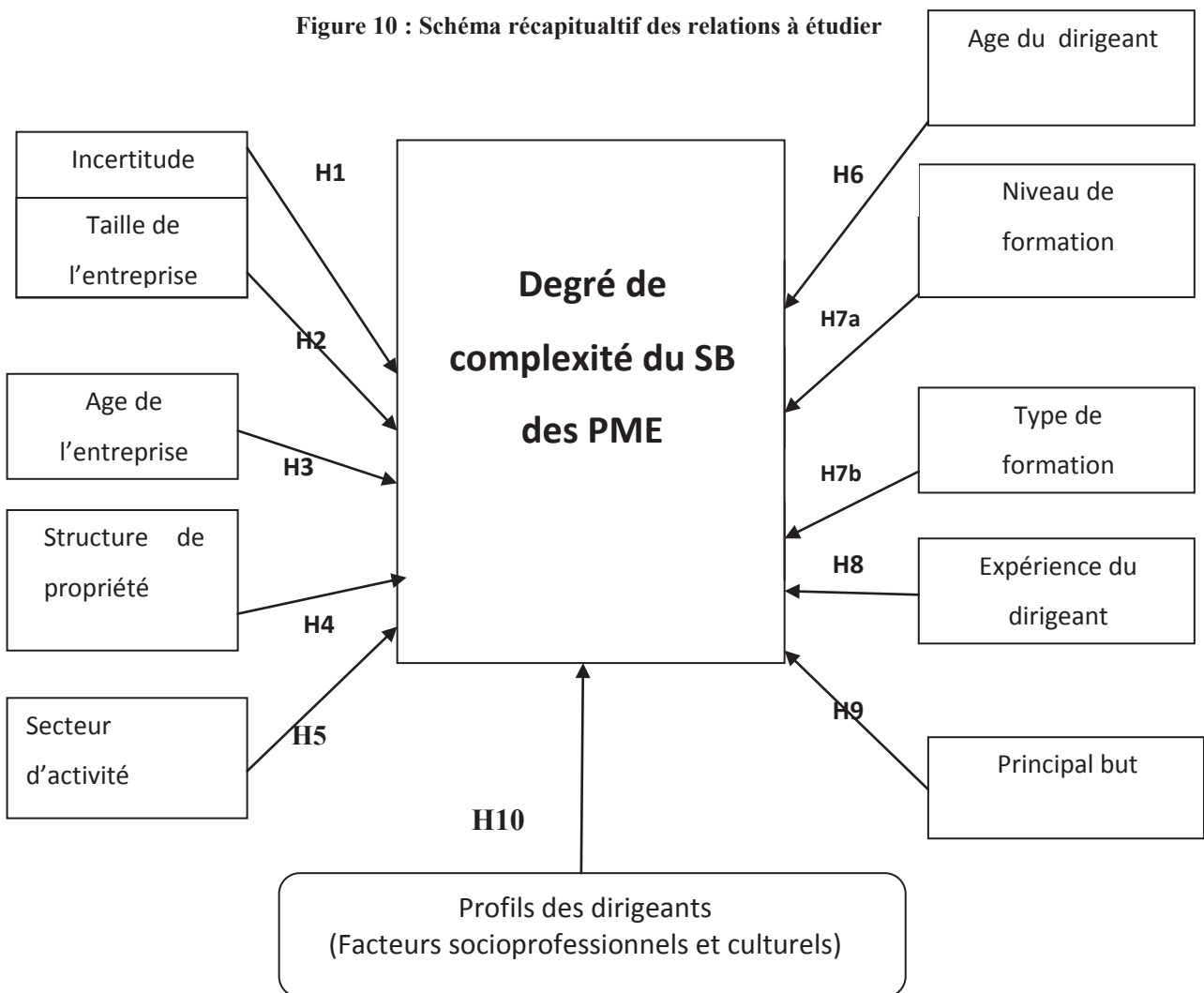


Tableau 18 : Récapitulatif des hypothèses de la recherche

Variables de contingence structurelle	Variables de contingence socioprofessionnelle
H1 : Il y a une association entre la turbulence de l'environnement et le degré de complexification du système budgétaire dans les PME tunisiennes.	H 6 : Plus le dirigeant de PME tunisienne est jeune plus son système budgétaire est complexe
H2 : Plus la taille de la PME augmente, plus le système budgétaire est complexe	H 7- a : Le niveau de formation du dirigeant agit positivement sur la complexification du système budgétaire de la PME tunisienne
H 3 : Il existe une association entre l'âge de la PME tunisienne et le degré de complexification de son système budgétaire	H 7- b : Un dirigeant, de PME tunisienne, de formation gestionnaire affiche un système budgétaire plus complexe par rapport à un dirigeant d'une autre formation.
H4 : le système budgétaire est plus complexe dans les PME tunisiennes non familiales	H 8 : Il existe une association entre l'expérience du dirigeant et le degré de complexification du système budgétaire de la PME tunisienne.
H5 : Il existe une association entre le secteur d'activité de la PME tunisienne et la complexification de son système budgétaire	H 9 : Il existe une association entre le but principal du dirigeant et le degré de complexification du système budgétaire de la PME tunisienne.
H10 : Il existe une association entre les profils des dirigeants tunisiens et la complexification des systèmes budgétaires des PME.	

Conclusion de la première Partie

La revue des ouvrages réalisée dans cette première partie sur le thème du système budgétaire des PME tunisienne a permis de situer le cadre théorique de la réflexion, de justifier les points d'analyse que la recherche propose de discuter et de définir un cadre d'analyse permettant de comprendre le système budgétaire des PME.

La lecture a montré que les conclusions de quelques travaux empiriques restent relativement partielles et surtout non cumulatives, il existe, à notre sens, certains points non encore étudiés et des problèmes non résolus.

Après avoir exploré les ouvrages sur les budgets, nous avons survolé l'état de l'art pour identifier les facteurs de contingence influençant ce dernier sous un angle bien particulier :

La complexification du système budgétaire.

Nous tenons à répondre à la problématique suivante : la complexification du SB est-elle une réponse pertinente aux besoins des dirigeants des PME ? Quelles sont les contingences qui influencent le dynamisme que connaît un SB ?

Les facteurs identifiés sont répartis essentiellement, sur deux axes :

- ◆ Les facteurs spécifiques à l'entreprise : les facteurs structurels.
- ◆ Les facteurs spécifiques à l'acteur clé de la PME à savoir le dirigeant, à ce niveau un bref aperçu de la littérature sur l'entrepreneuriat nous a paru essentiel puis nous avons spécifié deux types de facteurs :
 - ◆ Les facteurs socioprofessionnels les plus marquants dans de précédents travaux de recherche.
 - ◆ Les facteurs culturels issus de la recherche de Geert Hofstede.

Ce travail sur la littérature nous a permis de formuler les dix hypothèses de cette étude, qui seront étudiées statistiquement puis les résultats seront analysés dans la seconde partie.

DEUXIEME PARTIE

Une observation et une interprétation de la complexification des SB de la PME tunisienne

La première partie de cette étude a été consacrée aux ouvrages portant sur les principaux concepts théoriques de la recherche. Ce qui a donné naissance à une dizaine d'hypothèses. La deuxième partie de ce travail s'ordonne pour ainsi dire en trois étapes, chaque étape correspondant à un chapitre.

La première consiste à expliquer le choix épistémologique et méthodologique de ce travail avant de décrire les variables et leur mode d'opérationnalisation, et elle est clôturée par une analyse de la méthode de collecte des données et un descriptif du terrain de recherche : la **PME en Tunisie**.

La deuxième étape consiste à observer et à caractériser le SB tel qu'il est adopté par le dirigeant de PME tunisienne. Il s'agit de décrire à la fois l'organisation, la production et l'utilisation de l'information budgétaire. L'étude de ces trois dimensions permet d'introduire une nouvelle variable score : « le degré de complexification du SB » : une variable issue d'un travail typologique qui permettra de donner naissance à une taxinomie du SB selon sa complexification.

L'étude de cette nouvelle variable permettra de donner une vision complète du SB selon une approche spécifique, celle de la complexification comme réponse au dynamisme de l'entreprise.

Cette partie propose, dans la continuité, de déterminer les facteurs qui sont susceptibles d'influencer le degré de complexification du SB permettant ainsi la différenciation des pratiques observées. Les hypothèses émises auparavant, seront vérifiées à l'aide des tests statistiques appropriés.

La troisième étape reprend les résultats obtenus qui seront interprétés en tenant compte des limites méthodologiques auxquelles se heurte toute démarche empirique examinant les rapports de causalité.

Nous nous ne limiterons pas à une explication des résultats statistiques, nous tenterons approfondirons l'analyse en allant au-delà des réponses données par les statistiques.

Pour conclure, dans cette deuxième partie de ce travail de recherche :

- ◆ Nous suivrons un protocole de recherche détaillé et expliqué dans le premier chapitre.

- ◆ Nous construirons deux nouvelles variables : la principale variable explicative « profils des dirigeants » et la variable score « La taxinomie du SB », toutes les deux issues de l'analyse typologique : nous décrirons les analyses statistiques utilisées qui permettront de confirmer ou alors infirmer les dix hypothèses énoncées auparavant dans le deuxième chapitre.
- ◆ Nous analyserons les résultats obtenus.

CHAPITRE III

Une méthodologie d'observation

Ce premier chapitre vise à présenter le choix épistémologique de la recherche comme il explique le choix méthodologique dans la conduite de celle-ci. Il est à rappeler que l'objet de l'étude est l'influence du dirigeant sur la complexification du système budgétaire d'une PME tunisienne.

L'intérêt d'un descriptif du positionnement épistémologique de ce travail permet de comprendre le « choix » effectué par le chercheur, un « choix » souvent imposé par la nature même de la question de recherche.

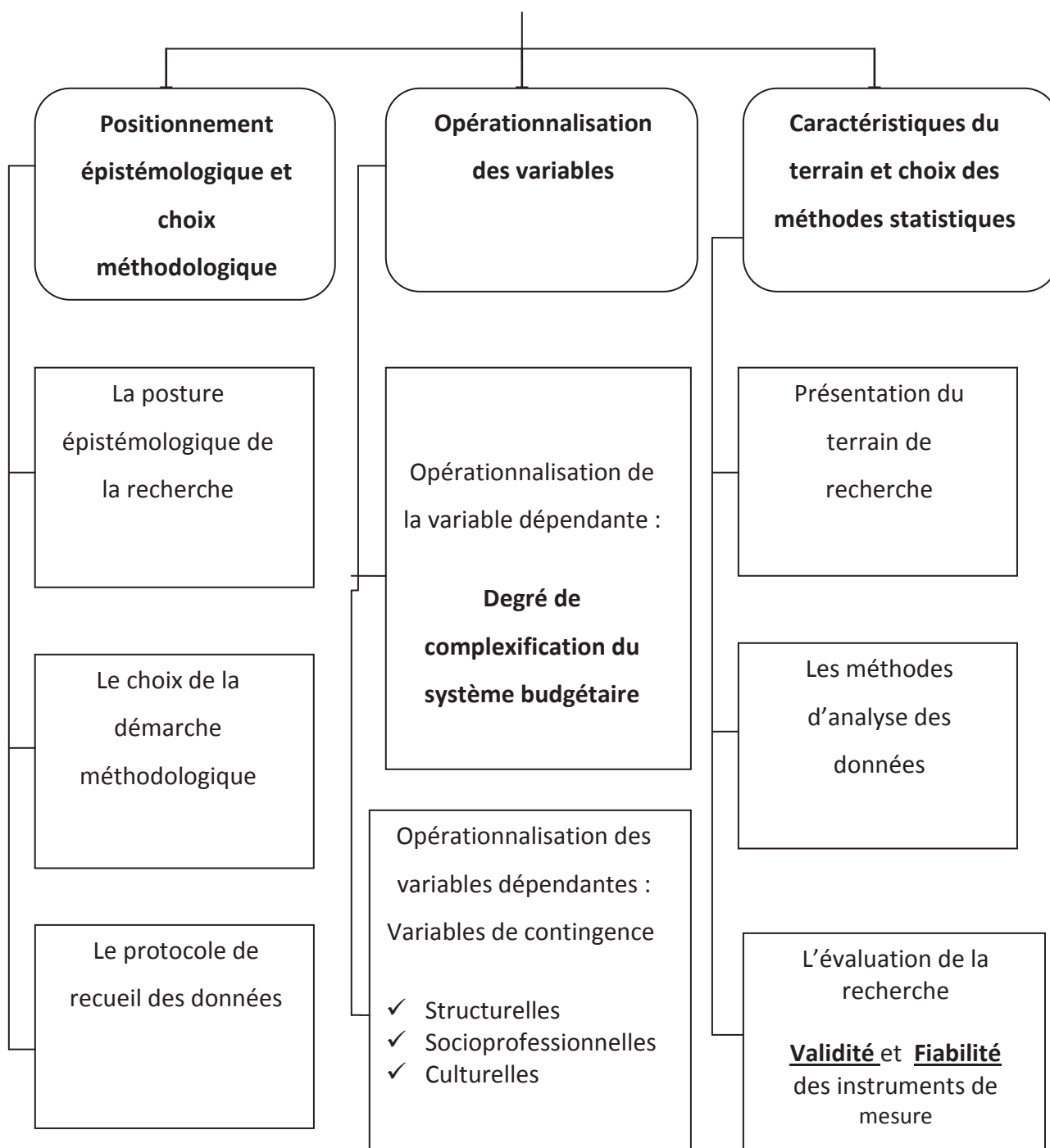
Ce chapitre répond aux principales interrogations préliminaires dont les réponses permettront de construire le travail sur des assises épistémologiques et méthodologiques.

La première section décrit le choix de la position épistémologique de la recherche, qui émane vers la démarche méthodologique à adopter dans la recherche, cette section sera clôturée par les moyens déployés par le chercheur durant la période de collecte de données.

La deuxième section apporte une information complète et détaillée sur toutes les variables de l'étude (variables à expliquer et variables explicatives) et les choix retenus pour les mesurer : Opérationnaliser les variables revient à transformer les différents concepts en indicateurs mesurables.

La troisième section est consacrée à trois points essentiels : après un descriptif du terrain de l'étude, il est intéressant de décrire les travaux statistiques effectués sur l'échantillon et cette section est clôturée par une discussion sur la validité et la fiabilité du construit.

Figure 11 : Descriptif de la réalisation de la recherche



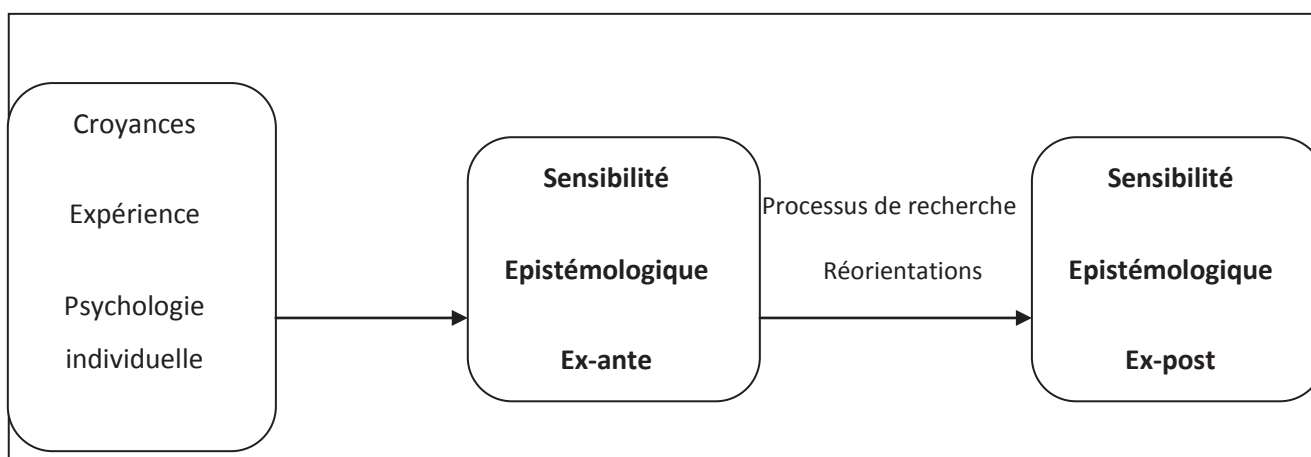
Section 1 : La logique déductive sous l'égide du positivisme

« La réflexion épistémologique est consubstantielle à toute recherche qui s'opère » (Martinet, 1990). Chaque chercheur se doit de réfléchir sur la nature de sa recherche et la méthode de l'appréhender pour pouvoir se positionner dans un paradigme épistémologique bien particulier. Ensuite, c'est la méthodologie à suivre qu'il faut expliquer : dans ce travail de recherche, c'est la logique déductive qui est suivie sous l'égide du positivisme. Enfin, c'est le protocole de recueil des données qui est à décrire : dans ce travail de recherche, l'enquête par questionnaire est la principale méthode de collecte des données.

1. La posture épistémologique de la recherche

Qu'est ce que l'épistémologie ? Le terme est relativement récent puisqu'il n'apparaît dans la littérature scientifique et philosophique en langue française qu'au début du vingtième siècle pour remplacer l'expression antérieure de « philosophie des sciences » (Barreau, 2000). Dans le schéma qui suit, Baumard (1997) propose la manière avec laquelle s'effectue le choix d'une épistémologie.

Figure 12 : Emergence et déterminants d'une sensibilité épistémologique :



En sciences de l'organisation, il existe trois paradigmes épistémologiques : le positivisme, le constructivisme et l'interprétativisme ; on regroupe souvent les deux derniers paradigmes en un seul appelé « relativisme ».

Dans ce qui suit, nous présentons les trois paradigmes avant de justifier notre choix quant à l'épistémologie qui « parraine » cette recherche.

Le premier paradigme est le positivisme considéré comme le paradigme dominant les sciences humaines en général et les sciences de l'organisation en particulier (Gérod Séville et Perret, 1999). Pour les positivistes, la réalité existe en soi et le chercheur est en mesure de connaître cette réalité extérieure à lui, il y a donc une complète indépendance entre la réalité et le chercheur qui l'observe : c'est de cette indépendance qu'émane le principe phare du positivisme qu'est celui de l'objectivité selon lequel l'observation de l'objet extérieur par un sujet ne doit pas modifier la nature de cet objet.

C'est ce principe qui a fait débat, donnant ainsi naissance aux paradigmes rivaux : «le constructivisme » et « l'interprétativisme », selon lesquels le statut de la réalité est plutôt précaire ; la réalité est à comprendre pour les interprétativistes et elle est à construire pour les constructivistes (Gérod Séville et Perret, 1999).

Le tableau suivant donne une vision globale des trois paradigmes en mettant en exergue les particularités de chacun et les principales différences entre eux.

Tableau 19 : les positions épistémologiques des trois paradigmes

Paradigmes	Le positivisme	L'interprétativisme	Le constructivisme
Questions épistémologiques			
Quel est le statut de la connaissance ?	Hypothèse ontologique* Il existe une essence propre à l'objet de connaissance	Hypothèse phénoménologique l'essence de l'objet ne peut être atteinte ou n'existe pas	
La nature de la réalité	Indépendance du sujet et de l'objet Hypothèse déterministe	Dépendance du sujet et de l'objet Hypothèse intentionnaliste	
Comment la connaissance est-elle engendrée ? Le chemin de la connaissance scientifique	La découverte Statut privilégié de l'explication	L'interprétation Statut privilégié de la compréhension	La construction Statut privilégié de la construction
Quelle est la valeur de la connaissance ? Les critères de validité	Vérifiabilité Confirmabilité Réfutabilité	Idéographie Empathie	Adéquation Enseignabilité
Hypothèses sous jacentes à la nature de la connaissance produite			
Nature de la connaissance produite	Objective Acontextuelle	Subjective contextuelle	
Nature du lien sujet/objet	Indépendance	Interdépendance	
Vision du monde social	Déterminée	Intentionnelle	

Par ontologie*, les positivistes veulent dire que la réalité existe en soi, elle possède une essence propre.

Pour pouvoir déterminer son choix par rapport à sa problématique et ses objectifs de recherche, le chercheur doit répondre aux questions suivantes :

1. Quelle est la nature de la réalité ?
2. Quelle est la relation qui existe entre le sujet et l'objet ?
3. Quelles sont les connaissances engendrées ?

Y répondre permettra de se positionner sur le plan épistémologique, cette étape est primordiale puisqu'elle conditionne en grande partie la méthode du chercheur et sa stratégie d'accès au terrain.

Il est à rappeler que les principaux objectifs de ce travail consistent, en premier lieu, à construire une typologie du dirigeant tunisien puis de décrire et caractériser le budget utilisé dans les PME, en second lieu, arriver à comprendre comment le dirigeant pourrait influencer la différenciation du budget selon sa complexification.

Voici nos réponses aux trois interrogations posées plus tôt :

1/ La réalité est complètement indépendante du chercheur

- Le positivisme

2/ Le chercheur **observe** la réalité, il n'agit aucunement sur elle mais il essaye de **comprendre** les réponses données par les acteurs

- Le positivisme/ L'interprétativisme

3/ Les connaissances sont engendrées par **l'observation** et la **compréhension** de ces observations

- Le positivisme/ L'interprétativisme

Cependant, nos réponses aux interrogations données plus tôt nous montrent que notre position positiviste sera "atténuée" notre recherche suit un positivisme dit "aménagé" comme le nomment Miles et Huberman (1991), ceci est mis en évidence par certains points:

- ◆ C'est le chercheur qui choisit la méthodologie de sa recherche; on ne peut pas le considérer comme totalement indépendant de l'objet (la réalité). Girin (1975) le souligne bien "*si un intervenant chercheur, sur un terrain, pense être en position de neutralité, il est le seul à le croire*". L'approche de Girin (1975) s'inscrit dans la logique de connaissances de Claude Levi Strauss (1950) qui montre que "*dans une science où l'observateur est de même nature que son objet, l'objet fait partie de l'observation*".

- ◆ Le chercheur ne s'arrêtera pas seulement à la description des observations mais ira plus loin dans le but de comprendre au mieux l'état des lieux dans les PME de l'échantillon, cette immersion du sujet dans l'objet suivra la démarche de la "neutralité axiologique" de Weber: le chercheur émet des jugements de faits et aucunement des jugements de valeur.

Dans le but d'atteindre au mieux les objectifs de cette recherche à savoir décrire puis analyser la relation dirigeant-système budgétaire, nous nous positionnons dans une posture positiviste aménagée, une posture souvent adoptée dans de nombreuses recherches doctorales soutenues ces dernières années en sciences de gestion (Colot, 2007; Demaria, 2008; Zawadzki, 2009; Mohammed, 2010; Gomez-Breyse, 2010).

2. Du choix de la démarche méthodologique...

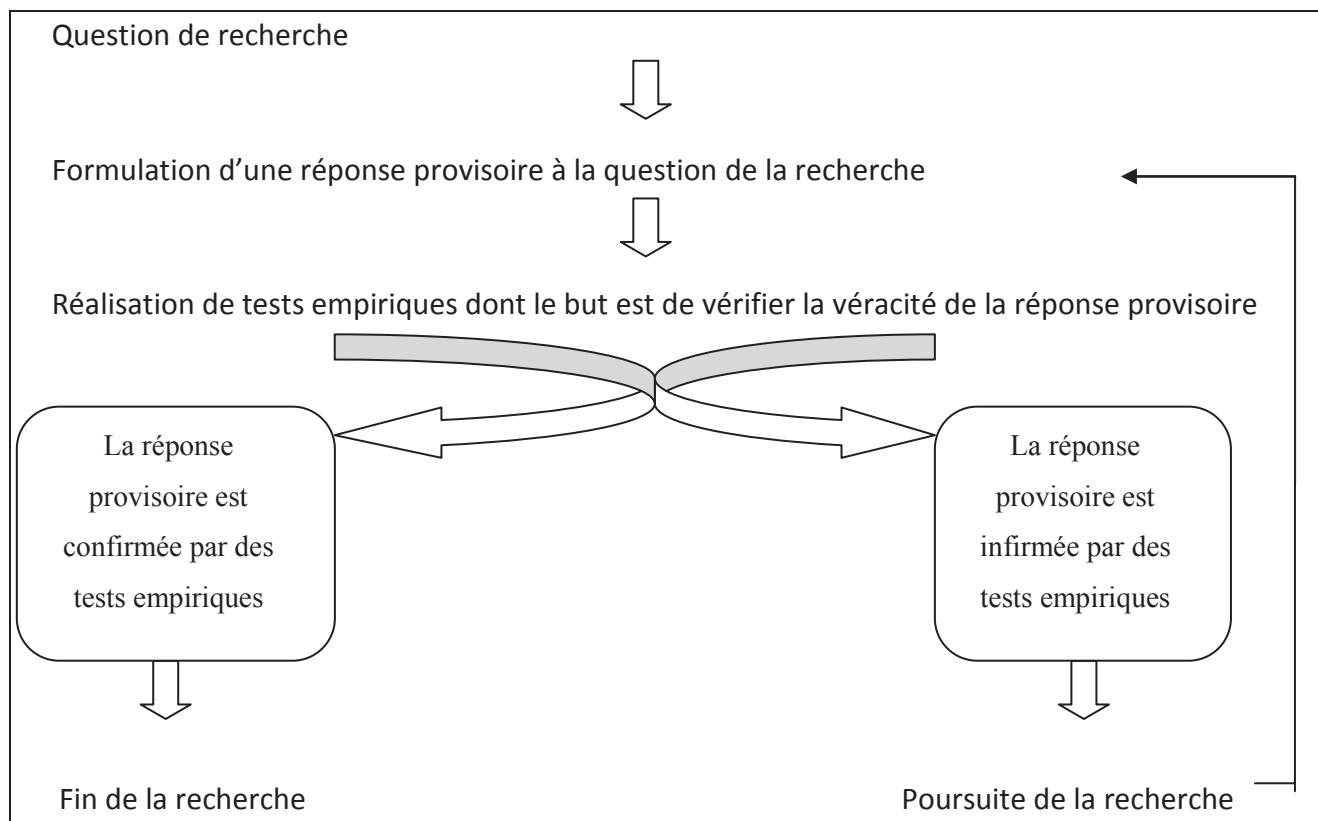
Après avoir justifié précédemment notre position épistémologique, il faut expliquer à présent la méthodologie à suivre dans ce travail de recherche.

Le positivisme ne reconnaît comme scientifique qu'une méthode reposant sur la logique formelle à savoir la logique déductive en la considérant comme étant l'unique logique, puisque le positiviste refuse de considérer la logique inductive comme scientifique (Séville et Perret, 1999).

"La logique déductive est un raisonnement qui conclut à partir de prémisses, d'hypothèses à la vérité d'une proposition(ou à sa réfutation) en usant des règles d'inférences quant à la logique inductive, elle permet de passer d'observations particulières à des énoncés généraux » (Perret, 1999). D'une façon classique, on considère la déduction comme un raisonnement qui part du général au particulier exactement le contraire du raisonnement inductif qui progresse du particulier vers le général.

Les objectifs assignés à cette recherche consistent à proposer une typologie du dirigeant tunisien et de comprendre l'influence de ce dernier sur la différenciation du système budgétaire. Pour ce faire, nous adoptons une position déductive en poursuivant une démarche hypothético-déductive définie comme étant la méthode scientifique qui permet la construction de théories sur la base d'hypothèses.. Dépelteau (1998) schématise ainsi la démarche hypothético-déductive.

Figure 13 : La démarche hypothético- déductive classique



Les méthodologies qui prennent appui sur ces processus sont de natures quantitatives; l'objectif est de mettre en relation une ou plusieurs variables et de donner un sens à cette relation. Généralement, dans les méthodologies de recherche, on distingue deux approches: l'approche quantitative ainsi que celle qualitative. Brabet (1988) présente les multiples critères sur lesquels reposent ces deux démarches :

Tableau 20 : Distinction entre l'approche quantitative et l'approche qualitative

Approche quantitative	Approche qualitative
Collecte directive de l'information	Collecte non directive de l'information
Variables ordinales et métriques	Variables nominales
Etude extensive	Etude clinique
Traitement statistique	Traitement non statistique
Approche parcellisante	Approche globale
Vérification	Exploration
Objectivité	interprétation

Après avoir fait une plus ample connaissance avec les deux approches et sachant que la démarche hypothético déductive est portée vers une démarche quantitative, il semble

intéressant, pour atteindre les objectifs de la recherche de mettre en œuvre une méthode quantitative permettant de recueillir une quantité importante de données quantifiables auprès d'un grand nombre d'individus afin de cerner au mieux la relation dirigeant-système budgétaire, objet de notre étude.

Ce choix d'une approche quantitative est dicté par des critères d'efficacité selon l'orientation de la recherche. Dans l'approche quantitative, la taille élevée de l'échantillon et les outils statistiques, à défaut d'une connaissance fine et approfondie des cas étudiés, permettent une généralisation : l'objectif de la recherche quantitative est de mesurer grâce à des procédures techniques codifiées et fixes (Hlady Rispal, 2002)

3. ... vers le protocole de recueil des données

L'enquête par questionnaire est notre principale méthode de collecte de données. Ce choix émane essentiellement de notre positionnement épistémologique positiviste qui conduit vers une démarche hypothético-déductive assise souvent sur la méthode quantitative : **le questionnaire est l'un des outils les plus répandus.**

Ce choix n'est pas seulement issu de notre épistémologie parce qu'il ne faut pas négliger toute la particularité du contexte de l'étude à savoir les PME en Tunisie.

Dans cette partie, après un bref survol des différentes méthodes de collecte des données (3.1), les différentes étapes d'élaboration du questionnaire sont présentées dans la sous section (3.2), enfin, une description des conditions de réalisation de cette étape est énoncée (3.3).

Souvent, le chercheur en sciences de gestion, est confronté à la question de l'accès aux données ; à défaut de celles disponibles (rapports financiers, bases de données, média...), le chercheur est dans l'obligation de s'engager personnellement dans la collecte des données qu'il accueille directement sur le terrain. C'est avec ce recueil direct que se pose alors la question des instruments avec lesquels le chercheur va obtenir les données empiriques de sa recherche (Baumard et al, 1999).

Les écrits encouragent souvent le chercheur à jongler entre les différentes sources de la collecte des données, cette diversité permet selon Glaser et Strauss (1967 ; 1970) d'« approfondir la compréhension et l'explication ». Etant conscients de tout l'intérêt de cette diversification, nous avons essayé d'utiliser, dans l'étape préliminaire de

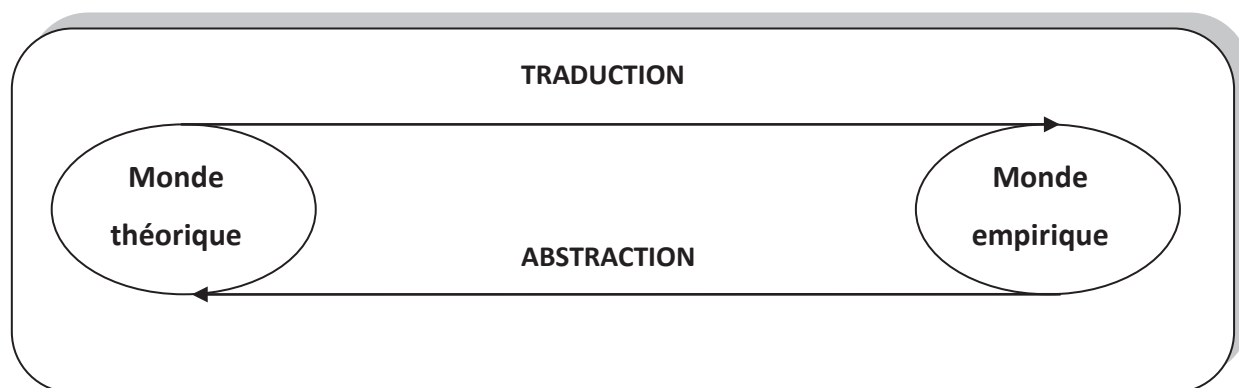
l'administration du questionnaire tous les modes présents dans les textes de référence sauf que la particularité du contexte, à savoir la Tunisie et la particularité des personnes interrogées (dirigeants des PME) nous ont incitées à ne conserver que **le questionnaire en face à face** comme mode d'administration.⁸⁵

Après avoir décidé que le questionnaire administré en face à face est notre principal outil d'accès aux données empiriques, nous décrivons dans le paragraphe suivant un à un les différents paliers jusqu'à l'obtention du questionnaire soumis aux dirigeants.

3.1 Première étape : Un va et vient entre l'aspect théorique et la réalité empirique :

Le questionnaire a été construit en faisant un va et vient entre la problématique et les écrits d'une part et le terrain d'autre part.

Figure 14 : Entre le théorique et l'empirique



Le questionnaire a connu sa toute première version lorsque la problématique de la recherche s'est stabilisée, il faut noter que durant cette période de « tâtonnements conceptuels », le questionnaire s'est inspiré des recherches antérieures effectuées sur les deux concepts à étudier dans notre recherche le budget (Villesèque, 2003 ; Saporta, 2004 ; Komarev, 2007) et le dirigeant (Chapellier, 1994 ; Abdallah, 2010).

3.2 Deuxième étape : l'enquête préliminaire

La première version du questionnaire a été présentée aux directeurs de thèse, cette dernière a été reprise en prenant en considération leurs remarques pour ~~avoir~~ obtenir, ainsi, la deuxième version. Celle-ci a fait l'objet d'un test auprès de 25 dirigeants de PME.

⁸⁵ Une explication plus détaillée de ce choix est donnée dans la section (3.2.2)

C'est durant cette phase exploratoire du questionnaire que nous nous sommes rendu compte que seul l'entretien direct avec le dirigeant nous permet de remplir convenablement les questionnaires.

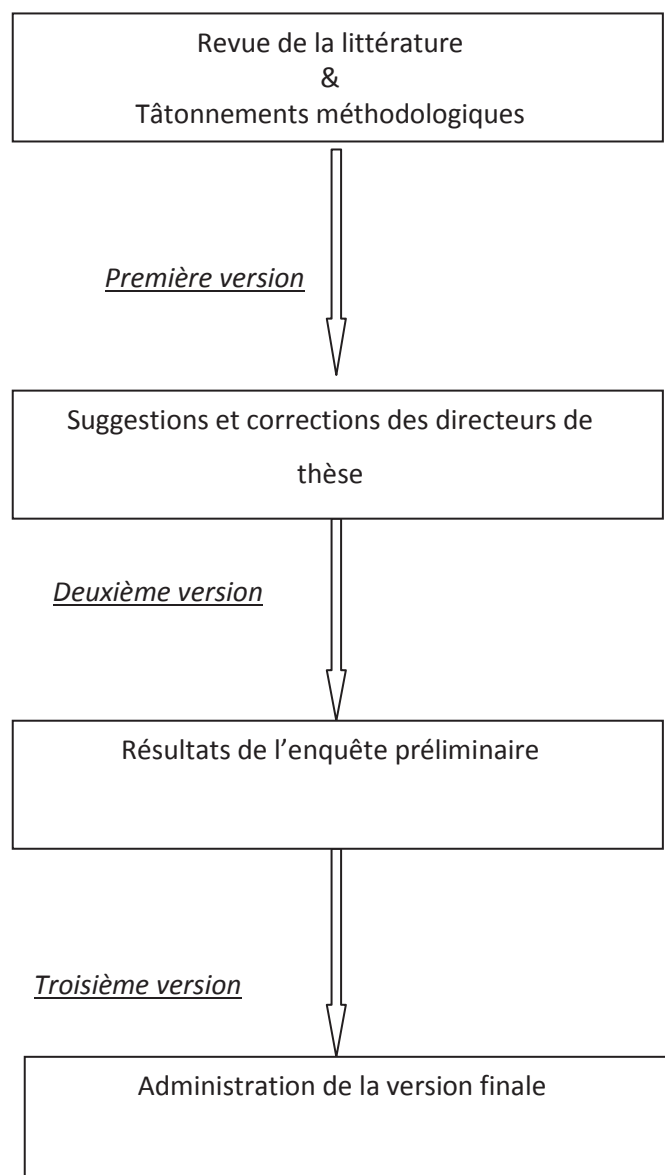
Nous avons contacté, pour réaliser cette étape, 25 dirigeants à qui nous avons envoyé des mails et courriers postaux et avec lesquels nous avons aussi essayé de prendre rendez-vous par téléphone. Mais ce n'est qu'en allant directement dans les entreprises, sans rendez-vous, que nous avons réussi à rencontrer 11 des 25 dirigeants de PME visitées.

Ces premiers contacts nous ont amené à faire un dernier remaniement du questionnaire, discuter du système budgétaire avec les dirigeants a permis d'enrichir nos quelques connaissances théoriques en nous familiarisant un tant soit peu avec les particularités concrètes du terrain. Le remodelage du questionnaire a été effectué sur certains éléments :

- ◆ Certaines questions ont été modifiées pour être plus explicites
- ◆ Certaines questions ont vu leur nombre de modalités augmenter
- ◆ De nouvelles questions ont été insérées.

Au final, suite aux résultats de l'enquête préliminaire et au travail continu sur les textes, le questionnaire a été finalisé dans sa troisième version.

Figure 15 : les étapes de la préparation du questionnaire



Le questionnaire :

Nous avons attaché une grande importance à la rédaction du questionnaire, conscients qu'il s'agit d'une phase cruciale de la recherche. Nous avons essayé de suivre les suggestions d'Evrard (2003, p 53) quant à la concision et la simplicité du questionnaire ; nous avons aussi tenu à profiter de notre expérience passée⁸⁶ avec les dirigeants de PME tunisiens. Nous avons remarqué que la grande majorité des dirigeants que nous avons vus à

⁸⁶ Mémoire de mastère de Zouhour Ben Hamadi soutenu en 2008 à l'Institut Supérieur de Comptabilité et d'Administration des Entreprises, Manouba, Tunisie, intitulé : « La complexité d'un système d'information comptable dans les PME tunisiennes : facteurs de contingence et impact sur la performance financière » sous la direction du Pr. Rym Mouelhi

ce moment là commence par feuilleter le questionnaire, vérifier combien de pages il comporte et demander combien il faut de temps pour le remplir : plus le questionnaire est succinct, plus les dirigeants acceptent de le remplir tout de suite.

Il est à noter que ce choix de concision du questionnaire n'a pas été une décision arbitraire : le recueil des données effectué ne s'en trouve pas appauvri.

Pendant la phase préliminaire, nous avons remarqué aussi que les dirigeants préfèrent les questions fermées : ils ne répondent pas aussi aisément quand les questions sont ouvertes. La version définitive contient seulement trois questions ouvertes qui portent juste sur l'âge de l'entreprise, sa taille et sur l'âge du dirigeant.

La grande majorité des questions sont donc fermées : la personne interrogée effectue un choix entre les réponses proposées.

La principale contrainte réside dans l'élaboration de la liste de modalités des réponses qui doit être exhaustive, les modalités doivent également être homogènes et mutuellement exclusives comme elles doivent former un ensemble équilibré (Fenneteau, 2002).

Le questionnaire est composé de 27 questions réparties sur 3 catégories :

- ◆ La première catégorie intitulée « *Renseignements généraux sur l'entreprise* » composée de 8 questions portant sur l'entreprise, son âge, sa taille, sa structure de propriété, son environnement et son secteur d'activité.
- ◆ La deuxième catégorie intitulée « *Renseignements sur le système budgétaire* » comportant 18 questions réparties en trois parties :
 - La première partie porte sur l'organisation des données budgétaires
 - La deuxième partie porte sur la production des données budgétaires
 - La troisième partie porte sur l'utilisation des données budgétaires

Toutes les questions de cette catégorie sont fermées, de deux type : dichotomique ou à choix multiples.

- ◆ La troisième catégorie intitulée « *Renseignements généraux sur le dirigeant* » composée de 7 questions portant sur le dirigeant. Six des sept questions de cette catégorie sont fermées.

3.3 L'administration du questionnaire : le choix du face à face

Nous avons précisé plus haut que, dans ce travail, nous utilisons l'administration du questionnaire en face à face pour la collecte des données. C'est la phase préliminaire qui nous a incité à effectuer ce choix puisque les autres modes d'administration (téléphone, courrier postal, mail) n'ont donné aucun résultat. Il demeure impératif de motiver ce choix :

Le premier argument que nous pouvons utiliser pour justifier le choix du face à face est la fiabilité des informations collectées de la part des dirigeants.

L'administration en face à face est plus appropriée aux spécificités du contexte (Tunisie) et aux particularités de la population (dirigeants des PME)

- ◆ En Tunisie, l'enquête postale ou l'enquête par voie électronique exige l'existence d'une base de données complète et mise à jour ; la base de données est certes disponible⁸⁷ sauf qu'elle n'est pas complète parce que certaines entreprises n'existent pas sur l'annuaire, elle n'est pas mise à jour non plus puisqu'elle comporte des entreprises qui avaient déjà disparu parfois depuis des années, enfin, nous avons remarqué que les adresses utiles de l'entreprise (l'adresse postale et l'adresse électronique) peuvent être erronées.
- ◆ Les dirigeants de PME tunisiennes ne répondent presque jamais aux questionnaires qui leur sont envoyés, ce refus de répondre s'explique par deux principales raisons :
 - Toutes les informations concernant la gestion de son entreprise sont considérées comme confidentielles.
 - Toutes les informations concernant son comportement et son niveau socioculturel sont personnelles.

Le questionnaire administré en face à face permet de pallier ces difficultés ; en discutant directement avec les dirigeants, il est plus aisé de les convaincre de répondre.

Parmi les arguments utilisés pour « arracher » leur accord :

- Le questionnaire n'est pas long et ne demande que vingt minutes de leur temps puisque le répondant n'aura qu'à cocher la réponse qui lui convient.

⁸⁷ <http://www.tunisieindustrie.nat.tn/fr/dbi.asp> il s'agit du site officiel de l'Agence de Promotion industrielle qui comporte l'annuaire des entreprises industrielles tunisiennes.

- Le questionnaire est anonyme : le nom des entreprises qui ont répondu n'est pas divulgué.

Les problèmes rencontrés :

Il est très important de préciser que la période de collecte des données se situe juste après la révolution tunisienne du 14 janvier 2011, ce bouleversement politique a été d'une grande importance pour notre travail puisque les dirigeants étaient plus accueillants qu'avant⁸⁸. Un changement d'attitude lié, sans doute à euphorie qui a gagné le pays au lendemain de la révolution. Outre le fait que cette ambiance a vite tourné court, le recueil des données n'a, de toute façon, pas été sans difficultés :

- ◆ L'administration de la version finale auprès des dirigeants des PME tunisiennes a pris presque 4 mois, du 20 février au 15 juin 2011, dans notre premier calendrier, nous avons attribué six mois pour la collecte des données ayant connaissance de la difficulté de collecte des données auprès de cette population (Ben Hamadi, 2008) mais les événements politiques qu'a connu la Tunisie depuis décembre 2010, nous ont empêché, pour des raisons de sécurité de nous déplacer pour rencontrer des dirigeants et nous avons vu notre période de collecte de données se limiter à 115 jours.
- ◆ L'échantillon porte sur des PME se situant sur une même région « le sahel tunisien » qui comporte trois gouvernorats, le déplacement été effectué sur un périmètre de 80 km, nous avons souvent été obligés de revenir (2 à 3 fois) dans la même entreprise pour pouvoir rencontrer certains dirigeants, comme, nous avons été obligés d'attendre pendant des heures avant de pouvoir avoir un entretien avec d'autres responsables.
- ◆ Quelques dirigeants ont catégoriquement refusé de nous recevoir. Pourquoi ? A cette question, certains ont justifié leur refus par l'indiscrétion de nos questions, le manque de temps ou encore le refus de donner des informations sur l'entreprise pour qu'elles fassent partie d'une recherche universitaire malgré l'anonymat.

Conclusion de la section 1

Malgré la restriction du temps alloué à l'enquête et les difficultés rencontrées, il est important de dire qu'un bon nombre de dirigeants que nous avons rencontrés étaient très

⁸⁸ Durant la période de collecte de données pour le mémoire de mastère soutenu en 2008.

coopératifs et disponibles; plusieurs se sont intéressés au domaine de la recherche et ils ont même proposé d'autres sujets à traiter académiquement.

Cette enquête qui a duré 115 jours a porté sur les 445 PME industrielles de la région du Sahel, malgré la disponibilité complète et les moyens mobilisés seuls 116 questionnaires ont été remplis soit un taux de 26%. Ce taux peut être considéré comme satisfaisant vu :

- ◆ La particularité de la population : les PME
- ◆ Les circonstances bien particulières que vivait le pays depuis le 14 janvier 2011
- ◆ Le mode d'administration choisi qui demande un temps très important.

Nous pouvons conclure par les deux points suivants :

La faisabilité de la méthode : le choix de la méthode collecte des données est adéquat

La qualité des données : les données recueillies peuvent être considérées, sans conteste, comme fiables et pertinentes.

Section 2 : L'opérationnalisation des variables

Pour tout travail de recherche qui suit une démarche hypothético-déductive, une opérationnalisation des variables s'impose, voilà comment Dépelteau (1998) explique tout l'intérêt de cette étape « *Au stade de l'opérationnalisation du cadre théorique, le chercheur doit préparer ses conjectures pour la prochaine étape de la démarche scientifique. Dans cette étape [...] l'hypothèse de recherche qui en découle sera soumise à des tests empiriques afin de la corroborer ou de la réfuter. Pour procéder à ces tests, il faut d'abord traduire l'hypothèse de recherche en données observables afin de « voir » si les phénomènes se comportent comme elle le prédit* ».

Opérationnaliser les variables convient, en quelque sorte, à relier deux sources d'informations très différentes : une première source d'information théorique à partir de laquelle le chercheur dispose d'un ensemble de connaissances théoriques, et une seconde source de données empiriques où le chercheur possède l'ensemble de données recueillies

sur le terrain, à ce stade, le chercheur doit repérer les éléments du monde empirique qui illustrent le plus finement la théorie (Angot et Milano, 1999)⁸⁹.

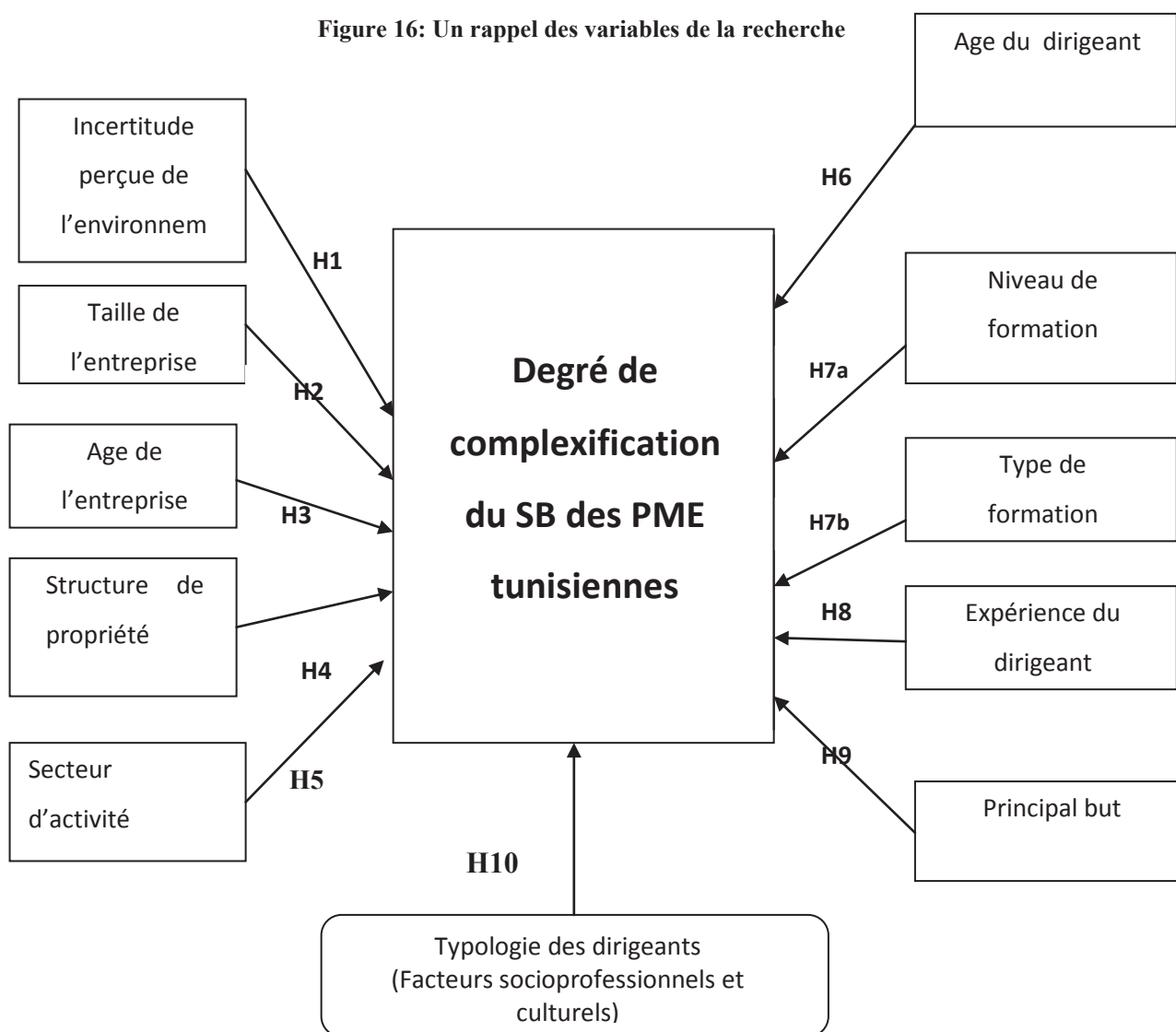
Etant donné la démarche quantitative adoptée dans ce travail, le principal objectif de cette étape est de traduire les concepts sous forme d'indicateurs mesurables, ainsi, pour chaque concept donné, l'objet de la mesure est de chercher les indicateurs correspondants (Angot et Milano, 1999).

Dans cette section, nous commençons par opérationnaliser les variables touchant à la PME puis nous opérationnalisons celles qui caractérisent le dirigeant enfin nous nous intéressons aux caractéristiques du SB dans les PME.

Voici un rappel des variables étudiées dans la présente recherche :

⁸⁹ Thiétart. R.A. (2012), Chapitre 7 « Comment lier concepts et données », rédigé par Angot. J et Milano. P, p 173

Figure 16: Un rappel des variables de la recherche



1. L'opérationnalisation des facteurs structurels de la PME :

Dans cette partie, nous présentons les cinq caractéristiques qui spécifient les PME de l'échantillon de la recherche à savoir la taille de l'entreprise, son âge, sa structure de propriété, son secteur d'activités et son environnement. Ces variables sont retenues par référence à des indicateurs observables et mesurables utilisés dans des recherches antérieures. Le choix effectué des mesures de variables est motivé par les possibilités d'obtenir la mesure la plus efficace qui donnera un résultat fiable.

La taille de l'entreprise :

La taille est une variable fréquemment utilisée dans les recherches qui se basent sur la théorie de la contingence. En Tunisie, la norme communément utilisée est basée sur le nombre de salariés de l'entreprise. Ce même critère a été utilisé dans la plupart des

recherches en sciences de l'organisation (Robichaud et McGrow, 2004 ; Colot, 2007 ;). Ce critère n'est pas le seul à être prisé en sciences de gestion, puisque la taille de l'entreprise peut aussi être mesurée selon le chiffre d'affaires qui est aussi une mesure très utilisée dans la recherche en comptabilité. Ces recherches introduisent ce critère financier dans la mesure de la variable en justifiant ce choix par la pertinence de cette mesure.

Vu les particularités du contexte de cette recherche à savoir, les PME tunisiennes, nous avons écarté le chiffre d'affaire comme mesure de la taille de l'entreprise. Les dirigeants rencontrés pendant la période de pré-test ont, presque tous, refusé de donner leur chiffre d'affaire. (Deux seulement des onze dirigeants interrogés ont accepté de le donner après les avoir difficilement convaincus).

Il est demandé aux personnes interviewées de fournir le nombre exact d'employés permanents travaillant au sein de la PME :

Nombre d'employés :

Plus tard, pour des raisons statistiques, une répartition a été effectuée en distribuant les entreprises sur trois classes :

Les PME dont le nombre d'employés est entre 10 et 50

Les PME dont le nombre d'employés est entre 51 et 100

Les PME dont le nombre d'employés est entre 101 et 300

L'âge de l'entreprise :

La prise en compte de l'âge de l'entreprise tout comme la taille est considérée comme l'un des facteurs les plus utilisés pour étudier les caractéristiques structurelles d'une entreprise (Bergeron, 1996 ; Affès et Chabchoub, 2007)

Dans la présente recherche, il a été demandé de donner l'année exacte de création de l'entreprise :

Année de création :

Pour cette variable aussi et pour des raisons statistiques, l'âge de l'entreprise a été réparti, plus tard, sur trois classes :

Entreprise âgée de moins de 5 ans

Entreprise âgée entre 6 et 10 ans

Entreprise âgée de plus que 10 ans

La structure propriété :

En étudiant cette variable, le but est de mettre en exergue le potentiel effet de l'existence d'un actionnaire/associé n'ayant pas de lien de parenté avec le dirigeant sur les spécificités du système budgétaire.

Nous distinguons ainsi, entre les entreprises familiales et les entreprises non familiales, cette séparation entre ces deux types de PME est loin d'être arbitraire puisque les entreprises familiales présentent un mode de fonctionnement qui s'avère spécifique (Colot, 2007).

Le questionnaire comporte donc l'interrogation suivante :

L'entreprise est : Privée ayant des associés/actionnaires apparentés (Entreprise familiale) Privée ayant un ou plusieurs associés/actionnaires non apparentés (Entreprise non familiale)
--

Le secteur d'activité :

Il est vrai que dans cette recherche, l'échantillon ne comporte que des entreprises industrielles, mais, dans un même secteur d'activités, il existe des entreprises très éparses. C'est pour cette raison qu'il est toujours intéressant de répertorier les PME selon leurs activités. La répartition proposée est établie selon les critères de l'Agence de promotion de l'industrie en Tunisie, le pôle phare de toutes les entreprises industrielles tunisiennes.

Voici le tableau inclus dans le questionnaire, la personne interviewée doit cocher devant le secteur qui lui convient :

Agro alimentaire
Mat. de construction, céramique et verre
Mécanique et métallurgique
Electrique et électroménager
Chimie
Textile et habillement
Bois, liège et ameublement
Cuir et chaussures

L'environnement :

Depuis les années 70, plusieurs travaux (Khandwalla, 1972 ; Gordon & Miller, 1976 ; Gordon et Narayanan, 1984 ; Chenhall & Morris, 1986 et Simon, 1987) ont été publiés et ont démontré l'existence d'une certaine dépendance entre les caractéristiques organisationnelles d'une entreprise et le design de son système de gestion. La variable « environnement » est la caractéristique indéniablement présente dans toutes ces études.

Dans cette recherche, le questionnaire comporte cinq questions portant sur cinq aspects de l'environnement. Celles-ci ont été utilisées par Bergeron (1996) et par Abdallah (2010). La première version a été faite par Khandwalla (1972). Etant valides, ces questions sont adoptées dans le questionnaire.

Les sujets sur lesquels portent ces questions sont donc les suivants :

- ◆ Le dynamisme de l'environnement
- ◆ La prévisibilité des concurrents
- ◆ La prévisibilité des clients
- ◆ La révision des politiques de marketing
- ◆ Le comportement de l'entreprise sur le marché

L'environnement est donc perçu par ces cinq principaux aspects, chaque item est mesuré sur une échelle de Likert à cinq points. La personne interviewée aura à choisir un chiffre de 1 à 5 selon les deux extrêmes.

2. L'opérationnalisation des facteurs socioprofessionnels et culturels du dirigeant de la PME

2.1 Les caractéristiques socioprofessionnelles du dirigeant

Après un survol des ouvrages, certains aspects socioprofessionnels sont souvent traités dès lors que la recherche porte sur le dirigeant. Dans ce travail, cinq dimensions ont été choisies: l'âge du dirigeant, son expérience, son niveau de formation, le type de sa formation et enfin le but principal dans son entreprise.

L'âge du dirigeant :

Dans le questionnaire, une question a été posée quant à l'âge exact du dirigeant :

Plus tard, le travail statistique a été effectué en classant les dirigeants sur cinq piliers :

Dirigeants de moins de 35 ans

Dirigeants entre 36 et 45 ans

Dirigeants entre 46 et 55 ans

Dirigeants entre 56 ans et 65 ans

Dirigeants de plus de 66 ans

L'expérience du dirigeant :

Nous nous intéressons au nombre d'années qu'un dirigeant passe à la tête d'une entreprise, nous classons les réponses selon des tranches d'années tel que l'ont fait Holmes et Nicholls (1989).

Le classement a été présenté dans le questionnaire comme suit :

L'expérience du dirigeant :

- Une expérience de moins de 5 ans
- Une expérience variant entre 5 et 10 ans
- Une expérience de plus de 10 ans

La formation du dirigeant :

La formation du dirigeant a été défalquée sur deux variables : le niveau de formation et le type de formation.

Pour le niveau de formation, c'est une variable multinomiale, identifiée selon les catégories de classification classique en vigueur en Tunisie.

/Son niveau d'étude :

Autodidacte

Moins que le BAC

Baccalauréat

Bac + 2

Maîtrise ⁹⁰

Bac +5 et plus

⁹⁰ Le système LMD (Licence, Mastère, Doctorat) a été instauré en Tunisie depuis seulement quelques années. Avant cette date, c'est un diplôme de maîtrise, que les universités attribuent aux étudiants à la fin de leur quatrième année.

Il est intéressant de discerner, aussi, entre les dirigeants ayant une formation en sciences de gestion (économie, gestion, comptabilité et finance) et les dirigeants ayant une formation autre. Certains dirigeants de notre échantillon sont autodidactes et d'autres n'ont pas fait d'études universitaires, ce type de dirigeants ne peut pas faire partie des deux piliers présentés, d'où la nécessité d'en créer un autre pour les dirigeants n'ayant pas de formation précise.

/La nature de sa formation :

En sciences de gestion (gestion, économie, finance...)

Dans une discipline autre que la gestion

Sans formation précise

Le principal objectif :

Chapellier (1994) et Lavigne et St-Pierre (2002) ont défini le principal but du dirigeant comme étant l'un des facteurs de contingence comportementale. Il s'agit d'une variable multinomiale présentée dans le questionnaire comme suit :

/Son principal objectif ? (cochez une seule case) :

La recherche de croissance

La recherche de pérennité et stabilité

La recherche d'indépendance

La recherche du profit

2.2. Les caractéristiques culturelles du dirigeant

Cette recherche s'est alignée sur des recherches pionnières sur le thème de la culture à savoir celles d'Hofstede, le chercheur s'est intéressé à cinq dimensions culturelles qu'il a réussi à appréhender selon un tableau comportant cinq questions:

- Première dimension : Individualité/ Collectivité
- Deuxième dimension : Masculinité/ Féminité
- Troisième dimension : Distance au pouvoir
- Quatrième dimension : Incertitude perçue du risque
- Cinquième dimension : Orientation long terme/Orientation court terme

Chaque dimension est approchée par 3 à 6 items et chaque item est étudié selon une échelle de likert de 5 piliers :

- Pas du tout d'accord
- Pas d'accord
- Indécis
- D'accord
- Tout à fait d'accord

Le tableau présenté aux personnes interrogées se trouve à la dernière page du questionnaire et porte dans l'ensemble 27 propositions réparties comme suit :

Les six premières propositions concernent l'individualité /collectivité :

1. Il est très important pour moi que mon travail soit reconnu.
2. Lorsque je travaille en groupe, il est important que je sois toujours le leader.
3. Il faut que les gens se conforment aux normes de l'entreprise afin d'atteindre les objectifs de celle-ci.
4. Il faut toujours maintenir l'harmonie du groupe.
5. Si j'avais une grosse somme d'argent, je la partagerais avec les membres de ma famille.
6. Je préfère travailler en tant que membre d'un groupe qu'en tant qu'individu.

Voici les six propositions présentées aux personnes interrogées concernant « la distance au pouvoir » :

1. C'est important pour moi de prendre toutes les décisions.
2. Il est important que les employeurs supervisent de plus près le travail des employés.
3. Les employés n'ont pas à parler de leurs soucis personnels avec leurs employeurs.
4. Il est important pour moi de travailler librement.
5. Je préfère la coopération dans le travail avec les autres.
6. Il est permis aux employés de contredire ouvertement leurs employeurs.

Six propositions s'intéressent à la Masculinité/Féminité :

1. Il est important pour moi que mon travail soit reconnu.
2. Je préfère être bien payé qu'avoir une étroite relation avec le patron.
3. Je préfère séparer ma vie personnelle de ma vie professionnelle.
4. Parmi les choses les plus importantes dans le travail : un bon salaire et un travail que j'apprécie et que je réussis.
5. Le travail est l'une des différentes dimensions de ma vie.
6. Il est important d'achever convenablement une tâche avant de passer à une autre.

Ensuite, quatre questions présentent un contrôle de l'incertitude à faible pouvoir :

1. Il est important pour moi de planifier attentivement mon avenir.
2. Il faut respecter les règlements et les procédures de l'entreprise.
3. J'aime prendre du risque.
4. J'ai la capacité de réaliser mon travail.
5. Le changement dans la vie est important pour moi.
6. Il est important d'être flexible au cours des négociations.

Quant aux trois dernières propositions du questionnaire dans ce tableau, elles concernent la cinquième et la dernière dimension, adoptée par Hofstede à savoir « Orientation long terme » :

1. Décider, agir et s'exprimer en obéissant aux obligations sociales, aux personnes plus âgées que soi.
2. La conviction que chacun est libre de s'exprimer, de décider et d'agir.
3. Accorder une importance aux valeurs religieuses dans sa vie sociale, dans ses actes et dans ses relations avec autrui.

3. L'opérationnalisation de la variable : Complexification des systèmes budgétaires

Dans cette partie du travail, une vue d'ensemble sur les différentes questions posées aux dirigeants de la PME et la manière dont elles sont réparties est exposée. Mais, avant d'arriver à ce stade, il est nécessaire d'expliquer le choix de caractériser le système budgétaire selon son degré de complexification.

3.1 Le choix d'un critère synthétique « le degré de complexification »

Le corpus théorique, qui s'est intéressé aux budgets et à leurs taxinomies, donne un résultat modeste ; la toute première typologie est proposée par Anthony (1965), celle-ci n'a été suivie que par sept autres taxinomies en presque 40 ans (Sponem, 2004).

«Si chacune donne un éclairage sur les pratiques, elles ne s'intéressent qu'à une des dimensions, ou qu'à un groupe de dimensions.... de plus, toutes ces typologies ne sont pas équivalentes... Il est aussi mal aisé de les comparer que de les combiner pour comprendre les pratiques budgétaires. ... elles ne s'intéressent pas aux mêmes dimensions.» (Sponem et Lambert, 2010)

Dans ce travail, l'objectif est d'enrichir la recherche sur les systèmes budgétaires en étudiant ceux-ci selon :

- ◆ L'organisation des personnes responsables de l'information budgétaire
- ◆ La production de l'information budgétaire
- ◆ L'utilisation de l'information budgétaire au sein de l'entreprise.

Dans cette recherche, le budget est considéré comme un système d'information de nature comptable qui peut donc être analysé et étudié comme c'est le cas des différents systèmes de données comptables, étudiés auparavant depuis les années 70 avec les travaux de Khandwalla (1972) et Rosenweig (1977).

Il est fort important de constater que bon nombre des recherches qui se sont intéressées au système d'information comptable sont des travaux empiriques qui ont synthétisé un critère de caractérisation unique le degré de complexité/Complexification (Abdou, 1991 ; Chapellier, 1994 ; Bergeron, 1996 ; Germain, 2000 ; Tillema, 2005 ; Jänkälä, 2005, Abdelkader et Luther, 2008 et Abdallah, 2010).

Il est légitime de considérer le budget comme étant un système d'information et de l'appréhender selon un critère synthétique à savoir le degré de complexification et ce pour deux raisons principales :

- ◆ Dans toutes ces recherches précédemment citées, une partie du questionnaire s'est intéressée uniquement aux informations budgétaires, les considérant comme faisant partie de l'ossature du système d'information d'une entreprise.
- ◆ Les axes étudiés dans les travaux empiriques : tous ces travaux ont, plus ou moins, suivi la même structure dans l'organisation de leurs questionnaires préparés pour la collecte des

données. Ce même squelette est adopté dans cette recherche à savoir, l'organisation du service concerné, production de l'information et utilisation de l'information.

- ◆ Le choix d'un tel critère est motivé par quatre points essentiels :
- ◆ La légitimité donnée par la théorie à ce critère.
- ◆ L'utilisation de ce critère est appropriée pour l'élaboration d'une taxinomie, ainsi, l'un des sous objectifs de la recherche est atteint.
- ◆ L'utilisation de ce critère donne naissance à une variable qualitative à expliquer, ce qui facilite toutes les études d'association et l'étude de relation entre cette variable à expliquer et les facteurs de contingence (variables explicatives), ce qui est précisément l'objet de la présente recherche.
- ◆ Ce critère est aisément maniable puisque les variables qui le constituent peuvent varier selon le sujet de la recherche et les objectifs qui lui sont assignés d'où sa spécificité « multiforme » (Chapellier et De Montgolfier, 1995).

« Le degré de complexification » est un critère de caractérisation d'un système d'information, ce critère bien que légitimé par la théorie, vu le grand nombre de travaux empiriques qui l'ont adopté, ne fait pas l'unanimité. En effet, son caractère multiforme, qui peut être considéré comme un avantage, est aussi un point de discorde. Les difficultés sont les suivantes : le choix des variables représentatives du système d'information doivent permettre de caractériser concomitamment les propriétés et de mesurer le degré de complexification de ce système d'une part, et doivent être facilement observables et mesurables d'autre part (Abdallah, 2010).

Il est à noter à ce stade que le but est d'« objectiver » une complexification formelle approchée par un système de données (dans cette étude, les données sont de type budgétaires), éventuellement par la diffusion de ces données dans la structure informationnelle de la PME. Rappelons, au passage, ce que nous avons déjà expliqué dans le premier chapitre : la complexification d'un système (ici budgétaire) est théoriquement mesurée par la variété du dit système c'est-à-dire le nombre d'interactions existantes entre les différents éléments définissant ce système.

Nous sommes conscients que ce choix peut être réductionniste, mais il nous paraît encore valable et pertinent comme angle d'attaque.

3.2 La caractérisation du degré de complexification des systèmes budgétaires

La variable à expliquer de cette recherche, à savoir « le degré de complexification du système budgétaire », est élaborée en se basant sur trois catégories de données :

- ◆ Les données portant sur **l'organisation** des personnes responsables des informations budgétaires à savoir la morphologie, le degré d'informatisation, la participation du personnel...
- ◆ Les données portant sur **la production** des informations budgétaires allant du délai de production à la fréquence de production ou encore la diversité de production...
- ◆ Les données portant sur **l'utilisation** de l'information budgétaire comme sa fréquence d'utilisation, l'importance de cette utilisation et le degré d'utilisation du personnel de cette information.

Il est à signaler que pour vérifier la sincérité des informations données certaines questions se ressemblent et répondent à la même interrogation, cette politique permet de vérifier la véracité des informations données par la personne interrogée.

3.2.1 L'organisation du système budgétaire

Ces sont les questions **(2)**, **(3)**, **(4)**, **(5)** et **(15)** qui donnent des informations sur l'organisation portant sur les informations concernant les pratiques budgétaires.

La morphologie : Question N°2

2/Quels sont les services impliqués dans la procédure budgétaire ?		
	Oui	Non
La direction		
Le service contrôle de gestion		
Le service Financier/comptable		
Le service approvisionnement		
Le service commercial		

Cette question permet de calculer le nombre de services impliqués dans la procédure budgétaire. Le tableau dénombre la liste exhaustive des services qui peuvent faire partie de la procédure budgétaire dans les PME.

Participation du personnel : Question N°3

Combien y a-t-il de personnes impliquées dans la procédure budgétaire ?				
1	2 ou 3	4 à 7	8 à 10	Plus que 10

Cette question demande plus de précision, puisqu'elle complète la précédente en cherchant le nombre de personnes impliquées dans la procédure budgétaire. Ici aussi, une échelle de likert à 5 piliers est utilisée pour apprécier ce nombre.

Informatisation : Question 4 et Question 5

Cette variable combine entre deux questions qui portent sur l'informatisation de l'outil budgétaire, à savoir :

L'entreprise informatise-t-elle son système budgétaire ?	
Oui	† Non
Quel outil informatique utilise-t-elle ?	
Excel	
Logiciel acheté sur le marché	
Logiciel développé spécifiquement pour l'entreprise	
Progiciel ERP	

La mesure est effectuée selon une échelle de Likert comme suit :

- Une note de **1** est attribuée : si la réponse donnée à la Q4 est NON.
- Une note de **2** est attribuée : si la réponse donnée à la Q4 est OUI et la réponse à la Q5 est « excel ».
- Une note de **3** est attribuée : si la réponse donnée à la Q4 est OUI et la réponse à la Q5 est « Logiciel acheté sur le marché ».
- Une note de **4** est attribuée : si la réponse donnée à la Q4 est OUI et la réponse à la Q5 est « Logiciel développé spécifiquement pour l'entreprise ».
- Une note de **5** est attribuée : si la réponse donnée à la Q4 est OUI et la réponse à la Q5 est « Progiciel ERP ».

Le contrôleur de gestion dans l'entreprise : Q2

Dans la Q2, la personne interrogée précisera s'il existe un contrôleur de gestion dans l'entreprise ou pas.

3.2.2 La production du système budgétaire :

Dans cette partie, neuf questions sont préparées pour évaluer la production de l'information budgétaire. Ces questions, combinées parfois entre elles, apprécient quatre variables cruciales pour rendre compte de cette dimension à savoir :

- Le délai de production
- La fréquence de production
- La diversité de production
- Le détail de production

Le délai de production :

Cette variable est donnée par une seule question Q8, une échelle de likert de 5 piliers la mesure selon la réponse du dirigeant.

Quels sont les délais nécessaires à l'établissement des budgets ?

Quelques jours 1 à 3 semaines 4 à 6 semaines 7 semaines à 3 mois Plus que 3 mois.

Cette variable indiquera le temps alloué par le ou les personnes concernées pour la préparation des prévisions de l'entreprise.

La fréquence de production :

Quatre questions, chacune à 5 items, présentent cette variable à savoir Q9, Q11, Q12 et Q13

Pour la question Q11, elle est posée pour vérifier la véracité de l'information donnée

(Si la personne interviewée répond par un non, à la question, on ne peut prendre en considération ces réponses pour la question Q13).

/.Les prévisions couvrent une période :

Hebdomadaire mensuelle trimestrielle semestrielle annuelle

/.Existe-t-il un système de suivi budgétaire ?

Oui Non

/.Les révisions au cours de l'année sont :

Exclues 1 2 3 4 5 Régulières

/.Les comparaisons entre les réalisations et les prévisions sont effectuées chaque :

Semaine Mois Trimestre Semestre Année

La diversité de production :

Pour cette variable, nous combinons, deux questions à savoir Q6 et Q7 :

L'entreprise prépare-t-elle ?		
Type de budget	OUI	NON
Budget d'approvisionnement		
Budget de vente		
Budget de charges commerciales		
Budget de production		
Budget de charges de personnel		
Budget d'investissement		
Budget de TVA		
Budget de trésorerie		
L'entreprise prépare-t-elle ? †		
Etat prévisionnel	OUI	NON
Un compte de résultat prévisionnel		
Un bilan prévisionnel		

L'entreprise affiche la note (sur l'échelle de likert) de :

- **1** : L'entreprise ne produit que des budgets élémentaires (Approv/Vente)
- **2** : L'entreprise produit 1 ou plus de budgets élémentaires + Budgets d'autres services (personnel, investissement, production)
- **3** : L'entreprise produit le budget de trésorerie
- **4** : L'entreprise produit des budgets + un des états prévisionnels
- **5** : L'entreprise produit des budgets + les deux états prévisionnels

Le détail de production :

Cette variable est la dernière qui évalue la phase de production de l'information budgétaire dans une entreprise. Elle est constituée de deux questions à cinq items, chacune portant sur le degré de détail des budgets (Q10) et le degré de détail de l'analyse des écarts (Q14).

/.Quel est le degré de détail de ces budgets ?

Plutôt sommaire 1 2 3 4 5 Très détaillé

/.Compte tenu des écarts, l'analyse de ces derniers semble :

Absente 1 2 3 4 5 Complète

3.2.3. L'utilisation du système budgétaire :

De même que pour l'organisation ou pour la production, l'utilisation est aussi appréciée par quatre variables, chacune évaluée par une question. Celles-ci sont étudiées selon une question à 5 items.

La Fréquence d'utilisation : Q16

/.Décrivez la fréquence d'utilisation de ces états ?

	Chaque semaine	Chaque mois	Chaque trimestre	Chaque semestre	Chaque année	jamais
Les budgets						
Le bilan et le compte de résultat prévisionnel						
L'analyse des écarts						

Cette question permet de vérifier la fréquence d'utilisation, pas uniquement des budgets mais aussi les états prévisionnels et l'analyse des écarts. La fréquence varie de chaque semaine jusqu'à chaque année avec une possibilité de cocher « jamais » : certaines entreprises peuvent préparer les budgets mais ne jamais y revenir.

Importance de l'utilisation : Q 17

/.Comment estimez-vous l'utilisation de l'information budgétaire ?
 Inintéressante 1 2 3 4 5 Très importante

Le dirigeant donnera son avis personnel quant à l'intérêt d'utiliser les budgets : parfois les entreprises préparent les budgets par tradition ou habitude mais n'éprouvent aucun besoin d'utiliser ces prévisions.

L'intensité de l'utilisation : Q 18

/. Comment décrivez-vous votre utilisation de l'information budgétaire pour prévoir la situation de la période à venir ?
 Utilisation nulle 1 2 3 4 5 Utilisation très intense

Cette question vérifie en quelque sorte la réponse de la question précédente tout en mettant l'accent sur l'intensité de cette utilisation.

Le degré d'utilisation du personnel : Q 15

	Pas du tout importante	Assez importante	importante	Très importante
Direction				
Contrôleur de gestion				
Financier/comptable				
Commerciaux				
.....				

Puisque souvent, plusieurs personnes sont concernées par les chiffres prévisionnels, il est intéressant de vérifier le degré d'utilisation de l'information budgétaire de chacun séparément.

Conclusion de la section 2

Voici un tableau récapitulatif des variables utilisées dans cette étude :

Tableau 21 : Un récapitulatif des variables de la recherche

Variables explicatives : Facteurs structurels		
1. Taille de l'entreprise	V. Multinomiale	Entre 10 et 50 employés Entre 51 et 100 employés Entre 101 et 300 employés
2. Age de l'entreprise	V. Multinomiale	Inférieur à 5 ans Entre 5 et 10 ans Supérieur à 10 ans
3. Structure de propriété	V. binaire	Entreprise Familiale Entreprise Non familiale
4. Secteur d'activité	V. Multinomiale	Prend la valeur de 1 à 9 selon les neuf secteurs d'activités industrielles présents en Tunisie
4. Environnement	V. Multinomiale	Prend la valeur de 1 à 5 ; il s'agit d'un score de l'intensité de l'incertitude perçue de l'environnement
Variables explicatives : Facteurs socioprofessionnels et culturels		
1. Niveau de formation du dirigeant	V. Multinomiale	Prend une valeur entre 1 et 7 du dirigeant autodidacte au dirigeant ayant Bac+5 et plus
2. Type de formation du dirigeant	V. Multinomiale	Formation en gestion/comptabilité Formation dans une autre discipline Sans formation précise
3. Expérience du dirigeant	V. Multinomiale	Moins de 5 ans Entre 5 et 10 ans Plus de 10 ans
4. But principal du dirigeant	V. Multinomiale	Prend une valeur entre 1 et 4 selon le principal but visé par le dirigeant.
5. Dimensions culturelles	V. Multinomiale	Cinq dimensions sont étudiées dans cette partie : 1. Individualité/ Collectivité 2. Masculinité/ Féminité 3. Distance au pouvoir 4. Incertitude perçue du risque 5. Orientation long terme/Orientation court terme
Variable à expliquer: le système budgétaire		
Système budgétaire	<u>Dans la première partie du travail :</u> V .binomiale	Prend la valeur de 1 si les budgets existent dans l'entreprise 0 sinon
	<u>Dans la deuxième partie du travail :</u> V. multinomiale	Prend la valeur de 1 à n (Ceci dépend du nombre de types de système budgétaire donné par la taxinomie)

Section 3. Caractéristiques du terrain et choix des méthodes statistiques

Dans la dernière section de ce chapitre, après avoir d'une part, spécifié l'épistémologie et la méthodologie de la recherche (section 1) et décrit d'autre part l'opérationnalisation des différentes variables présentes dans l'étude (Section 2), il est temps de passer à une description des particularités du terrain de la recherche (3.1) avant de conclure ce chapitre (3.2) avec un descriptif détaillé des méthodes statistiques choisies pour l'étude de la relation, objet de ce travail (3.2.1) et une vérification de la validité ainsi que de la fiabilité des instruments de mesure (3.2.2).

1. Présentation du terrain de recherche

« Un chercheur doit répondre à trois questions pour organiser un test empirique : observer quoi ? Qui ? Et comment ? » (Dépelteau, 1998), dans cette sous section, nous répondons à la toute première partie de la question à savoir : « Observer quoi ? »

Ce besoin de répondre à ce questionnement est de source théorique : après avoir établi des hypothèses ayant un certain degré de généralité, il est inconcevable de tenter d'observer toute la population : résoudre ce dilemme est possible en recourant aux techniques d'échantillonnage (Dépelteau, 1998).

Différentes démarches existent pour constituer un échantillon représentatif de la population avec une marge d'erreur la plus restreinte possible, elles se distinguent principalement par le mode de sélection des éléments, il s'agit de la méthode probabiliste et de la méthode non probabiliste.

Au début de ce travail, opter pour la méthode probabiliste donnant un échantillon aléatoire simple, paraît judicieux ; avec cette méthode, on parle de tirage équiprobable mais un des inconvénients de ce type d'échantillonnage est qu'il est susceptible de conduire à une forte dispersion géographique des éléments sélectionnés : il serait impossible, pour un questionnaire administré en face à face, de visiter des entreprises sur tout le territoire tunisien, d'où la décision d'effectuer un sondage exhaustif où toutes les PME de la région sont contactées, évidemment, ce n'est pas l'intégralité des PME mais bien un peu plus que le quart de la population visée.

Ayant connaissance du problème de la précision des résultats dans une enquête par sondage, nous essayons pendant toutes les étapes de l'enquête de faire attention aux différents types d'erreurs possibles à ce stade à savoir :

1. L'erreur de couverture due à l'écart entre la population visée par l'étude et l'échantillon qui la représente

L'erreur de non réponse due, dans notre cas, au refus du dirigeant de remplir le questionnaire.

1.1 La constitution de l'échantillon

L'investigation quantitative effectuée nécessite la détermination de la population visée ; cette recherche porte sur les PME tunisiennes. Mais d'abord, qu'est-ce qu'une PME en Tunisie ? La Tunisie, pays dont les ressources naturelles sont extrêmement limitées (comparée à l'Algérie voisine disposant d'une rente pétrolière importante), s'était orientée vers les PME dès le début des années 70, cette dernière était jugée de taille et de structure idéale pour une politique d'emploi et de décentralisation géographique. (Chaouech, 1985).

Au niveau national et pendant longtemps, il n'y avait pas de définition officielle des PME en Tunisie mais deux définitions alternatives utilisées en fonction de certains plans de financement⁹¹. Cependant, un large consensus semble exister parmi les responsables nationaux ; c'est une définition non officielle disant que toute entreprise employant entre 10 et 100 travailleurs appartient au groupe des PME. Cette définition n'est cependant pas clairement prononcée et n'apparaît dans aucun document officiel⁹².

En 2006, un bulletin du conseil du marché financier N°2588 du Mercredi 03 Mai a donné la toute première définition officielle : « *Sont considérées comme petites et moyennes entreprises, conformément aux recommandations du conseil interministériel du lundi 13*

⁹¹ 1. Le décret 94-814 relatif aux critères pour le financement par le *Fonds National de Promotion de l'Artisanat et des Petits Métiers (FONAPRAM)* définit les petites entreprises comme celles ayant un coût d'investissement total (fonds de roulement inclus) qui n'excède pas 50 000 DT.

2. Le décret 99-484 relatif à la promotion des PME par le *Fonds de Promotion et de Décentralisation Industrielle (FOPRODI)* définit les petites et moyennes entreprises du secteur industriel et du secteur tertiaire comme celles ayant un investissement total de moins de 3 millions DT.

⁹² Projet de l'UNIDO : Marco R. DI TOMMASO, Elena LANZONI, Laretta RUBINI, « Soutien aux PME dans les pays arabes : Le cas de la Tunisie », 1997.

mars 2006, les entreprises dont les critères d'actifs immobilisés nets et d'effectif n'atteignent pas les seuils suivants:

- *Quatre millions de dinars en ce qui concerne le montant d'actifs immobilisés nets*
- *300 personnes en ce qui concerne l'effectif total. »*

Après un bref aperçu des caractéristiques de la population mère, voici la constitution de l'échantillon de la recherche qui s'est fondée sur trois principaux critères :

Premier critère « La spécification de l'échantillon » : l'attention est portée vers les PME selon la seule et unique définition officielle de la Tunisie à savoir les entreprises dont :

1. Le nombre d'employés est entre 10 et 300 employés
2. Le montant d'actifs immobilisés nets ne dépasse pas les quatre millions de dinars
3. Entreprises non totalement exportatrices
4. Entreprises indépendantes (à exclure les filiales des groupes)

Deuxième critère « les PME industrielles » : ce choix de considérer uniquement les PME industrielles émane essentiellement de l'objet de l'étude ; les systèmes budgétaires sont généralement plus élaborés dans les entreprises industrielles.

D'autres raisons justifient notre choix comme :

- Le poids considérable des PME industrielles dans l'économie tunisienne. Désormais, le secteur de l'industrie monopolise 82 % des exportations totales du pays, le PIB par personne est de 7 697,3 pour l'industrie d'un total de 44245 total soit 17,39% en pourcentage.
- L'importance des PME par rapport au total des entreprises industrielles puisque sur 5831 entreprises industrielles, 5547 sont des PME⁹³.
- Enfin, concentrer ce travail autour d'un seul secteur, permettra d'annuler le biais de l'existence d'entreprises issues de secteurs très différents dans un même échantillon.

Troisième critère « La région du Sahel » : Cette région de la Tunisie regroupe trois gouvernorats (la Tunisie compte 24 gouvernorats) à savoir Sousse, Monastir et Mahdia qui se trouvent au centre-est du pays ; une région essentiellement connue par l'importance

⁹³ www.tunisieindustrie.com le 18/10/2011

d'un secteur tout autre à savoir celui du tourisme mais c'est aussi une des régions des plus attractives pour les investisseurs étrangers en industrie, en raison de sa main d'œuvre hautement compétente.

Des 5547 PME présentes dans l'annuaire de l'Agence de Promotion Industrielle (API), 1355 se trouvent entre ces trois gouvernorats à savoir 24,43% du total des PME tunisiennes. Il est à rappeler que la décision de se limiter à une seule région émanait de la spécificité du mode d'administration du questionnaire en face à face ; le chercheur est contraint de limiter une zone géographique pour pouvoir effectuer sa collecte des données.

Nos premières investigations ont porté sur les statistiques nationales pour pouvoir choisir le secteur d'activité et la région sur laquelle travailler. Après avoir spécifié ces deux attributs, nous avons consulté l'annuaire des entreprises industrielles de l'Agence de Promotion Industrielles (API) considérée comme le plus complet où nous avons collecté des fiches signalétiques des 445 PME industrielles non totalement exportatrices se trouvant sur la région du Sahel.

Ces fiches comportent des informations qui nous ont permis de contacter ces entreprises (téléphone et mail) et de vérifier leurs adresses avant de les visiter sur place. Ces fiches comportent aussi d'autres informations comme le nombre d'employés (à révéfier), le secteur d'activité et la personne responsable de sa gestion.

Malheureusement, comme nous l'avons déjà noté, les fiches des entreprises n'étaient pas pour autant fiables, d'où la nécessité d'aller directement sur le terrain pour la collecte effective des données.

1.2 Les caractéristiques de l'échantillon

Durant la période de collecte des données, les 445 PME industrielles « sahéliennes » ont été, toutes contactées, les données de 116 questionnaires dûment remplis sont utilisées seulement dans le travail empirique à savoir 26,07% du total de la population.

Dans cette partie du travail, on essaiera de vérifier la représentativité des PME de l'échantillon par rapport aux données sur toute la population.

En dépit des grandes évolutions que connaît le pays depuis des années, il est encore difficile d'avoir une information complète, détaillée et mise à jour sur le tissu économique. Les données statistiques fournissent des informations générales comme le PIB, les

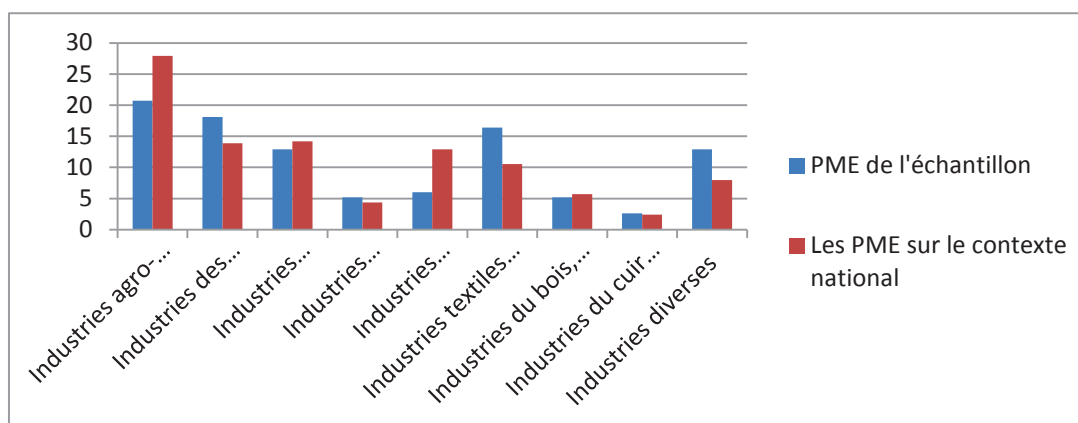
exportations, les importations, les investissements directs, ... c'est à partir des données disponibles qui nous intéressent, à savoir celles sur les secteurs d'activités, que nous essaierons de vérifier la représentativité de l'échantillon.

Ce dernier est caractérisé dans ce qui suit selon le secteur d'activité en comparant la distribution de l'échantillon à celle de la population visée à savoir les PME sahéniennes et aussi à celle des PME tunisiennes.

Tableau 22 : Répartition de l'échantillon, de la population et de PME sur le plan national

Secteurs d'activité	Les PME de l'échantillon (%)	Les PME de la région (%)	Les PME sur La Tunisie (%)
Industries agro-alimentaires	20,7	23,9	27,9
Industries des matériaux de construction céramique et verre	18,1	13,62	13,9
Industries mécaniques et métallurgiques	12,9	9,39	14,2
Industries électriques, électroniques et de l'électroménager	5,2	1,17	4,36
Industries chimiques	6	13,15	12,9
Industries textiles et habillement	16,4	22,7	10,56
Industries du bois, du liège et de l'ameublement	5,2	8,21	5,68
Industries du cuir et de la chaussure	2,6	0,94	2,41
Industries diverses	12,9	6,8	7,98
Total (en nombre)	116	426	2935

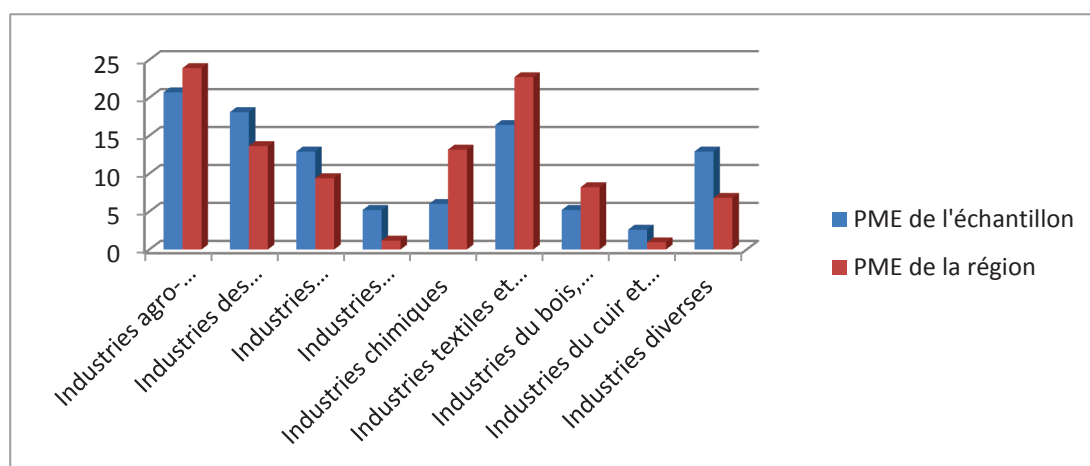
Graphique 1 : Comparaison de l'échantillon avec le contexte national :



Selon la répartition officielle des activités industrielles de la Tunisie, il y a une concordance entre l'échantillon et le contexte dans six activités des neuf existantes, la discordance de pourcentage entre les PME de l'échantillon et les statistiques nationales existe dans trois activités seulement à savoir l'agro-alimentaire, les industries chimiques et le textile.

Ce décalage dans ces trois activités précisément est attendu, puisqu'en Tunisie, la région du Sahel est connue par l'importance du secteur du textile (16,4% contre 10,5% sur le plan national) quant aux secteurs de l'agriculture et de l'industrie chimique, c'est le grand Tunis et la région de Sfax qui affichent les pourcentages les plus importants.

Graphique 2 : Comparaison de l'échantillon avec la région



En comparant les chiffres de l'échantillon avec ceux de la région, nous remarquons une différence de pourcentage de représentativité dans quatre des neuf activités présentes en Tunisie :

- ◆ Un décalage de 6, 1% pour les industries diverses
- ◆ Un décalage de 6, 3% pour le secteur du textile et habillement
- ◆ Un décalage de 7, 15% pour les industries chimiques
- ◆ Un décalage de 4% pour les industries électriques et électroniques

A notre sens, cet écart de pourcentage ne remet pas en cause la représentativité de l'échantillon par rapport à l'échantillon dont il est issu.

Il faut noter que pendant toute la période de collecte des données, nous n'avons pas omis de comparer à chaque fois le pourcentage des questionnaires collectés par activité avec les chiffres concernant la région en premier lieu et les statistiques nationales en second lieu,

dans le but d'atteindre un des principaux critères de qualité d'un travail de recherche à savoir : composer **un échantillon représentatif de la population dont il est issu.**

1.3 Descriptif des 116 PME objet de la recherche

Nombreux sont les concepts qu'un chercheur pourrait choisir pour décrire son objet de recherche ; sa première principale tâche serait d'opter pour certaines caractéristiques et d'en éliminer d'autres : les caractéristiques choisies sont estimées comme étant celles qui épousent au mieux l'objet de la recherche.

Il faut noter que le chercheur est souvent obligé d'éliminer certains concepts de son étude faute d'information : ayant un terrain bien particulier à savoir les PME en Tunisie, plusieurs concepts pertinents comme l'endettement ou la taille selon le chiffre d'affaire ont été éliminés de questionnaire final vu le refus de la plupart des dirigeants de donner ces informations.

La recherche a donné naissance à plusieurs concepts pour caractériser l'entreprise, comme la stratégie, le nombre d'employés, le chiffre d'affaire, la structure de propriété, l'exportation, l'environnement, l'âge et l'endettement.

Dans ce travail, quatre de ces variables structurelles sont choisies à savoir la taille de l'entreprise selon le nombre d'employés, l'âge de l'entreprise, la structure de propriété et le secteur d'activité⁹⁴.

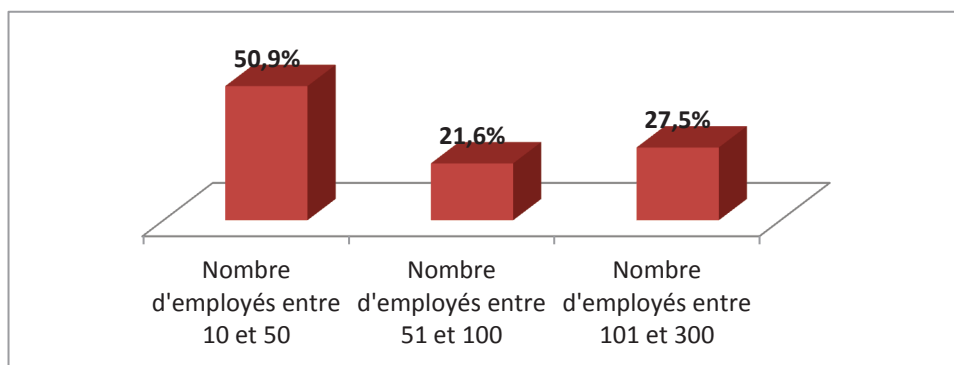
La taille de l'entreprise :

La taille de l'entreprise est appréhendée de plusieurs manières, les chercheurs en sciences de gestion présentent une répartition de l'entreprise selon le nombre d'employés, le chiffre d'affaires et le bilan total.

Nous avons opté pour le nombre d'employés, vu la difficulté d'obtenir des dirigeants des informations financières, ce choix est aussi motivé par la grande notoriété de cette mesure, puisque la plupart des recherches effectuées sur les PME considèrent la taille de l'entreprise selon le nombre d'employés en son sein.

⁹⁴ Cette variable a fait l'objet du précédent paragraphe (1.2 Descriptif des 116 PME objet de la recherche)

Graphique 3 : La taille des PME de l'échantillon

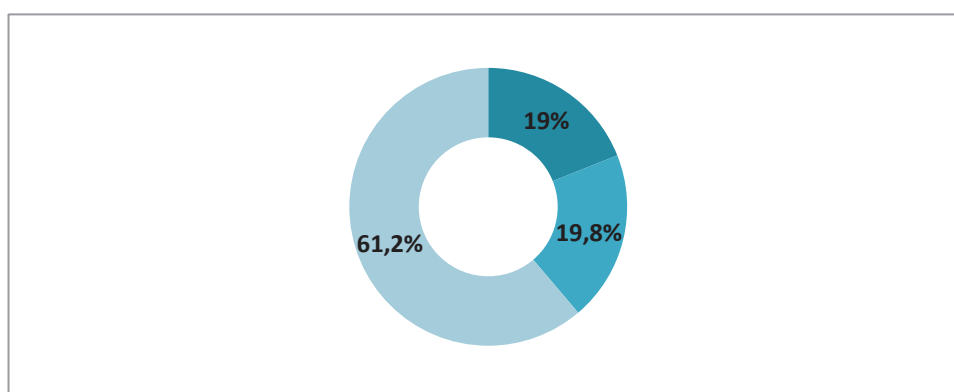


Notre échantillon est réparti entre trois catégories de PME ; la première catégorie concentre la moitié des PME de l'échantillon, celle-ci a un nombre d'employés entre 10 et 50 employés. Quant aux deux autres catégories, elles se répartissent presque équitablement le reste des PME : la seconde catégorie contient les PME où le nombre d'employés varie entre 50 et 100 et la troisième, celles qui font travailler entre 101 et 300 employés. La plus petite PME a 10 employés et la plus grande, 300 employés.

L'âge de l'entreprise :

Voici un schéma présentant l'âge de l'entreprise selon 3 piliers : les plus jeunes qui ont moins de 5 ans d'ancienneté, les suivantes ayant entre 5 et 10 ans et enfin les matures de plus de 10 ans.

Graphique 4 : l'âge des PME de l'échantillon

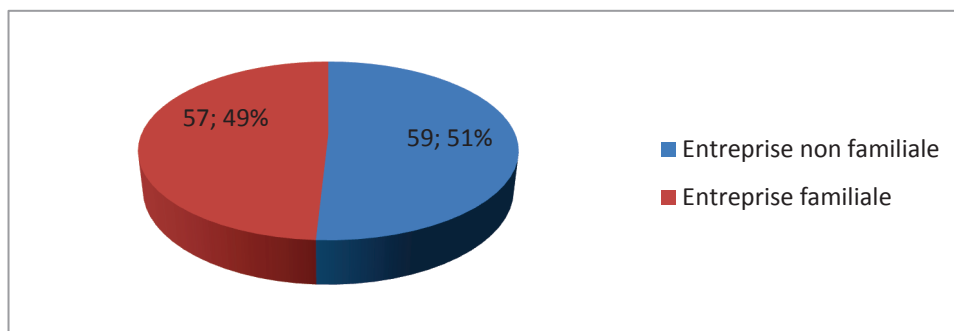


Les jeunes PME concentrent presque 20% de l'échantillon, tout comme celles qui ont moins de 10 ans, ce sont les entreprises les plus vieilles qui sont les plus importantes puisqu'elles présentent plus de 60% de l'échantillon. L'entreprise la plus jeune n'a qu'un an et la doyenne a 79 ans.

La structure de propriété :

Il est fort intéressant de prendre en compte la structure de propriété comme variable de structure de la PME. On confond souvent la PME et l'entreprise familiale ; toutes les PME ne sont pas des entreprises familiales. L'échantillon le prouve parfaitement bien puisqu'il est réparti presque à part égale entre des PME familiales et des PME non familiales.

Graphique 5 : La tendance de la structure de propriété des PME de l'échantillon



2. Des méthodes d'analyse vers l'évaluation de la recherche

Après avoir caractérisé l'échantillon sur lequel est effectuée la recherche, la sous section suivante se limite à un descriptif argumenté des choix des méthodes statistiques utilisées puis un contrôle de la validité et de la fiabilité de la recherche ; assise fondamentale pour la qualité du travail scientifique

2.1 Choix des méthodes de l'analyse des données

Nous pouvons répartir les travaux statistiques effectués dans cette étude sur trois catégories :

- i. L'analyse univariée : l'étape descriptive préliminaire de toutes les variables de l'étude
- ii. L'analyse typologique qui a permis d'avoir d'une part la taxinomie des SB et d'autre part la typologie des dirigeants en suivant des étapes successives que nous verrons plus loin.
- iii. L'analyse multivariée : distribuée sur deux parties le logit binaire et le logit ordonné

Une analyse univariée :

Cette analyse permet de donner une description de chaque variable pour avoir une idée sur la tendance de chacune, toutes les variables utilisées dans cette étude ont été décrites.

Des statistiques descriptives accompagnent ce travail statistique à chaque fois qu'il est nécessaire de les préciser, il est à signaler aussi, que dans cette étude toutes les variables explicatives soient elles ou à expliquer sont qualitatives.

Une analyse typologique :

« *L'analyse typologique est une technique d'analyse statistique qui a pour objectif de regrouper des sujets entre eux, de telle sorte que chaque groupe de sujets soit le plus homogène possible sur les variables utilisées et différents des autres groupes sur ces mêmes caractéristiques.* » (Jourdan et Jolibert, 2006) Ainsi, la typologie décompose une population donnée décrite par un ensemble de caractéristique à un sous ensemble de sous groupes homogènes. Ce processus de classification permet d'enrichir l'information qu'on possède sur les individus, la typologie va au-delà de rassembler ces derniers dans des groupes différents : l'appartenance à un groupe permet d'en préciser les caractéristiques, d'en prévoir le comportement et savoir comment le traiter (Chandon et Pinson, 1981).

Les mêmes auteurs ont attribué six objectifs à l'analyse typologique :

1. La réduction des données : les données sont souvent beaucoup trop nombreuses pour être visualisées, l'analyse typologique ne garde que les plus caractéristiques.
2. L'exploration des données : elle permet de savoir si l'échantillon est hétérogène, s'il existe des individus marginaux et si l'introduction d'une variable perturbe les classes obtenues.
3. La classification des données : étant l'objectif élémentaire
4. La validation des hypothèses pour confirmer ou infirmer des hypothèses soutenues auparavant.
5. La prédiction fondée sur la nature des groupes.
6. La génération des hypothèses : parfois, les groupes donnés sont différents des attentes du chercheur ce qui pourrait conduire à d'autres hypothèses et d'autres théories.

Il est à noter que ce travail est souvent nommé typologie dans la majorité des ouvrages en économétrie mais d'autres appellations existent et sont utilisées parallèlement à « typologie » à savoir « classification », « Taxinomie » (Benzécri, 1984), « segmentation » (Carricano, 2010).

Le premier objectif est celui de la réduction des données, étant conscient de toute l'importance donnée à cette étape, nous décidons désormais de renforcer l'analyse typologique par une analyse factorielle, plus particulièrement : l'analyse en composantes principales (ACP).

L'ACP permet de « *réduire le nombre des variables en un ensemble plus restreint, destiné à se substituer aux précédentes* » (Jolibert et Jourdan, 2006)

Ceci n'est pas la seule motivation pour enrichir l'analyse typologique par l'ACP, cette dernière est aussi utilisée à titre exploratoire en tant que technique d'analyse multidimensionnelle descriptive qui vise à résumer l'information contenue dans un ensemble de variables selon un certain nombre d'axes factoriels. Ces axes, appelés facteurs, correspondent à des combinaisons linéaires des variables initiales. L'objectif est de maximiser le pourcentage de variance de l'information initiale prise en compte par les facteurs.

Dans ce travail, deux types de typologie sont testés :

- ◆ La classification ascendante hiérarchique (CAH): appliquée sur les variables composant le SB
- ◆ La classification non hiérarchique (CNH): appliquée sur les variables composant les profils des dirigeants, dans ce cas, il faut passer à la classification non hiérarchique parce que le nombre des individus dépasse la centaine : lorsque le nombre d'individus devient aussi important, la CAH n'est plus l'outil adéquat.

Une analyse multivariée :

Pour pouvoir rejeter ou retenir les hypothèses formulées dans la partie théorique, il faut passer à l'analyse multivariée. Cette dernière étape peut être considérée comme étant l'étape la plus importante de l'étude puisqu'elle permet de juger de l'effet des différentes variables prises dans leur ensemble. Dans cette partie, nous présentons un modèle logistique étant donné la nature de la variable à expliquer.

La régression logistique fait partie des modèles non linéaires, elle est aussi appelé « modèle logit » ou encore « logit binaire » comme c'est le cas dans cette étude.

Le logit binaire est caractérisé par une variable à expliquer booléenne c'est-à-dire codée de façon binaire et de variables explicatives qualitatives.

Dans ce cas, la variable dépendante qualitative Y prend la valeur de 1 si l'entreprise i possède un SB ($y_i=1$) et la valeur 0 si l'entreprise n'en possède pas ($y_i=0$). Où y_i est une fonction de K caractéristiques propres à l'entreprise i :

$$y_i^* = \sum_{j=1}^k \beta_j x_i^j + u_i$$

Ceci nous permet de modéliser la probabilité suivante :

$$P[y_i = 1] = P[v_i^* > 0] = P\left[u_i > -\sum_{j=1}^k \beta_j x_i^j\right] = 1 - F\left(-\sum_{j=1}^k \beta_j x_i^j\right)$$

Où F est la fonction cumulative de terme d'erreur u. dans le cadre de la régression logistique prend la forma suivante :

$$F\left(-\sum_{j=1}^k \beta_j x_i^j\right) = \frac{\exp\left(-\sum_{j=1}^k \beta_j x_i^j\right)}{1 + \exp\left(-\sum_{j=1}^k \beta_j x_i^j\right)}$$

Le choix de la fonction logistique peut se justifier par des arguments pragmatiques : elle est relativement commode à manipuler et elle est proche de la normale autour de la moyenne lorsque le nombre d'observations augmente (Lemelin, 2004).

Le logit ordonné :

Dans cette étude, la variable dépendante est une variable qualitative portant des valeurs entières non négatives de 1 à n (n dépend du nombre de types de système budgétaire donné par l'analyse typologique).

La variable à expliquer de cette étude a une particularité : les groupes de système budgétaire fournis par la classification se différencient par leur degré de complexification ; nous aurons ainsi un premier groupe avec des PME dépourvus de systèmes budgétaires jusqu'à un dernier groupe avec des PME ayant des systèmes budgétaires des plus élaborés. Cette raison est en elle-même suffisante pour mettre en place un modèle de type logit ordonné.

Il est à préciser que, derrière ce modèle, il y a l'hypothèse d'égalité des pentes qui suppose que l'effet des variables explicatives est le même pour toutes les modalités de la variable à expliquer. Dans la pratique, cette hypothèse n'est que très rarement vérifiée, un test peut être effectué pour vérifier l'hypothèse d'égalité des pentes, mais la recherche rappelle que même si la statistique de ce test n'est pas significative, l'hypothèse d'égalité des pentes n'est pas violée.

Pour éviter d'entacher nos résultats, nous avons opté pour le modèle du logit ordonné généralisé qui n'exige pas l'égalité des pentes.

Parmi les restrictions à respecter pour le logit ordonné : chaque groupe doit au moins comporter une dizaine d'observations pour qu'on puisse le considérer comme un pilier.

2.2. Discussion de la validité et la fiabilité des instruments de mesure

« Une des questions qu'un chercheur se pose souvent est de savoir comment sa recherche peut être à la fois rigoureuse et réappropriable par d'autres chercheurs. Dans quelles mesures les résultats auxquels le chercheur aboutit peuvent apporter leurs contributions au domaine dans lequel le chercheur s'inscrit ? » (Drucker-Godard et al, 1999)⁹⁵

Ce sont ces questions auxquelles, comme tout autre chercheur, il est primordial de répondre en évaluant la recherche présente par rapport à deux critères à savoir : la validité et la fiabilité. Une explication de ces deux termes génériques s'impose avant d'essayer de résoudre les problèmes que ces deux critères soulèvent.

La validité présente deux préoccupations majeures :

- ◆ S'assurer de la pertinence et de la rigueur des résultats en testant ainsi la validité du construit, la validité de l'instrument de mesure et la validité interne des résultats.
- ◆ Evaluer le niveau de généralisation des résultats de la recherche en s'assurant de la validité externe des résultats de la recherche.

Quant à la fiabilité, elle cherche à démontrer que les opérations de la recherche pourraient être répétées par une autre personne ou dans une autre période et généreraient les mêmes résultats.

⁹⁵Cité dans l'article de Drucker-Godard, C ; Ehlinger, S et Grenier, C « Validité et fiabilité de la recherche », article faisant partie de l'ouvrage collectif « Méthode de recherche en management », 1999

Dans ce qui suit, une vérification de la validité et de la fiabilité de ce travail de recherche est effectuée.

La validité du construit :

Une des particularités en sciences sociales est l'abstraction des concepts étudiés qui ne peuvent être directement observables (Zaltman, Pinson et Angelmar, 1973)⁹⁶, cette forme abstraite rend difficile de trouver des règles permettant une compréhension commune des concepts (Drucker et al, 1999). Pour s'assurer de la validité du construit, il faut vérifier que **les items qui mesurent un concept soient fortement corrélés entre eux.**

Dans cette recherche, c'est « le degré de complexification des systèmes budgétaires » qui est, effectivement, un concept abstrait qui ne connaît aucun consensus dans les items qui le créent.

Rappelons que le degré de complexification du SB est envisagé sur trois dimensions (l'organisation, la production et l'utilisation), et chacune de ces dimensions est évaluée par quatre variables. Le test de la validité du construit a été effectué en utilisant le coefficient de corrélation de Pearson pour vérifier la validité du construit entre :

- Les valeurs des trois dimensions qui construisent le concept
- Les valeurs des quatre variables qui évaluent la dimension « Organisation »
- Les valeurs des quatre variables qui évaluent la dimension « Production »
- Les valeurs des quatre variables qui évaluent la dimension « Utilisation »
- La valeur de chacun des 12 variables mesurant ces dimensions

Validité de l'instrument de mesure/ Validité du contenu:

Une des préoccupations du chercheur est de vérifier si les données collectées rendent compte de la réalité du terrain.

- La validité des instruments de mesure multi-items de la recherche est assurée en vérifiant la cohérence interne :

La cohérence interne est mesurée par l'alpha de Cronbach développé par Cronbach en 1951. Cette technique est souvent utilisée pour juger de l'homogénéité des échelles de mesure. Il faut calculer l'alpha de Cronbach des variables mesurant le degré de complexification des SB.

⁹⁶ *Idem*

Pour atteindre une bonne cohérence interne, la valeur de l'alpha de Cronbach varie entre 0 et 1, plus il est élevé et se rapproche de 1, plus l'échelle est considérée comme fiable.

Il est à signaler que dans les recherches quantitatives, la méthode de la cohérence interne est l'une des méthodes les plus utilisées pour juger de la fiabilité et la validité de l'instrument de mesure, d'autres méthodes existent comme la méthode du « test-retest », la méthode des formes alternatives et la moitié des deux moitiés (Drucker et al, 1999).

- La validité du contenu dans les recherches quantitatives est assurée par l'existence d'un consensus au sein de la communauté de recherche quant à l'utilisation d'un instrument de mesure. En effet, notre recherche a utilisé un instrument de mesure communément utilisé : le questionnaire. C'est un instrument de recherche dont les principales dimensions (organisation, production, utilisation) font l'objet d'une sorte d'accord tacite chez les chercheurs.

La validité interne :

Pour atteindre une validité interne, il faut écarter certains biais identifiés (Campbell et Stanley, 1966), pour ce travail, certains biais sont considérés, pour les vérifier, voilà un tableau qui présente ces biais, la façon de les éviter et si cette prudence est prise en compte dans cette recherche :

Tableau 23 : les différents biais identifiés et comment les éviter

Nature du biais	Biais limitant la validité interne	Comment éviter le biais	Le cas de cette recherche
<u>Biais relatif au contexte de la recherche</u>	Effet de l'histoire	Réduire la période d'étude	La collecte des données s'est faite en 115 jours
	Effet de maturation	Réduire la période d'étude	La collecte des données s'est faite juste deux ans avant la clôture de ce travail
<u>Biais relatif au recueil des données</u>	Effet d'instrumentation	Nombre d'enquêteurs réduit	Le chercheur est le seul à effectuer les entretiens
<u>Biais relatif à l'échantillon</u>	Effet de sélection	Accorder un grand intérêt à la représentativité de l'échantillon	La représentativité de l'échantillon est confirmée (revoir 3.1.2)
	Effet de contamination	S'assurer de la confidentialité des travaux	Temps de collecte réduit Questionnaires remplis d'une façon anonyme

La fiabilité de la recherche :

Evaluer la fiabilité d'une recherche consiste à vérifier que ses opérations pourront être répétées en retrouvant les mêmes résultats, avec des chercheurs différents et dans des moments différents.

Cette fiabilité est assurée par :

- ◆ Une rigueur de la part du chercheur en décrivant toutes les étapes de la recherche ; choix du terrain, recueil et analyse des données et enfin le contrôle de l'influence du chercheur sur le terrain
- ◆ La fiabilité de l'instrument de mesure vérifiée plus tôt.

La validité externe :

La question de la validité externe est très liée au plan de l'étude, elle vérifie les possibilités et les conditions de généralisation et de réappréciation des résultats d'une recherche (Drucker-Godard et *al.*, 2007). La validité externe suppose que le plan d'étude adopté permet d'obtenir des résultats généralisables. Pour y arriver, souvent la technique d'échantillonnage est avancée assurant une certaine représentativité.

Plus tôt, nous avons discuté de ce souci d'échantillonnage probabiliste qui n'a pas pu être suivi dans cette recherche à cause de la particularité du contexte à savoir les PME tunisiennes qui pousse à n'utiliser qu'un mode d'administration à savoir « l'entretien direct en face à face » : ceci ne nous a pas permis de constituer un échantillon probabiliste mais pour atteindre, au mieux, une validité externe, nous avons essayé d'accéder à la représentativité en proposant un échantillon qui ressemble à la population.

Fiabilité et validité de la typologie/taxinomie :

Dans le cas de la typologie, la fiabilité est assurée de trois manières différentes :

1. Lorsque des groupes comparables sont obtenus à l'issue d'analyses différentes.
2. Lorsque différents algorithmes sont utilisés sur le même échantillon donnant les mêmes groupes.
3. Lorsque la même analyse typologique est effectuée sur deux moitiés de l'échantillon constituées au hasard et donne, à chaque fois les mêmes résultats.

Selon Chandon et Pinson (1981), la validation de la typologie peut être appréciée de quatre manières différentes :

1. Tester l'hypothèse nulle d'absence de structure en comparant les résultats obtenus avec ceux que l'on obtiendrait si les objets provenaient effectivement d'un groupe unique et homogène.
2. Mesurer le degré de distorsion introduit dans les données initiales par la classification retenue
3. Rapprocher plusieurs recherches menées sur le même sujet
4. Expliquer les groupes à partir de l'explication des variables qui ont servi à effectuer la classification.

Conclusion Chapitre 1

Avec le premier chapitre, nous sommes arrivés à préciser nos choix épistémologiques et méthodologiques, nous proposons une synthèse sous forme de tableau des principaux choix effectués.

Tableau 24 : Synthèse des choix épistémologique et méthodologique effectués

Choix épistémologiques et méthodologiques retenus	
Positionnement épistémologique	Positivisme aménagé
Mode de raisonnement	Déductif avec une démarche hypothético-déductive
Méthode de collecte des données	Questionnaire administré par entretien direct en face à face
Réponses obtenues	116 questionnaires auprès des PME industrielles de la région du Sahel

L'étude quantitative est effectuée par le biais de l'administration d'un questionnaire. Le passage des items du questionnaire aux hypothèses s'effectue par l'opérationnalisation des variables retenues dans le modèle de recherche.

CHAPITRE IV

Typologies, différenciation et complexification des SB dans les PME tunisiennes

L'approche quantitative a été adoptée pour observer et interpréter les SB implantés au sein des PME tunisiennes. Ce chapitre est consacré à la présentation de tous les résultats statistiques de l'enquête réalisée auprès de 116 dirigeants de PME.

Ce travail présente un triple objectif :

Un objectif descriptif : qui consiste à repérer et décrire les systèmes budgétaires des dirigeants de PME : il fera l'objet de la première section.

Un objectif constructif : qui consiste à construire deux nouvelles variables :

La variable « taxinomie des SB » : la variable dépendante de la recherche

La variable « typologie des dirigeants » : la principale variable à expliquer.

Il fera l'objet de la deuxième section.

Un objectif explicatif : qui consiste à identifier les facteurs de contingence susceptibles d'influencer le degré de complexification des SB : il fera l'objet de la troisième section.

Section 1 : Les résultats d'une enquête descriptive

L'objet principal de cette section est de présenter et d'analyser les statistiques descriptives de l'enquête quantitative qui a été réalisée auprès de 116 PME industrielles tunisiennes. Sont d'abord présentés (1.1), les résultats relatifs aux caractéristiques de la morphologie des services intéressés par le système budgétaire, puis nous détaillerons celles caractérisant la production des données budgétaires (1.2), et enfin nous concluons en exposant celles relatives à l'utilisation de ces données budgétaires au sein de la PME tunisienne, objet de l'étude (1.3).

1. L'organisation du système budgétaire des PME tunisiennes

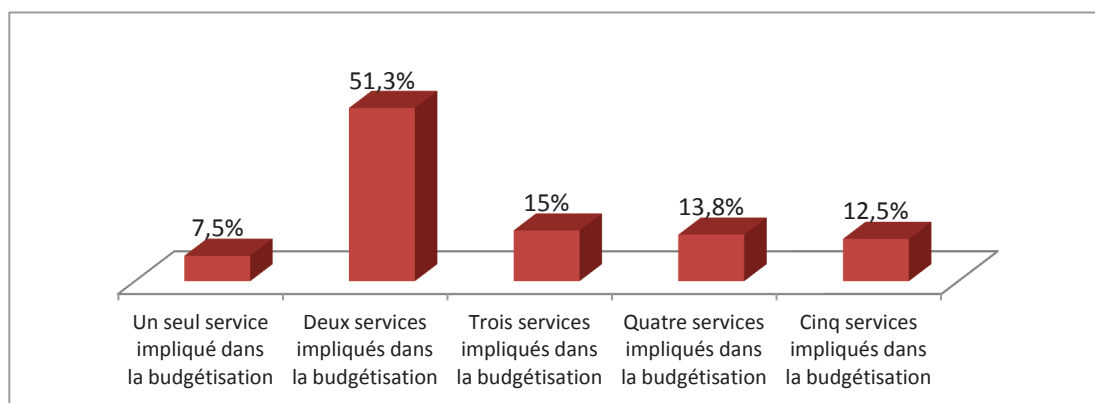
L'organisation est appréhendée à partir de quatre principales variables : la morphologie, la participation, l'informatisation et enfin la présence et le rôle du contrôleur de gestion. Voici les résultats descriptifs de ces quatre mesures de l'organisation.

Une morphologie ...variée :

Cette variable cherche à limiter le nombre de services qui sont impliqués dans le système budgétaire, plusieurs ont été présentés dans le questionnaire (service approvisionnement, commercial, production, direction, contrôle de gestion).

La moitié des PME ont seulement deux services impliqués dans la budgétisation, très peu laissent le travail budgétaire à un seul service et plus du quart des PME impliquent plus de 4 services dans le système budgétaire. Ce sont dans la plupart des cas, les entreprises les plus restreintes en taille qui n'impliquent pas un grand nombre de service, en l'absence d'un contrôleur de gestion, c'est le service financier et comptable qui se charge de préparer tous les budgets sous l'aval de la direction.

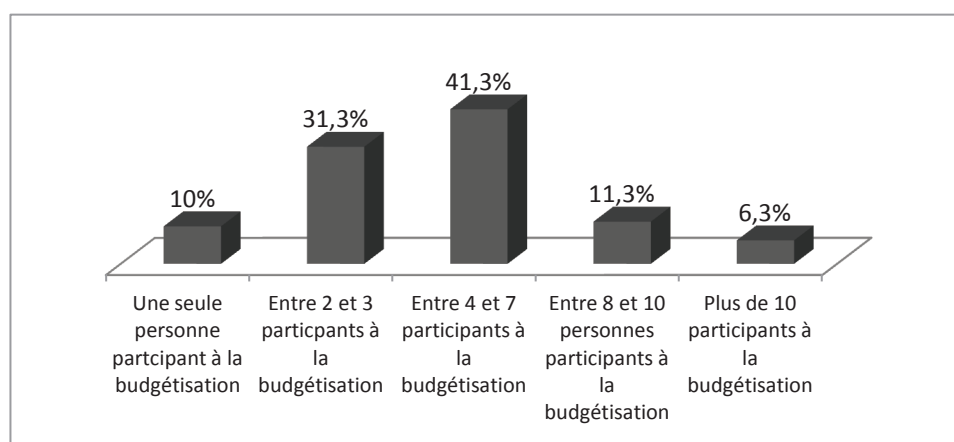
Graphique 6 : Morphologie



Une participation...homogène :

L'utilisation de cette mesure s'est inspirée des travaux sur le système d'information comptable, les auteurs comme Lavigne (1999), Lacombe-Saboly (1994), Nyengue Edimo (2006) et Mohammed (2010) ont calculé le nombre de personnes travaillant au sein du service comptable. Ici, il s'agira du nombre de personnes participant à la budgétisation, qu'importe dans quels services ils travaillent à l'origine comme c'est le cas dans la recherche de Sponem (2004).

Graphique 7 : Participation à la budgétisation



Le pourcentage des PME qui limite la préparation des budgets à une seule personne est très faible (8 PME), ce pourcentage est très limité aussi quant aux PME qui ont plus de 8 personnes qui participent à la budgétisation (14 PME).

Presque la moitié des PME font participer un nombre de personnes qui varie entre 4 et 7, ce résultat est corrélé au nombre de services participant à la budgétisation, presque chaque service concerné sollicite l'un de ses employés pour se consacrer à cette tâche.

Une informatisation...concrète :

Trois entreprises uniquement n'utilisent pas l'outil informatique dans leur travail budgétaire, sinon, l'outil informatique fait partie intégrante dans la gestion des PME tunisiennes, c'est vrai que presque 70% de celles-ci se limitent à l'Excel dans leur travail

budgétaire, ils justifient ce choix par la simplicité de l'outil et sa maîtrise parfaite par tout le personnel⁹⁷.

L'apparition de logiciel développé en interne est souvent l'initiative du personnel lorsqu'un membre de l'équipe est développeur informatique.

Un chiffre intéressant celui des 15% des PME qui utilisent un ERP, généralement ce sont les PME les plus grandes de taille, qui sont souvent entrain de suivre un contrôle qualité et qui veulent ou qui adoptent effectivement un ISO.

Tableau 25 : Types d'informatisation dans les PME

Types d'informatisation	Effectifs	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ystème budgétaire non informatisé	3	3,8	3,8
<u>Système budgétaire informatisée avec utilisation de l'Excel</u>	55	68,8	72,5
Système budgétaire informatisé avec un logiciel acquis sur marché	2	2,5	75
Système budgétaire avec un logiciel développé en interne	8	10	85
Système budgétaire avec le progiciel ERP	12	15	100
Total	80	100	100

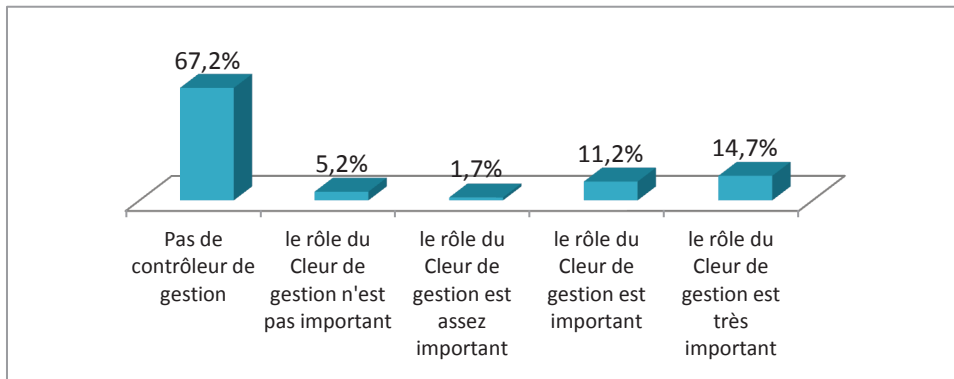
Un contrôleur de gestion...rarement présent :

Les résultats ne sont pas surprenants, l'existence d'un contrôleur de gestion au sein d'une PME reste peu fréquente, presque 70% des PME ne recrutent pas de contrôleur de gestion et c'est le service comptable et financier qui prend en charge le travail budgétaire.

Dans les 38 PME de l'échantillon qui ont recours à un contrôleur de gestion, celui-ci a un rôle important dans plus de 80% des cas. Ce résultat n'est pas surprenant non plus, les entreprises ne prennent la décision de recruter un contrôleur de gestion au sein de ~~son~~ leur équipe que lorsqu'elles sont conscientes de tout l'intérêt de son rôle.

⁹⁷ En Tunisie, pendant les trois dernières années de l'enseignement secondaire, un cours d'informatique est donné à tous les élèves et dans les universités, tous domaines confondus, les étudiants suivent obligatoirement durant leurs deux premières années des cours avancées en informatique.

Graphique 8 : le contrôleur de gestion dans les PME



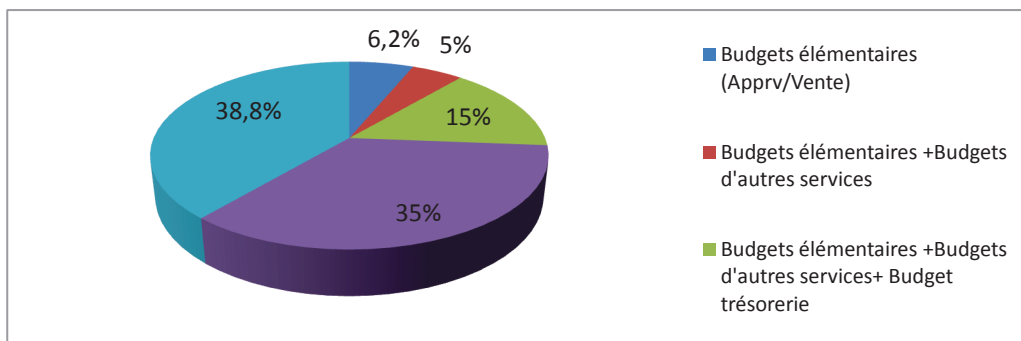
2. La production du système budgétaire des PME tunisiennes

La production est appréhendée par sept variables différentes, cette importance des variables provient inexorablement de l'importance de cette étape considérée comme essentielle dans la budgétisation.

Une importante diversité de production :

Il est à noter que lorsqu'une PME possède un système budgétaire, celui-ci est généralement complet, ainsi, 88,8% de ces PME préparent tous les budgets et plus de 70% de ces mêmes PME, préparent aussi un ou deux états prévisionnels.

Graphique 9 : Diversité de production



Un délai de production...raisonnable :

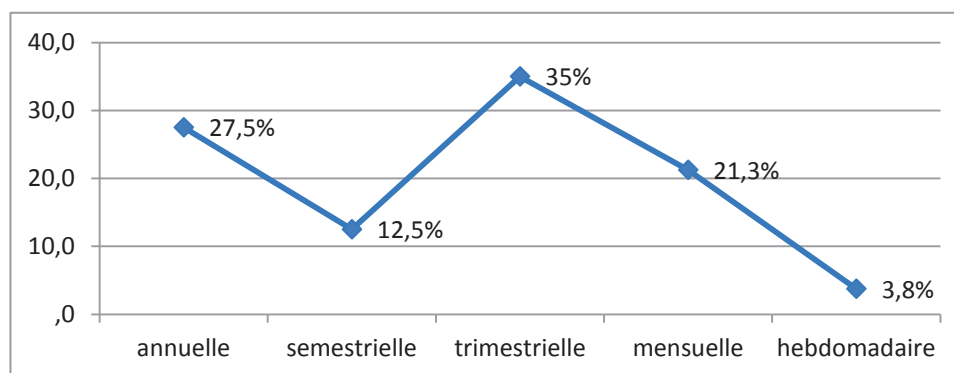
Une majorité des PME prend un temps raisonnable à préparer leurs budgets, presque les 3/4 d'entre eux précisent qu'elles ont besoin d'un délai entre 1 et 3 mois pour la

production des budgets, moins nombreuses sont les entreprises qui prennent un temps plus court (20%) ou beaucoup plus long (6,3%).

Une périodicité des prévisions balançant entre la trimestrielle et l'annuelle :

Le plus grand pourcentage des PME opte pour des budgets trimestriels (35%) ou encore annuels (27,5%), le 1/5 d'entre elles choisit le budget mensuel. Rares sont les PME qui préparent des budgets hebdomadaires (2 PME seulement).

Graphique 10 : Périodicité de prévision



Des budgets...plutôt détaillés :

Les interviewés ont pour un bon nombre décrit leurs budgets comme un outil développé où il existe un degré de détail raisonnable et ce dans presque 80% des cas, seulement 15 des 80 PME qui possèdent un système budgétaire, précisent l'aspect expéditif et abrégé de leurs budgets.

Nous rappelons que le degré de détail dans les budgets est une variable qui a été appréciée par le dirigeant : c'est le dirigeant qui perçoit si le degré de détail est sommaire ou encore très détaillé.

Tableau 26 : Le degré de détail dans les budgets

Degré de détail	Effectifs	%	% cumulé
Plutôt sommaire	10	12,5	12,5
peu développé	5	6,3	18,8
Moyennement développé	18	22,5	41,3
Bien développé	30	37,5	78,8
Très détaillé	17	21,2	100
Total	80	100	100

Une analyse des écarts ... concrète :

L'analyse des écarts suit aussi la même tendance puisque presque 80% des PME effectuent fréquemment une analyse des écarts. Cette tendance paraît logique dans des PME qui donnent de l'importance à l'élaboration des budgets : le budget est préparé par réel intérêt. L'analyse des écarts complète le travail budgétaire : l'élaboration des budgets n'a aucun sens sans l'analyse des écarts.

Tableau 27 : Une analyse des écarts concrète

Analyse des écarts	Effectifs	%	% cumulé
Absente	9	11,3	11,3
Rare	8	10	21,3
Plutôt fréquente	19	23,8	45
Fréquente	29	36,3	81,2
Complète	15	18,8	100
Total	80	100	100

Un délai de comparaison entre le prévisionnel et le réel :

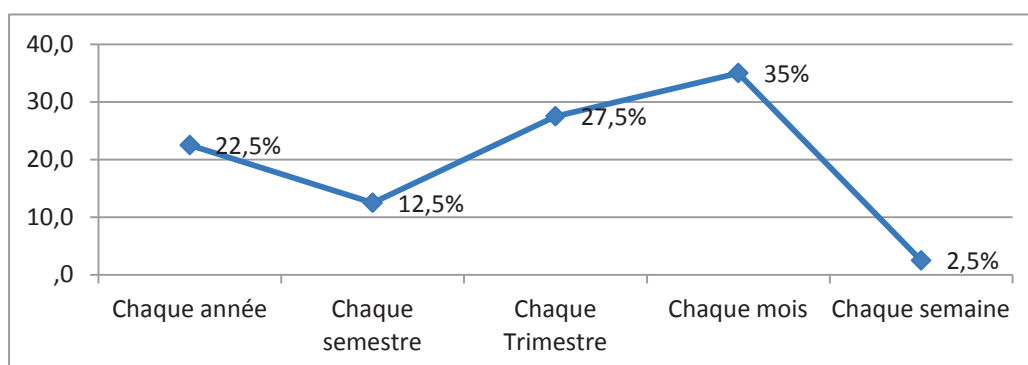
Les PME tunisiennes ont tendance à effectuer leurs comparaisons pour déclencher des actions correctives souvent chaque mois sinon chaque trimestre ou encore chaque année.

Cette importante étape de la budgétisation est appréhendée selon deux manières :

Certaines PME effectuent cette comparaison qui donnera naissance à des actions correctives à la fin de la période de budgétisation, ainsi, si une entreprise prépare généralement des budgets annuels, elle compare les chiffres réels et prévisionnels à la fin de ce trimestre pour décider d'actions correctives si l'analyse des écarts montre une faille.

D'autres PME n'attendent pas la fin de la période de budgétisation et effectuent plus fréquemment un comparatif qui alertera sur les écarts trop importants, le budget peut être trimestriel, semestriel ou annuel mais les comparaisons s'effectuent dans la plupart des cas tous les mois (35%) ou tous les trimestres (27%) si la PME adopte des budgets annuels.

Graphique 11 : Délai de comparaison entre les données réelles et les chiffres prévisionnels



3. L'utilisation du système budgétaire des PME tunisiennes

Il est clair que l'organisation de la budgétisation au sein d'une PME et la production des informations budgétaires sont très importantes pour approcher les particularités du système budgétaire au sein d'une entreprise mais celles ci doivent impérativement être complétées par une étude sur l'utilisation « effective » de l'information budgétaire :

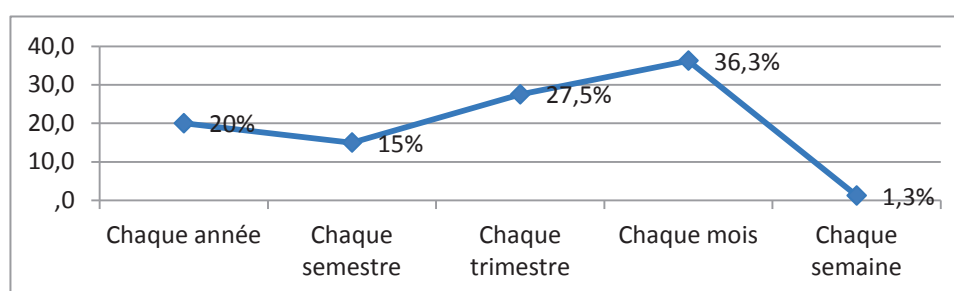
⇒ **C'est de son utilisation que l'information produite prend tout son sens.**

Pour apprécier l'utilisation, nous avons suivi maintes recherches qui se sont intéressées à l'information comptable en étudiant la fréquence, l'importance et l'intensité de l'utilisation et enfin le nombre de services utilisant l'information budgétaire.

Une utilisation qui jongle entre le mensuel et le trimestre :

Ce schéma est d'une ressemblance frappante avec celui du paragraphe 2.6 sur les comparaisons entre les chiffres réels et prévisionnels, nous pouvons confirmer que les budgets produits sont généralement utilisés dès leur disponibilité. Ceci nous rassure aussi quant à l'idée que nous avons présentée dans le paragraphe sur l'analyse des écarts : dans les PME qui préparent effectivement des budgets, elles utilisent effectivement ces budgets : la préparation des budgets est vraiment utile pour ses utilisateurs.

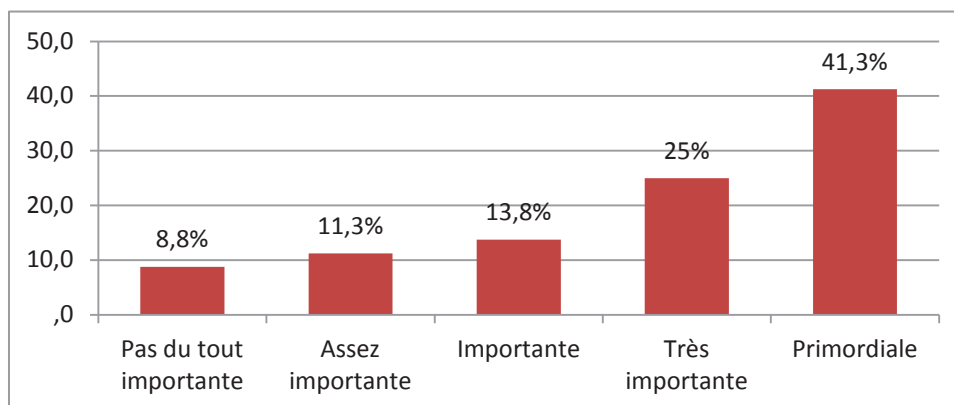
Graphique 11 : Fréquence de l'utilisation



L'utilisation est primordiale pour un grand nombre de personnes :

La question posée est directe, la personne intéressée estime-t-elle que l'utilisation des informations budgétaires est importante ? Et la réponse est sans équivoque pour la plupart, oui, elle est importante (80% des cas). Elle est même primordiale pour la moitié d'entre elles.

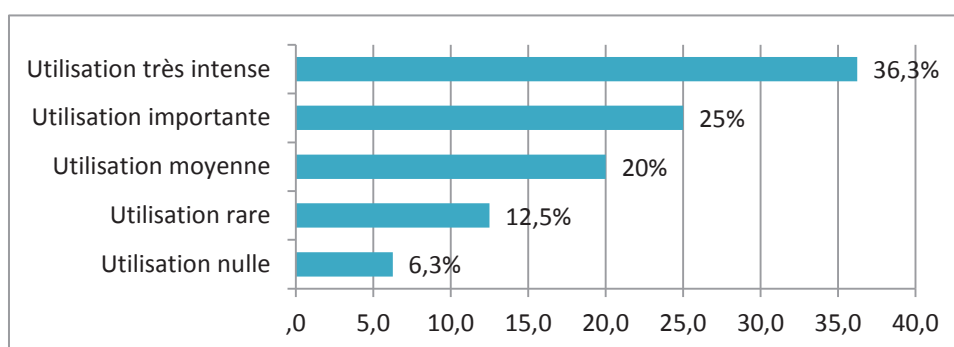
Graphique 12 : Importance de l'utilisation



L'intensité d'utilisation se confirme:

Cette utilisation souvent qualifiée d'importante doit justifier concrètement son omniprésence dans la PME, d'où cette interrogation sur l'intensité effective de cette utilisation et les chiffres confirment les résultats de la question précédente puisque l'utilisation est décrite d'intense et très importante dans plus de la moitié des cas.

Graphique 13 : Intensité de l'utilisation



De nombreux services utilisent les budgets :

La tendance de l'importance de l'utilisation des budgets ne fait que se confirmer encore plus avec cette dernière question qui porte sur le nombre de services qui utilisent cette information budgétaire dans leur gestion, il y a une seule et unique PME où il y a un seul

service qui utilise le budget à savoir le service financier et comptable, le nombre passe à 12 PME avec deux services seulement mais la grande tendance à savoir 85% des cas de PME impliquant trois, quatre ou plus de services utilisant l'information budgétaire avec un pic de 43,8% des PME où les budgets sont utilisés dans quatre services différents dans la PME.

Tableau 28 : Le nombre de services utilisant les budgets

Nombre de services utilisant les budgets	Effectifs	%	% cumulé
Un service seulement utilisant les budgets	1	1,3	1,3
Deux services utilisant les budgets	12	15	16,3
Trois services utilisant les budgets	26	32,5	48,8
Quatre services utilisant les budgets	35	43,8	92,5
Plus que quatre services utilisant les budgets	6	7,5	100
Total	80	100	100

Conclusion de la section 1

Cette première section avait pour but de décrire et d'explorer les caractéristiques retenues du SB dans les PME tunisiennes

Les statistiques descriptives nous ont permis d'avancer les conclusions suivantes :

- Dans la plupart des PME, le nombre de **personnes qui participe** à la budgétisation est **assez important**.
- Le système budgétaire est un **système informatisé par excellence**, même si la plupart des PME se limite à **l'utilisation de l'Excel : l'Excel est parfaitement adapté à la gestion budgétaire d'une PME tunisienne**.
- **Un contrôleur de gestion absent des PME tunisiennes**.
- Des budgets plutôt **détaillés** avec un délai de production raisonnable souvent **trimestriel** complétés par une **analyse des écarts concrète**.
- **L'utilisation** de l'information budgétaire est **concrète** et elle est **perçue comme importante** par le dirigeant tunisien.

Certes, l'analyse descriptive réalisée paraît indispensable et apporte effectivement des nombreux éclaircissements relatifs à la manière par laquelle le dirigeant tunisien gère son SB.

Toutefois, ces conclusions reposent uniquement sur des observations des variables retenues prises séparément et par conséquent, incapables de donner une image complète du SB seulement des images partielles.

De ce fait, cette analyse doit être complétée par une analyse typologique à caractère multidimensionnel : cette analyse identifiera les types de SB existants.

Dans la prochaine section qui enrichira la littérature avec une nouvelle taxinomie du SB, nous identifierons aussi une typologie des profils des dirigeants : principale variable à expliquer dans ce travail doctoral.

Section 2 : Construction de deux variables clés de la recherche

A ce stade, nous arrivons à l'un des principaux objectifs de notre recherche à savoir l'identification :

De la variable « degré de complexification du système budgétaire », qui n'est autre que la variable dépendante du travail statistique.

De la variable « Profil des dirigeants » : la principale variable explicative.

Nous commençons par la construction de la première classification : la taxinomie du SB selon son degré de complexification avant de passer à la celle de la deuxième classification : la typologie des différents profils des dirigeants.

Mais une explication s'impose avant d'aller plus loin : pourquoi cette différenciation entre « taxinomie » et « typologie » sachant que les deux termes sont synonymes de classification ? Quel est l'intérêt d'une classification ?

1. L'intérêt de la classification

Dans un contexte organisationnel présentant une configuration d'un grand nombre de facteurs, classer les organisations présente une alternative à l'idée qu'elles sont toutes les mêmes ou sont toutes individuellement uniques (McKelvey et Aldrich, 1983).

Il est difficile de préciser clairement à quelle époque débute l'utilisation des classifications dans l'histoire de l'humanité et dans quel domaine elles ont vu le jour la première fois, , l'homme avait à chaque fois besoin de classer pour mieux comprendre et pour pouvoir avancer dans sa quête d'apprentissage. Cette classification nécessite un niveau minimum

de connaissances sur le sujet et un approfondissement de la réflexion sur ce dernier. (Filion, 2000).

La classification permet la parcimonie, la capacité de reconnaître des structures fondamentales et les interdépendances (McKinney, 1996). Une vue d'ensemble des classifications met en évidence l'utilisation de deux approches bien distinctes à savoir la typologie et la taxinomie et avant d'explicitier la différence entre typologie et taxinomie, il est essentiel de découvrir l'origine et la définition de ces deux termes.

1.1 La typologie

Une typologie est une démarche scientifique qui consiste à définir un certain nombre de types afin de faciliter l'analyse, la classification et l'étude des réalités complexes. Larousse définit la typologie en tant que « *système de classification des individus en types physiques et/ou psychologiques où, le plus souvent, des correspondances sont établies entre les deux sortes de types* », ou encore « *un système de classification d'un ensemble de données empiriques concernant un phénomène social en types distincts* »

L'origine du terme vient du grec « *tupos* » signifiant caractère ou modèle et « *logos* » signifiant discours. La typologie concerne plusieurs domaines souvent variés ; la typologie psychologique, épistémologique, linguistique et la typologie en sciences sociales. Selon Filion (1997), « *Une typologie permet de mieux comprendre les points d'ancrage, l'ensemble du système de valeur et de pensée et de créer des repères pour comprendre la cohérence d'ensemble du comportement d'un acteur* ».

Selon Grémy et Moan (1975) « *élaborer une typologie consiste à distinguer, au sein d'un ensemble d'unités (individus, groupes d'individus, faits sociaux, etc.), des groupes que l'on puisse considérer comme homogènes d'un certain point de vue. Le contenu de cette notion d'homogénéité varie selon les auteurs et les domaines d'application ; elle se fonde généralement sur une certaine ressemblance définie à partir d'un sous-ensemble de caractéristiques servant à décrire les unités étudiées...Une typologie doit satisfaire à deux exigences supplémentaires : l'exhaustivité et l'exclusivité des types.* »

Les auteurs identifient trois méthodes de construction des typologies en sciences sociales à savoir les idéaux types, la réduction de l'espace d'attributs et l'agrégation des unités.

1. La première consiste à « construire des cas « typiques », c'est-à-dire des notions abstraites permettant de rendre compte des phénomènes réels, c'est dans la combinaison de plusieurs dimensions que l'on déduit les types-idéaux.
2. La deuxième procédure de construction de typologie se décompose en deux phases. La première consiste en « une phase d'analyse des concepts de base en leurs dimensions, afin d'élaborer un cadre de description des unités étudiées (« espace d'attributs »). La seconde est une phase de réduction de l'espace ainsi défini à un petit nombre de dimensions et de modalités sur ces dimensions, aboutissant à la typologie souhaitée.
3. La troisième procédure consiste à regrouper des unités autour d'un petit nombre d'entre elles choisies comme noyaux de la typologie. Elle consiste donc à opérer une comparaison empirique des unités observées.

Il faut noter la nuance de Marchesnay (1998) sur la typologie puisque l'auteur considère que chacune est construite au regard d'une « *logique d'action* » propre au chercheur, de ce fait, chacune d'elle prise individuellement est incomplète.

1.2 La taxinomie

Selon Larousse, il s'agit de la science des Lois et de la classification, en grec, « *taxis* » veut dire mise en ordre et « *nomos* » veut dire Loi et usage.

La taxinomie (ou taxonomie) est la science qui a pour objet de décrire les organismes et les regrouper en entités afin de les identifier puis les nommer et enfin les classer.

La taxinomie a été surtout liée à la biologie puisque le mot fut créé en 1813 par le botaniste suisse Candolle, puis elle s'est étendue à d'autres sciences entre autres les sciences humaines et les sciences de l'information, ainsi, la taxinomie est induite par les études empiriques à l'aide des méthodes quantitatives (Bailey, 1994), quant à Rich (1992), il suggère que la taxinomie est plus qu'une simple classification de groupes distincts, il s'agit plutôt d'un système de classification spécifique exprimant la similitude entre les organismes dans un monde hiérarchique, le même auteur affirme que la taxinomie permet de réduire la complexité des phénomènes empiriques à des constructions simples, elle est largement admise et elle a même servi de base empirique au développement des théories (Sabherwal et Robey, 1993) comme par exemple la théorie de l'innovation (Pavitt, 1984).

En entrepreneuriat, la taxinomie a servi de modèle empirique dans l'étude de Biga (2008) et Witmeur et Biga, (2009) qui traitent la croissance des jeunes entreprises.

La taxinomie est aussi une approche qui a connu des critiques, Miller (1996) l'a décrite comme « *déconnectée de la théorie alors que les chances de trouver des types qui éclairent les débats conceptuels sont plus fortes si ceux qui proposent des configurations sont guidés par des paradigmes théoriques* ».

1.3 « Typologie » versus « taxinomie »

La typologie et la taxinomie sont deux méthodes de classification considérées comme les plus populaires et les plus adaptées à l'analyse de configuration (Rich, 1992). Le même auteur explique que ces deux approches de classification bien que distinctes sont souvent confondues par les praticiens et les chercheurs.

Certains déclarent, clairement, qu'il n'y a aucune différence substantielle entre les deux approches ; ce ne sont que deux terminaisons qui décrivent la même méthode de classification (Burns, 1967) alors que d'autres insistent sur des différences fondamentales entre typologie et taxinomie (Bailey, 1994), selon Bailey, la typologie est une créativité humaine, elle est de nature conceptuelle, théorique quant à la taxinomie, il s'agit d'une méthode de classification purement empirique.

D'autres auteurs (Shnapper, 1999) proposent de combiner les deux analyses classificatoires, ainsi, la taxinomie classe les éléments de l'échantillon selon les caractéristiques proposées et la typologie permet de rendre intelligible les relations sociales en comparant les résultats d'une enquête à l'idée construite par le chercheur, « *ces deux méthodes se complètent en tant qu'instrument de recherche et contribuent, chacune, à sa façon à l'effort d'intelligibilité* » (Shnapper, 1999).

Une des recherches qui a réussi à combiner les deux approches est celle de Biga et Witmeur (2009), dans le contexte spécifique de la recherche sur la croissance des jeunes entreprises, cette recherche est la résultante de deux articles publiés auparavant celui de Biga (2007) et Witmeur (2008), les auteurs réunis ont décidé de combiner systématiquement l'approche conceptuelle (typologie) utilisée dans la recherche de Witmeur (2007) et l'approche empirique (taxinomie) utilisée dans celle de Biga (2008) pour pouvoir aborder conjointement le caractère multidimensionnel et dynamique de la croissance.

D'autres auteurs comme Fillon (2000) en se basant sur les définitions et l'origine de chaque terme, sont arrivés à la conclusion suivante ; en sciences de gestion, s'il s'agit de classification d'objets ou de concepts comme les entreprises, les types d'environnement, les modes d'organisation.., il s'agit d'une taxinomie et il conviendrait d'utiliser le terme typologie lorsqu'on se réfère à la classification des êtres humains.

Ce travail de recherche adoptera la définition donnée par Fillion (2000) et suivra les recherches qui sont pour une distinction entre la typologie et la taxinomie, ainsi, dans ce qui suit :

Le terme « Taxinomie» est utilisé pour décrire la classification des systèmes budgétaires et le terme « Typologie» est utilisé pour décrire la classification des dirigeants des PME

2. Une taxinomie du SB et son degré de complexification

Au premier abord, afin d'obtenir une image globale et synthétique du système budgétaire adopté dans les PME tunisiennes, un modèle caractérisant le SB est mis en relief ; le SB est basé sur trois dimensions (l'organisation, la production, l'utilisation) comprenant en tout 12 variables. Ensuite, la conception d'un système de codification s'impose permettant d'apprécier la complexification de SB de chaque PME de l'échantillon. Puis, il faut s'assurer de la fiabilité et la validité de ce nouvel instrument de mesure.

Enfin, pour aboutir à une taxinomie des SB, il faut commencer par une analyse en composante principale dans le but de réduire le nombre de variables représentant les systèmes budgétaires puis finir par une classification hiérarchique qui donnera naissance à cette taxinomie.

2.1 L'analyse unidimensionnelle de la variable « degré de complexification du SB »

Le système budgétaire dans ce travail est évalué selon trois dimensions : l'organisation du SB, la production du SB et son utilisation. Chaque dimension reçoit un score sur 20 correspondant à la somme de quatre variables caractérisant chaque dimension. Chaque entreprise peut ainsi se voir attribuer un score maximal de complexification de ses pratiques budgétaires de 60 points qui représente la somme des scores partiels de ces trois dimensions.

Tableau 29 : Degré global de complexification des systèmes budgétaires

Dimension	Variables	Items
-----------	-----------	-------

L'Organisation	Morphologie Participation du personnel Informatisation Contrôleur de gestion	4 variables, chacune mesurée sur une échelle de 5 points (20point)
La Production	Délai de la production Fréquence de la production Diversité de la production Détail des données produites	4 variables, chacune mesurée sur une échelle de 5 points (20point)
L'Utilisation	Fréquence de l'utilisation Importance de l'utilisation Intensité de l'utilisation Services utilisant les budgets	4 variables, chacune mesurée sur une échelle de 5 points (20point)
Le degré global de complexification des systèmes budgétaires est la somme du score de ces trois dimensions (60 points)		

Une nouvelle variable vient de voir le jour, née d'une conception regroupée des trois dimensions qui la construisent, cette variable est intitulée « complexification du système budgétaire ». Voici, un aperçu sur les statistiques descriptives de cette variable et des trois dimensions qui la construisent.

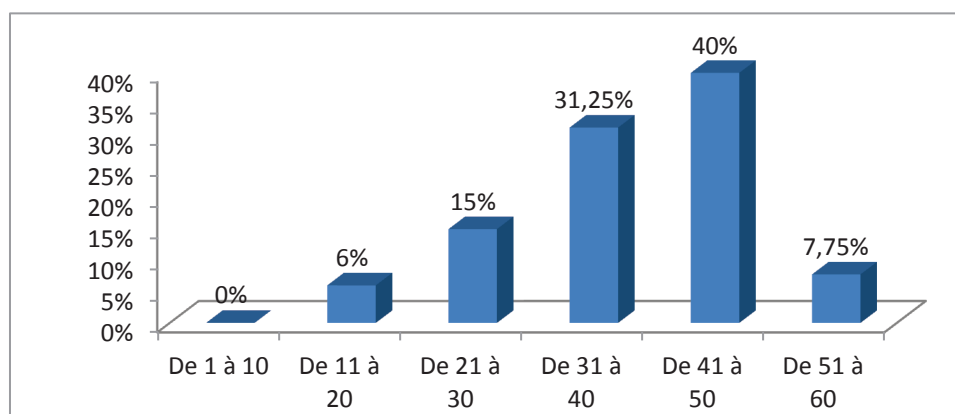
Tableau 30 : Statistiques descriptives

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
DIM Organisation	1,00	20,00	10,4321	4,54956
DIM Production	4,00	19,00	14,2250	3,95857
DIM Utilisation	5,00	19,00	13,6375	3,71532
Complexification SB	17,00	58,00	38,4125	9,65964

Pour la première dimension à savoir la dimension Organisation, elle affiche la plus grande hétérogénéité par rapport aux deux autres dimensions (production et utilisation), elle varie de 1 (une PME qui a un score de 1/20 dans l'organisation) à 20 (une PME avec un score maximum pour chaque item des quatre construisant la dimension organisation). L'écart type ne fait que confirmer cette tendance, il est de 4,549 pour l'organisation alors qu'il n'atteint pas 4 pour la production et l'utilisation (respectivement 3,95 et 3,71).

La variation est moindre dans les deux autres dimensions, qui affichent aussi des moyennes beaucoup plus importantes que la dimension organisation avec 14,22 et 13,63 contre une moyenne de 10,43 pour cette dernière.

Graphique 14 : Degré global de complexification du SIC évalué sur 60 points (classes d'amplitude de 10 points)



Ainsi, les PME tunisiennes de notre échantillon présentent des systèmes budgétaires qu'on peut juger de moyennement complexe si ce n'est pas « **plus que moyennement complexe** ». Avec une moyenne de 38,41 sur 60, cette tendance apparaît clairement dans le graphique avec 40% des PME avec un score entre 40 et 50 ce qui peut être considéré comme des PME avec « un SB plus que moyennement complexe » : De plus, presque 80% des PME tunisiennes affichent un score supérieur à 30/60.

L'entreprise présentant un système budgétaire des plus simples est considérée ainsi comme la moins complexe et possède un score de 17/60 : Aucune PME ne fait partie du premier tranchant (entre 0 et 10), celle qui affiche le score le plus important est une entreprise avec un score de 58/60.

A ce stade, il est primordial de s'assurer de la fiabilité et de la validité de l'instrument élaboré pour mesurer la complexification des systèmes budgétaires

La fiabilité des instruments de mesure multi-items de la recherche est assurée par l'alpha de Cronbach. Cette technique est souvent utilisée pour juger de l'homogénéité des échelles de mesure. Le tableau ci-dessous présente les résultats du calcul, sous SPSS, de l'alpha pour les variables retenues pour mesurer le degré de complexification des pratiques budgétaires.

Tableau 31 : Coefficients Alpha de Cronbach

Variables	Nombre d'items	Alpha de Cronbach
Organisation	4	0,878
Production	4	0,868
Utilisation	4	0,838
Degré de complexification	12	0,885

Les coefficients calculés sont très satisfaisants, tous largement supérieurs du niveau minimum, ils sont supérieurs à 0, 83. L'alpha de 12 variables mesurant la complexification des systèmes budgétaires est très élevé (0,885). L'ensemble des variables retenues a ainsi une bonne cohérence interne. Nous pouvons donc prendre la somme des scores de ces variables comme mesure synthétique du degré global de complexification du système budgétaire.

Si l'alpha de Cronbach assure la fiabilité d'un instrument de mesure, ce premier test doit être complété par un test de la validité de l'instrument de mesure. La fiabilité est une condition nécessaire de la validité. (Evrard et al, 2009)

- Après le test de fiabilité, nous sommes, donc, passés à la validité du construit élaboré pour apprécier les systèmes budgétaires : il s'agit de déterminer si les échelles élaborées convergent comme le prévoit la théorie, il s'agit donc de calculer le coefficient de corrélation de Pearson entre les items, les variables, les dimensions et le score global de complexification.

Le tableau qui suit, montre une corrélation très significative, positive et forte entre les trois dimensions composant les systèmes budgétaires et la complexification de celles-ci.

Tableau 32 : Les différentes corrélations selon le test de Pearson

		DIM Organisation	DIM Production	DIM Utilisation
DIM Organisation	Corrélation de Pearson	1	0,330**	0,457**
	Sig. (bilatérale)		0,003	0,000
DIM Production	Corrélation de Pearson	0,330**	1	0,587**
	Sig. (bilatérale)	0,003		0,000
DIM Utilisation	Corrélation de Pearson	0,457**	0,587**	1
	Sig. (bilatérale)	0,000	0,000	
COMPLEXITE	Corrélation de Pearson	0,737**	0,760**	0,793**
	Sig. (bilatérale)	0,000	0,000	0,000

Le coefficient de corrélation entre la complexification et les trois dimensions est très élevé, le moins élevé lie l'organisation à la complexification avec un coefficient de 0,737. Ce résultat permet d'avancer que les dirigeants ont réussi à instaurer une organisation au sein du système budgétaire assez complexe (informatisation importante, grande participation, maximum de services concernés) ce résultat ne fait que confirmer les tendances que nous

avons noté dans la section 1 de ce chapitre, ce coefficient est encore plus important (0,760) pour la dimension production ce qui confirme que les PME produisent rapidement et assez fréquemment des données prévisionnelles variés et détaillées et par conséquent, utilisent aussi ces données (coefficient de 0,79 pour la dimension utilisation) et ce d'une façon fréquente et intense.

2.2. Une taxinomie du système budgétaire : par quels moyens ?

Le travail effectué jusque-là est un travail unidimensionnel, certes primordial puisqu'il permet de donner naissance à cette variable synthétique, c'est aussi un travail très intéressant puisqu'il donne une certaine vision sur l'image de la complexification du système budgétaire. Cependant, pour parfaire ce travail, il semble opportun de le compléter avec une analyse typologique afin de parvenir à avoir un regard global sur la structure du système budgétaire.

Tout l'intérêt de cette taxinomie que nous tentons d'effectuer provient de l'hétérogénéité des systèmes budgétaires, il apparaît, donc, fort intéressant d'essayer de repérer une classification du SB selon la complexification de ce dernier.

Cette démarche s'effectue en deux temps, dans un premier temps, une analyse en composante principale (ACP) est effectuée sur les douze variables qui construisent la variable score et dans un second temps, une classification est réalisée afin de déterminer les types de SB existants.

2.2.1 L'analyse en composantes principales

L'analyse en composantes principales, utilisée à titre exploratoire en tant que technique d'analyse multidimensionnelle descriptive, vise à résumer l'information contenue dans un ensemble de variables selon un certain nombre d'axes factoriels (Escoffier et Pages, 1988 ; Saporta, 1996). Ces axes, appelés facteurs, correspondent à des combinaisons linéaires des variables initiales. Une analyse en composante principale (ACP) est recommandée pour réduire le nombre de variables représentant le SB et faciliter ainsi le positionnement des observations par rapport à ces variables lors de la classification dans la deuxième partie du travail.

Mais avant d'arriver aux résultats de l'ACP, Il semble logique que la première chose à vérifier lors d'une analyse factorielle est l'adéquation des données à ce type d'analyse. Il est

donc important de savoir à quel point les données représentent un ensemble cohérent pour qu'il soit raisonnable d'y rechercher des dimensions communes (Evrard et al, 2003). Deux tests permettent de vérifier si les données peuvent faire l'objet d'une analyse factorielle: le test de sphéricité de Bartlett et le test de MSA (mesure de précision de l'échantillon) de Kaiser, Meyer et Olkin souvent appelé test KMO.

En introduisant les variables dans le logiciel et en lançant l'ACP, nous vérifions en premier lieu les résultats de ces deux tests :

Tableau 33 : résultats des deux tests de la qualité de l'analyse factorielle

Mesure de précision de l'échantillonnage de Kaiser-Meyer-Olkin.		0,755
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approximé	718,168
	ddl	66
	Signification de Bartlett	0,000

Le test de sphéricité de Bartlett est « *utilisé pour tester l'hypothèse nulle que les variables ne sont pas corrélées dans la population....une grande valeur du test favorisera le rejet de l'hypothèse nulle, le test de Bartlett doit donc être significatif pour que les données soient factorisables* » (Malhotra, 1993). Dans ce cas, le test de Bartlett montre la grande qualité de l'analyse puisque sa valeur est très importante (718,17) tout en étant très significatif ($p=0,000$).

Le test de KMO permet également de tester l'adéquation de l'échantillon à l'analyse factorielle. « *Cet index compare les magnitudes des coefficients de corrélation observés à la magnitude des coefficients de corrélation partiels* » (Malhotra, 1993). Stewart (1981) cite une calibration de ce test par Kaiser et Rice :

MSA>0.90 : Merveilleux

MSA>0.80 : Méritoire

MSA>0.70 : Bon

MSA>0.60 : Médiocre

MSA>0.50 : Misérable

MSA≤0.50 : Inacceptable

Dans notre cas, l'indice KMO est supérieur à 0,7 (0,755) ce qui est considéré comme « **bon** ».

Après avoir vérifié l'adéquation des données avec l'analyse factorielle, nous sommes à priori, en mesure de vérifier les résultats de cette ACP, nous nous intéressons donc, à la qualité de représentation des variables entrées dans l'analyse, le tableau suivant montre la grande qualité de toutes les variables qui construisent la complexification du SB, aucune variable ne présente un indice inférieur à 0,5 pour qu'elle soit écartée

Tableau 34 : Qualité de représentation

Variables	Extraction
Morphologie	0,933
Participation	0,699
Informatisation	0,782
Contrôleur de gestion	0,691
Délai de production	0,788
Diversité production	0,798
Degré détail	0,772
Ecart	0,717
Fréquence utilisation	0,533
Importance utilisation	0,833
Intensité utilisation	0,925
Nombre de services	0,648

Le seul facteur qui s'approche du seuil est « Fréquence d'utilisation » avec 0,53, la plupart (7 des 12 facteurs) ont une qualité de représentation tout autour de 70%, deux facteurs ont une excellente qualité de représentation qui dépasse les 90% (La morphologie et l'intensité d'utilisation).

Le but principal de cette étape (ACP) de travail de classification est de vérifier l'adéquation des données avec l'analyse factorielle d'une part et de vérifier la qualité de représentation des variables et réduire leur nombre si nécessaire.

Ceci n'est pas nécessaire dans ce cas puisque toutes les variables comme nous venons de vérifier ont, globalement, une bonne qualité de représentation.

2.2.2 La Classification ascendante hiérarchique...

Comme nous l'avons noté, dans le chapitre précédent, nous commençons par une classification ascendante hiérarchique (CAH) qui est un processus relativement simple permettant de rassembler les observations en groupes aux caractéristiques communes. Ce choix émane essentiellement de la recherche qui s'est intéressée à ce type de classification (Diday et al, 1979 ; Benzécri, 1984)

Cette technique statistique procède de la manière suivante : chaque entreprise forme d'abord une classe. Les deux classes ayant une distance la plus petite (les plus proches) sont ensuite fusionnées pour former une nouvelle classe remplaçant les deux précédentes. Cette fusion par paires de classes va être répétée jusqu'à l'obtention d'une seule classe. La procédure statistique mobilisée produit ainsi un arbre. La coupure de cet arbre au seuil des deux nœuds consécutifs entre lesquels la variation de l'indice de niveau est la plus forte, conduit à donner un nombre de groupes.

La construction de cette taxinomie a pris en compte les douze variables construisant le SB, un arbre hiérarchique est présenté en annexe qui permet de visualiser ces groupes, l'analyse de cet arbre montre que la CAH a donné naissance à quatre groupes de PME avec des SB différents.

Nous avons procédé à un dénombrement des entreprises faisant partie de chaque groupe séparément, notre inventaire a donné les chiffres suivants :

Tableau 35 : Répartition des PME selon la CAH

Groupes	Nombre de PME
Groupe 1	58
Groupe 2	6
Groupe 3	16
Groupe 4	36

Un retour vers les manuels de base en étude économétrique (Jolibert et Jourdan, 2006 ; Thiéart, 2007 ; Evrard, 2009) ne nous rassure pas quant au résultat donné puisque, sans exception, les auteurs précisent clairement qu'il existe un seuil d'acceptation ; les groupes doivent contenir, au moins, 10% de l'ensemble de l'échantillon. Ceci est loin d'être le cas pour le groupe 2 qui ne rassemble que 7,5% de l'ensemble de l'échantillon.

De plus, les auteurs précisent que le résultat est de qualité lorsqu'il y a une certaine homogénéité entre le nombre d'observations de chaque groupe, or dans notre cas, nous avons un groupe contenant 58 PME contre deux autres groupes avec un nombre de PME dérisoire (16 et même 6 PME).

Ceci nous mène aux trois principales critiques faites souvent à la classification hiérarchique :

1. Elle est très sensible à l'univers des objets à classer, au traitement préparatoire des données et elle est pour ce, susceptible de créer des classes qui ne correspondent pas vraiment à la réalité (Thiéart et al, 2007).
2. D'un point de vue théorique, elle procède à la recherche d'une succession de sous optimum et non à celle d'un optimum global, ce procédé ne prouve pas que la classification donnée soit la meilleure (Evrard et al, 2009).
3. D'un point de vue pratique, la classification hiérarchique n'est pas adaptée quand le nombre d'objets à classer est important c à d dépassant la centaine (Evrard et al, 2009)

Les résultats non satisfaisants ajoutés à toutes les critiques faites dans les textes nous mènent vers l'exploration d'une autre méthode fortement conseillée pour une analyse typologique à savoir la classification non hiérarchique permettant de pallier à ces inconvénients.

2.2.3 ... ou une classification non hiérarchique ! :

La méthode de classification non hiérarchique (CNH) vise à constituer k groupes à partir de n individus de départ, on distingue deux méthodes principales de classification qui sont en réalité deux niveaux d'une même approche : la méthode des centres mobiles et la méthode des nuées dynamiques (Carricano, 2008).

Le choix de l'une ou de l'autre émane d'un constat simple : la méthode des nuées dynamiques est une généralisation de la méthode des centres mobiles qui permet une convergence plus rapide et parfois même possible avec une simple itération, ce qui peut être très utile sur de gros volumes de données.(Tufféry, 2006).

Avant d'aller plus loin et lancer le travail statistique sur SPSS, il est primordial de passer par une première étape à savoir la préparation des données ; cette étape est primordiale pour s'assurer de la qualité de la typologie donnée.

Il faut se prémunir contre l'interdépendance des variables qui fausserait les classifications : les variables non corrélées ont toutes un poids égal à 1 dans le calcul de l'indice de proximité mais quand elles sont corrélées, elles ont un poids plus important et prennent ainsi, une importance exagérée dans les résultats (Jolibert et Jourdan, 2006).

Pour pallier à ce risque de biais, il est primordial d'effectuer une standardisation des variables, mathématiquement, il s'agit de soustraire à la valeur d'une variable sa moyenne arithmétique puis de la diviser par son écart type (Carricano, 2008).

La standardisation à un double avantage :

- ◆ D'une part, elle résout ce problème de poids des variables ce qui rassure quant à la qualité de la typologie
- ◆ D'autre part, elle résout le souci de l'existence de variables qualitatives dans l'étude : les économètres précisent que la méthode des nuées dynamiques ne peut être adoptée que lorsque les variables sont quantitatives, ceci est loin d'être le cas pour notre étude (toutes nos variables sont qualitatives), la standardisation remédie à cet obstacle puisque toutes les variables, après standardisation deviennent quantitatives.

Le lancement de la méthode « *nuées dynamiques* » sur le logiciel SPSS donne le résultat suivant :

Tableau 36: Répartition des PME selon la méthode des nuées dynamiques

Classe	1	36
	2	24
	3	20
	4	36
Total		116

Deux points nous rassurent quant à la fiabilité de notre décision de passer de la CAH à la CNH :

- ◆ Un équilibre (en nombre) acceptable entre les différents groupes
 - ◆ Les quatre groupes contiennent à chaque fois plus de 10% de l'ensemble de l'échantillon.
- ⇒ **La taxinomie des PME selon leur système budgétaire donne naissance à quatre groupes d'entreprises parfaitement distincts.**

Les nuées dynamiques ont réussi à départager l'échantillon principal des 116 PME en quatre sous échantillons de PME ayant chacun un SB particulier. Le premier groupe rassemble 36 PME, le deuxième regroupe avec 24 PME, le troisième groupe rassemble 20 PME et enfin le quatrième groupe avec 36 PME.

Le tableau ANOVA donné par le lancement de la méthode des nuées dynamiques sur SPSS, permet de vérifier l'existence d'un lien de causalité entre un ensemble de variables explicatives et la variable expliquée, mais dans notre cas, le but de ce tableau est la mise en évidence des variables les plus discriminantes pour la constitution des classes ou encore la détection des variables n'ayant aucun effet sur la constitution des classes (Jourdan et Jolibert, 2006).

Tableau 37: ANOVA

	Classe		Erreur		F	Signification
	Moyenne des carrés	ddl	Moyenne des carrés	ddl		
Morphologie	32,397	3	0,159	112	203,755	0,000
Participation	29,827	3	0,228	112	130,902	0,000
Informatisation	26,309	3	0,322	112	81,689	0,000
Contrôleur de gestion	34,143	3	0,112	112	304,222	0,000
Délai de production	28,947	3	0,739	112	114,685	0,000
Fréquence de production	64,419	3	0,251	112	115,142	0,000
Diversité de production	32,250	3	0,163	112	197,927	0,000
Détail de production	31,298	3	0,188	112	166,085	0,000
Fréquence d'utilisation	30,577	3	0,208	112	147,185	0,000
Importance d'utilisation	29,678	3	0,232	112	128,004	0,000
Intensité d'utilisation	33,626	3	0,126	112	266,701	0,000
Services utilisant les budgets	106,501	3	0,277	112	384,724	0,000

La lecture du tableau mène aux conclusions suivantes :

- ◆ Toutes les variables ont un effet significatif sur la constitution des classes ($p=0,000$).
- ◆ Une lecture de la colonne du test de significativité de F montre que les variables ont un impact plus au moins proche sur la complexification du SB (entre $F = 81,689$ et $F = 384,724$) : c'est la dimension utilisation (avec deux de ces quatre variables) qui a le plus d'impact sur la variable à expliquer, dans une moindre mesure, la morphologie avec $F = 203,755$ et la diversité de production avec $F = 197,927$ qui

peuvent être considérées comme les variables ayant à priori un grand impact sur la variable à expliquer.

Il est à noter que dans la méthode des nuées dynamiques, c'est le chercheur qui choisit le nombre de groupes, une étape de « tâtonnement » durant laquelle le chercheur essaiera plusieurs possibilités et choisira le nombre de groupe donnant le résultat le plus pertinent.

Quand le nombre de groupes est fixé, la méthode des nuées dynamiques permet aussi d'identifier chaque entreprise : elle attribue à chaque ligne de la base de données le numéro du groupe auquel elle appartient.

Sauf que cette méthode ne donne aucun descriptif, aucune information sur les spécificités de chaque groupe, un travail descriptif vient parfaire l'analyse typologique : il s'agit de construire des sous échantillons, chaque sous échantillon contient les entreprises appartenant à un même groupe puis une analyse descriptive s'effectue pour identifier les caractéristiques de chaque groupe. (Annexe 18)

La méthode des nuées dynamiques renforcée par l'analyse descriptive a donné naissance à quatre groupes de système budgétaire :

- ◆ Le premier groupe est caractérisé par un système budgétaire absent : il s'agit de 36 PME qui n'avaient aucune politique prévisionnelle : aucun système budgétaire n'existe dans ces PME
- ◆ Le deuxième groupe est caractérisé par un système budgétaire rudimentaire ou encore simple : il s'agit de 24 PME ayant un système budgétaire peu élaboré ayant un score de complexification compris entre 17 et 30 (sur un total score de complexification de 60). Ce sont des PME dont les budgets font partie de leur système de gestion sauf que leur organisation, leur production et leur utilisation reste limité et peu élaboré.
- ◆ Le troisième groupe est caractérisé par un système budgétaire moyennement complexe : il s'agit d'une vingtaine de PME dont le score de complexification du système budgétaire est compris entre 31 et 44.
 - ◆ Le quatrième groupe est caractérisé par un système budgétaire élaboré : il s'agit de 36 PME dont le score de complexification est des plus complexes avec un score des plus élevés entre 48 et 58 points.

2.3. Fiabilité et validité de la taxinomie

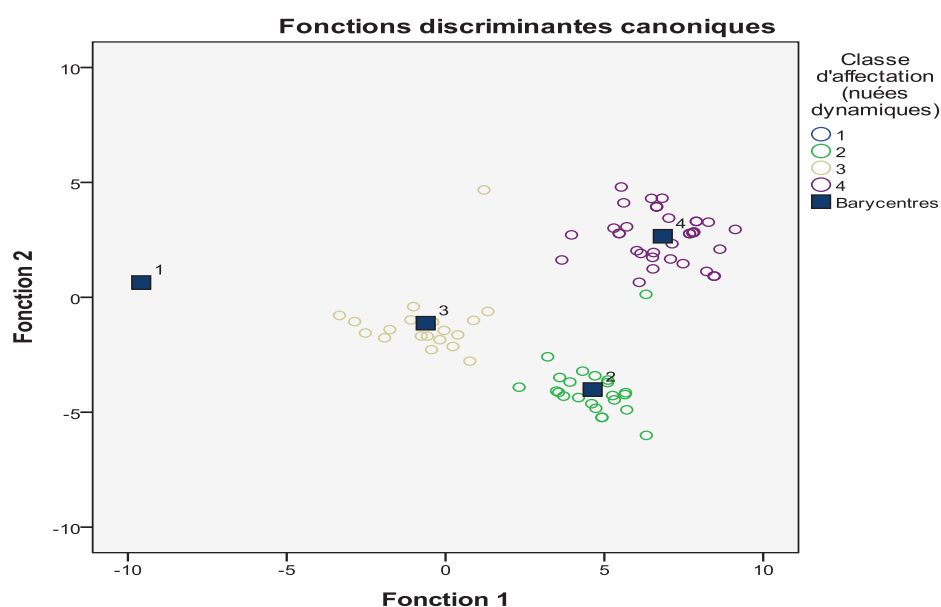
L'analyse discriminante permet de s'assurer de la fiabilité de la taxinomie, il s'agit d'une technique qui vise la description et l'explication pour décrire l'appartenance à des groupes prédéfinis d'un ensemble d'observations (individus, ...) à partir d'une série de variables. Le lancement sur SPSS de l'analyse discriminante donne naissance à quatre groupes de SB dont le nombre est identique à celui de la méthode des nuées dynamiques.

Tableau 38: Probabilité des groupes selon l'analyse discriminante

Classes d'affectation	A priori	Observations utilisées
1	0,25	36
2	0,25	24
3	0,25	20
4	0,25	36
Total	1	116

Voici un graphique qui visualise la répartition des quatre groupes :

Graphique 16 : Schéma de l'analyse discriminante



Dans ce travail, nous avons choisi, une des quatre manières énoncées par Chandon et Pinson (1981). **Nous validons ce travail typologique théoriquement, à partir de l'homogénéité des résultats donnés : les groupes donnés par l'analyse typologique sont composés d'entreprises ayant des SB fort similaires d'un groupe à un autre.**

3. La construction de la variable explicative principale : la typologie des dirigeants tunisiens

Dans la PME, les auteurs s'accordent à dire que le dirigeant est l'un des principaux personnages de l'entreprise, si ce n'est la personne clé (Fallery, 1983 ; Fillion, 1991 ; Julien et Marchesnay, 1996). L'intérêt accru pour cet acteur dans une entreprise est lié à son omniprésence : dans la plupart des cas, le chef d'entreprise crée sa propre « boîte » et celle-ci se fraye un chemin dans son secteur d'activité par ses efforts, ses compétences, ses expériences et ses relations personnelles ; la PME ne fait qu'un avec son dirigeant.

Deakins (1996) envisage trois façons d'aborder l'entrepreneuriat dans les recherches en sciences de gestion. Il propose d'étudier soit le rôle de l'entrepreneur, soit l'influence de l'environnement social, soit la personnalité de l'entrepreneur : Notre étude retient cette dernière approche, l'entrepreneur constitue ainsi un champ de recherche à part entière au sein même du domaine de l'entrepreneuriat.

Dans cette recherche, nous tentons à ce stade, de pousser le travail plus loin, en l'enrichissant avec la réalisation de cette typologie qui donnerait naissance à différents profils du dirigeant : l'objectif est d'apprécier comment un profil plus qu'un autre impacte la complexification d'un système budgétaire dans une PME.

Cette section contient deux parties principales : nous commençons par une enquête descriptive qui caractérise les 116 dirigeants interrogés pour cette étude (Section 1). Puis, nous décrivons les outils statistiques donnant naissance à la typologie : nous commençons par une analyse en composantes principales qui ne retiendra que les variables les plus significatives puis nous continuons avec la méthode des nuées dynamiques qui mettra en exergue les différents profils de dirigeants (Section 2).

3.1. Les résultats d'une enquête unidimensionnelle

Etant la principale source d'informations et l'objet essentiel de cette recherche, voici un descriptif récapitulatif sur les dirigeants de l'échantillon.

Le genre :

La première question posée s'intéresse au genre du dirigeant de l'entreprise, notre échantillon ne s'éloigne pas des chiffres officiels qui montrent la grande disparité entre le pourcentage des hommes et des femmes chefs d'entreprises.

La Tunisie ne diffère pas des autres pays maghrébins. Une recherche effectuée par l'Association des Femmes chefs d'Entreprises au Maroc (2010), donne les chiffres de trois pays de Maghreb à savoir le Maroc, la Tunisie et l'Algérie :

Tableau 39 : Statistiques des femmes entrepreneurs dans trois pays du Maghreb

	Tunisie	Maroc	Algérie
Nombre de femmes chefs d'entreprises	18.000	16837	9439
Pourcentage par % au total du nombre d'entreprises	16,35%	15%	3%

En France, les femmes représentent **29%** des créateurs d'entreprise⁹⁸, quant aux chiffres de l'Union Européennes, **32,3%** des cadres de directions et dirigeants d'entreprises privées sont des femmes, le pourcentage le moins important est celui de **9,7%** à Chypre⁹⁹.

Notre échantillon ne s'éloigne pas des chiffres nationaux et internationaux (essentiellement du Maghreb) avec un pourcentage peu important des femmes dirigeantes de PME industrielles tunisiennes de la région du Sahel.

Tableau 40 : Statistiques descriptives du genre dans l'échantillon

	Effectifs	Pourcentage
Masculin	105	90,5%
Féminin	11	9,5%
Total	116	100%

Le pourcentage des femmes chefs d'entreprises de l'échantillon n'atteint pas les 10%, ce chiffre est au dessous de la moyenne présentée plus tôt qui est de plus de 16%, cette différence est imputable à deux facteurs :

- ◆ D'après l'étude de l'AFEM (2010), « *Les femmes sont très présentes dans le secteur de services essentiellement et aujourd'hui, elles s'intéressent de plus en plus aux nouvelles technologies de l'information* »

⇒ Avec notre échantillon composé d'entreprises industrielles, il est plus difficile de rencontrer de femmes chefs d'entreprises

⁹⁸ Wach N., Kerjosse R., Neiss M., « Créations et créateurs d'entreprises. Première interrogation 2006, profil du créateur », in Insee résultats, n° 34, février 2008 et Insee, Enquête SINE, 2006. Traitement : APCE – Observatoire

⁹⁹ Sources : enquêtes sur les forces de travail, Eurostat, in Chiffres Clés 2010, l'égalité entre les femmes et les hommes, tab. 13, p.21

Les deux références selon le site : <http://www.observatoire-parite.gouv.fr/egalite-professionnelle/reperes-statistiques-31/>

- ◆ Les femmes chefs d'entreprises sont plus concentrées dans le grand Tunis.

A cause du pourcentage « dérisoire » des femmes-dirigeants faisant partie de l'échantillon, nous avons été contraints d'éliminer cette variable dans le travail statistique.

L'âge du dirigeant :

Les dirigeants ont été répartis sur cinq piliers de 10 ans chacun, le premier pilier contient les dirigeants de moins de 35 ans et le cinquième pilier, les dirigeants de plus de 65 ans.

Tableau 41 : Statistiques descriptives de l'âge des dirigeants de l'échantillon

Piliers	Effectifs	%
Moins de 35 ans	13	11,2
Entre 35 et 45 ans	38	32,8
Entre 46 et 55 ans	38	32,8
Entre 56 et 65 ans	21	18,1
Plus de 66 ans	6	5,2
Total	116	100

Nous remarquons que ce sont les dirigeants entre 35 et 55 ans qui sont les plus présents, concentrant ensemble plus de 65% de l'échantillon, puis presque le 1/5 de l'échantillon (21 dirigeants) ont entre 56 et 65 ans ; ces trois piliers forment la majorité écrasante de l'échantillon avec 85%. Le plus jeune dirigeant n'a que 28 ans, quant au doyen de l'échantillon, il a 71 ans.

Le niveau de formation du dirigeant :

Le niveau de formation des dirigeants peut être considéré comme hétérogène, ceux qui ont le niveau du baccalauréat et moins sont presque de 40% et ceux qui ont une formation universitaire complète (à partir de Bac +4) concentrent presque 45%. Les autodidactes représentent 10% de l'échantillon et les titulaires d'un master et plus sont de 15,5%. Il est à signaler que le plus gros pourcentage est détenu par les maîtrisards (37,9%).

Tableau 42 : La répartition des dirigeants selon le niveau de formation

Piliers selon le niveau de formation	Effectifs	%
Autodidacte	11	9,5
Moins que le BAC	22	19
Baccalauréat	11	9,5
Bac +2	10	8,6
Maîtrise	44	37,9
Bac+5 et plus	18	15,5
Total	116	100

Le type de formation du dirigeant :

En considérant que les 45 dirigeants qui n'ont pas de niveau universitaire font partie d'un seul pilier appelé « sans formation précise », nous avons partagé les 71 dirigeants qui restent sur les deux autres piliers à savoir : une formation gestionnaire et une formation non gestionnaire.

Tableau 43 : La répartition des dirigeants selon le type de formation

Piliers selon le type de formation	Effectifs	%
Formation en sciences de gestion	42	36,2
Formation dans une autre discipline	29	25
Sans formation précise	45	38,8
Total	116	100

L'échantillon est hétérogène avec des pourcentages assez proches entre les trois types de formations.

L'expérience du dirigeant :

L'échantillon est essentiellement composé d'entreprises ayant des dirigeants dont l'expérience est supérieure à une décade puisque plus de 70% ont une expérience de 10 ans, comme cette entreprise de fabrication de sucre dont le dirigeant est ~~sur~~ à sa tête depuis le décès de son propre père en 1972, il cumule ainsi, une expérience de presque 40 ans.

Tableau 44 : La répartition des dirigeants selon leur expérience

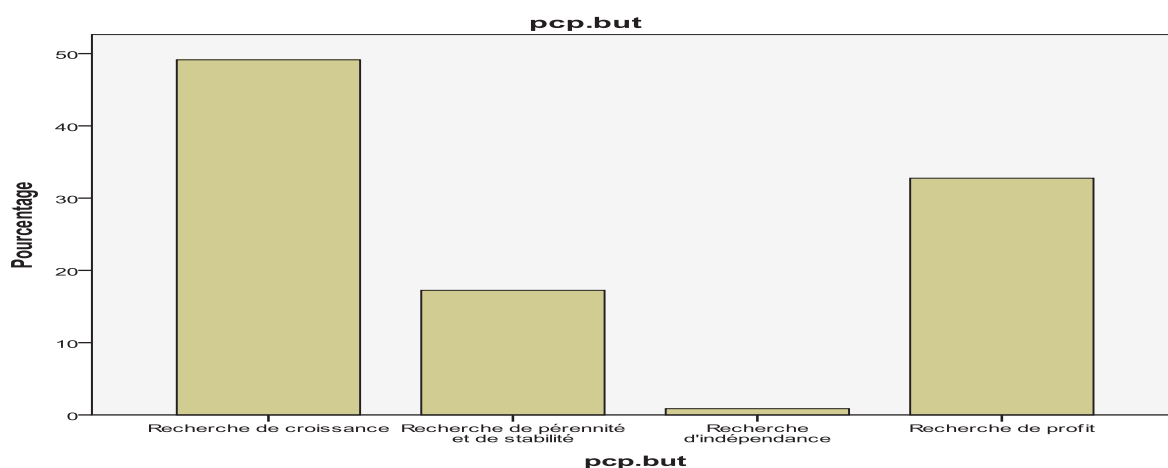
Piliers selon l'expérience du dirigeant	Effectifs	%
Moins de 5 ans	10	8,6
Entre 5 et 10 ans	23	19,8
Plus de 10 ans	83	71,6
Total	116	100

Le principal but :

Pour apprécier la tendance des réponses des dirigeants quant au principal but qu'ils choisissent, voici un schéma qui montre que presque la moitié des 116 dirigeants de l'échantillon visent en premier lieu la croissance de leur entreprise, en second lieu, c'est la quête du profit qui intéresse environ 35% des dirigeants, ce qui est frappant est le pourcentage de dirigeants qui cherchent l'indépendance (0,9%), ce pourcentage est aisément explicable, nous portons notre attention vers des PME propriété d'une personne,

dont l'ambition était l'indépendance avant la création de l'entreprise, en ayant sa propre affaire, et elle a réussi à atteindre l'indépendance.

Graphique 16 : La répartition des dirigeants selon leur principal but



3.2. Typologie des dirigeants

Notre ambition nous pousse à avancer encore dans ce chemin de découverte de l'homme dans l'entreprise. Nous tentons dans cette partie d'exploiter les outils statistiques qui permettent de faire émerger les différents profils des dirigeants de PME tunisiennes.

Nous allons commencer par une analyse en composante principale puis nous enchaînerons avec une classification non hiérarchique à savoir la méthode des nuées dynamiques.

3.2.1 L'analyse en composantes principales

L'objectif principal de cette analyse est de simplifier les données en mettant en évidence un nombre réduit de facteurs clés. Une analyse en composante principale (ACP) est recommandée pour réduire le nombre de variables représentant le dirigeant et faciliter ainsi le travail typologique qui suit.

En introduisant les variables dans le logiciel et en lançant l'ACP, nous vérifions en premier lieu les résultats des deux tests de qualité : Test de Bartlett et Indice de KMO.

Tableau 45: Résultats des deux tests de la qualité de l'ACP

Mesure de précision de l'échantillonnage de Kaiser-Meyer-Olkin.		0,562
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approximé	203,873
	ddl	45
	Signification de Bartlett	0,000

Le test de sphéricité de Bartlett a une qualité plutôt moyenne dans l'analyse puisque sa valeur n'est pas très importante (203,873) mais le test reste parfaitement significatif avec un p-value de ($p=0,000$).

Le test de KMO donne un coefficient de 0,562 ; un chiffre qui peut être décrit comme misérable ($MSA > 0.50$: Misérable), selon Kaiser et Rice (Stewart, 1981). Malgré cette description négative, le test reste significatif puisque l'indice de KMO est supérieur à 0,5.

En regardant de plus près la qualité de représentation des variables entrées dans l'analyse, le tableau suivant montre la qualité de toutes les variables qui construisent la complexification du SB : 9 des variables de l'étude ont une « bonne » qualité variant entre 0,528 et 0,774 , une seule variable présente un indice inférieur à 0,5 et doit être écartée à savoir : la variable « principal but du dirigeant ».

Tableau 46: Qualité de représentation

	Initial	Extraction
Expérience du dirigeant	1,000	0,620
Type de formation du dirigeant	1,000	0,774
Niveau de formation du dirigeant	1,000	0,740
Principal but	1,000	0,269
Individualité/Collectivité	1,000	0,620
Distance au pouvoir	1,000	0,679
Masculinité /Féminité	1,000	0,619
Aversion au risque	1,000	0,744
Orientation	1,000	0,754
Age du dirigeant	1,000	0,528

Le seul facteur qui s'approche du seuil est « Age du dirigeant » avec 0,528, 4 des 8 facteurs restants ont une qualité de représentation autour de 60%, et les 4 autres ont une bonne qualité de représentation dépassant les 70% : c'est la formation du dirigeant (type et niveau), l'aversion au risque et l'orientation qui sont les plus représentatifs.

Le but de cette étape (ACP) dans la classification est de vérifier l'adéquation des données avec l'analyse factorielle d'une part et de vérifier la qualité de représentation des variables et réduire leur nombre si nécessaire, c'est effectivement le cas à ce stade avec le facteur « principal but » à éliminer : cette variable présente une mauvaise qualité de

représentation (0,269) nettement inférieure au seuil du 0,5 considéré comme un minimum acceptable pour garder une variable dans la constitution d'un profil.

Le même travail est refait en n'introduisant dans la nouvelle ACP que les neuf variables représentatives à partir de la première ACP. Après une vérification de la qualité de l'analyse, voici le tableau regroupant la qualité de représentation.

Tableau 47 : Qualité de représentation (Deuxième ACP)

	Initial	Extraction
Expérience du dirigeant	1,000	0,620
Type de formation du dirigeant	1,000	0,813
Niveau de formation du dirigeant	1,000	0,801
Individualité/Collectivité	1,000	0,610
Distance au pouvoir	1,000	0,705
Masculinité /Féminité	1,000	0,617
Aversion au risque	1,000	0,717
Orientation	1,000	0,818
Age du dirigeant	1,000	0,534

Première remarque à faire : aucune variable ne sera éliminée puisque toutes les variables affichent toutes un coefficient de plus de 0,5, elles ont donc une bonne qualité de représentation. Il est à remarquer aussi que presque toutes les variables affichent un coefficient plus important dans la nouvelle ACP que dans l'ancienne (de 0,679 à 0,705 pour la distance au pouvoir et de 0,740 à 0,801 pour le niveau de formation). De plus, trois des neuf facteurs affichent une excellente qualité de représentation puisqu'elles dépassent les 80%.

3.2.2 La classification non hiérarchique

Comme il a été précisé plus tôt, cette méthode vise à constituer k groupes à partir de n individus de départ, en essayant d'optimiser un indice global mesurant la qualité de la classification : la méthode des nuées dynamiques permet une convergence plus rapide et parfois même possible avec une simple itération, ce qui est très utile sur de gros volume de données.(Tufféry, 2006), ceci est effectivement le cas dans cette recherche : la méthode des nuées dynamiques est fortement recommandée lorsque le nombre d'observations dépasse la centaine ce qui est le cas de notre échantillon (116 observations).

Le lancement de la méthode « *nuées dynamiques* » sur le logiciel SPSS donne le résultat suivant :

Tableau 48 : Nombre d'observations dans chaque classe

Classe	1	40
	2	51
	3	25
Total		116

⇒ **La typologie des dirigeants donne naissance à trois profils de dirigeants parfaitement distincts.**

Ce résultat concis mais très clair ne laisse aucun doute sur les retombées de ce travail de recherche : l'outil statistique utilisé a donné naissance à une répartition de l'échantillon en trois groupes ; les dirigeants tunisiens sont répartis en trois profils différents, chaque profil a ses propres caractéristiques sociales, professionnelles et culturelles. Ces trois profils sont présentés en détail plus tard dans l'étude.

Sur SPSS, effectuer la méthode des nuées dynamiques permet de répartir un seul échantillon en plusieurs sous échantillons ayant les mêmes particularités : ceci n'est pas le seul résultat affiché puisqu'un tableau ANOVA est donné par cette méthode. Avant d'expliquer les résultats donnés par l'ANOVA, il est primordial de faire une meilleure connaissance avec cette analyse de la variance.

L'analyse de la variance entre dans le cadre général du modèle linéaire, elle a pour objectif de vérifier l'existence d'un lien de causalité entre un ensemble de variables explicatives et une variable expliquée.

Voici le tableau ANOVA donné par le lancement de la méthode des nuées dynamiques sur SPSS :

Tableau 49 : ANOVA

	Classe		Erreur		F	Signification
	Moyenne des carrés	ddl	Moyenne des carrés	ddl		
Expérience du dirigeant	2,954	2	0,965	113	3,060	0,051
Type de formation du dirigeant	41,641	2	0,281	113	148,357	0,000
Niveau de formation	41,779	2	0,278	113	150,151	0,000
Individualité/Collectivité	13,805	2	0,773	113	17,851	0,000
Distance au pouvoir	5,101	2	0,927	113	5,500	0,005
Masculinité/Féminité	19,069	2	0,680	113	28,034	0,000
Incertitude face au risque	3,678	2	0,953	113	3,861	0,024
Orientation LT/CT	5,318	2	0,924	113	5,758	0,004
Age du dirigeant	1,720	2	0,987	113	1,742	0,180

Ce tableau permet de tirer les conclusions suivantes :

Les variables les plus discriminantes à savoir celles qui ont une influence significative sur la constitution des classes sont les variables « Niveau de formation du dirigeant »

($F=150,151$; $p=0,000$), et « Type de formation » ($F= 148,357$, $p= 0,000$) viennent en tête de liste suivies plus loin des variables « Individualité/Collectivité » et « Masculinité/Féminité » avec un F respectif de ($F=17,851$; $p=0,000$) et ($F= 28,034$; $p=0,000$), au troisième rang, les variables « Incertitude face au risque », « Distance au pouvoir » et « Orientation » ont aussi un effet significatif sur la variable à expliquer avec un F peu important.

Quant aux variables n'ayant aucune influence sur la constitution des classes, il n'y en a qu'une seule : « L'âge du dirigeant ».

L'analyse de la variance nous permet de finaliser au mieux la description des trois profils des dirigeants, où il est impératif de comprendre que cette dernière variable ne montrerait pas de grandes distinctions d'un profil à un autre et qu'il faut l'écartier du descriptif des trois profils des dirigeants, de plus, cette analyse nous éclaire sur les quatre variables ayant le plus d'impact sur la classification à savoir : le niveau de formation, le type de formation, l'individualité/collectivité et la masculinité/féminité.

L'analyse descriptive effectuée sur les trois sous échantillons donnés par la méthode des nuées dynamiques a permis de présenter un tableau visualisant les particularités de chaque groupe c.-à-d. chaque profil.

Le travail statistique effectué permet de distinguer, parmi les 116 dirigeants de PME interrogés, trois sous-échantillons contenant respectivement 51, 44 et 21 dirigeants :

Profil 1 : Ce groupe contient le plus important nombre de dirigeants (51 soit presque 43% d'entre eux). Plus de la moitié disposent d'un niveau de formation supérieur ou égal à la maîtrise (Bac +4). La majorité est titulaire d'un diplôme en sciences économiques ou sciences de gestion. Ils ont le plus souvent entre 35 et 45 ans : ils sont les plus jeunes de l'échantillon. Ces dirigeants tunisiens du profil 1 ne sont ni « féminins », ni collectivistes, ni ayant un faible contrôle de l'incertitude : Ce profil de dirigeant tunisien s'éloigne fortement de celui dressé par Hofstede.

Profil 2 : Ce groupe rassemble 44 dirigeants (soit 37% de l'échantillon). Il est composé de dirigeants ayant pour la plupart un âge compris entre 45 et 65 ans et un niveau de formation

qui ne dépasse pas Bac+2. Leur type de formation (gestionnaire ou non gestionnaire) est en revanche très variable.

Profil 3 : Ce groupe rassemble un nombre moins important de dirigeants (22 soit 20% de l'échantillon). Il est composé de dirigeants ayant, pour la plupart, un âge compris entre 45 et 71 ans, disposant d'une formation de niveau peu élevé. Ces dirigeants du profil 3 sont ceux qui s'apparentent le plus aux dimensions attribuées par Hofstede au monde arabe.

3.3. Fiabilité et validité de la typologie

Dans la mesure où l'analyse typologique demeure une technique « heuristique », elle peut aboutir à des groupes qui n'ont pas de signification particulière, même lorsque les critères de validation statistique sont réunis. (Jourdan et Jolibert, 2006)

Il est donc, impératif de vérifier la fiabilité et la validité externe de la solution obtenue bien qu'il s'agisse d'une étape souvent difficile à réaliser.

Pour nous rassurer quant à la fiabilité de la typologie, nous avons lancé la méthode « analyse discriminante » qui n'est autre qu'une technique visant la description et l'explication pour décrire l'appartenance à des groupes prédéfinis d'un ensemble d'observations (individus...) à partir d'une série de variables.

Cette analyse discriminante a donné naissance à son tour à trois groupes de dirigeants dont le nombre est exactement celui de la méthode des nuées dynamiques.

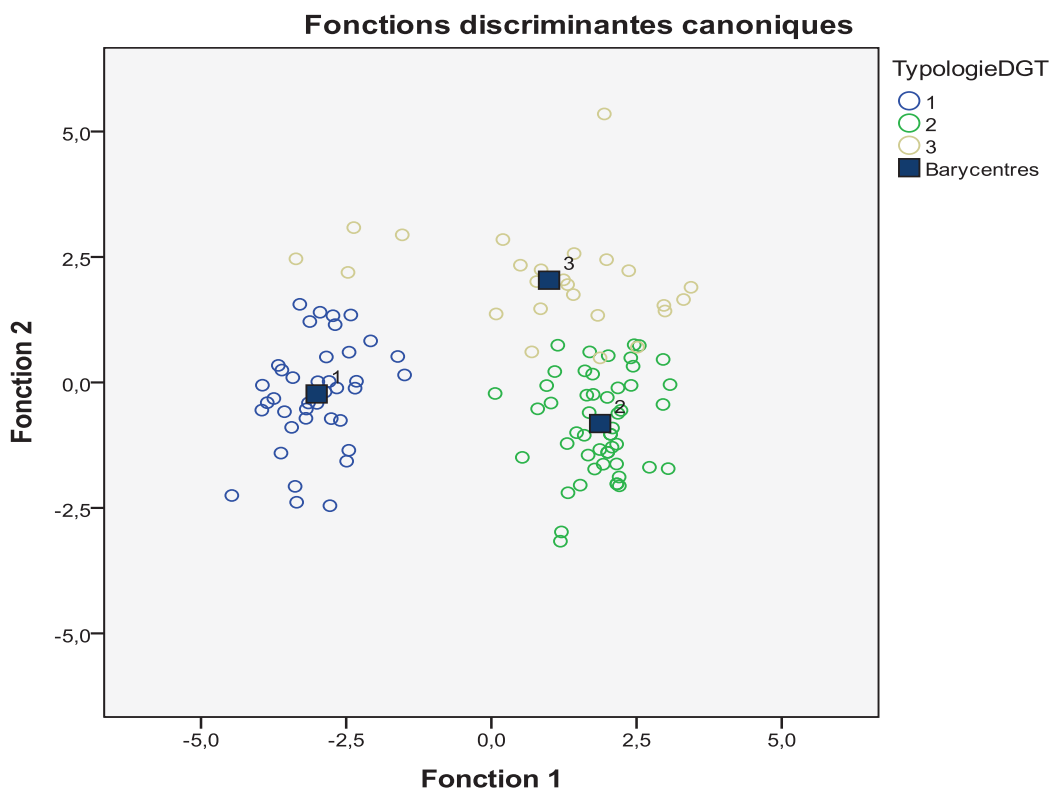
L'analyse discriminante renforce la confiance donnée à cette typologie puisqu'il précise la qualité de classification.

Tableau 50 : Résultat des classements

Classe d'affectation (nuées dynamiques)	A priori	Observations utilisées dans l'analyse	
		Non pondérées	Pondérées
1	0,333	40	40,000
2	0,333	51	51,000
3	0,333	25	25,000
Total	1,000	116	116,000

Voici un schéma donnant une représentation graphique des trois groupes de dirigeants des PME tunisiennes :

Graphique 17 : Schéma de l'analyse discriminante



Dans ce travail, nous avons choisi une des quatre manières énoncées par Chandon et Pinson (1981).

Nous essaierons de valider ce travail typologique théoriquement, en expliquant les groupes à partir de l'homogénéité des résultats donnés en utilisant les variables qui ont servi à la classification. Ce test sera validé dans la troisième partie de la thèse au moment de l'interprétation des résultats.

Après avoir fait la distinction entre trois classes de dirigeants différentes, tout en étant rassuré quant à la fiabilité et la validité de la typologie utilisée dans cette recherche, nous avons une nouvelle variable qualitative « Typologie des dirigeants », de type multinomiale prenant la valeur de :

- 1 : Si le dirigeant fait partie du premier profil
- 2 : Si le dirigeant fait partie du second profil
- 3 : Si le dirigeant fait partie du troisième profil

Conclusion de la section 2

Cette deuxième section s'est intéressée au travail typologique qui nous a permis de construire deux nouvelles variables :

La première variable « degré de complexification du SB » : la variable à expliquer de l'étude

La deuxième variable « profil des dirigeants » : la principale variable explicative.

Voici un tableau récapitulatif du travail typologique et des résultats donnés dans cette deuxième section :

Tableau 51 : Récapitulatif des analyses typologiques

Variable	Degré de complexification du SB	Profil des dirigeants
Taille de l'échantillon	116 PME	116 dirigeants
Travail préliminaire	ACP	ACP
Classification	<u>Classification ascendante non hiérarchique</u> : Résultat non probant <u>Classification ascendante hiérarchique</u> : la méthode des nuées dynamiques	<u>Classification ascendante hiérarchique</u> : la méthode des nuées dynamiques
Fiabilité/Validité	Oui	Oui
Résultat	Une taxinomie des SB	Une typologie des dirigeants
Nombre de groupes	Les 116 PME sont réparties sur <u>4 groupes</u> ayant un degré de complexification différent	Les 116 dirigeants sont répartis sur <u>3 groupes</u> ayant un profil différent

La variable explicative « degré de complexification du SB » sera introduite dans le travail statistique pour répondre au troisième objectif de ce chapitre « explicatif » : identifier les facteurs qui influencent le système budgétaire dans une PME tunisienne.

Quant à la nouvelle variable « profil des dirigeants », elle sera introduite dans la recherche comme étant une variable explicative pour répondre à deux questionnements :

1. « Quel profil rencontre-t-on dans une PME sans budget ? »
2. « Quel profil influence la complexification du système budgétaire ? »

Section 3 : les facteurs de différenciation et complexification du SB : Du logit binaire au logit ordonné

De toute la population des PME tunisiennes du Sahel, 116 d'entre elles ont accepté de nous ouvrir leurs portes et nous aider à préparer cette recherche, notre principal objectif était d'apprécier en premier lieu l'importance et la complexification des systèmes budgétaires dans ces PME. Nos visites nous ont porté aussi vers des entreprises qui ne possèdent pas un système budgétaire, ces entreprises font aussi partie de notre échantillon, nous avons décidé qu'au lieu de les écarter de notre échantillon, il fallait mieux les garder et les étudier, nous pourrions ainsi tracer le profil d'une PME sans budgets et comprendre ses spécificités.

Une question simple a été, donc, introduite dans le questionnaire à savoir :

« Est-ce que vous disposez d'un système budgétaire ? »

Et de cette question, une bifurcation a été introduite dans l'étude, deux sous échantillons ont vu le jour : celles des PME qui répondent par oui, ce sont les PME qui feront partie intégrante de tout le travail statistique et celles qui répondent par non, qui nous permettront de visualiser au mieux toutes les différences entre une entreprise sans budget et une entreprise avec budget.

Cette troisième section sera partagée en deux parties :

Une première partie aura pour but de faire émerger les facteurs influençant la présence même d'un système budgétaire : dans cette partie aussi, nous identifierons aussi le profil de dirigeant qui domine dans une PME sans budget.

➤ Le travail statistique à effectuer sera un **logit binaire**.

Une deuxième partie aura comme but d'identifier les facteurs influençant le degré de complexification du SB et répondre ainsi à la principale problématique de ce travail doctoral, nous identifierons aussi le et/ou les profils des dirigeants qui influencent cette complexification.

➤ Le travail statistique à effectuer sera un **logit ordonné**.

1. Logit binaire pour faire émerger les facteurs influençant l'installation du SB

Nous commençons par une analyse descriptive des PME sans budgets et de leurs dirigeants puis nous effectuons un logit binaire pour apprécier les facteurs qui pourraient influencer l'absence ou la présence des budgets dans une PME.

1.1 Portrait d'une PME sans budget

C'est essentiellement à cette question que nous répondons dans ce paragraphe, à quoi ressemblent les entreprises tunisiennes sans budgets, quelles sont leurs tendances ? Leurs caractéristiques structurelles et environnementales ? Et encore, à quoi ressemblent leurs dirigeants ? Des 116 PME visitées, 36 d'entre elles ne possèdent pas un système budgétaire, voici un aperçu sur l'image des ces PME.

La taille de la PME :

Une moitié des PME sans budget font partie des plus petites (ayant juste 10 employés) mais l'autre moitié correspondent à des PME importantes, la plus grande PME sans budget fait travailler 272 personnes : la taille de l'entreprise n'a pas de grande incidence sur les budgets.

Tableau 52 : Répartition des PME sans budgets selon la taille

Taille	Effectifs	%
Nombre d'employés entre 10 et 50	19	52,8
Nombre d'employés entre 51 et 100	6	16,7
Nombre d'employés entre 101 et 300	11	30,6
Total	36	100

L'âge de la PME :

Quant à l'âge, on remarque une tendance bien nette, puisque presque 70% des PME sont âgées de plus de 10 ans ; comme si les entreprises les plus jeunes avaient encore besoin d'un budget pour gérer leurs entreprises et quand elles vieillissent et acquièrent de l'expérience, elles peuvent s'en passer.

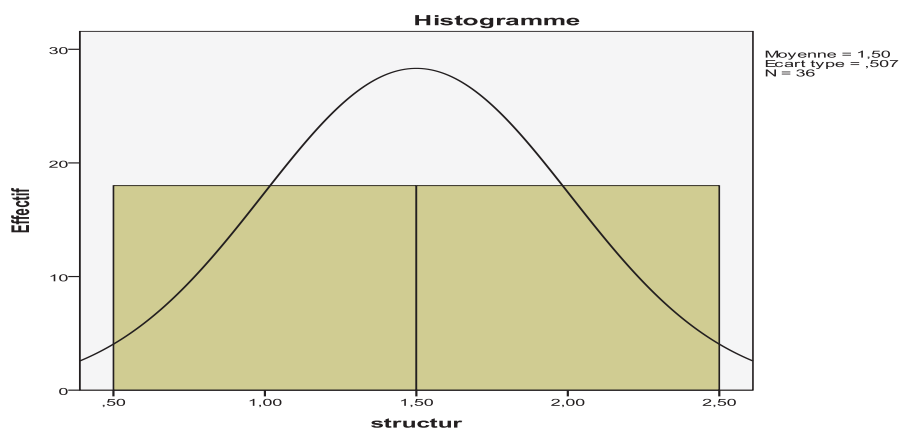
Tableau 53 : Répartition des PME sans budgets selon leur âge

Age	Effectifs	%
Agée de moins de 5 ans	5	13,9
Agée entre 5 et 10 ans	7	19,4
Agée de plus de 10 ans	24	66,7
Total	36	100

La structure de propriété de la PME :

Aucune différence n'apparaît entre les entreprises familiales et non familiales, dans l'une comme dans l'autre, il y a des PME sans budgets.

Graphique 18 : La répartition des PME sans budgets selon la structure de propriété



L'environnement :

Parmi les plus importants facteurs à vérifier, il y a l'environnement. La différence d'environnement, de stable à très turbulent, peut-elle conditionner l'apparition des budgets ?

C'est effectivement le cas puisque plus de 75% des PME sans budget affichent un environnement stable et certain, seulement 8 d'entre elles écartent consciemment les budgets malgré l'incertitude de leur environnement.

Tableau 54 : Répartition des PME sans budgets selon leur environnement

Environnement	Effectifs	%
Environnement certain	17	47,2
Environnement partiellement certain	11	30,6
Environnement incertain	6	16,7
Environnement très incertain	2	5,6

1.2 Portrait d'un dirigeant sans budget

Etant l'acteur principal d'une PME, il est intéressant d'apprécier l'image d'un dirigeant qui a décidé de supprimer le budget de la gestion interne de son entreprise.

Son âge :

Les résultats de l'analyse univariée décrivent le dirigeant d'une PME sans budget très ressemblant à la tendance générale des dirigeants des PME en général, avec des dirigeants qui ont pour la plupart entre 35 et 55 ans.

Son expérience :

Le dirigeant qui écarte les budgets de sa gestion est dans 75% des cas une personne avec de plus de 10 ans d'expérience, ce résultat ramène à l'âge aussi de l'entreprise qui n'a pas de budget et qui a aussi généralement plus de 10 ans d'ancienneté.

Tableau 55 : Répartition des dirigeants sans budgets selon leur expérience

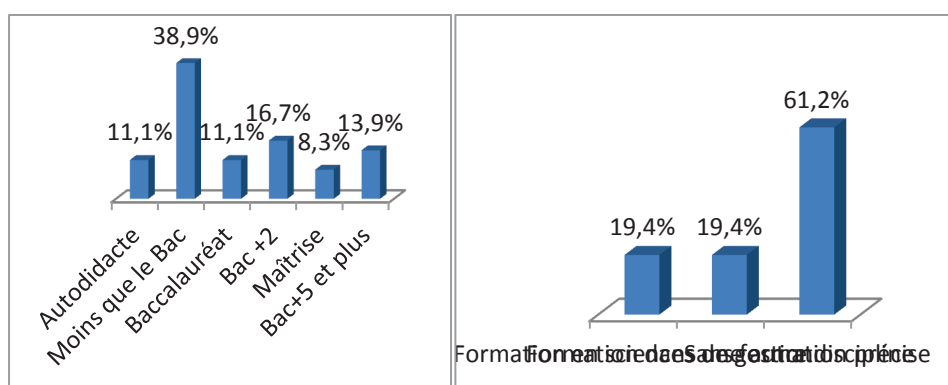
Expérience	Effectifs	%
Expérience de moins de 5 ans	4	11,1
Expérience entre 5 et 10 ans	5	13,9
Expérience de plus de 10 ans	27	75
Total	36	100

Sa formation :

Les dirigeants des PME sans budgets sont en grande majorité sans formation précise. Avec plus de 60%, ceux qui sont considérés comme tels sont ceux qui n'ont pas de formation universitaire.

Le pourcentage des entreprises sans budget ayant des dirigeants avec formation universitaire est de 38,8% ce qui est loin d'être négligeable ; il est à noter aussi qu'aucune différence n'apparaît entre les dirigeants ayant une formation en sciences de gestion et les dirigeants ayant une formation dans une autre discipline.

Graphique 19 : La répartition des dirigeants selon leur formation



1.3 Le logit binaire effectué avec l'ensemble des facteurs de l'étude

La régression logistique choisie pour cette partie est le « Logit binaire », ce modèle comportera les variables explicatives qui modélisent la variable dépendante binaire (0,1) à savoir la présence du système budgétaire dans une PME.

Nous avons précisé auparavant que des tests de corrélation s'impose : le modèle statistique que nous avons à traiter dans ce travail exige l'indépendance des variables, ainsi, pour étudier toutes les variables, en évitant la dépendance qui biaisera les résultats, nous avons soumis les huit facteurs de contingence au test de corrélation selon leur nature (Qualitative) afin de résoudre le problème d'indépendance entre les variables.

Nous avons donc effectué le test de khi deux entre les variables qualitatives. Ce dernier nous a permis de constater que pour arriver à étudier les huit variables, il faut les répartir en trois modèles.

Tableau 56: Un récapitulatif des trois modèles

Modèle 1	Modèle 2	Modèle 3
La structure de propriété	La structure de propriété	La taille de l'entreprise
L'activité	L'âge de l'entreprise	L'environnement
Le niveau de formation	L'âge du dirigeant	La structure de propriété
L'expérience	Le type de formation	Le principal but
Le principal but	Le principal but	

Après avoir vérifié l'indépendance des variables à introduire dans le modèle à chaque fois, nous avons commencé par un test de la qualité du modèle de recherche, cette vérification est effectuée automatiquement, au niveau du logiciel SPSS, par le Logit binaire.

En effet, il y a deux étapes de vérification de la qualité du modèle à savoir ;

- ◆ La significativité du modèle par un test de Khi deux
- ◆ La classification pour vérifier la conformité aux prévisions,

La première étape pour tester la qualité du modèle, c'est le test Khi deux qui permet de vérifier la significativité des variables :

Tableau 57: La significativité du modèle

	Khi-Chi-deux	ddl	Sig
Etape	50,306	19	0,000
Bloc	50,306	19	0,000
Modèle	50,306	19	0,000

Le log de vraisemblance, présenté dans le tableau ci-dessus, suit une loi de khi deux qui est égale à 50,306. Cette valeur, avec 19 degrés de liberté, est très significative.

Ce ratio de vraisemblance mesure le pouvoir explicatif du modèle. Ainsi la combinaison des neuf variables retenues explique bien la présence d'un système budgétaire dans une PME.

Quant à la seconde étape, il s'agit de s'assurer de la bonne répartition des PME qui font partie de l'échantillon.

Tableau 58: Table de classification

	Prévu		
	Entreprises ayant un système budgétaire	Entreprises n'ayant pas de système budgétaire	Pourcentage correct
Entreprises ayant un système budgétaire	70	10	87,5%
Entreprises n'ayant pas de système budgétaire	12	24	66,7%
	81%		

Il ressort du tableau suivant que le taux de bon classement est de 81% pour l'ensemble des entreprises, ce pourcentage est de 87,5% pour les entreprises ayant un système budgétaire et il tombe à 66,7 % pour les entreprises n'ayant pas de système budgétaire.

Les résultats affichés montrent que juste 10 PME ayant un SB, étaient mal classées par rapport à un total de 80, de même, des 36 entreprises sans PME bien réparties, il y a 12 d'entre elles dont les prévisions étaient fausses. Malgré cette baisse de la qualité quant aux PME sans budgets, le pourcentage de 81 est adéquat quant à l'accomplissement du Logit

⇒ Ces vérifications permettent de conclure que le modèle de régression retenu (Logit binaire) est pleinement significatif.

Après avoir vérifié la qualité du modèle Logit, nous exposons, dans le tableau suivant, la significativité de chaque modèle et sa qualité selon son R^2 .

Tableau 59 : Significativité des trois modèles

	Modèle 1	Modèle 2	Modèle 3
Significativité du modèle	Khi deux 50,306 19 dg, Sig 0,000	Khi deux 20,606 12 dg, Sig 0,056	Khi deux 45,702 10 dg, Sig 0,000
Cox et Snell R^2	35,2%	16,3%	32,6%
Nagelkerke R^2	49,5%	22,9%	42,8%

Il est à noter que des trois modèles étudiés, c'est **le premier modèle qui est le plus significatif** avec un R^2 de Cox et Snell de (35,2%) et un R^2 de Nagelkerke de (49,5%) les plus importants.

Le dernier stade du travail du logit binaire est le plus important, puisqu'il permettra de proposer, pour chaque modèle, les variables qui ont effectivement une influence significative sur la présence d'un SB dans une PME tunisienne.

Dans les trois tableaux qui vont se succéder ci-dessous, chaque modèle est étudié à part en prenant, en attribuant à chaque modalité de chaque variable trois valeurs :

- ◆ La valeur A qui constitue le coefficient estimé par la méthode de maximum de vraisemblance.
- ◆ Le degré de significativité de chaque facteur
- ◆ $\text{Exp}(B)$ qui précise le poids d'effet d'une variable explicative sur une variable à expliquer.

Voici les résultats de l'estimation des coefficients de régression selon le premier modèle retenu.

Tableau 60: Le logit binaire selon le modèle 1

Les variables	Les modalités	Modèle 1		
		A	Sig	Exp (B)
Structure de propriété	Entreprise non familiale	-0,043	0,940	1,044
Activité	Agroalimentaire	-2,183	0,045	8,875
	Construction, céramique et verre	-0,691	0,441	1,997
	Mécanique et métallurgique	-2,074	0,052	7,954
	Electrique et électroménager	-2,478	0,088	11,920
	Chimie	-1,102	0,334	3,009
	Textile et habillement	-2,225	0,027	9,256
	Bois, liège et ameublement	0,052	0,965	0,949
	Cuir et chaussures	1,346	0,451	0,260
Niveau de formation	Autodidacte	-0,458	0,681	0,632
	Moins que le BAC	-2,135	0,019	0,118
	Baccalauréat	-1,047	0,329	0,351
	Bac + 2	-2,024	0,069	0,132
	Maîtrise	1,769	0,069	5,867
Expérience	Moins de 5 ans	-1,331	0,198	0,264
	Entre 5 et 10 ans	0,057	0,941	1,058
Principal but	Recherche de croissance	-0,935	0,143	0,393
	Recherche de pérennité et stabilité	-0,629	0,505	0,533
	Recherche d'indépendance	20,823	1,000	1,105E9
Constante		0,692	0,519	1,998

Nous remarquons que deux des cinq variables introduites dans ce modèle affichent une influence significative sur la présence ou l'absence des budgets dans une PME, ce sont :

- ◆ L'activité de l'entreprise
- ◆ Le niveau de formation du dirigeant,

Ces deux variables ont un impact très important sur la mise en place d'un SB au sein d'une PME.

Parmi les activités qui ont tendance à favoriser la présence des budgets : l'agroalimentaire, la mécanique/métallurgique, l'électrique/électronique et le textile/habillement.

Le poids de leur influence est fort important, par exemple, quand une entreprise est dans le textile/habillement, la probabilité de la présence d'un SB en son sein est multipliée par 9,256, encore mieux, quand l'entreprise est dans l'électrique/électronique, ceci multiplie cette chance par 11,92.

Pour la variable « niveau de formation », quand le dirigeant est d'un niveau de moins que le inférieur au BAC ou d'un BAC+2, il est plus probable que la PME soit sans SB. Mais le poids de cette influence reste très restreint ($\text{Exp}(B)=0,118/0,132$).

Par contre, cette influence positive a un poids fort important quand il s'agit d'un dirigeant du niveau Maîtrise ; quand c'est le cas, la probabilité que l'entreprise adopte un SB est multipliée par 5,867.

Après les mêmes travaux de vérification de la qualité du logit, le même travail statistique est effectué avec les variables du modèle 2 :

Tableau 61 : Le logit binaire selon le modèle 2

Les variables	Les modalités	Modèle 2		
		A	Sig	Exp(B)
L'âge de l'entreprise	Moins de 5 ans	0,296	0,647	1,344
	Entre 5 et 10 ans	-0,303	0,622	0,739
Structure de propriété	Entreprise non familiale	0,209	0,649	1,233
Type de formation	Formation en sciences de gestion	1,825	0,002	6,204
	Formation dans une autre discipline	1,106	0,052	3,022
Age du dirigeant	Moins de 35 ans	0,945	0,447	2,573
	Entre 36 et 45 ans	0,052	0,960	1,053
	Entre 46 et 55 ans	0,526	0,630	1,692
	Entre 56 et 65 ans	-0,172	0,870	0,842
Principal but	Recherche de croissance	-1,077	0,045	0,341
	Recherche de pérennité et stabilité	0,015	0,984	1,015
	Recherche d'indépendance	20,479	1,000	7,831E8
Constante		0,167	0,868	1,182

Deux de ces cinq variables structurelles et socioprofessionnelles ont un impact sur la mise en place d'un SB, à savoir :

- ◆ Le type de formation
- ◆ Le principal but

Lorsque le principal but du dirigeant est la croissance de l'entreprise, ceci influence négativement la présence d'un SB mais le poids de cette influence est très limité ($\text{Exp}(B)=0,341$)

Quant à la variable type de formation, ce sont les dirigeants avec formation qui influencent positivement la présence de SB, quand le dirigeant est formé dans une autre discipline que la gestion, la probabilité que l'entreprise possède un système budgétaire est multipliée par

3,02, cette probabilité est multipliée par deux presque lorsque le dirigeant est gestionnaire (Exp(B)= 6,204).

Pour finir, les travaux statistiques du troisième modèle qui comporte seulement 4 variables :

Tableau 62 : Le logit binaire selon le modèle 3

Les variables	Les modalités	Modèle 3		
		A	Sig	Exp (B)
Taille de l'entreprise	Nombre d'employés entre 10 et 50	0,239	0,695	1,270
	Nombre d'employés entre 51 et 100	0,547	0,474	1,728
Principal But	Croissance	-1,123	0,057	0,325
	Pérennité et stabilité	0,065	0,935	1,067
	Indépendance	19,171	1,000	2,118 E8
Structure de propriété	Entreprise non familiale	-0,389	0,457	0,678
Environnement	Environnement certain	-22,056	0,998	0,000
	Environnement partiellement certain	-21,509	0,998	0,000
	Environnement incertain	-19,527	0,999	0,000
	Environnement très incertain	-18,561	0,999	0,000
Constante		21,709	0,998	2,680 E9

Ce dernier modèle remet en exergue la même influence significative et négative de la croissance sur la présence du système budgétaire. Et tout comme dans le deuxième modèle, ce poids reste aussi limité (Exp(B)= 0,325).

Ces trois modèles introduisent les cinq variables structurelles de la PME et les cinq variables socioprofessionnelles pour vérifier leur influence potentielle sur la présence ou l'absence d'un système budgétaire au sein d'une PME tunisienne.

Tableau 63: Un récapitulatif des résultats du logit binaire

Variabes	Influence sur la mise en place d'un SB
<u>Variabes structurelles :</u>	
Taille de l'entreprise	Aucune influence
Age de l'entreprise	Aucune influence
Structure de propriété	Aucune influence
Activité	Influence significative
Environnement	Aucune influence
<u>Variabes socioprofessionnelles :</u>	
Age du dirigeant	Aucune influence
Niveau de formation	Influence significative
Type de formation	Influence significative
Expérience	Aucune influence
Principal but	Influence significative

L'activité de l'entreprise est le seul facteur structurel qui impacte la mise en place d'un SB, par contre trois des facteurs socioprofessionnels ayant une influence importante sur le SB, deux d'entre elles sont les plus reconnues par la recherche quant à leur importance (Niveau de formation et type de formation du dirigeant).

1.4 Quel profil rencontre-t-on dans une PME sans budget ?

Nous avons réussi à mettre en évidence la présence de trois profils de dirigeants tunisiens de PME, le but de lancer le logit binaire dans cette partie du travail est de distinguer quel est le profil bien particulier de dirigeant qui caractérise les PME sans budget.

Tout en respectant l'indépendance des variables faisant partie de cette équation, nous avons choisi cinq variables explicatives :

La variable « Typologie dirigeants » prenant trois modalités tout comme le nombre de profils présents et aussi quatre autres variables structurelles à savoir : Age de l'entreprise, taille de l'entreprise, environnement et structure de propriété.

Nous passons tout d'abord à un test de la qualité du modèle de recherche, cette vérification est effectuée automatiquement par le Logit binaire au niveau du logiciel SPSS.

Les deux étapes de vérification de la qualité du modèle se suivent ;

- ◆ La significativité du modèle par un test de Khi deux,
- ◆ La classification pour vérifier la conformité aux prévisions.

Le test Khi deux permet de vérifier la significativité des variables :

Tableau 64 : La significativité du modèle

	Khi-Chi-deux	ddl	Sig
Etape	47,552	11	0,000
Bloc	47,552	11	0,000
Modèle	47,552	11	0,000

Le log de vraisemblance, présenté dans le tableau ci-dessus, suit une loi de khi deux est égale à 47,552. Cette valeur, avec 11 degrés de liberté, est très significative.

Ce ratio de vraisemblance mesure le pouvoir explicatif du modèle. Ainsi la combinaison des cinq variables retenues explique bien la présence d'un système budgétaire dans une PME.

Quant à la seconde étape, il s'agit de s'assurer de la bonne répartition des PME qui font partie de l'échantillon.

Tableau 65: Table de classification

	Prévu		
	Entreprises ayant un système budgétaire	Entreprises n'ayant pas de système budgétaire	Pourcentage correct
Entreprises ayant un système budgétaire	71	9	88,8%
Entreprises n'ayant pas de système budgétaire	12	24	66,7%
Pourcentage global	81,9%		

Il ressort du tableau suivant que le taux de bon classement est de 81,9% pour l'ensemble des entreprises, ce pourcentage est de 88% pour les entreprises ayant un système budgétaire et il tombe à 66,7 % pour les entreprises n'ayant pas de système budgétaire.

Les résultats affichés montrent que juste 9 PME ayant un SB, étaient mal classées par rapport à un total de 80, de même, des 36 entreprises sans PME bien réparties, pour 12 d'entre elles, les prévisions étaient fausses. Malgré cette baisse de la qualité quant aux PME sans budgets, le pourcentage ~~est~~ de presque 81,9 % est adéquat quant à l'accomplissement du Logit

⇒ Ces vérifications permettent de conclure que le modèle de régression (Logit) retenu est pleinement significatif.

Après avoir vérifié la qualité du modèle Logit, nous exposons, dans le tableau suivant, la significativité du modèle et sa qualité selon son R^2 .

Tableau 66 : Qualité du modèle

	Modèle
Cox et Snell R^2	33,6%
Nagelkerke R^2	47,3%

Il est à noter que le modèle étudié présente un R^2 fort intéressant, ainsi, les variables qui appartiennent au modèle ont une influence significative sur la présence d'un SB dans une PME tunisienne.

Voici les résultats de l'estimation des coefficients de régression selon le modèle retenu auparavant.

Tableau 67: Le logit binaire

Les variables	Les modalités	A	sig	Exp (B)
Typologie dirigeant	Profil dirigeant 2	0,558	0,486	0,573
	Profil dirigeant 3	-1,068	0,090	2,908
Age de l'entreprise	Moins de 5 ans	-0,739	0,297	0,477
	Entre 5 et 10 ans	0,137	0,850	1,147
Taille de l'entreprise	Nombre d'employés entre 10 et 50	-0,125	0,840	0,882
	Nombre d'employés entre 51 et 100	-0,690	0,381	0,502
Structure de propriété	Entreprise non familiale	0,541	0,322	1,718
Environnement	Environnement certain	22,698	0,998	7,202 E9
	Environnement partiellement certain	21,858	0,998	3,111 E9
	Environnement incertain	19,851	0,999	4,179 E8
	Environnement très incertain	19,851	0,999	2,071 E8
Constante		-22,048	0,998	0,000

Nous remarquons que des cinq variables introduites dans ce modèle, une des modalités de la variable « typologie du dirigeant » : profil dirigeant « 3 » affiche une influence significative positive sur l'absence des budgets dans une PME : la probabilité que le SB soit absent dans une PME gérée par un dirigeant du groupe 3 est multiplié par 2,908.

Les résultats statistiques montrent que c'est le profil « 3 » du dirigeant tunisien qui existe dans la plupart des PME sans budgets. Ce résultat statistique sera analysé, expliqué, et justifié plus tard.

2. Le logit ordonné pour distinguer les facteurs impactant le degré de complexification du SB :

Après avoir parfaitement identifié la variable dépendante à expliquer, à savoir la complexité du SB, il est à ce stade intéressant de finaliser cette partie en arrivant à identifier les variables structurelles de la PME et socioprofessionnelles de son dirigeant qui pourraient influencer cette complexification. (1), puis, nous introduisons une nouvelle

variable « typologie des dirigeants » dans l'équation pour mettre en relief l'effet des trois profils des dirigeants sur le degré de complexification de ce dernier(2).

2.1 Quels facteurs influençant le degré de complexification du système budgétaire ?

Notre choix porté vers la méthode du logit ordonné émane de la nature même de la variable à expliquer qui est une variable qualitative qui, en plus, possède plus que deux modalités (la Classification non hiérarchique présentée par la méthode des nuées dynamiques a donné trois groupes) d'où le passage obligé vers un logit ordonné puisque la variable à expliquer suit un ordre.

Le logit ordonné tout comme celui binaire exige l'indépendance des variables d'un même modèle, ainsi, nous utilisons les mêmes trois modèles présentés auparavant au niveau du logit binaire. (Dont voici un rappel)

Tableau 68 : Un récapitulatif des trois modèles :

Modèle 1	Modèle 2	Modèle 3
La structure de propriété L'activité Le niveau de formation L'expérience Le principal but	La structure de propriété L'âge de l'entreprise L'âge du dirigeant Le type de formation Le principal but	La taille de l'entreprise L'environnement La structure de propriété Le principal but

Tout comme avec le logit binaire, il faut apprécier la qualité de chaque modèle : une bonne qualité du modèle donne plus de vraisemblance aux résultats.

Tableau 69 : Qualité des trois modèles

	Modèle 1	Modèle 2	Modèle 3
Significativité du modèle	Khi deux 78,360 38 dg, Sig 0,000	Khi deux 52,394 24 dg, Sig 0,001	Khi deux 14,702 14 dg, Sig 0,017
Cox et Snell R^2	62,4%	48,1%	16,5%
Nagelkerke R^2	72%	55,4%	19,1%
Mc Fadden R^2	48,5%	32,4	8,9%

Les trois modèles sont significatifs avec un khi deux important frôlant la valeur de 80 pour le premier modèle et un R^2 (Cox et Snell, Nagelkerke et Mc Fadden) très intéressant pour le premier modèle aussi. Le troisième modèle par contre affiche la qualité la plus modeste qui ne dépasse pas les 20%.

Le tableau suivant récapitule les résultats des trois modèles, de ce récapitulatif, nous avons une vision complète sur les variables, qu'elles soient structurelles ou socioprofessionnelles qui influencent significativement le degré de complexification du système budgétaire d'une PME tunisienne.

Tableau 70: Le logit ordonné selon les trois modèles

Variables	Modèle 1		Modèle 2		Modèle 3	
	Khi-2	sig	Khi-2	sig	Khi-2	sig
<u>Variables structurelles :</u>						
Taille de l'entreprise	-	-	-	-	2,904	0,574
Age de l'entreprise	-	-	2,819	0,589	-	-
Structure de propriété	2,834	0,242	3,221	0,200	0,663	0,718
Activité	23,833	0,093	-	-	-	-
Environnement	-	-	-	-	10,264	0,247
<u>Variables socioprofessionnelles :</u>						
Age du dirigeant	-	-	17,450	0,026	-	-
Niveau de formation	35,608	0,000	-	-	-	-
Type de formation	-	-	18,472	0,001	-	-
Expérience	11,969	0,018	-	-	-	-
Principal but	6,097	0,113	5,074	0,534	-	-

- ◆ C'est le modèle 1 qui met en exergue le plus grand nombre d'associations puisque trois des cinq variables de l'équation ont une influence significative sur le degré de complexification du SB.

L'activité est la seule variable structurelle qui impacte cette complexification tout comme **le niveau de formation du dirigeant** qui a le plus fort impact (Khi-2= 35,608 ; p=0,000) et **l'expérience du dirigeant** non moins importante (Khi-2= 11,969; p=0,018).

- ◆ Quant au modèle 2, il ne montre l'effet d'aucune variable structurelle mais l'effet de deux variables socioprofessionnelles d'un total de trois variables introduites dans le modèle ; ainsi, l'âge du dirigeant et le type de formation influencent significativement le degré de complexification du SB avec respectivement (khi-2=17,45 et p=0,026) et (khi-2=18,472, p=0,001), un fort impact est à signaler du type de formation sur la complexification du SB.
- ◆ Enfin, le modèle 3 ne montre l'effet d'aucune variable qui en fait partie.

Ces trois modèles introduisent les cinq variables structurelles de la PME et les cinq variables socioprofessionnelles pour vérifier leur influence potentielle sur le degré de complexification d'un système budgétaire au sein d'une PME tunisienne.

Tableau 71 : Un récapitulatif des résultats du logit ordonné

Variables	Influence sur la complexification du SB
<u>Variables structurelles :</u>	
Taille de l'entreprise	Aucune influence
Age de l'entreprise	Aucune influence
Structure de propriété	Aucune influence
Activité	<i>Influence significative</i>
Environnement	Aucune influence
<u>Variables socioprofessionnelles :</u>	
Age du dirigeant	<i>Influence significative</i>
Niveau de formation	<i>Influence significative</i>
Type de formation	<i>Influence significative</i>
Expérience	<i>Influence significative</i>
Principal but	Aucune influence

Seulement l'activité de l'entreprise impacte le degré de complexification d'un SB, ce résultat ressemble à ce que nous avons déjà mis en relief quant à l'unique influence de cette même variable sur la présence ou l'absence d'un SB au sein d'une PME.

Le logit ordonné montre aussi que quatre des cinq facteurs socioprofessionnels ont une influence importante sur le SB, trois d'entre eux sont les plus reconnus par la recherche, ils concernent la formation du dirigeant et son expérience. La quatrième variable est l'âge du dirigeant, une des variables qui connaît les résultats les plus contradictoires quant à l'existence ou l'absence d'une influence sur les pratiques comptables en général.

Après avoir répondu à la première partie de notre question principale à savoir quel profil de dirigeant apparaît souvent dans les PME sans budget, notre but à ce stade est de savoir comment les profils de dirigeants influencent le degré de complexification des systèmes budgétaires.

2.2 Quel impact a le profil du dirigeant sur le degré de complexification du SB ?

Après avoir analysé un par un les facteurs structurels et socioprofessionnels sur la complexification du SB, il est intéressant de reprendre la nouvelle variable donnée par la typologie à savoir « le profil du dirigeant » et de l'introduire dans le modèle.

Plus tôt dans cette étude, l'ACP suivie de la méthode des nuées dynamiques, a donné naissance à une variable qualitative multinomiale ayant trois valeurs : profil 1, profil 2 et profil 3.

Cette nouvelle variable va être introduite comme l'une des variables explicatives du modèle, elle sera accompagnée par certaines variables structurelles.

Le but de ce travail est d'identifier dans quelle mesure les trois types de profil des dirigeants impactent la complexification du SB.

Avant de lancer le logit ordonné sur SPSS 19.0, il faut commencer par vérifier l'indépendance complète entre les différentes variables du modèle. Pour ce, nous avons en premier lieu testé la corrélation entre celles-ci prises deux à deux avec un test de khi-deux. Ce test montre que ces variables sont indépendantes et peuvent être conservées pour l'élaboration du logit ordonné. Nous avons, en second lieu, vérifié l'absence de multicollinéarité entre ces mêmes variables en calculant le coefficient VIF (variance inflation factor). Bressoux (2008) indique que l'on peut parler de multicollinéarité lorsque le VIF dépasse 5.

Tableau 72 : Calcul de colinéarité

Modèle	Statistiques de colinéarité	
	Tolérance	VIF
Profils des dirigeants	0,882	1,134
Structure de propriété	0,936	1,068
Incertitude perçue de l'environnement	0,904	1,106
Taille de la PME	0,936	1,068
Age de la PME	0,917	1,090

Le logit ordonné peut, à ce moment, être effectué, le test de qualité khi deux donne un résultat satisfaisant : avec un rapport de vraisemblance de 48,887 ($p = 0,000$).

Tableau 73 : Qualité du modèle

Khi-deux du rapport de vraisemblance	ddl	Sig.
48,887	11	0,000

Le dernier tableau du logit ordonné répondra à notre principal questionnement : Quel profil influencera le plus la complexification du système budgétaire ?

Dans le tableau ci-dessous, nous remarquons l'influence notable du profil 1 sur la complexification du SB : avec une exp(B) de 8,765 : une entreprise ayant un dirigeant de type 1 multiplie presque 9 fois la probabilité d'avoir un SB des plus complexes.

Le profil 2 a à son tour une influence intéressante sur la complexification du SB avec une exp (B) de 4, 495.

Une autre variable structurelle ne cesse de montrer son impact sur la complexité du SB : il s'agit de l'incertitude perçue de l'environnement : plus l'environnement est incertain, plus le SB est complexe.

Dans un environnement certain, aucun rapport d'influence n'existe entre ce facteur et le SB adopté par l'entreprise.

Tableau 74 : Le Logit ordonné : Estimation des paramètres

Paramètres	B	Test d'hypothèse		
		Khi-deux de Wald	ddl	Sig.
Profil 1	1,470	8,765	1	0,002
Profil 2	1,042	4,495	1	0,034
Entreprise familiale	0,220	0,339	1	0,560
Environnement très incertain	2,264	9,084	1	0,003
Environnement incertain	1,873	6,202	1	0,013
Environnement partiellement certain	-0,471	0,531	1	0,466
Environnement certain	0,454	0,433	1	0,510
Taille de l'entreprise entre 10 et 50 personnes	0,086	0,036	1	0,849
Taille de l'entreprise entre 50 et 100 personnes	0,218	0,174	1	0,676
Agée de moins de 5 ans	0,385	0,590	1	0,443
Agée entre 5 et 10 ans	-0,491	0,980	1	0,322

Dans un modèle où nous avons introduit la nouvelle variable « profil des dirigeants » accompagnée de certaines variables structurelles (indépendantes entre elles), nous remarquons que le profil du dirigeant a une influence sur le degré de complexification et c'est le profil 1 qui a un peu plus d'influence que le profil 2 (Exp (B)= 1,47 contre Exp (B)=1,04)

Quant au profil 3, il n'a aucun effet sur le degré de complexification.

Pour conclure nous pouvons dire que :

- ◆ Le profil 1 influence significativement le degré de complexification du SB dans la PME tunisienne
- ◆ Le profil 2 influence, dans une moindre mesure, le degré de complexification du SB dans la PME tunisienne.
- ◆ Dans des PME ayant à leur tête un dirigeant de profil 1 ou 2, nous constatons que le degré de complexification est plus important.
- ◆ Une dernière relation est mise en exergue : l'incertitude perçue de l'environnement influence le degré de complexification du SB, plus l'environnement est incertain, plus la PME adopte un SB plus élaboré.

Dans cette troisième section, nous avons essayé de répondre à notre principale problématique ; à savoir identifier les facteurs impactant d'une part la présence même d'un SB dans une PME tunisienne et d'autre part, le degré de complexification de celui-ci.

Tableau 75 : Récapitulatif des résultats statistiques

	Mise en place du SB dans la PME tunisienne	Degré de complexification du SB dans la PME tunisienne
Outil statistique	Logit binaire	Logit ordonné
Les facteurs structurels qui influencent le SB	Activité	Activité Incertitude perçue de l'environnement
Les facteurs socioprofessionnels qui influencent le SB	Formation du dirigeant Principal but du dirigeant : la croissance	Age du dirigeant Formation du dirigeant Expérience
Le profil du dirigeant	Profil 3	Profil 1 Profil 3

Conclusion du chapitre IV

Ce deuxième chapitre visait à valider les hypothèses de ce travail doctoral, dans un premier temps, l'objectif est de tester, dans un premier travail préliminaire, les facteurs impactant la mise en place d'un SB dans une PME tunisienne.

Dans un deuxième temps, la validation des hypothèses s'est faite sur deux parties, nous avons testé les 10 premières hypothèses impliquant des facteurs structurels et socioprofessionnels puis nous avons introduit la nouvelle variable « profil des dirigeants » pour pouvoir valider la dernière hypothèse.

L'analyse des résultats montre, tout d'abord, qu'il n'existe pas de véritable déterminisme structurel ou socioprofessionnel qui explique la variabilité dans les SB observés mais des tendances intermédiaires entre certains indices de déterminisme structurel et de déterminisme socioprofessionnel.

Le logit ordonné a montré que l'activité tout comme l'incertitude perçue de l'environnement expliquent la différenciation de complexification des SB des PME : deux des cinq premières hypothèses sur l'aspect structurel sont validées.

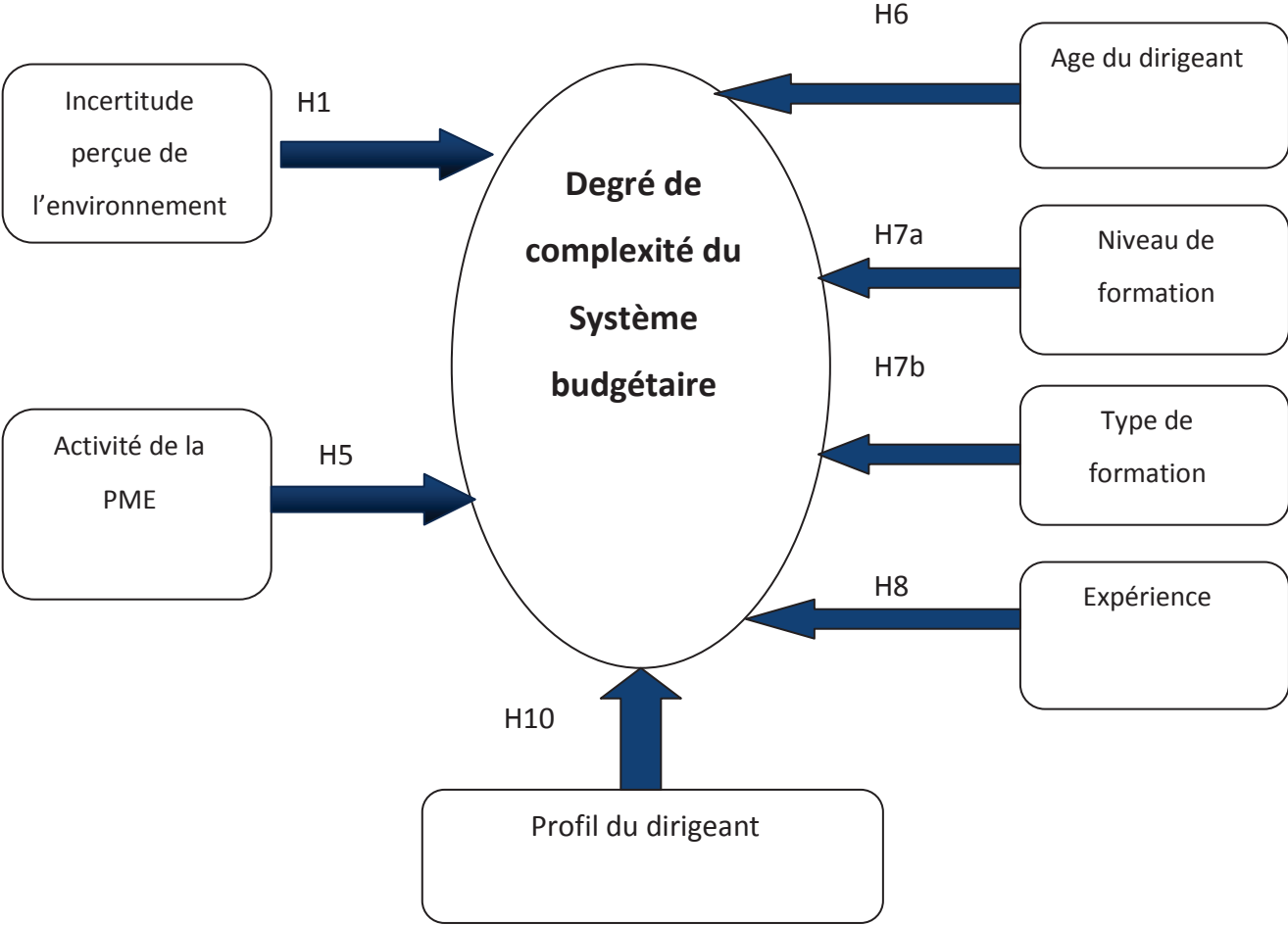
La formation du dirigeant tout comme son âge et son expérience influencent aussi cette différenciation : quatre des cinq secondes hypothèses sur l'aspect socioprofessionnel sont confirmées.

Le dirigeant a une influence justifiée sur la différenciation des SB : les différents profils déterminent leur tendance à utiliser ou non des budgets et si le SB en place est des plus simples ou des plus élaborés.

Ces résultats confirment la pertinence du cadre théorique mobilisé et justifient l'élargissement de la théorie de contingence structurelle « trop restrictive » pour expliquer la différenciation des SB des dirigeants des PME tunisiennes selon leur degré de complexification.

Au total, le schéma suivant récapitule les hypothèses de notre recherche :

Figure 17 : Les hypothèses validées par le logit ordonné



CHAPITRE V

Pour une compréhension renouvelée du rapport des dirigeants tunisiens à leur système budgétaire

Après un survol des différents concepts utilisés dans la recherche et un descriptif du protocole de recherche adopté, nous clôturons ce travail par un dernier chapitre dans lequel nous répondrons aux questions qui sous-tendent notre problématique : **Pourquoi ? Quoi ? Comment ?**

Dans la première section, nous reprendrons l'un des principaux résultats à savoir la taxinomie des systèmes budgétaires et nous analyserons les résultats fournis par les statistiques en réponse aux hypothèses énoncées. Puis, nous irons plus loin, en complétant la première section avec une analyse approfondie de la place du budget dans l'entreprise d'aujourd'hui.

Dans la deuxième section, notre intérêt se portera sur un autre résultat primordial de cette recherche à savoir la typologie des dirigeants : après un descriptif de la variable « profil des dirigeants » et la place d'une nouvelle typologie dans un premier temps, nous mettrons, dans un deuxième temps, l'accent sur l'apport de cette recherche dans le débat, toujours d'actualité sur le concept de culture en management.

Section 1 : Vers une nouvelle taxinomie des systèmes budgétaire

A partir des travaux statistiques, nous avons construit une taxinomie de systèmes budgétaires : une taxinomie axée sur le degré de complexification. Cette taxinomie s'appuie sur la complexification dans l'organisation, la production et l'utilisation des données budgétaires : plus les réponses sont positives, plus le système budgétaire est dit « complexe ».

Cette recherche se veut en phase avec le corpus managérial actuel portant sur cet outil classique de contrôle de gestion : le budget. Son survol met en relief l'existence d'un courant dont l'importance est non négligeable à savoir « la gestion sans budget ».

Comment peut-on consacrer tout un travail de recherche sur un outil considéré par certains comme désuet, dépassé et inutile ?

A notre sens, une réponse à la question s'impose : « pourquoi le budget malgré toutes ses critiques reste omniprésent dans la pratique ? Pourquoi ce décalage en théorie et pratique ? D'où émane la pérennité du budget ?

Nous avons voulu pousser l'analyse des résultats de cette étude encore plus loin, en nous intéressant à l'innovation dans les systèmes budgétaires. L'important nombre de PME adoptant des innovations dites « budgétaires » ne prouve-t-il pas l'attachement des praticiens à cet outil malgré la virulence des critiques

La méthode des nuées dynamiques renforcée par l'analyse discriminante a donné naissance à quatre groupes de système budgétaire :

Tableau 76 : les quatre groupes de SB donnés par la taxinomie

Classes d'affectation	Nomination	Observations utilisées
1	Système budgétaire absent	36
2	Système budgétaire rudimentaire	24
3	Système budgétaire moyennement complexe	20
4	Système budgétaire élaboré	36
Total		116

Comme nous l'avons précisé, la méthode des nuées dynamiques ne ressort aucunement les disparités entre les différents groupes de SB, il est impératif de passer par une analyse descriptive de chaque groupe pour identifier les spécificités de chacun :

- ◆ Le premier groupe « système budgétaire absent » : il s'agit de 36 PME qui n'avaient aucune politique prévisionnelle : aucun système budgétaire n'existe dans ces PME.
- ◆ Le deuxième groupe « système budgétaire rudimentaire ou encore simple » : il s'agit de 24 PME ayant un système budgétaire peu élaboré et un score de complexification compris entre 17 et 30 points (sur un total score de complexification de 60). Ce sont des PME dont les budgets font partie du système de gestion néanmoins leur organisation, leur production et leur utilisation restent limitées et peu élaborées.

- ◆ Le troisième groupe « système budgétaire moyennement complexe » : il s'agit d'une vingtaine de PME dont le score de complexification du système budgétaire est compris entre 31 et 47 points
- ◆ Le quatrième groupe « un système budgétaire élaboré » : il s'agit de 36 PME dont le score de complexification est des plus complexes avec un score des plus élevés entre 48 et 58 points.

1. Les résultats de l'étude : contingences et complexification

Presque 30% des PME de l'échantillon ne possède pas de système budgétaire. La lecture d'une littérature abondante sur « l'abolition » des budgets dans l'entreprise porterait à croire que ces PME tunisiennes suivent ce nouveau chemin, ceci est loin d'être le cas :

Cette part de PME tunisiennes n'utilise pas le budget pour une simple raison : les dirigeants disent clairement qu'ils n'éprouvent pas le besoin de se doter d'un outil de contrôle de gestion.

Ce manque d'intérêt des dirigeants pour le travail prévisionnel est compréhensible : le logit binaire montre clairement que c'est la formation du dirigeant, son principal but tout comme l'activité de l'entreprise, trois facteurs qui influencent la mise en place du système budgétaire.

L'influence de la formation, dans ses deux concepts à savoir le niveau et le type, s'explique par l'idée suivante : l'homme est hostile à tout ce qu'il ignore : si les dirigeants sans formation s'écartent, dans leur gestion d'entreprise, de l'étude prévisionnelle, c'est en raison de leur incapacité à maîtriser cet outil.

La variable « formation » renforce donc sa place en tant que variable clé, qui façonne le système de gestion dans les PME tunisiennes (Zarrouk, 1990).

La variable « formation » est accompagnée par une autre variable socioprofessionnelle : « le principal but ». En effet, quand la croissance est le principal but du dirigeant, ce dernier s'empresse de négliger le travail prévisionnel.

Pourquoi « croissance » ne rime pas avec prévision ? Nous pouvons expliquer cela ainsi : quand le dirigeant vise la croissance, il viserait ainsi un changement continu, une transformation à court terme dans son entreprise. Ainsi, le budget peut être perçu comme un outil de contrainte qui pourrait avoir un effet restrictif sur la croissance. Ceci n'est pas faux puisque l'une des critiques faites aux budgets consiste en leur effet négatif sur le

personnel qui renonce à l'effort supplémentaire une fois les chiffres prévisionnels atteints. Ceci est une défaillance majeure qui risque de freiner la croissance.

Une dernière variable structurelle influence l'absence des SB: il s'agit de l'« activité de l'entreprise».

Certaines branches industrielles comme l'agroalimentaire, la mécanique, l'électrique et la métallurgie favorisent la mise en place du système budgétaire. D'autres comme les industries du cuir et chaussures sont celles qui sont les moins portées vers l'instauration d'un système budgétaire.

Cette tendance peut être expliquée par l'ancienneté de ces industries par rapport aux autres : une certaine culture ayant une vision simpliste de la gestion caractérise ces industries.

En poussant le travail statistique plus loin (logit ordonné), nous avons cherché l'identification des facteurs influençant le degré de complexification du système budgétaire : à ce stade, nous tentons d'expliquer pourquoi certains facteurs possèdent ce pouvoir et d'autres non. Les résultats du logit ordonné donnent les résultats suivants :

Tableau 77 : Rappel des résultats du logit ordonné

Variables	Influence sur la complexification du SB
<u>Variables structurelles :</u>	
Taille de l'entreprise	Aucune influence
Age de l'entreprise	Aucune influence
Structure de propriété	Aucune influence
Activité	<i>Influence significative</i>
Environnement	<i>Influence significative</i>
<u>Variables socioprofessionnelles :</u>	
Age du dirigeant	<i>Influence significative</i>
Niveau de formation	<i>Influence significative</i>
Type de formation	<i>Influence significative</i>
Expérience	<i>Influence significative</i>

Taille de l'entreprise :

L'un des résultats, qui surprend dans ce travail, est l'absence totale d'une quelconque influence, même minime, de la taille de l'entreprise sur la complexification du système budgétaire.

Ce résultat contredit la théorie qui a maintes fois mis en exergue l'importance de la taille de l'entreprise en tant que facteur contingent ayant un impact non négligeable sur le système de gestion d'une entreprise (De Villéseque, 2003 ; Komarev, 2007). Celles qui ne montrent aucune influence de la taille sur le système de gestion sont de loin beaucoup plus rares, telle que celle de Julien et St-Pierre (2012) portant sur l'entrepreneuriat et l'incertitude. Après avoir réparti les entreprises selon leur niveau d'incertitude, les chercheurs ont montré que la taille n'a aucune influence sur l'incertitude vécue par la PME.

Les problèmes de contrôle, de communication et de coordination qui apparaissent souvent lorsque la taille de l'entreprise augmente poussent les PME à mettre en place un système d'information plus complexe. Cette hypothèse confirmée par les études sur le système d'information comptable n'est pas confirmée dans cette recherche qui s'intéresse uniquement au système budgétaire : la complexification d'un système budgétaire n'est pas inhérente à la taille de l'entreprise.

Il est à noter qu'une étude faite sur le système d'information comptable dans les PME tunisiennes est arrivée à un résultat similaire : la taille de la PME n'influence pas la complexité du système d'informations comptables (Ben Hamadi, 2008). Est-ce donc une spécificité tunisienne ? Cette question ne peut pas être tranchée puisqu'une autre étude sur la complexité du système de gestion en Tunisie a trouvé une relation positive entre la taille et la complexité (Affès et Chabchoub, 2007) : nous nous heurtons ici aux limites de l'objectivation de la notion de complexité.

Age de l'entreprise :

Dans cette étude, aucune influence contingente de l'âge de l'entreprise n'apparaît dans les résultats statistiques. La production sur ce sujet est restée indécise entre ceux qui comme Holmes et Nicholls (1988, 1989) et Dupuy et al (1989) confirment l'existence de ce lien et ceux qui n'ont pas réussi à trouver un impact de l'âge sur le système de gestion de

l'entreprise (Mintzberg, 1982 ; Chapellier, 1994), d'ailleurs rares sont les auteurs qui ont introduit ce facteur contingent dans leurs études.

En Tunisie, l'étude d'Affès et Chabchoub (2007) n'a pas réussi tout comme celle de Ben Hamadi et Chapellier (2012) à identifier un quelconque ascendant de l'âge du dirigeant sur la politique de gestion dans une PME tunisienne. Ce résultat a été confirmé par une méta-analyse faite sur trois recherches française, tunisienne et syrienne (Ben Hamadi et al, 2011a, 2011b) et le résultat reste sur ce point le même.

Structure de propriété :

Les recherches portant sur la structure de propriété dans les PME restent rares : cette tendance émane de la non-distinction entre la PME et l'entreprise familiale : cette assimilation induit souvent en erreur : une PME peut être non familiale ce qui est d'ailleurs le cas pour presque la moitié des PME de notre échantillon.

Les auteurs qui ont considéré la structure de propriété comme un facteur de contingence sont Le Vigoureux (1997), Germain (2000) et Lavigne et St Pierre (2002).

Ce travail les résultats de ces recherches puisqu'il ne montre aucune influence positive de la présence d'un associé/actionnaire étranger sur la complexification du SB.

Ce résultat peut être expliqué par certaines spécificités culturelles et contextuelles relatives au mode de la gouvernance des PME : il est à noter que la recherche faite sur la complexification du système de données comptables en Syrie n'a pas trouvé de relation significative entre la structure de propriété et la complexité (Abdallah, 2010).

Activité :

L'activité a été introduite comme facteur de contingence, sachant que l'échantillon ne se compose que de PME industrielles appartenant à des secteurs différents allant de l'agroalimentaire au textile et habillement ou encore la métallurgie, l'électricité et l'électronique.

Cette diversité dans l'industrie nous a poussés à introduire ce facteur pour identifier un éventuel écart entre des entreprises de différents secteurs.

Notre curiosité a porté ses fruits puisque l'activité est apparue comme l'un des facteurs de contingence qui influence considérablement la complexification du système budgétaire.

Environnement :

L'environnement est l'un des premiers facteurs de contingence identifié par la théorie comme ayant un impact non négligeable sur le design du système de gestion dans une entreprise et ce depuis les travaux de Khandwalla (1972) et d'Otley (1978).

Cette étude suit un grand nombre de recherches qui montrent l'impact important de l'incertitude perçue de l'environnement sur la complexification du SB : un environnement très incertain multiplie par plus de 9 fois la possibilité d'adopter dans sa PME un SB des plus complexes. (Tableau N° 74)

Dans un environnement incertain, l'entreprise a du mal à maîtriser les aléas des turbulences de ce dernier, l'instauration d'un SB élaboré lui permettra d'avoir des prévisions qui lui permettra de se projeter dans l'avenir : les dirigeants de PME ont le plus souvent besoin de données prévisionnelles leur permettant d'affronter cet environnement et de réduire l'incertitude. Un SB élaboré leur permet de piloter, surveiller et contrôler leurs budgets de manière formelle et efficace.

Emery et Trist (1963) avancent que dans un environnement très turbulent, il n'y a plus de place pour les prévisions. Gervais et Thenet (1998) ne sont pas de cet avis puisqu'ils répondent par le négatif au questionnement suivant « ... *l'existence de turbulences rend-elle pour autant la planification et les budgets obsolètes ?* ».

A la suite de Julien et St Pierre (2012), selon lesquels « l'incertitude est la mesure de l'ignorance », nous pouvons justifier le lien positif entre SB élaboré et environnement. Ainsi : si l'entreprise adopte un SB très élaboré reconsidéré et modifié en permanence, ce système permettra à l'entreprise de profiter de tous les avantages des prévisions en considérant celles-ci comme un outil efficace de gestion et non comme un travail lourd qui pourrait éloigner l'entreprise de la réalité soumise à un environnement incertain.

Nous pouvons conclure avec l'un des deux auteurs de la complexité (Mack, 1996)¹⁰⁰ qui a clairement insisté sur le lien entre l'environnement d'une part et la complexité d'un système d'autre part en disant :

¹⁰⁰ Référence tirée de l'ouvrage de Yatchinovsky, A. (2005), « L'approche systémique : pour gérer l'incertitude et la complexité », ESF Editeur, Issy-les-Moulineaux, 5^{ème} édition 2012. P28

« Pour ce qui concerne le comportement général du système, l'état de complexité exprime en même temps sa capacité à interagir avec son environnement. Des systèmes qui sont réputés être organisés à un niveau de complexité élevé sont en mesure de faire face à un environnement d'une complexité correspondante »

En résumé, des cinq variables structurelles, deux seulement influencent le degré de complexification du système budgétaire : l'incertitude perçue de l'environnement et le secteur d'activité.

Plus précisément, plus l'environnement est incertain, plus la PME se prémunit contre cette incertitude avec un système budgétaire plus complexe, plus élaboré.

Dans les PME industrielles, il y a une disparité entre les systèmes budgétaires des PME selon l'activité de l'entreprise.

Depuis le travail pionnier de Swieringa et Moncur (1972) qui introduit la théorie de contingence dans les travaux sur les budgets, en faisant émerger différents comportements des managers face aux budgets, l'intérêt porté pour les dirigeants/managers et leur influence sur la politique de budgétisation n'a fait que grandir.

Cette place du dirigeant est apparue depuis qu'il n'est plus uniquement considéré comme *« ...un décideur économiquement rationnel, inséré dans une structure parfaitement hiérarchisée... »*, mais plutôt comme un *« ... acteur porteur de multiples contingences organisationnelles et comportementales »* (Dupuy, 2007, p34).

Dans les sous sections qui suivent, nous verrons comment les variables socioprofessionnelles influencent la complexification du système budgétaire.

Age du dirigeant :

Les travaux considérant l'âge du dirigeant comme facteur explicatif n'ont pas produit des résultats concordants : Lucas (1975) tout comme Reix (1984) ou encore Chapellier (1994) n'ont pas trouvé de lien significatif entre l'âge du dirigeant et le design de son système de gestion, ce lien a été, par contre, confirmé dans d'autres recherches comme celles de Lacombe Saboly (1991) et aussi celle d'Affès et Chabchoub (2007) portant sur les PME tunisiennes.

Notre travail rejoint ces dernières recherches en arrivant aux mêmes conclusions : l'âge du dirigeant influence significativement la complexification du système budgétaire.

Niveau et type de formation :

Les PME pilotées par un dirigeant de formation universitaire disposent d'un système budgétaire plus complexe que celles pilotées par un dirigeant sans formation universitaire.

L'homme a toujours tendance à faire ce qu'il sait faire; ainsi, un gestionnaire mettra plus facilement dans sa PME des outils de gestion alors qu'un dirigeant n'ayant pas cette formation aura du mal à le faire : l'absence de maîtrise de ces outils fait que les dirigeants appréhendent l'utilisation de ces outils.

C'est l'un des résultats les plus attendus puisque l'intégralité des recherches adoptant la théorie de contingence comportementale, qui s'intéressent à la place du dirigeant dans sa PME ont réussi à mettre en exergue, sans difficulté cette influence de la formation du dirigeant sur le système de gestion adopté dans sa PME.

Expérience :

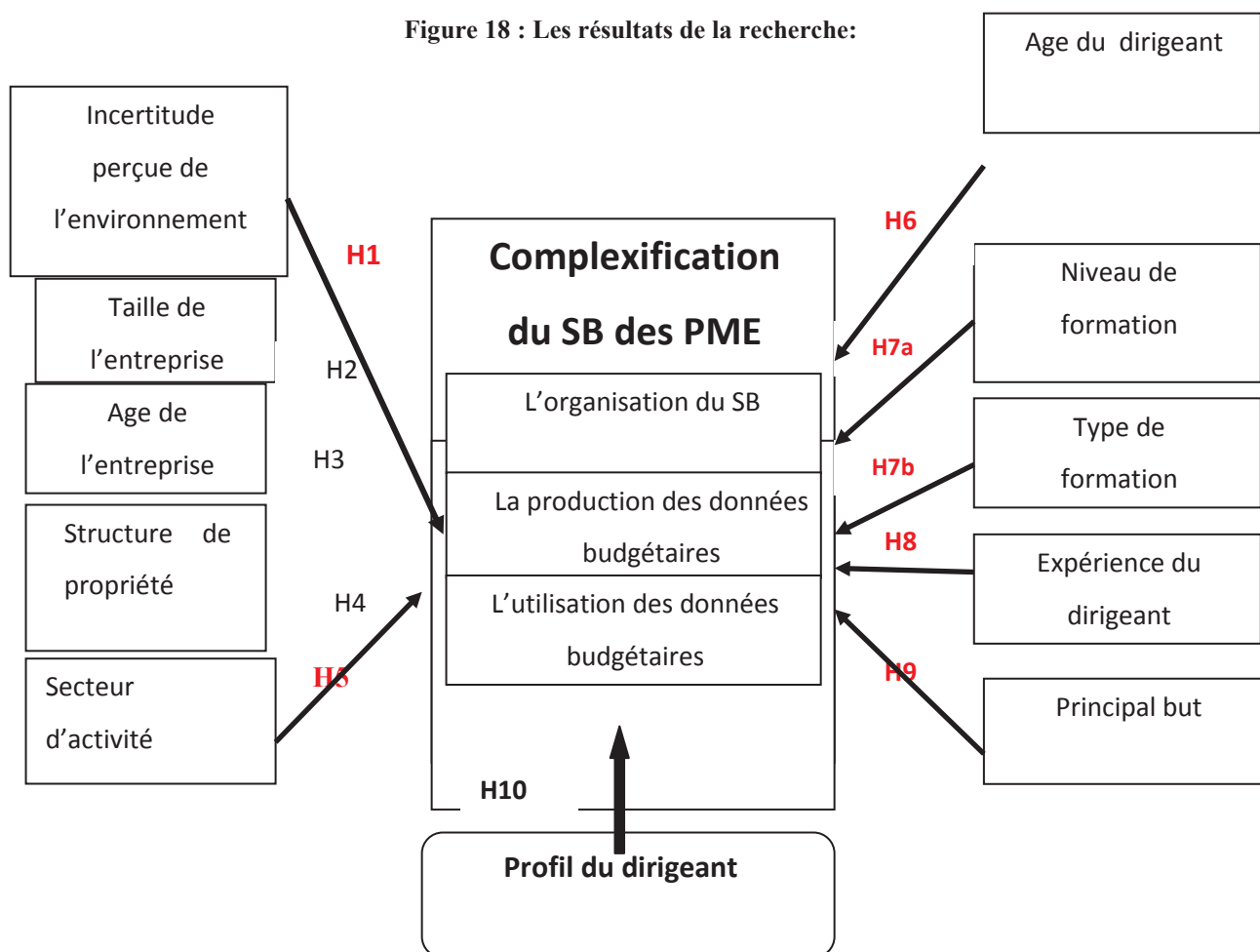
L'expérience du dirigeant, à son tour, a montré une influence sans défaut sur le type de système budgétaire adopté. Ce facteur est un trait important de sa personnalité et de sa façon d'être mais les recherches se contredisent ; entre celles qui ne trouvent aucun lien entre l'expérience et le système de gestion d'une entreprise (Holmes et Nicholls, 1988) et celles qui ont trouvé un lien négatif : plus l'expérience augmente, plus le système de gestion devient plus simple.

Dans le contexte tunisien, le lien paraît plus évident puisque Chabchoub et Affès (2007) ont mis en évidence le fait que les dirigeants ayant une expérience inférieure à cinq ans possèdent un système d'information plus élaboré, ce même résultat concorde avec le travail de Ben Hamadi et Chapellier (2012) qui sont parvenus au même résultat.

Etant sans expérience, les dirigeants se dotent d'outils de gestion élaborés pour se prémunir contre les aléas du marché. Plus ils acquièrent de l'expérience plus ils ont tendance à se débarrasser d'outils de gestion qu'ils considèrent comme encombrants ou sans intérêt pour que finalement, ils se fient à leurs instincts et à leurs expériences.

En résumé, la plupart des facteurs socioprofessionnels influence significativement le degré de complexification du système budgétaire : le dirigeant a une réelle influence sur la gestion budgétaire de sa PME.

Figure 18 : Les résultats de la recherche:



2. Vers un prolongement des résultats :

2.1 Le budget : un besoin réel ou une habitude managériale :

Le survol des écrits hétérogènes, portant sur le budget et les différents courants qu'il a connus, a enrichi nos connaissances sur cet outil qui existe toujours malgré la virulence des critiques.

Les résultats de cette recherche ne font que confirmer que le budget est un outil de contrôle de gestion qui a toute son importance dans la PME tunisienne.

On ne se contentera pas de nous arrêter sur les fonctions du budget énumérées par Anthony et al (1992) qui expliquent l'intérêt de son adoption. « *Le budget est un plan financier couvrant habituellement une période de un an, c'est un outil important pour une*

véritable **planification** à court terme et un outil de **contrôle** au sein des organisations. Toutefois il n'est pas que financier : c'est aussi un plan d'action à court terme dont le but est d'**organiser** de façon efficace et **coordonner** toutes les ressources matérielles et humaines de l'entreprise ».

Les théories sociologiques évoquées¹⁰¹ nous ont permis de découvrir quelques explications implicites justifiant fortement les besoins que le budget permet de couvrir.

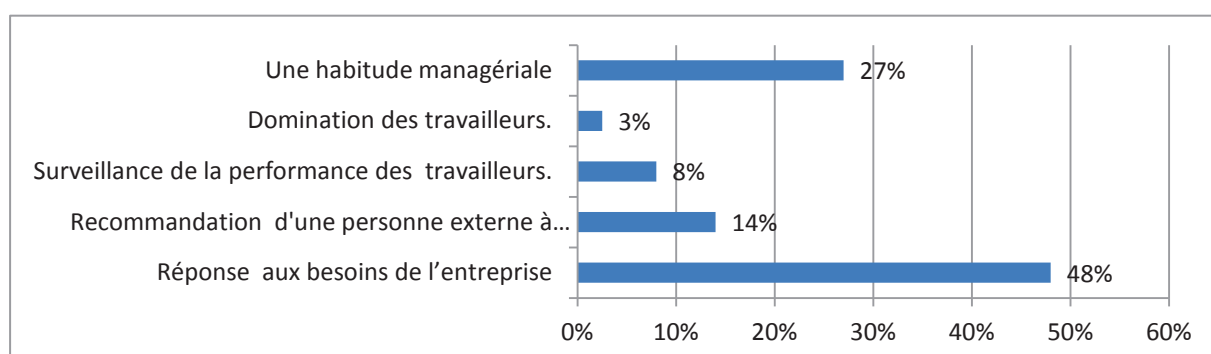
Une des questions posées dans le questionnaire de l'entreprise porte, effectivement, sur le besoin que comble le budget dans les PME tunisiennes.

Le budget existe parce que :

1. C'est un outil de contrôle de gestion qui répond aux besoins de l'entreprise (exemple : se prémunir contre l'incertitude de l'environnement).
2. C'est un outil de contrôle de gestion dont l'adoption a été recommandée par une personne externe à l'entreprise (expert comptable).
3. C'est un outil de contrôle de gestion dont l'adoption a été recommandée par une personne interne à l'entreprise (Contrôleur de gestion, comptable interne).
4. C'est un outil de contrôle de gestion qui permet de mesurer la performance des salariés.
5. C'est un outil de contrôle de gestion qui permet la domination des travailleurs.
6. C'est un outil de contrôle de gestion dont la présence relève d'une habitude managériale.

La personne interrogée, à savoir le dirigeant, doit cocher la principale raison de la présence du budget dans la PME. Voici le graphique donné pour l'analyse descriptive :

Graphique 20 : le budget répond à quel besoin principalement.



¹⁰¹ Dans la première partie théorique de ce travail

Chaque approche donnée par une théorie fait l'objet d'une proposition de réponse. Nous remarquons qu'il y a, par contre cinq questions : la cinquième question suppose que la présence du budget peut tout simplement provenir d'une habitude que les dirigeants veulent garder dans leur PME.

Le graphique montre la primauté d'une réponse sur toutes les autres à savoir : le budget existe pour répondre aux besoins de l'entreprise de presque la moitié de l'échantillon (à raison de 48%), c'est la théorie de contingence qui prévaut sur les trois autres théories sociologiques pour expliquer la solution qu'est le budget.

Un peu plus du ¼ de l'échantillon (27%) a répondu positif à une réponse ne se référant à aucune théorie mais qui émane d'une part des écrits qui s'intéressent aux habitudes managériales et d'autre part au fruit de nos entretiens avec les dirigeants durant la période de pré-test qui nous a suggéré d'introduire cette possibilité de réponse : le budget est une habitude managériale.

Notre recherche n'est pas la seule à mettre en exergue cet attachement aux budgets : nous pouvons expliquer ceci par l'ancrage du budget dans les habitudes managériales de l'entreprise : certains des dirigeants qui ont répondu à notre questionnaire critiquent certains points dans l'activité budgétaire mais restent fidèles à son utilisation et refusent de s'en passer.

Cette habitude managériale peut être aussi expliquée par deux raisonnements qui se cachent derrière cette réponse.

Le mimétisme : qui est une stratégie adaptative d'imitation selon laquelle une PME adopte le budget parce que les autres entreprises le font. Foucault s'est intéressé au « mimétisme budgétaire" dans ces travaux (Foucault et al, 2007, 2008) où il a étudié les évolutions budgétaires et les causes de ces évolutions : ces travaux ont mis en évidence le mimétisme budgétaire et ce dans un modèle de concurrence horizontale.

L'universalisme : c'est l'idée d'une opinion à usage universel : l'universalisme existe en contrôle de gestion en général et peut expliquer l'existence d'outils de contrôle d'origine américaine dans la gestion d'entreprises de toutes nationalités. Ce choix est souvent fait par les dirigeants ayant des formations en sciences de gestion dans les écoles et les universités où ils ont appris à jongler avec ces outils.

Se trouvant à la tête d'une entreprise, ces dirigeants adoptent souvent automatiquement ces outils: on a tendance à utiliser les choses qu'on maîtrise. (Affès et Chabchoub, 2007).

Avec le graphique, nous remarquons que seulement 14% des PME suivent les conseils d'une personne externe : à savoir l'expert comptable. Beaucoup de recherches ont tenté de mettre en évidence l'influence de cet acteur sur la gestion de la PME (Spitz, 2003 et Nyengue et Edimo, 2006 ; Chapellier et Trigui, 2009, Chapellier, 2011), ce dernier possède, selon Chapellier (2011), « un rôle central, qui peut, au travers d'un processus de traduction et de mobilisation, susciter l'intérêt du dirigeant et lui transmettre des informations et des connaissances utiles pour l'action », quant à Dupuy et Chapellier (2013), ils considèrent que l'expert-comptable doit logiquement apparaître comme « l'acteur-clé capable de sélectionner, adapter, analyser et traduire les informations et les connaissances utiles pour l'action, donc pour la pérennité, et par là d'enclencher un véritable processus d'apprentissage du dirigeant. ».

8% uniquement des PME présentent la surveillance de la performance des travailleurs par le budget comme principale explication de sa présence : ce « médiocre » pourcentage peut être expliqué par la nature même de l'entreprise : il s'agit de PME, le pourcentage serait plus intéressant dans une grande entreprise où le besoin de garder un œil sur la performance d'un grand nombre d'employés répartis sur plusieurs sites et/ou plusieurs services inciterait l'entreprise à utiliser le budget pour surveiller la performance du travail.

Enfin, 3% seulement des entreprises considèrent le budget comme, principalement, un outil de domination des travailleurs : ce résultat est légitime, au retour de la théorie marxiste, l'objet d'étude a souvent été les grandes entreprises où il y a une séparation entre pourvoyeurs de fonds et managers, Ceci n'est pas le cas de cette recherche qui se soucie des budgets dans les PME.

Le budget dans la PME tunisienne : un besoin réel ou une habitude managériale ?

A cette question nous pouvons répondre ainsi :

Le budget d'une PME tunisienne est un besoin réel inspiré principalement de la théorie de contingence : le budget s'adapte aux besoins de l'entreprise et ce sont les caractéristiques contextuelles de celle-ci qui impacte sa présence.

Le budget de la PME tunisienne émane aussi, dans une bien moindre mesure d'une certaine habitude managériale motivée par le mimétisme très probable au sein des PME d'une part et l'universalisme que véhicule les dirigeants gestionnaires des PME qui adoptent leurs connaissances acquises dans les universités et écoles de commerce.

2.2. L'existence d'« innovation budgétaire » : un signe de l'attachement des dirigeants au budget ?

Nous avons voulu parfaire notre connaissance du budget de la PME tunisienne ; le principal but de ce travail de recherche est de construire une taxinomie de SB puis d'identifier les déterminants de cette taxinomie. Dans ce qui suit, et comme nous l'avons annoncé, nous voulons aller plus loin d'où notre intérêt pour l'innovation dans les systèmes budgétaires des PME.

Rappelons-nous qu'il y a toute une littérature récente issue d'un courant appelé « better budget »¹⁰² : un courant conscient des défaillances du budget mais qui propose des améliorations. Le better budget part d'une simple constatation de la réalité managériale des entreprises : la budgétisation est ancrée dans la gestion quotidienne de l'entreprise, les praticiens le critiquent mais refusent de s'en passer.

Pour résoudre ce dilemme, un courant de recherche a adopté l'axe suivant :

- Il convient de modifier le budget et de l'améliorer plutôt que de le supprimer.

Nous pouvons appeler cette littérature de « better budget » : **Innovation managériale de type budgétaire.**

Dans cette sous section, nous allons essayer de répondre à certaines interrogations : l'innovation budgétaire n'est-elle pas une preuve de toute l'importance de l'outil budgétaire dans les PME tunisiennes ? Sommes-nous dans un environnement où le budget classique garde encore toute son efficacité ? C'est à toutes ces questions que nous essaierons de répondre après avoir fait un récapitulatif sur l'innovation budgétaire dans les PME tunisiennes.

¹⁰² Partie 1, chapitre 1

Nous sommes partis d'une affirmation qui peut encore surprendre : le système de gestion dans les PME tunisiennes n'est pas aussi rudimentaire qu'on le croit (Affès et Chabchoub, 2007 ; Ben Hamadi, 2008 ; Ben Hamadi et Chapellier, 2012). L'idée répandue selon laquelle la PME a une vision réductrice de son système de gestion - orienté principalement vers la production des documents obligatoires dans le seul but de se plier aux impératifs de l'administration fiscale - a été réfutée par de nombreuses études empiriques dans d'autres pays (Fernandez, Picory et Rowe, 1994, Chapellier, 1994, Lavigne, 2002) et ceci a aussi été le cas en Tunisie d'après les travaux cités plus haut.

Avancer que les PME disposent toujours d'un système de gestion rudimentaire ne correspondrait plus à la réalité des pratiques dans ces dernières : la PME tunisienne ne fait pas l'exception puisque des études ont montré qu'elle possède un système de gestion moyennement élaboré (Lassoued et Abdelmoula, 2006 ; Affès et Chabchoub, 2007 ; Ben Hamadi et Chapellier, 2012), cette étude enrichit la théorie managériale faite sur la Tunisie, en voulant répondre au questionnement suivant : *La PME tunisienne innove-t-elle dans ses systèmes budgétaires ?*

2.2.1. Que veut-on dire par « innover » ?

Manager l'innovation consiste à gérer un processus de changement portant sur de nouveaux produits, de nouveaux procédés ou encore de nouvelles organisations. L'innovation permet de rompre avec une habitude pour adopter un nouveau comportement (Hamel, 2007). La définition la plus répandue est celle de Rogers (1995) qui la définit comme une idée, une pratique ou un objet, perçu comme nouveau par un individu.

L'innovation managériale est considérée, comme « le parent pauvre » (Hamel, 2007) des autres innovations : technique/ technologique, stratégique ou de produit. Le constat est fort marquant entre le nombre de publications sur l'innovation technologique (52000 publications) et celui dérisoire sur l'innovation managériale (presque 300) (Hamel, 2007).

Comment définir une innovation managériale ? Cette question a été clairement abordée dans l'ouvrage « Managerial Innovation » de Hamel (2007). Cet auteur la définit ainsi: « *A MI can be defined as a marked departure from traditional management principles, processes, and practices or a departure from customary organizational forms that significantly alters the way*

the work of management is performed ... Put simply, MI changes how managers do what they do ». Godowski (2003) écrit quant à lui : « Une innovation managériale est une idée nouvelle qui peut être soit 1°) une recombinaison d'idées anciennes, soit 2°) un schéma qui modifie l'ordre du présent, soit 3°) une formule ou une approche unique perçue comme nouvelle par les individus concernés. Elle contribue à augmenter le stock de connaissances dont disposent les managers, qui prend la forme d'amélioration ou d'ajouts apportés à l'ensemble des techniques, pratiques et méthodes de gestion, et exerce un impact direct sur le mode de management ».

Les deux principales idées de cette définition sont les suivantes :

- ◆ Il existe deux catégories d'innovations managériales : celle qui recombine d'anciennes idées appelée « innovation incrémentale » et celle qui donne une nouvelle approche modifiant le présent appelée « innovation radicale ».
- ◆ L'innovation en est une lorsqu'elle est perçue comme telle.

2.2.2 Quels types d'innovation budgétaire prédominent dans les PME tunisiennes ?

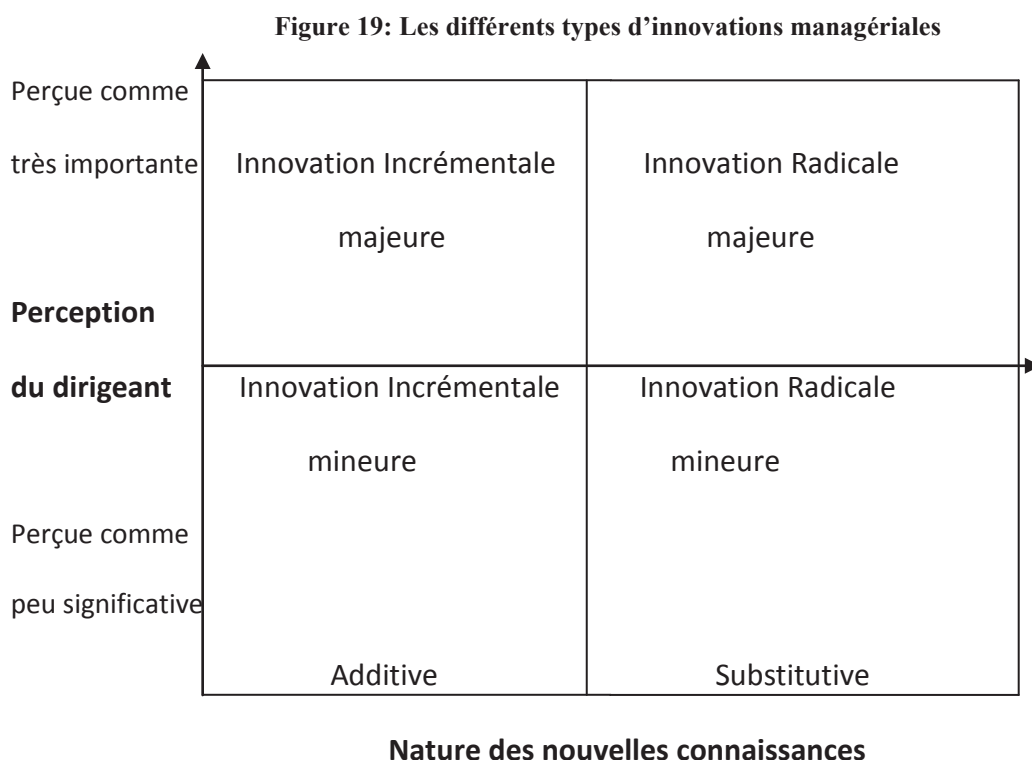
L'approche suivie ici s'éloigne de la tendance des recherches concernant l'innovation managériale portant pour la plupart sur la diffusion (Rogers, 1995) ou l'adoption de cette dernière (Zaltman, 1973 ; Alcouffe, 2003,2008). Nous portons tout notre intérêt sur la PME et les types d'innovations budgétaires qu'elles engagent. Nous nous positionnons sur le troisième axe dans les recherches en innovation managériale, après la diffusion et l'adoption, à savoir l'innovativité organisationnelle (Khan et Manopichetwattana ; 1989, Henderson et Clark, 1990a, 1990b). Cette quête d'une meilleure compréhension du champ de l'innovation managériale nous a incité à catégoriser les innovations pour mieux les cerner.

Plusieurs taxinomies d'innovations enrichissent les écrits sur les innovations : Dewar et Dutton (1986) tout comme Ettlie, Bridges et O'Keefe (1986) ont contribué à l'apparition d'une typologie qui distinguent les innovations incrémentales qui correspondent à une multitude d'améliorations quotidiennes introduites dans les produits, les processus ou les modes de gestion existants, et les innovations radicales, de plus grande ampleur et individualisées qui matérialisent une rupture totale et irréversible dans les processus qui modifient non seulement le but immédiat et explicite mais aussi la totalité des dimensions de l'organisation.

La première typologie d'innovations qui a dépassé cette dichotomie radical/incrémental est celle d'Abernathy et Clark (1985). Ces auteurs ont effectué une cartographie avec deux concepts clés pour visualiser les types d'innovations : impact sur les connaissances de la firme et impact sur les relations commerciales. Ils définissent quatre types d'innovation : innovation courante, innovation révolutionnaire, innovation de niche et innovation radicale.

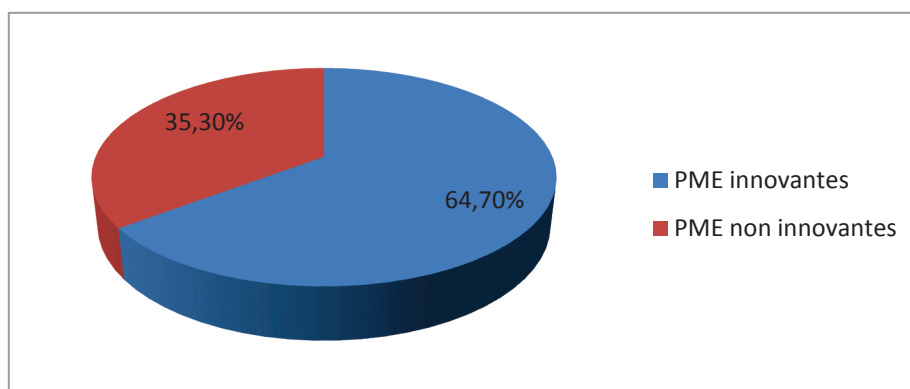
Henderson et Clark (1990a) retiennent eux aussi deux concepts clés pour définir les innovations : la conception des composants et l'impact sur les liens entre les composants. Leur étude a elle aussi donné naissance à quatre types d'innovations : incrémentale, modulaire, architecturale et radicale. Ces mêmes auteurs (Henderson et Clark, 1990b) présentent, la même année, une autre typologie, souvent reprise, dans laquelle ils retiennent la typologie classique incrémentale/radicale qu'ils décomposent en deux sous-catégories. Les innovations incrémentales et radicales peuvent ainsi être mineures ou majeures. La qualification de majeure ou de mineure des innovations dépend de la quantité des connaissances nécessaires à l'innovation (figure 1).

Nous nous sommes appuyés sur les travaux d'Henderson et Clark (1990b) pour définir les innovations budgétaires. Voici un graphique qui schématise les quatre types d'innovations budgétaires dans ce travail:



L'axe des ordonnées sera celui de la perception du dirigeant : le niveau perçu de ces innovations : majeures ou mineures et ce par rapport à la perception du dirigeant ; si ce dernier considère que l'innovation introduite dans l'entreprise est importante, elle sera qualifiée de majeure, s'il considère que celle-ci est moins significative, elle sera qualifiée de mineure.

Graphique 21 : Répartition de l'échantillon selon l'existence d'innovation budgétaire dans les PME



Les PME innovantes sont réparties comme suit :

Tableau 78 : Répartition des innovations par type

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage cumulé
Incrémentale majeure	35	46,67%	46,67%
Incrémentale mineure	24	32%	78,67%
Radicale mineure	7	9,33%	88%
Radicale majeure	9	12%	100%
Total	75	100%	100%

Il est à noter que nous sommes toujours dans le même échantillon des 116 PME, où 80 d'entre elles possèdent effectivement un système budgétaire. De ces 116 PME, 75 ont innové dans leur système budgétaire.

La grande majorité des dirigeants d'entreprises innovantes observées ont adopté des innovations budgétaires incrémentales. Près de 20% des dirigeants de PME innovantes ont mis en œuvre une innovation budgétaire jugée radicale entre 2006 et 2011. (Voir Annexe : Questionnaire)

En posant la question sur les dirigeants, sur la nature des innovations incrémentales (amélioration de l'existant) et radicales (changement intégral) qu'ils adoptent, nous avons remarqué que la plupart des innovations porte sur le nombre, la qualité et le détail des budgets : ainsi, la plupart des dirigeants a commencé à préparer et utiliser un nombre plus important de budgets, d'autres ont amélioré leurs budgets existants en les détaillant au mieux.

Quelques dirigeants ont changé complètement leur manière de présenter leurs budgets en passant aux budgets à Base Zéro ou encore ont remplacé leurs budgets classiques par des budgets ventilés par projet ou par activité. Quatre dirigeants ont instauré un système budgétaire ces dernières années alors que leurs entreprises existaient depuis plus d'une dizaine d'années, d'autres préparaient les budgets sans les compléter par un bilan et un état de résultat prévisionnel ; ils ont commencé à le faire depuis peu.

Ainsi, des 75 dirigeants interrogés qui ont innové :

- ◆ 59 dirigeants affirment avoir mis en place une ou des innovations incrémentales en matière de gestion budgétaire au cours des cinq dernières années.
- ◆ Seuls 16 dirigeants considèrent avoir mis en place une ou des innovations radicales en matière de gestion budgétaire au cours des cinq dernières années.

Nous avons conclu que l'innovation radicale cède presque entièrement la place à l'innovation incrémentale : la plus présente dans l'entreprise et la plus aisée à être adoptée.

Cette tendance vers une amélioration de l'existant au lieu du changement intégral provient selon Hamel (2007) de deux points bien précis :

- ◆ Certains dons doivent exister chez les dirigeants qui innoveront « radicalement » à savoir l'initiative, la créativité et la passion.
- ◆ Les dirigeants ayant une formation en sciences économiques et gestion sont surtout « formés » pour avoir la capacité d'être efficient mais rien dans leur cursus ne les pousse à changer radicalement leurs méthodes de gestion, ils sont convaincus que « *...le management progresse par évolution et non par révolution* » d'où leur tendance vers des améliorations de leur existant au lieu des changements radicaux de méthodes.

Ce résultat confirme les résultats de Fréry (2007) qui explique que « *les managers cherchent le plus souvent à fournir de manière plus efficace la même chose que la veille* » et « *semblent trouver normal que la science progresse à grand bonds mais que la pratique du management n'en fasse pas autant* ».

L'une des principales preuves de toute l'importance des budgets dans la gestion des PME tunisiennes est la présence d'innovation budgétaire.

Les PME tunisiennes tiennent à leurs budgets et elles innovent pour que ceux-ci répondent au mieux à leurs besoins.

Conclusion de la section 1

Le but de ce chapitre est de reprendre les résultats statistiques de la recherche, d'analyser ces résultats et de mettre en valeur les apports de ce travail doctoral.

La première section s'est focalisée sur trois points :

- ◆ Le premier apport de la recherche à savoir la construction d'une taxinomie des systèmes budgétaires : selon l'échantillon de l'étude, il existe quatre types distincts de système budgétaire dans les PME tunisiennes selon leur degré de complexification :
 1. Des PME sans système budgétaire.
 2. Des PME avec un système budgétaire rudimentaire.
 3. Des PME avec un système budgétaire moyennement complexe.
 4. Des PME avec un système budgétaire élaboré/sophistiqué.
- ◆ Une analyse complète des relations étudiées dans cette recherche et une explication justifiée par un retour vers la théorie des dix hypothèses étudiées : leur confirmation ou leur infirmation.
- ◆ Un prolongement de la recherche pour répondre à une interrogation posée dès le début de ce travail doctoral : pourquoi les PME tunisiennes utilisent toujours les budgets malgré les critiques ? Comment les PME tunisiennes montrent leur attachement à leurs budgets ?

Nous avons réussi à répondre à ces questions :

Les PME tunisiennes adoptent les budgets parce qu'une bonne partie éprouve un besoin réel inspiré de la théorie de contingence : les budgets s'adaptent aux besoins des PME, les autres PME continuent d'avoir un système budgétaire par habitude, motivées

probablement par un phénomène de mimétisme ou encore un phénomène d'universalisme que véhiculent les dirigeants de PME ayant eu des formations en management.

Les PME montrent leur attachement aux budgets par la présence quasi systématique d'innovations dans les budgets : même si ces innovations restent des améliorations d'un existant elles sont perçues comme essentielles pour le dirigeant de l'entreprise.

L'hétérogénéité des systèmes budgétaires et des innovations « budgétaires » adoptées par les PME nous porte à croire que les dirigeants ne gèrent pas leurs entreprises de la même manière et n'ont pas les mêmes rapports avec les outils de contrôle de gestion tel que le système budgétaire.

Le travail statistique effectué n'a fait que confirmer cette supposition, ainsi, en passant à la deuxième section du chapitre, nous nous focalisons sur le « chef d'orchestre » dans une PME : le dirigeant.

Section 2 : Une nouvelle typologie du dirigeant tunisien

Dans cette deuxième section, nous portons notre attention sur le dirigeant en tant qu'il est le principal acteur dans les PME : les PME tunisiennes ne faisant pas exception.

Dans cette dernière partie, nous nous intéressons à deux principaux points :

- ◆ La nouvelle typologie des dirigeants élaborée dans ce travail de recherche : une typologie inédite s'agissant des dirigeants arabes, musulmans ou nord-africains. Après l'analyse de cette typologie, un retour vers la théorie nous permettra de mettre cette nouvelle typologie en rapport avec celles qui l'ont précédée.
- ◆ Nous continuons avec une analyse plus approfondie de la dimension culturelle qui fait partie de cette typologie, afin de tenter de comprendre la signification des disparités éventuelles entre les résultats de nos statistiques et les recherches antérieures. Il s'agit également d'essayer d'interpréter la présence de caractéristiques culturelles différentes dans un seul et unique pays.

1. Une typologie sans doute pionnière

La méthode des nuées dynamiques nous a permis de mettre en exergue l'existence de trois profils différents des dirigeants tunisiens : une analyse descriptive a été effectuée des trois

sous échantillons comportant chacun les dirigeants appartenant à un même groupe et permis d'identifier les caractéristiques de chaque profil. Voici les résultats :

Tableau 79 : Récapitulatif des trois groupes de dirigeants

	Profil 1	Profil 2	Profil 3
Age du dirigeant	35-45 ans	45-65 ans	55- Plus de 65 ans
Expérience du dirigeant	Plus de 10 ans	Plus de 10 ans	Plus de 10 ans
Niveau de formation	Bac+4 et plus	Bac +2 au plus	Moins que le Bac
Type de formation	En sciences de gestion	variable	Non gestionnaire
Individualisme/ Collectivisme	Individualiste	Tend vers le collectivisme	Collectiviste
Masculinité/ Féminité	Masculinité	Féminité	Masculinité
Distance au pouvoir	Pouvoir important	Pouvoir réduit	Pouvoir important
Aversion face au risque	Forte aversion au risque	Forte aversion au risque	Faible aversion au risque
Orientation CT / LT	Orientation court terme	Orientation court terme	Orientation court terme

Le tableau ci-dessus, met en évidence que certaines variables restent inchangées d'un profil à un autre (l'orientation CT/LT et l'expérience du dirigeant). L'analyse de la variance dans le tableau ANOVA (tableau N°45) a montré effectivement que les variables « Expérience du dirigeant » et « Orientation CT/LT » ne sont pas significatives (respectivement sig 0,177 et 0,466) et ne peuvent donc pas faire l'objet d'une analyse.

Le travail statistique effectué permet de distinguer, parmi les 116 dirigeants de PME interrogés, trois sous-échantillons contenant respectivement 51, 44 et 21 dirigeants :

Profil 1 :

Ce groupe contient le nombre le plus important de dirigeants (51 soit presque 43% d'entre eux). Plus de la moitié disposent d'un niveau de formation supérieur ou égal à la maîtrise (Bac +4). La majorité est titulaire d'un diplôme en sciences économiques ou sciences de gestion. Ils ont le plus souvent entre 35 et 45 ans : ils sont les plus jeunes de l'échantillon.

Nous appellerons ce premier profil : **Les Jeunes Gestionnaires**

Culturellement, ces « jeunes gestionnaires » :

- ◆ Acceptent l'inégalité entre les individus et considèrent celle-ci comme l'essence même des organisations : ils ont une distance hiérarchique forte.
- ◆ Adhèrent à l'idée que chacun doit s'occuper uniquement de sa personne et/ou de sa famille proche et ils ne croient pas à la cohésion sociale : ils sont individualistes.
- ◆ Attachent une grande importance au défi, à la rémunération et à la reconnaissance et sont profondément convaincus que la vie n'a de sens que par le travail : ils ont l'esprit masculin.
- ◆ Ne sont pas motivés par la réussite mais surtout par la sécurité et ils sont très peu portés vers le risque, leur degré de tolérance est faible face à l'inquiétude provoquée par les événements futurs : ils ont un fort contrôle de l'incertitude.

Trois des cinq dimensions culturelles caractérisant les « jeunes gestionnaires » contrastent avec les propositions formulées par Hofstede (2001) : ces dirigeants tunisiens ne sont ni « féminins », ni collectivistes, ni ayant un faible contrôle de l'incertitude : ce profil de dirigeant tunisien-arabe s'éloigne fortement de celui dressé par Hofstede.

Profil 2 :

Ce groupe rassemble 44 dirigeants (soit 37% de l'échantillon). Il est composé de dirigeants ayant pour la plupart un âge compris entre 45 et 65 ans et un niveau de formation qui ne dépasse pas Bac+2. Leur type de formation (gestionnaire ou non gestionnaire) est en revanche très variable.

Nous appellerons ce deuxième profil : **Les Majeurs Accomplis**

Sur le plan culturel, les « majeurs accomplis » :

- ◆ Refusent l'inégalité entre les individus et estiment que les relations sociales doivent être traitées avec attention : ils ont une faible distance hiérarchique.

- ◆ Adhérent à l'esprit de groupe et trouvent que pour réussir dans la vie, il faut penser à « nous » et non « je » parce que c'est la famille/le groupe auquel on adhère qui assure la protection en échange de la loyauté : ils sont collectivistes
- ◆ Attachent une grande importance à la qualité de la vie, à l'ambiance dans le travail et les relations personnelles que l'on construit beaucoup plus qu'à la rémunération ou la reconnaissance : ils sont féminins.
- ◆ Ils sont, tout comme les « jeunes gestionnaires », motivés par la sécurité et ils ont un grand besoin d'officialisation et de précision : ce qui leur permettra de maîtriser le risque : ils ont un fort contrôle de l'incertitude.

Profil 3 :

Ce groupe rassemble un nombre moins important de dirigeants (22 soit 20% de l'échantillon). Il est composé de dirigeants ayant, pour la plupart, un âge compris entre 45 et 71 ans, disposant d'une formation de niveau peu élevé et de type non-gestionnaire.

Nous appellerons ce troisième groupe : **Les Patriarches Expérimentés**

Ces « patriarches » sont ceux qui s'apparentent le plus aux dimensions attribuées par Hofstede au monde arabe :

- ◆ Acceptent l'inégalité entre les individus et considèrent celle-ci comme l'essence même des organisations : ils ont une distance hiérarchique forte
- ◆ Attachent une grande importance à leur famille, groupe ou clan, à qui ils ont une grande loyauté : ils sont collectivistes
- ◆ Attachent une grande importance à la qualité de la vie, à l'ambiance dans le travail et les relations personnelles que l'on construit beaucoup plus qu'à la rémunération ou la reconnaissance : ils sont féminins
- ◆ C'est le seul trait culturel qui les différencie du profil de la culture arabe selon Hofstede.
- ◆ Ils sont motivés par la réussite et pour l'atteindre, ils sont prêts à prendre des risques et accepter une certaine ambiguïté et un certain chaos : ils ont un faible contrôle de l'incertitude.

La cinquième dimension étudiée est l'orientation long terme/court terme : c'est la seule dimension qui soit identique aux trois profils : tous les dirigeants tunisiens de notre échantillon sont orientés court terme. Il est à noter que chez Hofstede, la culture arabe est

aussi caractérisée par une orientation court terme. Ainsi les dirigeants tunisiens possèdent des valeurs associées à l'orientation CT ; le respect de la tradition et des obligations sociales, la stabilité individuelle et la réciprocité de politesse.

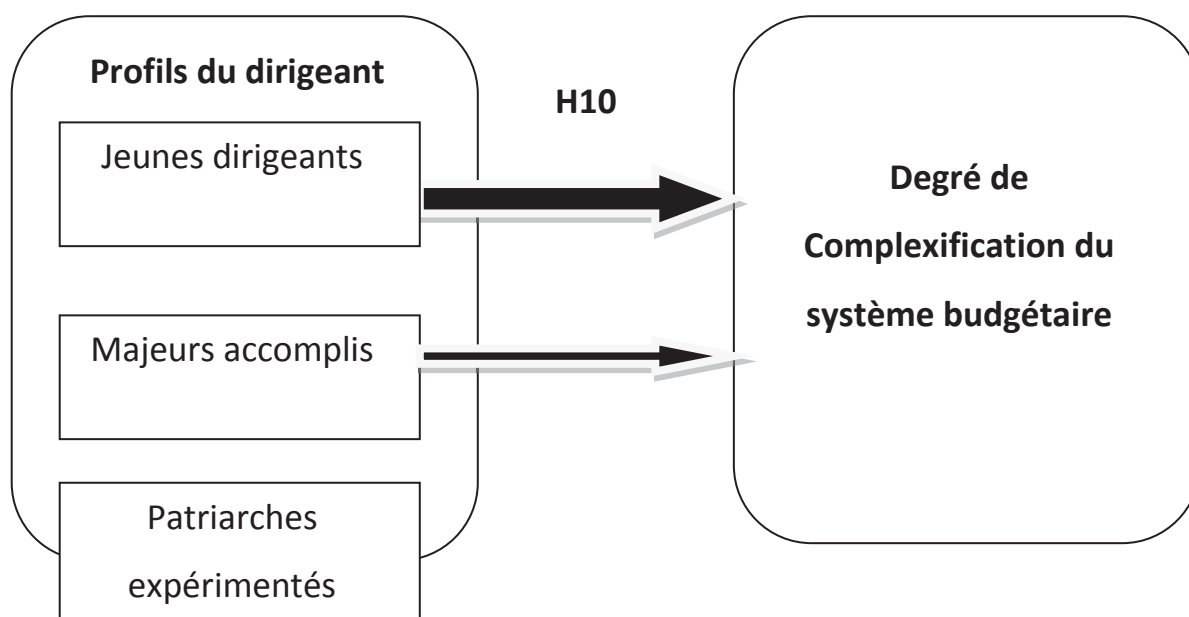
En considérant les résultats du logit ordonné donnés dans le chapitre précédent, nous pouvons ainsi être plus précis et conclure que :

Le profil 1, celui des jeunes gestionnaires impacte positivement le degré de complexification du système budgétaire : quand un jeune gestionnaire est à la tête d'une PME, la probabilité d'avoir un système budgétaire complexe est multiplié par presque 1,5.

Le profil 2 à savoir les majeurs accomplis influencent aussi, à leur tour, positivement la complexification du système budgétaire, dans une moindre mesure.

Nous pouvons ainsi confirmer, avec plus de précision, la dernière hypothèse de ce travail de recherche en concluant de l'association qui existe entre deux des profils des dirigeants et le degré de complexification du système budgétaire dans une PME tunisienne.

Figure 20 : Approfondissement de la dernière hypothèse de la recherche



Après le descriptif des trois profils des dirigeants tunisiens donnés par le travail statistique et la précision de la dernière hypothèse du travail de recherche, une analyse s'impose : Comparer la nouvelle typologie avec d'autres pour en déduire les similitudes et les dissemblances.

2. Retour à la littérature entrepreneuriale

Les typologies ont connu un réel engouement depuis la publication du travail de Norman Smith en 1967, même si la toute première typologie date de 1959 avec le travail de Cole sur les entrepreneurs où le chercheur les a répartis sur quatre types à savoir l'entrepreneur « pratique », l'entrepreneur « informé », l'entrepreneur « sophistiqué » et l'entrepreneur « mathématiquement articulé ».

Smith a commencé par une répartition dichotomique qu'il a reconnu comme simple plus tard (1992) : il a fondé sa typologie sur les particularités des créateurs d'entreprises et leurs antécédents personnels (engagement personnel, recherche d'indépendance, confiance en soi) et professionnels (niveau d'éducation, expérience professionnelle, construction d'une organisation réussie). Il scinde les créateurs d'entreprises en deux groupes : les artisans et les opportunistes. Ainsi, **l'artisan** dispose d'un niveau de formation peu élevé. Il a créé son entreprise par souci d'indépendance ou pour trouver du travail. Son travail est son principal centre d'intérêt. Il est souvent faiblement innovant car très hostile au risque. Cette attitude envers le risque fait qu'il ne recherche pas d'autres partenaires craignant une perte du contrôle de sa société. Il adopte une attitude paternaliste et est fier d'avoir « construit » une organisation. **L'opportuniste** dispose quant à lui d'un niveau d'éducation plus élevé. Il est socialement éveillé, flexible, confiant et orienté vers le futur et le changement. Il sait saisir intelligemment les possibilités qu'offrent les circonstances, recherche la croissance et est le plus souvent motivé par le profit.

Au-delà de cette opposition très prononcée, la réalité semble beaucoup plus nuancée. Il est d'ailleurs, à noter que Smith (Smith et al, 1992) a proposé d'enrichir sa typologie en y incorporant un nouveau type, le dirigeant « technologique ».

Nous discernons une proximité avec notre travail puisque parmi les facteurs utilisés par Smith ; nous retrouvons la formation, l'expérience, l'âge et l'attitude face au risque, des facteurs que nous avons introduit dans la typologie donnée par cette étude

Ces mêmes facteurs apparaissent aussi dans d'autres recherches comme celles de Dunkelberg et Cooper (1982) qui ont proposé trois types de dirigeants (Artisan, orienté vers la croissance et indépendant) en se basant sur ce qu'ils ont appelé le *background* (éducation et expérience entre autres), Davidson (1988) a aussi choisi de considérer

l'éducation et l'expérience pour donner naissance à sa typologie de trois profils (Entrepreneur, Manager et dirigeant propriétaire).

Chell et Haworth (1993) ont, à leur tour, considéré que l'âge, l'expérience et l'attitude face au risque sont parmi les facteurs qui dessinent au mieux le profil du dirigeant ce qui leur a permis de classer quatre types de dirigeants : l'entrepreneur, le quasi-entrepreneur, l'administrateur et l'attentionné.

Enfin Wai San Siu (1995) a donné naissance à trois types de dirigeant (Citizen, Workaholic et Swinger) avec l'utilisation de l'éducation, de l'expérience et l'âge du dirigeant comme les facteurs caractérisant les dirigeants.

Il est à signaler que les travaux synthétiques de Lorrain et Dussault (1988), Woo, Cooper et Dunkelberg (1991), Filion (1997) et Daval , Dechamps et Geindre (1999) ayant comme objectif la construction d'une grille de lecture des typologies, ont, sans exception signalé que le *background* du dirigeant (son expérience, son éducation et son âge) est l'un des quatre axes suivis par les chercheurs pour l'élaboration d'une classification des dirigeants (les motivations des individus, les capacités et le style de management sont les trois autres axes qui prédominent les typologies).

Il faut signaler que ces répartitions restent très générales parce que la construction d'une typologie fait partie d'une logique d'action propre au chercheur (Marchesnay, 1998). Dans ce travail de recherche, nous ambitionnons la construction d'une typologie spécifique aux dirigeants tunisiens des PME dans le secteur industriel.

Cette typologie repose sur les représentations des dirigeants relatives à leur *background* d'une part (un axe largement utilisé dans la théorie) et leurs dimensions culturelles d'autre part.

Explicitement, aucune étude n'a considéré les dimensions culturelles dans leur ensemble et d'une manière aussi précise, mais les critères ayant un aspect culturel sont forts présents.

L'attitude face au risque est l'un des facteurs qui apparaît souvent dans les typologies des dirigeants depuis Smith (1967, 1992), Miles et Snow (1978) ; Miner (1990, 1997), Chell et Howarth (1993) et Julien et Marchesnay (1996).

L'un des facteurs qui peut s'apparenter avec la dimension « collectivité/individualité » existe dans plusieurs études sous la nomination « gestion des relations intra-

organisationnelles ». (Chalvain, 1971 ; Stanworth et Curran, 1976 ; Chaussé, 1971 ; Miner, 1990, 1997).

Laufer (1975) a été le premier à mettre en avant des motivations psychologiques et il a été suivi par un grand nombre d'auteurs comme Stanworth et Curran (1976), Braden (1977), Stevenson et Gumpert (1985), Miner, (1990,1997), Varlet (1996) et bien d'autres. Pour élaborer sa typologie répartie en quatre profils (L'innovateur, le propriétaire, le propriétaire refusant la croissance et l'artisan), Laufer (1975), a identifié deux facteurs qui pourraient s'approcher de la dimension « masculinité/féminité » à savoir « le besoin de réalisation de soin » et « le besoin de reconnaissance », ces mêmes facteurs apparaissent dans d'autres recherches comme celle de Stanworth et Curran (1976) qui ont mis en avant trois profils l'entrepreneur artisan, classique et manager ou alors celle de Lafuente et Salas (1989) tout comme Gartner (1989) qui a départagé l'entrepreneur et le propriétaire de petite entreprise.

La tendance des recherches depuis Smith jusqu'aux années 90, suivait comme nous l'avons noté les quatre axes choisis pour les études de synthèse dont la plus récente est celle de Daval, Deschamps et Geindre (1999). Mais depuis le début des années 2000, cette tendance intègre d'autres critères dont certains préexistaient dans des recherches plus anciennes mais dont la présence est plus affirmée dans les nouvelles recherches.

Parmi ces critères, l'innovation (Fayolle, 2001 et Lagarde, 2006) ou encore la stratégie (Jaouen, 2008 ; Boissin, Deschamps et Billard, 2003) et l'environnement (Julien et Marchesnay, 1998).

D'autres critères sont de plus en plus présents comme le mode d'accès au pouvoir (Varlet, 1996 ; Julien et Marchesnay, 1996, Fayolle, 2001), le style de décision ou encore le risque (Jaouen, 2008).

Notre recherche prétend enrichir un tant soit peu une production abondante sur les typologies des dirigeants/entrepreneurs. Elle s'en distingue par l'intégration des cinq dimensions culturelles identifiées par Hofstede. Celles-ci présentent un premier axe, la « culture » dans l'élaboration de la typologie ; Le deuxième axe étant le « *background* du dirigeant».

Ainsi, cette typologie est construite en articulant :

- ◆ l'axe « *background* » qui fait presque toujours partie des précédentes typologies, et
- ◆ l'axe « culture » approché souvent par les auteurs sous la dénomination « comportement du dirigeant ».

Cet intérêt pour l'intégration des dimensions culturelles est motivé par notre intérêt pour toute la controverse que connaissent les recherches sur la culture : un domaine qui connaît un grand engouement de la part des chercheurs en management.

3. L'apport de cette recherche dans le débat sur la culture managériale

Notre intérêt pour la dimension culturelle dans la construction de la typologie des dirigeants tunisiens procède de deux constats :

Le premier est la présence implicite de certaines caractéristiques dans des typologies précédentes - comme « la gestion des relations intra-organisationnelles », « le besoin de réalisation de soi », « le besoin de reconnaissance » ou encore « l'attitude face au risque » - qui s'approchent des caractéristiques culturelles identifiées par Geert Hofstede : « distance hiérarchiques », « aversion au risque », « masculinité/féminité ».

Le second est plus personnel, la lecture des recherches sur la culture en management a suscité notre curiosité surtout que ces études défendent souvent des hypothèses à l'opposé les unes des autres. La tentation était grande de reprendre les dimensions culturelles de Geert Hofstede qui n'arrêtaient pas de balancer entre exaltation et controverses et de les appliquer sur le contexte tunisien.

Deux chercheurs Zghal, (1991) et Ben Fadhel, (1992) ont cédé à la même tentation et retrouvé les mêmes dimensions « *hofstediennes* » en suivant des chemins complètement différents : la première auteure a effectuée une observation participative alors que le second s'est inspiré des proverbes tunisiens pour cerner les caractéristiques de la culture tunisienne.

Nous première ambition est d'adopter les dimensions de Hofstede et d'en vérifier la pertinence dans le contexte tunisien. La lecture d'autres recherches qui ont réussi à mettre en évidence la dissemblance entre la culture tunisienne et la « culture arabe » telle qu'elle est décrite par Hofstede (Lassoued, 2001, 2008 ; Soyah et Magroun, 2004) nous a encouragé à suivre le même chemin tout en étant pressé de voir les résultats procurés par un travail statistique qui se différencie de ceux qui ont été utilisés jusque là.

Voilà les résultats obtenus par la méthode des nuées dynamiques qui nous a permis de classer les 116 dirigeants.

Tableau 80 : Trois profils culturels différents Entre eux/Avec Hofstede :

Les jeunes gestionnaires	Les majeurs accomplis	Les patriarches accomplis	Les critères culturels du monde arabe selon Hofstede
Individualisme	Tend vers le collectivisme	Collectivisme	Collectivisme
Masculinité	Féminité	Masculinité	Féminité
Pouvoir Important	Pouvoir réduit	Pouvoir Important	Pouvoir important
Forte aversion au risque	Forte aversion au risque	Faible aversion au risque	Faible aversion au risque
Orientation court terme	Orientation court terme	Orientation court terme	Orientation Court terme

Deux points essentiels attirent l'attention à la lecture de ce tableau :

3. 1. Des différences entre le descriptif du monde arabe fait par Hofstede et les profils des dirigeants tunisiens dégagés par la recherche

La Tunisie est un pays arabo-musulman, comme vingt et un autres pays qui font partie d'un monde qui s'étend de la Mauritanie aux bords de l'Atlantique à l'ouest jusqu'à Oman sur l'Océan indien et Oman à l'est, avec une population totale estimée à 300 millions d'habitants.

Certaines caractéristiques sont communes au monde arabe comme la religion (dominante et non exclusive certes) et la langue mais plusieurs autres diffèrent : taille, géographie, histoire, climat, type de gouvernement...

Nous pensons que ce qu'il est convenu d'appeler « culture arabe » procède d'une vision réductionniste de la culture. Ce concept est si complexe et si riche et le syntagme « culture arabe » ne peut rendre compte de la diversité du monde arabe, composé de peuples et de nations si différents et si proches.

Dans ce sens, Aït Chaalal (2007) pose la question suivante : « *...Faut-il prendre en considération un monde arabe ou des mondes arabes ??* »

D'ailleurs, avant d'aller plus loin, que veut-on dire par « arabe » ? « *... On désigne par 'Arabe' une ethnie (ou un peuple) composée des individus qui parlent une des variantes de la langue arabe et s'identifient à l'histoire qui s'est constituée depuis l'émergence des grands empires omeyyade au VII^{ème} siècle puis abbasside.* »

Aït Chaalal (2007) met l'accent sur ce qui caractérise le monde dit arabe « *...une significative variété communautaire et religieuse.* » Au niveau communautaire, en plus de la composante arabe, d'autres origines existent : africaines, asiatiques, berbères, persanes. Quant au plan religieux, il existe des communautés chrétiennes au Liban, en Egypte, en Syrie et en Irak et jusqu'à la moitié du XX^{ème} siècle, des communautés juives étaient également présentes surtout au Maghreb. (Aït Chaalal, 2007).

Il est clair que certains référentiels sont comparables pour l'ensemble des Arabes, il n'en reste pas moins que leurs cultures sont spécifiques :

- ◆ Des histoires différentes, des situations géographiques variées, des influences externes diverses
- ◆ Une diversité de colonisation/protectorat et décolonisation
- ◆ Une dissemblance socio-économique où des pays les plus riches au monde (Qatar, Emirats Arabes Unis, Koweït) voient avec les plus pauvres (Djibouti, Yémen, Soudan)
- ◆ Des structures politiques qui distinguent les pays arabes entre eux : monarchies, républiques, « Etats de masse¹⁰³ », avec des degrés très variables d'ouverture politique.

Après cette liste de divergences entre pays arabes, l'auteur conclut son analyse ainsi :

« Au vu de toutes ces différences, il serait illusoire de concevoir que les citoyens de ces différents pays puissent se penser et s'intégrer dans une configuration culturelle unitaire et homogène. Dès lors, si le monde arabe existe géographiquement et formellement, il ne constitue pas un tout... pour les diverses raisons mentionnées précédemment, il ne constitue pas un ensemble homogène et cohérent. Il serait vain d'imaginer qu'il puisse y avoir une

¹⁰³ En fait, il s'agit de l'ancien « modèle » libyen ou plutôt kadhafiste, désormais caduc, qui pose la Libye comme un Etat des masses (traduction littérale de Jamahiriya), ni république, ni monarchie, une sorte de république absolue, chimérique en réalité.

réelle unité de destin politique, historique, économique, sociale et géostratégique entre des composantes aussi différentes, et qui le deviennent encore plus avec le temps ».

D'autres auteurs (Dakhli, 2001 ; Rezk, 2005 ; Abbassi, 2008) ont contribué par leurs études à attaquer cette image simpliste d'UNE culture arabe UNIE.

Selon Rezk (2005), *« le monde arabe porte en son sein une réelle diversité culturelle qu'il s'évertue souvent à occulter au nom d'une unité politique affirmée haut et fort, même s'il endure les divergences d'un espace politiquement désuni ».*

L'auteure met aussi le doigt sur une autre différence non moins importante entre les pays arabes qui a une influence non négligeable sur sa culture à savoir, le respect des droits et l'égalité des chances entre les hommes et les femmes *« ...nous rencontrons une grande disparité quant aux statuts dont bénéficient les femmes entre des pays comme la Tunisie ou le Liban et L'Arabie Saoudite. »*

Quant à Henry, (1985), il ne critique pas seulement la culture « arabe » mais va plus loin en balayant l'existence d'une culture dite « maghrébine », il déclare clairement que *« contrairement à la place importante que tient le Maghreb dans les écrits et l'imaginaire français, les travaux qui s'intéressent aux représentations que « les maghrébins » eux même construisent de l'Afrique du nord, sont assez rares »*

Après un survol d'une somme enrichissante portant sur le monde arabe et sa/ses cultures en sciences sociales, nous sommes convaincus de l'hétérogénéité de la culture arabe.

Nous nous intéressons dans cette recherche à la culture tunisienne, en particulier, notre étude s'aligne sur d'autres recherches effectuées sur le contexte tunisien qui ont réussi à souligner la différence entre la culture tunisienne et arabe selon Hofstede.

L'enquête de Lassoued (2001) conduite dans sa thèse s'est intéressée à une seule dimension de Hofstede vérifiée dans la culture tunisienne en prenant comme échantillon une cinquantaine d'entreprises, il a réussi à montrer que le collectivisme est une valeur moyennement répandue dans notre pays et cela peut être expliqué par l'apparition de certaines valeurs individualistes dans la société tunisienne actuelle (intérêt de la réussite personnelle, prédominance du côté matériel, l'intérêt personnel prime sur l'intérêt collectif).

Une autre enquête de Soyah et Magroun faite en 2004, va dans le même sens que celle de Lassoued (2001), les auteurs prouvent que chez les Tunisiens, on a du mal à distinguer la tendance individualiste et collectiviste, un résultat expliqué, par les auteurs, par la culture du clan : ainsi, l'esprit collectiviste est très présent entre les individus d'un même clan, d'une même famille, quant à l'esprit individualiste, il dépasse toutes les autres relations en dehors de ce clan.

Lassoued (2008) est revenu enrichir son travail avec une lecture complète des travaux faits sur la culture tunisienne, il a repris les quatre premières dimensions de Hofstede, en montrant toute la nuance de la culture tunisienne. Dans ce travail de lecture, il confirme la présence des dimensions de Hofstede sans pour autant confirmer les tendances données par ce dernier pour le monde arabe.

Il décrit la culture tunisienne ainsi :

- ◆ Une acceptation de la hiérarchie mais avec dignité ce qui nous renvoie au travail de Zghal (1991), ce comportement des Tunisiens a été clairement explicité par Magroun et Soyah (2004) *«les Tunisiens acceptent l'idée de la hiérarchie mais préfèrent qu'elle soit de moyenne distance tout en tendant vers la centralisation »*.
- ◆ Un collectivisme atténué : avec une religion qui inculque aux Tunisiens la solidarité et l'affection et aussi toute l'importance de « l'appartenance sociale » selon Zghal (1991). Lassoued (2001) explique l'apparition de l'individualisme avec la métamorphose que connaît la société tunisienne d'aujourd'hui quant à Soyah et Magroun (2004), ils parlent de flou entre collectivisme et individualisme: les individus d'un même clan (même famille, même région...) sont solidaires et coopèrent ensemble tandis que les rapports entre clans ou entre individus appartenant à des clans différents sont basés sur un calcul aucunement affectif et complètement rationnel.

Il est essentiel de signaler, à ce stade, que d'autres recherches faites sur d'autres cultures comme la culture chinoise (Schwartz, 1994 ; Yang et Yu, 1994) ou encore allemande (Triandis, 1995), montrent que dans les pays qui sont considérés comme individualistes (ou collectivistes) nous rencontrons des traits collectivistes (ou individualistes).

- ◆ Une tendance masculine : la culture tunisienne est caractérisée par un équilibre entre masculinité et féminité à cause d'une présence de l'intérêt accru pour la qualité de vie

d'une part (caractéristique féminine) et la réussite personnelle d'autre part (caractéristique masculine). Même si la culture tunisienne tend plus vers la masculinité avec le désir de réaliser des performances individuelles (Ben Fadhel, 1992) et l'importance accordée au travail dans la vie du Tunisien (Séror et Réjeb, 1996).

- ◆ Un contrôle de l'incertitude qui balance entre les deux tendances faible et forte: trois auteurs ont vérifié le faible contrôle de l'incertitude, Zghal (1991) avec la logique floue et l'absence de règles, Ben Fadhel (1992) avec la tendance tunisienne à accepter le risque émanant des proverbes tunisiens et Yahiaoui (2004) qui introduit cette croyance tunisienne du *mektoub* (le destin), d'autres articles confirment, par contre, la tendance forte, Séror et Réjeb (1996) montrent qu'en télécommunication, les gestionnaires évitent les prises de risque, Langar (1998) tout comme Soayah (2004) dans, respectivement, le secteur de transport et le secteur bancaire, révèlent un fort degré d'incertitude.

Notre recherche ne fait que confirmer cette tendance tunisienne à s'éloigner de la culture dite arabe, ce constat peut être expliqué en reprenant les mêmes arguments que les auteurs qui ont précédé :

- ◆ Le caractère paternaliste reconnu par les Tunisiens dans le travail qui acceptent la hiérarchie tout en défendant férocement leur dignité.
- ◆ Le balancement de la culture tunisienne entre une tradition religieuse reconnaissant la solidarité et le collectivisme et une culture individualiste trouvant ses ressources dans l'ouverture des pays/des cultures entre elles : la mondialisation.
- ◆ L'équilibre dans le travail entre des caractéristiques féministes (réalisation de soi, qualité de la vie) et d'autres masculines (réussite individuelle, ambition).

Nous pouvons ajouter à ces arguments donnés par les chercheurs tunisiens aujourd'hui d'autres arguments :

- ◆ Les résultats de Geert Hofstede commencent à dater, nous sommes 40 ans après la publication des premiers résultats de l'étude IBM : reprendre les résultats de celle-ci aujourd'hui contredit une vision acceptée par tous : la culture est loin d'être un concept statique.

- ◆ La culture n'est pas statique : elle est un concept qui évolue, elle s'inscrit dans un continuum en perpétuelle évolution. Nos ancêtres n'avaient pas la même notion ni les mêmes référents : la culture évolue, change, subit des influences : la culture est vivante, et c'est un point positif qui ne fait pas d'elle un frein, comme le croient certains mais plutôt un élément dynamique et un moteur de la modernité.

3.2. Trois profils « culturellement » différenciés

Un des résultats donnés par les statistiques peut être considéré comme la surprise de cette recherche : notre but initial était d'apprécier la particularité de la culture tunisienne dans son ensemble en la comparant avec la culture dite arabe selon l'étude d'IBM, nous visons aussi, l'enrichissement de la théorie sur la culture en Tunisie en ajoutant aux travaux qui ont précédé une nouvelle étude utilisant d'autres méthodes statistiques et en travaillant sur un échantillon différent.

Cependant, nous nous sommes trouvés avec trois profils culturellement différents, alors que nous sommes dans un même pays, mieux, nos dirigeants vivent tous, et sont *a priori* issus d'une même région.

Deux principales possibilités de réponse existent pour expliciter l'existence de trois profils différents :

- ◆ L'influence universaliste des études en sciences de gestion (la formation) qui sera expliquée dans un premier paragraphe
- ◆ L'influence générationnelle explicitée dans le deuxième paragraphe

3.2.1 Le rôle de la formation:

L'universalisme est l'un des deux idéaux types auxquels on fait référence, le second est le relativisme, ayant chacun une position à l'opposé de l'autre : l'universalisme comme le relativisme tentent de mettre un peu d'ordre dans les attitudes face aux problèmes posés par les différences.

« L'universaliste pense qu'il y a des valeurs, des conceptions du vrai, du bien, du juste, du beau, qui ont une portée universelle et qui donc devraient être communes à tous ... le relativiste, à l'opposé, part à la constatation de la réalité des différences, qu'il considère comme irréductibles, quand il ne les valorise pas » (Matalon, 2006).

L'universalisme trouve sa source de l'œuvre du professeur Othmar Spann qui a construit sur l'idée d'ensemble une philosophie, ce concept est l'une des plus importantes contributions de l'école autrichienne à la théorie économique (Valarché, 1945).

Le même auteur explique que « *...même si l'aspiration universaliste est éternelle et les théologiens autrichiens et allemands ont en déjà parlé mais c'est l'économiste Spann qui a donné à cette tendance la forme d'un système à la fois logique et vivant.* » (Valarché, 1945).

Dans le cadre de cette recherche, nous sommes conscients que l'universalisme tout comme le relativisme ne constituent pas nécessairement des catégories générales : une personne n'est pas relativiste ou universaliste toujours et partout : Nous nous intéressons, uniquement, à ce trait universaliste qui pourrait décrire une principale catégorie de personnes à savoir les dirigeants ayant une formation universitaire en sciences de gestion.

L'aspect universaliste dans les études en gestion, Mintzberg en a parlé en 1982... « *Ces comportements qu'ils fassent siens avant même de commencer le travail* » quand il a décrit les personnes qui effectuaient des formations dans ce domaine.

Il s'agit de rendre l'individu conforme au système, lui apprendre à réfléchir suivant certains axes, à prendre en considération certains critères : tels sont les buts profonds d'enseignement en apparence techniques et généraux. (Bourdiaux, 1993).

Ainsi la formation fonctionne comme une boîte noire dont on connaît les flux entrants et sortant précisément, puisqu'elle permet de créer un ensemble de normes de comportements intériorisés par les individus.

Peut-on considérer la formation comme un élément principal capable de façonner le comportement du dirigeant dans son entreprise et de conditionner ses choix et son « tempérament » d'entrepreneur ? A en croire Bennis et al (2007), « *les dirigeants ne naissent pas, ils sont fabriqués.* D'Iribarne (1998), par contre a toujours répondu, avec virulence, par la négative : l'auteur, qui s'est beaucoup intéressé au management interculturel et aux cas d'entreprises qui ont connu une expérience particulière, celle de la rencontre de cultures, refuse l'idée universaliste véhiculée par la formation en gestion.

Sauf que D'Iribarne attaque l'universalisme dans un contexte bien précis : les entreprises qui s'installent dans un pays étranger et qui veulent adopter leurs méthodes de gestion dans un contexte culturel très différent.

Ceci est loin d'être le cas dans cette étude où nous sommes dans le même pays, avec des dirigeants et des employés tunisiens imprégnés des mêmes valeurs.

Nous estimons que nous pouvons, effectivement, considérer l'universalisme comme un élément de réponse : les dirigeants du profil 1 que nous avons nommé « les jeunes gestionnaires » sont reliés par cet universalisme : ce trait apparaît comme une explication plausible à leurs attachements aux outils de gestion maîtrisés pendant leurs années d'études.

Ces outils de gestion inculqués durant les années d'étude sont d'origine américaine mais les adopter paraît aux jeunes gestionnaires universitaires chose évidente puisque, pour eux, ce sont des outils qu'ils estiment comme les leurs puisqu'ils les maîtrisent.

En conclusion, l'universalisme de la formation gestionnaire est l'un des éléments clés qui départage les dirigeants de l'échantillon : la formation a-t-elle une influence aussi évidente sur la culture des ces jeunes gestionnaires ? Les normes gestionnaires transcendent-elles les valeurs culturelles chez les jeunes gestionnaires tunisiens ? Voilà des questionnements auxquels une réponse pourrait éclairer les chercheurs sur la culture dans les organisations.

3.2.2 Le poids générationnel :

Dans son article paru en 2011 « *Pour en finir avec Hofstede* » de Livian, l'auteur a donné quelques pistes de solutions pour enrichir les travaux de recherches en management portant sur la culture, parmi ses suggestions, la prise en compte de l'effet générationnel :

« Dans de nombreux pays émergents, les jeunes ont une appréhension plus ouverte des coutumes et des manières de communiquer (notamment grâce aux technologies) : la recherche "cross-culturaliste" doit donc prendre en compte les cultures générationnelles. » (Livian, 2011)

Livian (2011) est loin d'être le premier à mettre le doigt sur toute l'importance de la prise en compte de la génération, d'autres chercheurs se sont intéressés à ces dimensions souvent ignorées : la génération, le genre et le groupe social tout comme Casal (2000), Holden, (2002), Mc Sweeney, (2002) et Gerhardt, (2008).

Notre intérêt pour cette dimension émane des résultats de ce travail :

Nous avons mis en évidence trois profils culturellement différents, le deuxième principal trait de caractère différenciant le jeune gestionnaire, du majeur accompli et du patriarche expérimenté, est l'âge moyen de ces trois profils.

L'appartenance à des générations différentes est-elle une réponse à la différence culturelle entre ces trois profils : Que veut-on dire par génération ? Comment pouvons-nous déterminer que nos trois profils appartiennent à trois générations différentes ?

*« Une génération désigne un ensemble d'individus partageant les mêmes traits et valeurs **culturels**. Intégrés durant l'enfance et la jeunesse, ces traits sont en relation étroite avec l'époque dans laquelle chaque génération évolue : Chaque génération est le produit du contexte politique, économique, social, et culturel d'une époque. ».*

Cette définition explique que partager des traits culturels communs, des individus font partie d'une même génération. et vice versa : des individus n'ayant pas les mêmes valeurs culturelles, ne font pas partie, à priori, de la même génération.

La Classification de William Strauss et de Neil Howe note cinq générations

- ◆ La grande génération : 1901 à 1925
- ◆ La génération traditionnelle ou silencieuse : 1925 à 1945
- ◆ Les baby-boomers nés entre 1945 et 1960
- ◆ La génération X née entre 1961 et 1978
- ◆ La génération Y née après 1978.

Pour autant, fixer un curseur est réducteur, il serait tronqué si l'on devait considérer, par exemple, que les individus nés en 1966 présentent uniquement des caractéristiques X indépendamment des traits des baby boomers.

Il s'agit de raisonner plutôt en termes de tendances par période, qu'en termes de traits spécifiques sur un horizon strictement borné. Chaque génération étant la fille ou la petite fille des générations précédentes, une solidarité de fait pourrait exister entre elles.

Dans le monde des entreprises, les études en sciences sociales s'intéressent aux trois dernières générations (Ollivier et Tanguy, 2008 ; Desplats, 2011 ; Rollot, 2012), dans ce travail, nous nous limiterons aux baby boomers, à la génération X et à la génération Y vu

que ces générations se confondent avec à nos trois profils de dirigeants tunisiens. Faisons donc, mieux connaissance avec ces trois générations.

Portrait des baby-boomers :

Cette génération est née durant le protectorat française et elle peut se targuer d'avoir baigné dans l'atmosphère optimiste de l'indépendance. Une période de construction d'un pays indépendant pour la première fois de son histoire. Cette génération appelée souvent « les enfants de Bourguiba » a été l'assise de la politique moderniste de celui ci qui se caractérise par une priorité donnée au développement de l'éducation, à la défense de l'égalité entre hommes et femmes, au développement économique et à une politique étrangère équilibrée, ce qui en fait une exception parmi les chefs d'Etats arabes à l'époque.

Un climat d'enthousiasme a gagné le pays, qui durant les années 1970, a connu une période de relance économique grâce à l'adoption d'une politique de libéralisation de l'économie.

Cette génération s'est donc construite sur les bases de l'optimisme, de la solidarité et de la confiance dans l'avenir, une génération qui croit que l'effort paie, qui a connu le pire et dont le but n'est nullement d'atteindre le niveau de vie de leurs propres parents, mais de construire un avenir meilleur : Les baby boomers se considèrent comme les bâtisseurs de leur existence.

Il est vrai que la terminologie des baby boomers vient de l'occident mais, nous remarquons que la génération, de part et d'autre de la méditerranée, se ressemble : le même enthousiasme que connaissent les jeunes *bourguibistes* en Tunisie, les jeunes Français l'éprouvent aussi suite à l'atmosphère optimiste de l'après guerre.

Cette génération créative pense « collectif », d'ailleurs, c'est dans les années 60 que la Tunisie a connu son expérience collectiviste : durant laquelle les circuits commerciaux traditionnels sont brisés et remplacés par un réseau centralisé d'offices d'État et de coopératives.

Malgré toute cette euphorie vers le changement dans un pays arabe et musulman comme la Tunisie où le président ose enlever le voile d'une femme devant les caméras de la télévision pour symboliser son émancipation, où les femmes accèdent à un statut inédit dans le monde arabe, où la polygamie est interdite, le divorce est autorisé et l'avortement

est légalisé... le modèle patriarcal reste le modèle de base dans les familles tunisiennes : les baby boomers font partie de familles solides faisant office de repères.

Une lecture des recherches qui se sont intéressées aux caractéristiques des baby boomers dans le monde de travail, nous a permis de collecter des traits de caractère qui rassemblent les personnes de génération :

Appelés « *Workalcoholics* » à savoir accrocs au travail, les baby boomers sont très attachés à leur travail, les notions de carrière et de d'ambition sont clairement marquées, ainsi, ils n'hésitent aucunement à ramener du travail à la maison ou à rester plus tard à leur bureau (Enquête de Frajlick campus, 2011) : Ainsi, ils mélangent volontiers les sphères personnelles et professionnelles parce que le travail, chez les baby boomers s'octroie une place centrale dans la vie, essentiel pour leur épanouissement personnel. Le travail est selon Bellemare et Poulin-Simon (1983), un repère identitaire central où le temps et le lieu de travail structurent le quotidien.

Cette première approche qu'ont les baby boomers au travail nous rappelle un trait spécifique des patriarches expérimentés à savoir la masculinité : une spécificité culturelle qui met en avance l'importance de la rémunération (le gain), la reconnaissance des mérites, l'avancement dans les échelons, la reconnaissance et l'esprit de défi (Banks et Ullah, 1988 ; Aubert et Gaulejac, 1991) : « On vit pour travailler » (Hofstede et al, 2010).

Un trait spécifie les baby boomers : comment apprécient-ils la relation hiérarchique : ces derniers sont parfaitement à l'aise dans la relation hiérarchique où doivent se superposer des strates de pouvoir, cette acceptation de la hiérarchie émane de leur habitude aux structures de type féodal où le chef est celui qui serait le plus haut dans la hiérarchie.

Ce trait montre la forte distance hiérarchique que les baby boomers acceptent et imposent dans leurs entreprises, une particularité qui colle à nos patriarches expérimentés qui sont pour un pouvoir important et une inégalité entre les individus désirée parce que c'est cette inégalité qui permet l'équilibre entre les individus selon leur importance au sein de l'entreprise. (Lahouze-Humbert, 2010).

C'est aussi une génération qui croit en la motivation au sein des équipes de travail qui suscitera l'adhésion de tous dans l'entreprise, un trait de caractère qui la rapproche des patriarches expérimentés qui sont collectivistes

La lecture sur la génération des baby boomers nous a permis de retrouver trois traits caractéristiques des patriarches expérimentés

- ◆ **La masculinité**
- ◆ **La forte distance hiérarchique**
- ◆ **Le collectivisme.**

⇒ **Ainsi, les patriarches expérimentés de notre échantillon font partie de la génération baby boom.**

Portrait de la génération X :

La génération qui en hérite, la génération X, s'est construit un système de représentations du monde tout autre que celui de sa mère la génération baby boom.

Si les baby boomers peuvent être décrits comme des optimistes rêveurs, les X sont les rationnels responsables.

Leur arrivée sur le marché du travail concorde avec les difficultés économiques qui ont commencé à ébranler le monde et le pays : c'est une génération qui a assisté à ce retournement de situation en prenant la crise de plein fouet alors qu'elle commence à peine sa vie active : c'est la génération désenchantée comme la décrit si bien la sociologue Bernadette Bawin-Legros(2006) dans son essai qui porte le même nom.

La crise pétrolière a provoqué des taux de croissance médiocres généralisés dans le monde, en Tunisie, le pays a connu la crise mondiale et s'est vu entraîné aussi dans une crise politique et sociale étouffante et rendue encore plus grave par la dégradation de la situation économique.

Deux grandes crises politiques qui ont balayé l'enthousiasme des premières décennies après l'indépendance et instauré un climat de méfiance et de pessimisme, la première a éclaté le 26 janvier 1978 avec ce que les Tunisiens appelleront « notre Jeudi noir ». À la suite d'un appel à la grève générale de l'Union Générale Travailleurs Tunisiens, des milliers de manifestants ont connu la pire répression depuis la colonisation La seconde crise, a lieu cinq ans plus tard, fin décembre 1983, lorsque le gouvernement a annoncé l'augmentation des prix du pain et des céréales.

Cette génération a pris le pire des crises très vite, d'où son approche différente du travail qu'elle ne peut plus considérer comme un épanouissement mais comme une contrainte pour financer la vie : les X portent un grand soin à leur vie personnelle, valeur refuge en réponse à monde angoissant.

Cette tendance rappelle l'esprit féministe chez les majeurs accomplis qui « travaillent pour vivre » (Hofstede et al, 2010). Rappelons que l'esprit féministe donne de l'importance à la qualité de vie.

Dans le même ordre d'idées, les X montrent ainsi que leur vision du travail, teintée de risque, les pousse à privilégier dans leurs entreprises le maintien de l'employabilité. Selon Bentein, Stinglhamer et Vanderberghe (2000), les X adoptent l'engagement de continuation¹⁰⁴ qui les lie à leur travail : les X travaillent parce qu'ils appréhendent les coûts occasionnés par la perte du travail. Cette forte aversion au risque qui caractérise les X, les entraîne vers une frénésie pour l'action comme un remède à l'incertitude, d'où leur intérêt pour les NTIC puisque la rapidité de l'information leur permet de gagner du temps, donc une action plus rapide et surtout efficace.

L'intégration des majeurs accomplis dans la génération X est pleinement, justifiée puisqu'ils partagent à leur tour cette forte aversion au risque comme un trait culturel.

Lahouze-Humbert (2010), dans son ouvrage, a clairement indiqué que les X sont liés par les maillons hiérarchiques qui retardent la prise de décision d'où leur prédilection pour un pouvoir réduit, un trait qui les relie aux majeurs accomplis défendant l'idée que les inégalités entre les individus doivent être réduites.

Le même auteur met le doigt sur une particularité des X qui diffère, à priori, des majeurs accomplis : la relation avec le pouvoir :

« ...Pour les X, le travail doit avoir des résultats observables et mesurables...le manager est donc celui qui ordonne et favorise les échanges en offrant un cadre de référence. L'autorité

¹⁰⁴ Les auteurs identifient trois formes d'engagement au monde de travail qu'ils approchés à chaque génération :

- Les baby boomers adoptent l'engagement normatif
- Les X adoptent l'engagement de continuation
- Les Y adoptent l'engagement affectif

et la légitimité du manager proviennent de sa compétence et sa congruence (« je fais ce que je dis et je dis ce que je fais »). Les X ne sont pas pour autant contre le formalisme, quand celui-ci permet de clarifier les strates et les procédures d'un groupe... » Lahouze-Humbert (2010).

La particularité des majeurs accomplis tunisiens par rapport à la génération X telle qu'elle est décrite, émane de sa tendance vers un pouvoir réduit alors que les X balancent entre les deux types de pouvoir.

En guise de conclusion, nous pouvons dire que la génération X est :

- ◆ **Féministe**
- ◆ **Elle cultive l'aversion du risque**
- ◆ **Elle est constamment en hésitation entre les types de pouvoir.**

Les majeurs accomplis sont bien intégrés dans la génération X.

Le portrait de la génération Y :

Contrairement à la génération X qui a dû apprendre à faire face à l'instabilité, la génération Y l'a intégrée dès la naissance. C'est une génération qui a connu l'alternance entre périodes de déprime et périodes de relance : les années 1990 correspondent à une décade où le devenir économique est incertain.

Cette génération a connu tous les grands bouleversements de la fin de vingtième siècle : la chute du mur de Berlin, suivie de celle de l'URSS, le 11 septembre 2001, la guerre du Golfe, l'invasion de l'Irak, l'intifada et la guerre du Liban. Elle a aussi connu des moments forts comme l'angoisse du Bug du 31 Décembre 1999.

L'affaiblissement des valeurs traditionnelles et l'incertitude de l'environnement dans lequel elle a grandi, offrent à cette génération la possibilité d'appréhender le monde des entreprises sans être désabusée. L'instabilité est pour cette nouvelle génération une norme et non un risque...elle a appris à vivre avec l'instabilité.

Selon Huguet (2009) « *...Son esprit d'entreprise et d'aventure a engendré de nombreux succès spectaculaires dans les affaires. Cette génération a grandi avec plus d'avancées technologiques que tout autre. Elle traite l'information sur le mode réseau. Et elle présente*

un mode particulier de gestion de ses intérêts, une manière d'entreprendre et un style particulier de vie et de travail. Son pouvoir est une force avec laquelle il faut compter. »

Cette génération, en Tunisie a grandi en suivant sur les chaînes satellites ce qui se passe dans le monde, elle a appris à parler politique à basse voix en étant conscient qu'elle vit sous une dictature, une vraie.

Arrivée à l'âge adulte, cette génération était loin d'être bernée : malgré ses nombreuses années d'étude et ses diplômes, elle est consciente que tout ce qui l'attend, c'est le chômage. Le pays est économiquement fragile et la corruption, les pots de vin et les pistons qui sont monnaie courante ne font qu'aggraver la situation.

Selon Lipovetsky et Charles, (2004), cette génération est celle de l'éphémère, de l'urgence, de l'individualisme mais aussi de l'excellence et du dépassement de soi, les mêmes auteurs attribuent à la génération Y certaines caractéristiques comme l'individualisme, le « zapping », voire le cynisme.

Un premier constat un léger décalage pourrait exister entre la génération Y née entre le milieu des années 70 et les années 90 selon Duzert, Boughzala et Mounoud (2008) et nos jeunes gestionnaires avec leur moyenne d'âge de 35 ans.

Nous sommes, en réalité, avec un groupe d'individus (le sous échantillon du profil jeune gestionnaire) partagé entre ceux faisant partie de la génération Y et d'autres de la dernière tranche de la génération X. Mais, nous justifions ce choix par le chevauchement des générations acceptés dans la littérature générationnelle. « *Les sociologues évidemment ne s'entendent pas exactement sur leurs contours. Chacun y va aussi de son propre classement* » (Rouge et Forest, 2003).

En plus, ce décalage est attendu : nous nous intéressons aux dirigeants de PME : peu nombreux sont les jeunes qui tentent de créer une entreprise industrielle dès le début de leur carrière professionnelle.

Un survol de la littérature générationnelle permet de constater les traits de caractère suivants :

La génération Y a grandi dans l'insécurité sociale et économique, pour elle, celle-ci est inévitable et naturelle, elle vit avec ce sentiment d'instabilité.

Les jeunes gestionnaires s'approchent de la génération Y puisqu'à leur tour, c'est un groupe d'individus qui a une forte aversion au risque.

Huguet (2009) déclare que c'est une génération qui dérange ses prédécesseurs car « ...elle priorise le bien-être matériel, elle se montre individualiste et hédoniste...ils pensent à court terme et non dans la durée »

Ce descriptif rappelle l'individualisme qui différencie les jeunes gestionnaires des deux autres profils qui sont collectivistes ou tendent vers le collectivisme : les jeunes gestionnaires correspondant à la génération Y dans son aspect individualiste.

Quant à leur perception à l'autorité, les Y reconnaissent l'autorité mais pas dans le sens classique du terme comme l'approuvent les baby boomers : les Y reconnaissent le leader pas parce qu'il est leur chef hiérarchique mais parce que c'est le meilleur expert : ils fonctionnent en terme de compétence et non d'autorité (Rouge et Forest, 2003).

Ce point les rapproche des jeunes gestionnaires qui approuvent les fortes distances hiérarchiques.

Les jeunes gestionnaires peuvent faire partie de la génération Y puisqu'ils se ressemblent quant à leur :

- ◆ Individualisme
- ◆ Forte distance hiérarchique

Conclusion de la section 2

Les résultats des travaux empiriques nous ont permis de constater que :

- ◆ D'une part, une dissemblance entre les résultats des travaux de Hofstede décrivant la culture arabe et ceux de la présente recherche.
- ◆ D'autre part, l'existence de trois profils culturellement différents en Tunisie.

Pour répondre au premier constat, nous nous sommes inspirés de nos lectures en sociologie et en histoire, des recherches qui ont justifié l'obsolescence de l'idée d'UNE culture arabe. Ce dernier argument vient s'ajouter à beaucoup d'autres qui ont remis en question les résultats de l'étude de Hofstede et qui sont souvent notés par les recherches managériales comme l'ancienneté des travaux, la particularité de l'échantillon...

Quant au second constat, considéré comme l'une des surprises de ce travail de recherche, à savoir l'existence de trois profils culturellement différents dans un seul pays, nous avons essayé d'expliquer cette spécificité : pour ce, nous avons mis en évidence les deux principaux traits qui démarquent les trois profils :

La formation : analysée selon l'influence universaliste des études en sciences de gestion.

L'âge : analysée selon l'influence générationnelle : une voie de recherche en plein essor depuis deux décennies.

Ainsi, la dissemblance entre les caractéristiques culturelles des trois profils peut être expliquée par leur formation divergente d'une part et leur différence d'âge d'autre part.

Conclusion du chapitre V

Pour clôturer ce travail de recherche, nous avons consacré le dernier chapitre de la deuxième partie à l'analyse :

- Des résultats directs de la recherche, la confirmation ou l'infirmité des hypothèses formulées dans la partie théorique d'une part
- Des apports de la recherche d'autre part.

Le premier chapitre a été consacré au budget, nous avons mis en évidence toute l'importance du premier apport de cette thèse à savoir la taxinomie du SB et nous avons essayé, avec un retour vers la théorie, d'interpréter les résultats de la recherche.

« Pourquoi un outil, comme le budget, existe toujours dans les entreprises alors que les théoriciens n'ont pas arrêté depuis plus de vingt ans de le dénigrer ? »

C'est à cette question que nous avons essayé de répondre et nous avons réussi à identifier certaines pistes de réponse :

1. Le budget est adopté par les dirigeants tunisiens parce qu'ils ont réellement besoin de cet outil dans la gestion de leur entreprise.
2. Le budget est adopté par les dirigeants tunisiens parce qu'il n'est autre qu'une habitude managériale : c'est souvent par mimétisme que les dirigeants adoptent le budget sinon par universalisme pour ceux de formation gestionnaire.

Une des preuves de l'attachement du dirigeant tunisien à son système budgétaire est la présence accrue d'innovations en matière budgétaire.

Le second chapitre, s'intéresse au second concept étudié par la recherche, à savoir, le dirigeant. Ce chapitre note le deuxième apport : une première typologie des dirigeants arabes.

Notre choix d'introduire des facteurs culturels pour élaborer cette typologie a relancé le débat sur la culture en management.

Nous avons essayé d'expliquer les différences entre le profil arabe selon Hofstede et la typologie des dirigeants dans cette recherche dans un premier temps, puis, vu le résultat surprenant du travail statistique qui a donné naissance à trois profils culturellement différents, nous avons essayé d'expliquer ce résultat, certes étonnant mais aisément compréhensible.

Ce dernier résultat a été expliqué ainsi :

Deux points différencient, essentiellement, les trois profils donnés par la classification hiérarchique : la formation des dirigeants et l'âge des dirigeants.

Nous avons conclu que la différence culturelle entre ces trois profils peut être expliquée selon deux approches :

L'universalisme : les profils ayant une formation en gestion en se comportant différemment que ceux qui n'en ont pas. Leur formation en gestion modifie certains de leurs traits culturels.

L'aspect générationnel : un autre trait qui différencie les trois profils : leur appartenance à trois générations complètement différentes ressemblant à celles étudiées et analysées depuis plus de deux décennies par un axe de recherche en management appelé : les études générationnelles. D'une génération à une autre, les hommes grandissent dans un contexte économique, politique et social complètement différents les uns des autres : leur culture est ainsi différente.

Conclusion de la partie II

La deuxième partie avait pour but d'exposer et de commenter les résultats de l'analyse descriptive et explicative de l'étude. Les résultats de l'analyse des données collectées auprès d'un terrain d'observation pour décrire, caractériser et comprendre les systèmes budgétaires des PME tunisiennes : Un système budgétaire approché selon sa complexification.

Dans un premier temps, nous avons précisé le cadre épistémologique et méthodologique permettant de définir la méthode de collecte de données et l'étude de l'échantillon dans la réalisation de cette recherche.

Dans un deuxième temps, nous avons constaté que les systèmes budgétaires dans les 116 PME, évalués par trois dimensions avec la construction d'une taxinomie, présentent un degré de complexification que nous pouvons décrire comme «moyennement complexe : l'analyse descriptive a montré des réalités différenciées : l'analyse par la méthode des nuées dynamiques n'a fait que confirmer ce constat et a réussi à identifier quatre types de SB dans les PME tunisiennes.

L'analyse des relations entre le degré de complexification du SB et les facteurs de contingence a révélé que certains facteurs d'ordre structurel (l'activité, l'incertitude perçue de l'environnement) influencent significativement la complexification du SB des PME tunisiennes. Toutefois, la théorie a fait apparaître que ces facteurs ne suffisent pas pour en expliquer toutes les caractéristiques. Elle a relevé que certains facteurs d'ordre socioprofessionnel relatifs au dirigeant de la PME sont également significativement liés au degré de complexification, notamment l'âge, la formation et l'expérience.

Nous nous sommes, aussi, intéressés à l'acteur principal d'une PME : le dirigeant, l'analyse typologique a montré l'existence de trois profils différents :

- ◆ Les jeunes gestionnaires
- ◆ Les majeurs accomplis
- ◆ Les patriarches expérimentés

Une dernière relation a été identifiée : le profil du dirigeant a une influence significative sur le type de SB adopté dans une PME : ce sont les jeunes gestionnaires qui ont un impact très

significatif sur le degré de complexification du SB, dans une moindre mesure, les majeurs accomplis influencent à leur tour le type de SB adopté.

Enfin, nous avons consacré la dernière partie à un examen plus approfondi de tous les aboutissements de la recherche : après avoir analysé les résultats donnés par la confirmation ou non des hypothèses proposées, nous nous sommes penchés sur la typologie des dirigeants, essentiellement, sur les dimensions culturelles qui font partie de cette typologie: deux principaux éléments attirent l'attention :

Les profils « culturels tunisiens » donnés par l'analyse typologique sont différents du profil culturel donné à la culture arabe par les travaux de Hofstede : ce résultat a été expliqué après une lecture des écrits en sociologie pour aboutir à l'idée suivante : Parler d'UNE culture arabe est réducteur et ne fait qu'ignorer toute la richesse de nations ayant une géographie, une histoire, une politique et une économie complètement différentes.

Les trois profils des dirigeants tunisiens sont culturellement différents entre eux malgré que l'échantillon soit constitué de dirigeants d'un même pays, plus, d'une même région.

Nous avons essayé d'expliquer ce résultat « surprenant », nous avons remarqué qu'il y a deux différences majeures entre les trois profils :

La formation : les trois profils se différencient par la formation.

L'âge : les trois profils appartiennent à trois générations différentes, en nous penchant sur un axe de recherche plutôt récent : les études générationnelles, nous identifions des différences culturelles entre générations : celles-ci peuvent aisément expliquer la diversité culturelle de l'échantillon.

Conclusion générale

Cette recherche relève de la problématique générale suivante : la pertinence d'un système budgétaire pour les dirigeants tunisiens des entreprises de petites et moyennes dimensions.

Elle s'inscrit ainsi dans un cadre de recherche dont l'objectif majeur est une meilleure observation des pratiques budgétaires dans les PME tunisiennes, et de là une meilleure compréhension de l'intérêt que portent les praticiens pour un outil que la recherche en contrôle de gestion ne cesse d'attaquer.

Il s'agit, pour nous, en particulier de :

- ◆ Caractériser les systèmes budgétaires des dirigeants de PME tunisiennes, plus précisément de décrire l'organisation des données budgétaires, la production et aussi l'utilisation de ces données. Notre intérêt s'est porté sur l'élaboration d'une nouvelle variable score considérée comme l'un des apports de la recherche : une taxinomie des SB selon le degré de complexification.
- ◆ Identifier les facteurs d'ordre structurel, socioprofessionnel et culturel susceptibles de produire, d'expliquer la complexification du SB permettant ainsi d'expliquer la différenciation des pratiques budgétaires dans les PME tunisiennes.
- ◆ Porter une attention particulière à l'un des facteurs influençant le système budgétaire à savoir le profil du dirigeant : le deuxième souci de la présente recherche est l'élaboration d'une typologie du dirigeant tunisien, le corpus entrepreneurial étant jusque là caractérisé par l'absence flagrante de typologies des dirigeants arabes

Pour ce faire, nous avons adopté une démarche descriptive et explicative : un pré-test effectué dans 25 PME a permis de mieux comprendre la problématique, de déterminer le cadre de la recherche et d'affiner le questionnaire final. Ce dernier a été administré par entretien direct auprès de 116 PME disposant d'un effectif variant entre 10 et 250 salariés ; il nous a permis de répondre à notre problématique selon une démarche purement quantitative.

Les principaux résultats, apports et contributions théoriques de la recherche seront d'abord rappelés avant d'évoquer les limites de la recherche. Ces dernières déboucheront sur la présentation de diverses pistes de futures recherches.

Les principaux résultats de la recherche

1. Le système budgétaire des PME tunisienne est-il effectif ? Est-il différencié ?

D'une manière générale, les résultats de la présente recherche mettent en lumière l'existence d'un système budgétaire au sein d'une bonne partie des entreprises visitées. Autrement dit, la PME tunisienne considère le budget comme faisant partie intégrante de sa gestion.

Les analyses descriptives des trois dimensions retenues pour évaluer le système budgétaire révèlent que :

La plupart des PME ont une morphologie adéquate à leur taille, plus de la moitié ont au moins deux services impliqués dans la budgétisation et le nombre de participants est aussi non négligeable, puisque plus de 60% des PME comptent plus de 4 personnes affectées à ces services.

Deux points caractérisent l'organisation du système budgétaire : alors que l'informatisation est générale dans la majorité écrasante des PME (113/116), le contrôleur de gestion est peu présent.

Une nette majorité des PME est caractérisée par une diversité de production, avec un délai de production raisonnable, les budgets sont plutôt détaillés et l'analyse des écarts entre le réel et le prévisionnel est concrète.

Les dirigeants tunisiens semblent reconnaître l'utilité des données budgétaires puisque la production importante des budgets est concrètement suivie par une utilisation continue et importante des données budgétaires : le système budgétaire qui existe dans les PME tunisiennes émane d'un réel intérêt pour ces informations prévisionnelles de la part des dirigeants.

La présente recherche confirme ainsi que les PME tunisiennes répondent à un seuil minimum de complexification puisque l'entreprise possédant le SB le moins élaboré présente un score de complexification de 17/60 points.

Au-delà de ce seuil de complexification, les degrés de complexification sont hétérogènes, suffisamment différenciés et recouvrent ainsi des réalités très différentes : l'existence d'une taxinomie confirme ce constat : 4 groupes de SB sont présents dans les PME tunisiennes observées.

Groupe 1 « SB absent » : il représente 31% de l'échantillon, 36 PME sont des entreprises n'ayant aucun système budgétaire. Les dirigeants n'utilisent pas les budgets dans la gestion de leur PME.

Groupe 2 « SB simple » : il présente le niveau de sophistication le plus faible et englobe presque 21% des PME de l'échantillon. Il s'agit de PME utilisant le système budgétaire d'une manière très restreinte et sans lui donner un très grand intérêt. Le dirigeant utilise très peu ces données pour diriger son entreprise.

Type 3 « SB moyennement complexe » : il correspond à un niveau de sophistication moyen avec 17% des PME de l'échantillon, il s'agit du type le moins répandu de l'échantillon. Les dirigeants utilisent peu les données disponibles dans un nombre assez réduit de situations.

Type 4 « SB élaboré » : les 36 PME de l'échantillon possèdent le SB le plus élaboré avec un des pourcentages les plus importants, à savoir 31% de l'échantillon. Les PME disposent d'un SB sophistiqué en termes d'organisation, de production et d'utilisation. Ces entreprises disposent, le plus souvent, de tous les attributs ayant été retenus pour évaluer le degré de complexification du SB.

Subséquentement, la différenciation des caractéristiques de ces quatre groupes de SB prouve qu'aucun type ne s'impose véritablement comme le modèle de SB des PME tunisiennes.

2. Quels sont les facteurs susceptibles d'expliquer cette différenciation ?

L'analyse des relations entre le SB et les facteurs de contingence montre qu'il n'existe pas de véritable déterminisme structurel ou comportemental expliquant la variabilité des pratiques budgétaires observées dans les PME tunisiennes mais plutôt des tendances intermédiaires entre certains indices de déterminisme structurel et de déterminisme socioprofessionnel

Deux principales analyses ont été effectuées tout au long de la présente recherche, leurs objectifs étaient convergents : identifier les déterminants de la différenciation du SB.

La première analyse permet d'identifier les déterminants de la présence d'un SB au sein de la PME

La deuxième analyse permet d'identifier les déterminants de la complexification de ce SB.

Le tableau suivant récapitule les résultats de ces deux analyses :

Tableau 77 : Tableau récapitulatif des déterminants de la présence du SB et de sa complexification

Facteurs	La présence du SB dans la PME (Logit binaire)	La complexification du SB dans la PME (logit ordonné)
Facteurs d'ordre structurel		
Taille de l'entreprise		
Age de l'entreprise		
Structure de propriété		
Activité	×	×
Environnement		×
Facteurs d'ordre socioprofessionnel		
Age du dirigeant		×
Niveau de formation	×	×
Type de formation	×	×
Expérience		×
Principal but	×	

La recherche met en exergue l'hétérogénéité des SB adoptés par les dirigeants tunisiens au sein de leurs PME sous-tendue essentiellement par deux facteurs d'ordre structurel : l'activité de l'entreprise et son environnement. Ce qui nous a surpris au cours de ce travail, c'est l'absence complète de toute influence de la taille de l'entreprise sur le SB : un facteur qui a toujours été considéré comme contingent à la gestion de l'entreprise.

Nous pouvons conclure que le SB dépend de certaines caractéristiques incombant à la PME à savoir sa structure et son contexte mais ce résultat reste insuffisant, la théorie de contingence structurelle est insuffisante, à elle seule, pour expliquer l'hétérogénéité du SB.

Plusieurs facteurs d'ordre socioprofessionnel incombant au dirigeant : son âge, sa formation, son expérience et son principal but : ce sont des facteurs non négligeables de la présence du SB et de sa complexification : ainsi, le SB dépend significativement des caractéristiques du personnage principal dans la vie d'une PME à savoir le dirigeant.

Cette recherche ne fait que confirmer des études antérieures quant à l'existence des **tendances intermédiaires entre certains indices de déterminisme structurel et de déterminisme socioprofessionnel**: ce sont ces deux courants qui appréhendent l'objet de cette recherche et nous permet d'approcher au mieux la réalité.

Ce constat confirme la pertinence du cadre théorique retenu, soit la double approche objective et subjective pour appréhender et mieux comprendre la différenciation du SB.

Les apports de la recherche :

Sans nous écarter de la problématique principale de la recherche, nous avons voulu enrichir celle-ci en construisant deux classifications :

1. Une taxinomie des SB : la variable dépendante de la recherche
2. Une typologie des dirigeants : la principale variable explicative

D'autres contributions théoriques essentiellement mais aussi méthodologiques et pratiques sont aussi proposées dans ce qui suit :

1. La taxinomie des SB :

Les précédentes taxinomies relatives aux budgets ont généralement appréhendé ces derniers soit sous l'angle de la participation budgétaire, soit sous celui de l'évaluation budgétaire. Seule celle de Sponem (2010) sort du lot en essayant de prendre le processus budgétaire dans son ensemble.

Nous avons voulu approcher aussi les pratiques budgétaires dans leur ensemble en les considérant comme un système englobant l'organisation, la production et l'utilisation des données budgétaires : cette approche par « le système » est inspirée des travaux sur les

systèmes d'information comptable mais elle est une première dans la construction d'une taxinomie des budgets.

2. La typologie des dirigeants :

Avec l'intérêt porté à des facteurs incombant aux dirigeants, nous avons repris tous les facteurs d'ordre socioprofessionnel et culturel pour construire une typologie des dirigeants : cette typologie nous a permis de distinguer trois profils différents des dirigeants de PME tunisiennes.

Cette typologie est considérée comme un apport théorique dans la recherche entrepreneuriale pour deux principales raisons :

- D'une part, parce qu'il s'agit, à notre connaissance, de la première typologie se rapportant à des dirigeants arabes.
- D'autre part, parce que, à notre connaissance, c'est la première à reprendre les cinq dimensions culturelles de Hofstede dans la construction d'une typologie.

L'introduction de cette nouvelle variable dans le modèle statistique a permis de confirmer toute l'influence du dirigeant dans la gestion de sa PME en général et dans sa politique budgétaire en particulier.

3. Le contexte de la recherche : La PME en Tunisie

L'ancrage de cette recherche en Tunisie est un apport en soi puisqu'il s'agit d'une contribution non négligeable dans la littérature managériale portant sur **ce type d'entreprise dans ce pays**.

Cette recherche participe à enrichir une théorie encore insuffisante sur le management tunisien en général et sur celui de la PME tunisienne en particulier.

La sensibilité des questions posées sur la politique budgétaire de la PME et sur la personne du dirigeant donne également à nos résultats une importance considérable.

Sur le plan pratique, nous avons tenté de mettre en lumière l'importance des renseignements produites par ce travail de recherche, tout en soulignant toutes les difficultés rencontrées liées essentiellement à l'accès au terrain et à la collecte des données : absence d'une culture de sondage, une appréhension de la part des responsables

qui les empêche parfois de parler de leur gestion à des étrangers à leur PME, les circonstances très particulières du pays juste après la révolution du 14 Janvier 2011.

Relever le défi et réussir à collecter 116 questionnaires dûment complétés est un apport qui nous semble non négligeable : ceci nous a permis d'appréhender le « *behind the scenes view*¹⁰⁵ » (Humphrey et Lee, 2004) des PME tunisiennes.

4. Une vision loin des stéréotypes sur la PME tunisienne :

Sur le plan pratique, les résultats de cette recherche devraient répondre à certaines préoccupations des dirigeants et de tous les partenaires économiques des PME.

La description des systèmes budgétaires des PME de l'échantillon permet aux dirigeants tunisiens de se situer dans un cadre de référence tant sur le plan organisationnel que les plan des données budgétaires produites et utilisées. Elle devrait répondre à certaines de leurs organisations du type : où se situe le SB de l'entreprise par rapport à celui des autres PME ? Qu'est ce qui caractérise un dirigeant adoptant le SB par rapport à celui qui l'ignore ? A quoi ressemble le SB des PME tunisiennes ?

Tous les partenaires des PME tunisiennes qu'ils soient nationaux ou internationaux trouveront dans cette recherche une vision loin des stéréotypes sur la « PME-boîte noire » et auront, ainsi plus de facilité à accorder leur confiance à une PME consciente de l'intérêt des travaux prévisionnels ou encore une PME n'en possédant pas mais pour de bonnes raisons et non par négligence.

5. Le budget : l'outil de toutes les controverses : un besoin réel ou une habitude managériale ?

La présente recherche a relancé le débat sur cet outil tant aimé par les praticiens et tant honni par les théoriciens : notre intérêt émane particulièrement de ce paradoxe. Notre ambition, à partir des résultats de cette recherche, est de contribuer à ce débat en prenant en considération un contexte loin de ceux étudiés traditionnellement: le contexte tunisien.

Nos résultats nous permettent de conclure ainsi :

¹⁰⁵ Traduction : « Derrière la scène »

- Les dirigeants des PME tunisiennes sont, dans une grande proportion, fidèles à leur système budgétaire ; deux principales réponses ont été données :
- Le SB est la réponse à des besoins managériaux au sein des PME pour 48% des personnes ayant un SB dans leur PME. Il est à remarquer que la présence d'innovation budgétaire corrobore le constat : les dirigeants des PME ont besoin réellement d'un SB.
- 27% des personnes ayant des SB dans leur PME considèrent le budget comme une habitude managériale : le dirigeant produit et utilise des informations budgétaires par mimétisme et non par réel intérêt.

6. La pertinence des résultats de Hofstede quant à sa vision de la culture du monde arabe :

Le principal objectif de cette partie du travail est de donner un aperçu sur l'état de l'art quant aux des recherches qui se sont intéressées aux travaux de Geert Hofstede : notre intérêt émane, ici aussi, de la controverse que connaît cette recherche depuis plus de 40 ans.

Après le survol des travaux, nous nous sommes intéressés aux recherches effectuées sur la culture tunisienne, initialement, notre ambition étant d'enrichir ce corpus sur le contexte tunisien.

En nous basant sur les résultats statistiques de cette étude et en nous inspirant des recherches en sociologie, nous avons mis en exergue une faiblesse qui n'a jamais fait partie des nombreuses critiques faites par les chercheurs aux travaux de Hofstede : **Considérer la culture arabe comme une culture homogène est une vision réductrice et pour tout dire caricaturale.**

7. Trois profils culturellement différents :

Le travail statistique a donné naissance à un résultat que nous pouvons décrire comme « surprenant » : en lançant ce travail doctoral, nous cherchions surtout à mettre en évidence la dissemblance entre le profil culturel tunisien et celui dit « arabe » de Hofstede : le but était d'enrichir la recherche sur la culture tunisienne qui a déjà mis en évidence ce constat.

Mais le travail statistique a permis de mettre en exergue l'existence de trois profils culturels différents chez les Tunisiens et ce résultat singulier, nous avons essayé de l'expliquer en reprenant les trois profils des dirigeants dans leur ensemble (âge, formation expérience,

dimensions culturelles) tout en nous appuyant sur les travaux existants: ceci nous a permis de déduire que l'existence de trois profils culturellement différents émane :

- ◆ De l'influence universaliste de la formation en gestion : les dirigeants ayant une formation en gestion se différencient culturellement de ceux qui n'ont en pas.
- ◆ De l'influence générationnelle : d'une génération à une autre, les dirigeants adoptent des caractéristiques culturelles différentes.

8. La gestion de la PME : centre d'intérêt des futurs chefs d'entreprises :

Etant dans un pays qui connaît une crise économique, qui ne cesse de s'accroître suite à la crise politique qui a suivi la révolution du 14 Janvier 2011, une meilleure connaissance de la PME et de ses particularités permettra aux étudiants, futurs praticiens et dirigeants de se familiariser avec ce type d'entreprise et les encourager ainsi à créer leur propre PME

L'appréciation et l'interprétation de nos contributions théoriques, pratiques et méthodologiques doivent toutefois être faites avec beaucoup de prudence compte tenu d'inévitables limites du présent travail comme tout travail de recherche d'ailleurs.

Les limites et les voies futures de la recherche :

Les limites de notre recherche sont de plusieurs ordres :

La première limite est liée au cadre théorique retenu pour expliquer la différenciation du SB. Pour des raisons de praticabilité, les facteurs de contingence n'ont pu être pris en compte dans la recherche d'une manière exhaustive dans le modèle. Le nombre très important des facteurs habituellement adoptés nous a poussés à faire un choix pour n'en conserver que 10 facteurs : ceux que nous avons considérés comme les plus pertinents. Ce choix reste subjectif et peut être critiquable.

La troisième limite découle de la méthode de recueil des données : les données obtenues par questionnaire administré par entretien direct, bien que ce soit un outil légitime et courant, a ses limites comme la subjectivité ; l'enquêteur n'est pas en mesure de vérifier la véracité des informations données. Il est à signaler que la relation entre l'enquêté et l'enquêteur peut être biaisée par les préjugés et les attentes de l'enquêteur d'une part et la perception de l'enquêteur par l'enquêté d'autre part. Ainsi, le dirigeant de l'entreprise peut être amené à se valoriser, à se conformer aux normes sociales ou encore à acquiescer systématiquement (Evrard et al, 1997). Ces informations fournies par les dirigeants

interrogés sont la base de notre étude, il ne s'agit pas d'un audit et nous n'avons ni les moyens ni l'objectif de vérifier *in situ* leur véracité.

La quatrième limite est liée à la taille et à la nature de l'échantillon : certes, un échantillon de 116 PME peut être considéré comme satisfaisant eu égard au mode d'administration retenu, la sensibilité des questions posées et la particularité du contexte tunisien, mais cet échantillon reste limité du point de vue des statisticiens.

En plus, l'échantillon concerne uniquement des entreprises industrielles, qui se trouvent dans une seule région, à savoir « la région du Sahel ». Et même si les résultats demeurent probants, l'échantillon n'est sans doute pas strictement représentatif de la population des PME tunisiennes.

Au total, ces limites indiquent clairement quelques directions de prolongements pour notre recherche. Ce travail suggère divers approfondissements et élargissements de la problématique :

- ◆ L'élargissement du modèle peut s'avérer pertinent : le dirigeant pourra notamment être caractérisé par d'autres variables subjectives comme des facteurs relatifs aux aspects psychologiques de la personnalité du dirigeant, ses motivations, ses perceptions aux données chiffrées, ses styles de décision... Ces facteurs pourraient influencer son comportement au sein de sa PME et méritent d'être intégrés au modèle de recherche.
- ◆ Plusieurs études ont montré l'influence d'autres acteurs sur la gestion de l'entreprise (Chapellier, 2011 ; Dupuy et Chapellier, 2013) : il serait pertinent d'introduire l'influence de l'expert comptable (Chapellier et Trigui, 2007, 2009 ; Mignon et al, 2013), du comptable (Lavigne et St-Pierre, 2002, Teller et al, 2013) et du contrôleur de gestion (Anthony, 1993 ; Nobre, 2001 ; Oriot, 2004, Bollecker, 2007, 2010) dans le modèle : une analyse approfondie des caractéristiques et du rôle que ces trois acteurs sont amenés à jouer dans les entreprises de petites et moyennes dimensions.
- ◆ Une analyse qualitative portant sur des études de cas peut affiner l'analyse quantitative effectuée et l'enrichir. Nous proposons, par exemple, des entretiens avec les cas atypiques à savoir des dirigeants qui font partie d'un profil mais qui ne ressemblent pas dans leur gestion de leur SB à ceux de leur groupe : un jeune dirigeant avec une formation en sciences de gestion qui possède un SB simple dans sa PME ou alors un patriarche autodidacte qui adopte dans sa PME un SB des plus élaborés.

- ◆ Une étude longitudinale effectuée sur une période relativement longue est un mode d'investigation riche porteur de nombreux avantages (Davila, 2005). Ce type d'étude permettra de poursuivre, de manière dynamique, l'évolution de l'objet étudié et de repérer ainsi le jeu des acteurs impliqués.
- ◆ Enfin, il importe de continuer à s'intéresser aux typologies des dirigeants arabes et approfondir les connaissances sur leurs particularités comportementales et culturelles. Une étude comparative entre différentes typologies ne peut qu'enrichir la théorie entrepreneuriale. Il serait intéressant, à ce stade, d'effectuer, *a priori*, une étude approfondie sur un tissu représentatif de chaque société pour identifier les dimensions culturelles, avant d'élaborer des typologies différentielles.

Bibliographie

ABBATE, F. (2002), « L'intégration de la Tunisie dans l'économie mondiale: opportunités et défis », *Conférence des Nations-Unies sur le Commerce et le Développement, Programme Nations-Unies sur le Développement*, UNCTAD/EDM/Misc. 198.

ABBESSI, D. (2008), « Le Maghreb dans la construction identitaire de la Tunisie postcoloniale », Presses de Sciences Po : *Critique internationale*, Vol°3, N°40, p. 115-137.

ABDEL KADER, M. et LUTHER, R. (2008). « The Impact of Firm Characteristics on Management Accounting Practices: A UK Based Empirical Analysis », *The British Accounting Review*, Vol°40, N°1, p. 2-27.

ABDOU, H. (1991), *L'influence de l'évolution des systèmes de production sur le système d'information comptable : Etude empirique*, Thèse de Doctorat en sciences de gestion, Université de Montpellier II.

ABERNATHY, W.J. et CLARK, K. (1985), « Innovation: Mapping the wind of creative destruction », *Research Policy*, N°14, p. 3-22.

ABRAHAMSON, E. (1996), « Management fashion », *Academy of Management Review*, N°21, p. 254–285.

ADAIR, P. et FHIMA, F. (2009), « Accès au crédit et promotion des PME en Tunisie », *Euro-Mediterranean Economics and Finance Review*, VOL°4, N°3, p. 26-52.

ADAMS R., BESSANT J, PHELPS R. (2006), « Innovation management measurement : A review », *International Journal of Management Reviews*, Vol°8, N°1, p. 21-47.

AFFES, H. et CHABCHOUB, A. (2007), « Le système d'information comptable : les déterminants de ses caractéristiques et son impact sur la performance financière des PME en Tunisie », *Revue des Sciences de Gestion, Direction et Gestion*, N° 224-225, p. 59-68.

AIT-CHAALAL, A. (2007), « Langue(s) arabe(s), monde(s) arabe(s), arabité, arabisme : éléments de réflexion et d'évaluation de dynamiques complexes », *Revue internationale de politique comparée*, Vol°14, N°1, p. 51-68

AL AKREMI, A. ; NASR, M. I ET SASSI, N. (2007), « Impact de la culture nationale sur la confiance interpersonnelle en milieu du travail : analyse comparative entre la France et la Tunisie », *Actes du 18^{ème} Congrès de l'AGRH "Outils, modes et modèles"*, 19-21 Septembre, Fribourg.

ALCOUFFE, S. ; BERLAND, N. et LEVANT, Y. (2003), « Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion: une étude comparative », *Comptabilité-Contrôle- Audit*, Numéro spécial, p. 7-26

Bibliographie

ALCOUFFE, S. (2002), « La diffusion de l'ABC en France : une étude empirique utilisant la théorie de la diffusion des innovations », *Actes du 23^{ème} congrès de l'AFC*, Toulouse.

ALCOUFFE, S. ; BERLAND N. et LEVANT, Y. (2003), « Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion: une étude comparative », *Comptabilité-Contrôle- Audit*, Numéro spécial, p. 7-26

ALCOUFFE, S. et GUEDRI, Z. (2008), « Le rôle des canaux de communications et des caractéristiques perçues de l'innovation dans le processus d'adoption de la comptabilité par activité (Méthode ABC) », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Numéro Spécial, p39-66.

ALLAIRE, Y. et FIRSIROTU, M.E. (1988), *La culture organisationnelle : aspects théoriques, pratiques et méthodologiques*, Montréal, Gaëtan Morin Éditeur.

ALLALI, B. (2002), « Internationalisation des PME entrepreneuriales : étude de six cas de PME québécoises du secteur agroalimentaire », *70^{ème} congrès de l'Acfas*, Université Laval.

AL-OMIRI, M. et DRURY, C. (2007), « A Survey of Factors Influencing the Choice of Product Costing Systems in UK Organizations », *Management Accounting Research*, Vol° 18, N°4, p. 399-424

ALWATTAGE, C.; HOPPER, T et WICKRAMASINGHE, D, (2007), « Introduction to management accounting in less developed countries », *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol°3, N°3, p. 183-191.

AMABILE, T. (1997), « Motivating creativity in organizations: On doing what you love and loving what you do », *California Management Review*, Vol° 40, p. 39-58

ANG, J.S. (1992), « On the theory of finance for privately held firms », *The Journal of Small Business Finance*, Vol 1, N°3, p. 185-203.

ANSOFF, I. (1977), « The state of practice in planning systems », *Sloan Management Review*, Vol°18, N° 2, Été 1977, p. 1-24.

ANTHONY, R.N. (1965), « *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis* », Boston, Harvard University Press.

ANTHONY, R.N. (1988), « *The Management Control Function* », Harvard Business School Press, Boston.

ANTHONY, R. ; DEARDEN, J. et GOVINDARAJAN, V. (1992), « *Management control systems* », Homewood, Illinois, Irwin, 7^{ème} édition.

ARCAND, S. (2006), « Les associations de groupes ethniques minoritaires et les consultations publiques au Québec, 1974 et 2000: La difficile construction d'une parole minoritaire », *Revue d'études canadiennes*, Vol°2, Octobre 2006.

Bibliographie

ARMSTRONG, P. ; MARGINSON, P. ; EDWARDS, P. et PURCELL, J. (1996), « Budgetary control and the labour force: Findings from a survey of large British companies », *Management Accounting Research*, Vol°7, N° 1, Mars 1996, p. 1-23.

ARMSTRONG, P. (2002), « Management, Image and Management Accounting », *Critical Perspectives on Accounting*, Vol°13, p281-295.

ARNAUD, L. (2010), « Unequal opportunities and ethnic origin : The labor market outcomes of second generation migrants in France », *American behavioral scientist*, Vol°53, N°12, p. 1851-1882

ARGYRIS, C. (1952), « *The Impact of Budgets on People* », The Controllershship Foundation, Ithaca

AUBERT, N. et GAULEJAC, V. (1991), *Le coût de l'excellence*, Editions du Seuil, Paris, Octobre 1991.

AYED, A. (2006), *Information comptable et diagnostic des entreprises : Analyse théorique et validation empirique dans le contexte des PME*, Thèse de Doctorat, Faculté des sciences économiques et de gestion de Tunis.

AYERBE C. (2006), « Innovations technologique et organisationnelle au sein de PME innovantes : complémentarité des processus, analyse comparative des mécanismes de diffusion », *Revue Internationale PME*, vol. 19, n°1, pp. 9-34.

BAGAOUI, R. (2006), « Nouvelles perspectives en sciences sociales », *Revue internationale de systématique complexe et d'études relationnelles*, Vol°1, N° 2, p. 219-224.

BAILEY, K.D. (1994), *Typologies and Taxonomies: An Introduction to Classification Techniques*, Sage Publications, Inc

BAJAN-BANAZAK, L. (1993), « L'expert-comptable et le conseil de gestion des PME : Une enquête en Poitou-Charentes », *Revue française de comptabilité*, N° 49, p. 95-101.

BAKER, W.M ; CUNNINGHAM, G.M. (1993), « Effects of small business accounting bases and accountant service levels on loan officer decisions », *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol°20, N°4, Juin 1993. p. 465-477.

BANHAM, R. (2000), « Better Budgets ». *Journal of Accountancy*, février 2000, p. 7-11

BANKS, M.H. et ULLAH, P. (1988), « *Youth unemployment: social and psychological perspectives* », Department of Employment, 1987, 94 pages.

BARNETO, P. et VERSTRAETE, T. (2008), « Finance et Entrepreneuriat », *Revue du Financier*, 170, mars-avril, 2008

Bibliographie

BASKERVILLE, R.F. (2003), « Hofstede never studies culture », *Accounting, Organizations and Society*, Vol°28, N°1, p. 1-14.

BASU, K. (1999), « Child Labor: Cause, Consequence, and Cure, with Remarks on International Labor Standards », *Journal of Economic Literature, American Economic Association*, vol°37, N°3, p. 1083-1119

BAUMARD, P. (2002), « Tacit knowledge in professional firms: the teachings of firms in very puzzling situations », *Journal of Knowledge Management*, Vol°6, N°2, p. 135 – 151

BAWIN-LEGROS, B. (2006), *Génération désenchantée*, Collection : Essais Payot. Paris

BAXTER, J. et CHUA, W.F. (2003), « Alternative management accounting research – whence and whither », *Accounting, Organizations and Society*, Vol°28, N° 2/3, p. 97-126.

BAYAD, M. (2002), « Diagnostic organisationnel et évaluation de la capacité de changement », *Communication 9^{ème} séminaire CONFERE*, Nancy, 04-05 juillet 2002.

BECKER, S. ; GREEN, D. J. (1962), « Budgeting and employee behavior », *The Journal of Business*, vol°35, p. 392-402.

BEGLEY, T. M. ; BOYD, D. P. (1987), « Psychological characteristics of associated with performance in entrepreneurial firms and small businesses ». *Journal of Business Venturing*, Vol°2, p. 79-83.

BELKHODJA, T. (1998), *Les trois décennies Bourguiba : Témoignage*, Edition. Publisud, Paris, 201 pages.

BELLEMARE, D. et POULIN-SIMON, L. (1983), *Le plein-emploi : Pourquoi ?*, Montréal, Editions Saint-Martin, 273 pages

BEN FADHEL, A. (1992), *Dynamique séquentielle : culture-Gestion. Fondements théoriques et analyse empirique du cas tunisien*, Thèse d'Etat en Sciences de Gestion, Université de Nice.

BEN FADHEL, A. (2004), « Culture d'entreprise: facteur de réussite des alliances stratégiques et des fusions, *Colloque portant sur « Le management face à l'environnement socioculturel »*, Beyrouth, 28 –29 octobre 2004

BEN FADHEL, A. (2008). « L'adaptation culturelle du contrôle de gestion : cas de la Tunisie », ouvrage collectif : *La comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité*, 29^{ème} congrès de l'AFC, Cergy, Mai 2008.

BEN HAMADI, Z. (2008), *La complexité d'un système d'information comptable dans les PME tunisiennes : facteurs de contingence et impact sur la performance financière*, Mémoire de mastère soutenu en Juillet 2008, ISCAE, Manouba Tunisie.

Bibliographie

Ben HAMADI, Z. ; BONACHE, A. ; CHAPELLIER, P. et MOHAMMED, A. (2011a). « Les déterminants de la complexité des systèmes de données comptables des dirigeants de petites et moyennes entreprises : Une méta-analyse sur données individuelles », *Congrès de l'AFC*, Montpellier, Mai 2011.

BEN HAMADI, Z ; BONACHE, A ; CHAPELLIER, P, MOHAMMED, A, (2011b) « Cultural contingency on the antecedents of management accounting system complexity: Evidences from a meta-analysis of individual data », *Congrès de l'IAFA*, Cork-Irlande, Avril 2011

BEN HAMADI, Z. et CHAPELLIER, P. (2012), « Le système des données comptables des dirigeants de PME tunisiennes: complexité et déterminants », *Management International*, Été 2012, Vol 16, N°4, p151-167.

BENTEIN, K.; VANDENBERG, R.; VANDENBERGHE, C. et STINGLHAMBER, F. (2005). « The role of change in the relationship between commitment and turnover: A latent growth modeling approach ». *Journal of Applied Psychology*, N°90, p. 468-482.

BENZECRI, J.P. (1984), « *L'analyse des données : La taxinomie Introduction, théorie, application aux sciences de la nature à l'économie et à la psychologie* », Dunod, 4^{ème} édition Paris.

BERGER, P. et LUCKMANN, T. (1996), *La construction sociale de la réalité*, traduction française, 2^{ème} édition Paris.

BERGERON, H. (1996), « *Différenciation des systèmes de données et représentations en contrôle de gestion – essai d'observation et d'interprétation* ». Thèse soutenue à l'Université de Montpellier II.

BERGERON, H. et BELAID, Z. (2006), « Pratiques de calcul des coûts, utilisation de l'information et performance dans les PME manufacturières », *Communication au XVI congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Tunis.

BERLAND, N. (1999), *L'histoire du contrôle budgétaire en France*, Thèse de Doctorat, Université Paris IX – Dauphine. Paris.

BERLAND, N. et PEZET, A. (2000), « Pour une démarche pragmatique en histoire de la gestion ». *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Décembre 2000, p. 5-17.

BERLAND, N. (2001), « Environmental turbulence and the functions of budgetary control », *Accounting, Business & Financial History*, Vol°11, N° 1, Mars 2001, p. 59-77.

BERLAND, N. (2002a), « Comment peut-on gérer sans budget? » *Actes de conférence: Sciences de Gestion et Pratiques Managériales*, Paris, 16^{ème} journée des IAE, Edités par le Réseau des IAE, Economica, p. 411-421.

BERLAND, N. (2002b), *Le contrôle budgétaire*, Repères, La Découverte & Syros, Paris.

Bibliographie

- BERLAND, N. (2004), *Mesurer et piloter la performance*, Formation finance, Paris, Editions de la performance.
- BERLAND, N. (2009), « Institutionalisation and deinstitutionalisation of budget, Symmetrical analysis of rhetoric associated to the introduction of budget and “beyond budgeting » . *American Accounting Association*, New-York.
- BESCOS, P. L. ; CAUVIN, E. ; LANGEVIN, P. ET MENDOZA, C. (2004), « Critiques du budget : une approche contingente », *Comptabilité Contrôle Audit*, Vol°10, N° 1, p. 165-185.
- BESCOS, P.L. et MENDOZA C. (1998), « Les besoins d’information des managers sont-ils satisfaits », *Revue Française de Gestion*, novembre-décembre 1998, p. 117-128.
- BHIMANNI, A. (1999), « Mapping methodological frontiers in cross-national management control research », *Accounting, Organizations and Society*, N°24, p. 413-440.
- BIGA DIAMBEIDOU, M. (2008), *An empirical Taxonomy of Early Growth Trajectories*, Presses Universitaires de Louvain, coll. Thèses ESPO N° 555, Belgique.
- BIRKINSHOW, J.; HAMEL, G. et MOL M.J. (2008), « Management Innovation », *Academy of Management Review*, Vol°33, N°33, p. 825 – 845
- BOISSIN, J.P. et DUSSUC, B. (2000), « La notion de gouvernance appliquée à la PME », *Actes du congrès ASAC*, Montréal, Canada
- BOISSIN, J.P. ; DECHAMPS, B. et BILLARD. L (2001), « Profil du dirigeant et représentation des mécanismes du gouvernement d’entreprise », *10^{ème} Conférence de l’Association Internationale de Management Stratégique*, juin 2001. Québec, Canada.
- BOLLECKER, M. (2007) « La recherche sur les contrôleurs de gestion : état de l’art et perspectives », *Comptabilité, Contrôle et Audit*, Tome 13, Vol.1, p. 87-106.
- BOLLECKER, M et AZAN, W. (2009), « L’importation des cadres théoriques dans la recherche en contrôle », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 15, Vol°2, p. 61-86.
- BOUATTOUR, S. (2009), « L’effet de l’obéissance à l’autorité et du collectivisme sur la décision d’utilisation des TIC dans la culture arabe », *14^{ème} congrès de l’AIM*, Marrakech.
- BOUCHIKI, H. (1991), *Apprendre à diriger en dirigeant*, Gestion, Novembre 1991.
- BOUGAULT, H. et FILIPIAK, E. (2003), « Les programmes de mise à niveau des entreprises (Tunisie, Maroc, Sénégal) » Agence République de Tunisie, *Revue des politiques de développement / Rapport préliminaire*, Banque mondiale, Novembre 2003
- BOUDIAUX, P. (1993), *Universalisme et contingence dans la conception des systèmes de contrôle : le cas de la franchise*, Thèse soutenue à l’université de Montpellier 2.

Bibliographie

BOURGUIGNON, R. (2000) « *Rapport donné par le cabinet de consulting belge Ordina* » [www.ordina.be/Upload/Mais pourquoi donc budgétiser FRA.pdf](http://www.ordina.be/Upload/Mais_pourquoi_donc_budgétiser_FRA.pdf)

BOUQUIN, H. (1997), *La comptabilité de gestion*, Que sais-je, Puf. Paris

BOUQUIN, H. (2001), *Le contrôle de gestion*, PUF, 5^e édition. Paris

BOYNS, T. ; EDWARDS, J.R. et NIKITIN, M. (1997), « The development of industrial accounting in Britain and France before 1880: a comparative study of accounting literature and practice », *European Accounting Review*, Vol°6, N° 3, Septembre, p. 393-437.

BRABET, J. (1988), « Faut-il encore parler d'approche qualitative et d'approche quantitative? », *Recherche et Applications en Marketing*, Vol°3, N°1 /88, p. 75-89.

BRAUDEL, F. (2009), *La Méditerranée: L'espace et l'Histoire*, Edition Flammarion, Paris.

BRECHET, J.P. ; PROUTEAU, L. et SCHIEB-BIENFAIT, N. (2008), « A la recherche de l'entrepreneur. Entre économie et sociologie : une figure centrale de l'action collective », *Economie sociale et solidaire : nouvelles pratiques et dynamiques territoriales*, septembre, Nantes, France

BRESSOUX, P. (2008), *Modélisation statistique appliquée en sciences sociales*, Edition De Boeck, Bruxelles.

BRIGGS-MYERS, I. et BRIGGS, K.C. (1985), *Myers-Briggs Type Indicator (MBTI)*, Palo Alto, CA : Consulting Psychologists Press.

BRION, S. et MOTHE, C. (2008), « Innover : organiser ou manager ? », *Revue Française de Gestion*, N° 187, 2008/7, p101-108

BURNS, T. et STALKER, G.M. (1961), « *The Management of Innovation* », London, Tavistock

BURNS, T. (1967), « The comparative study of organizations », dans l'ouvrage *Methods of Organizational Research*, p. 113-170. Pittsburgh Press

BRUNS, W.J. et WATERHOUSE, J.H. (1975), « Budgetary Control and Organization Structure », *Journal of Accounting Research*, Vol° 13, N° 2, p177-203.

BRUYAT, C. et JULIEN, P. A. (2000), « Defining the field research in entrepreneurship », *Journal of business venturing*, Vol°16, p. 15-180.

CAM-I, (1999), « Guid to managing without budget », *Release*, Vol°3, N°1.

CAM-I, (2002), *Beyond Budgeting*, White Paper.

CAMPBELL, D.T. et STANLEY, J.C. (1966), *Experimental and quasi-experimental designs for research*, Chicago, Rand McNally.

Bibliographie

CARLAND, W. ; HOY, F. et CARLAND, J. (1988), « Who is an entrepreneur ? In the question worth asking », *American Journal of Small Business*, Été 1988, p. 33-39.

CARRICANO, M. (2010), *Analyse des données avec SPSS*, Pearson Education, Paris.

CASTI, J. L. (1994), *Complex-ification. Explaining a Paradoxical World through the Science of Surprise*, New-York : HarperCollins, 1994.

CAZAL, D. (2000), « Réflexivité et organisations : critique et perspectives », dans l'ouvrage de D. AUTISSIER et F. WACHEUX : *Structuration et management des organisations*, Paris, L'Harmattan, collection Logiques de gestion, p. 227-257.

CHALOS, P. et POON, M. (2001), « Participative budgeting and performance: A state of the art review and re-analysis », dans l'ouvrage de M. J. Epstein & J. Y. Lee, *Advances in Management Accounting*, p. 171-201

CHANARON, J. (1999), « Processus innovateur », *Encyclopédie de la gestion et du management*, Dalloz, Paris.

CHANDON, J.L. et PINSON S. (1981), *L'analyse typologique : théorie et applications*, Masson, Paris, 254 pages.

CHANLAT, A. ; BOLDUC, A. ET LAROUCHE, D. (1984), « *Gestion et culture d'entreprise, le cheminement d'Hydro-Québec* », Montréal, Québec/Amérique, 1984.

CHAOUECH, K. (1985), « La PME et la décentralisation industrielle en Tunisie », *Revue Tunisienne des Sciences Sociales*, N°80-81, p. 23-36.

CHAPELLIER, P. (1994), *Comptabilités et systèmes d'information du dirigeant de PME : essai d'observation et d'interprétation des pratiques*, Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Montpellier II.

CHAPELLIER, P. et DE MONTGOLFIER. C, (1995), « Une synthèse des approches méthodologiques du système d'information comptable », *Actes du 16^{ème} congrès de l'AFC*, p. 1054-1069.

CHAPELLIER, P. (1996), « Données comptables de gestion et système d'information du dirigeant de PME », *Système d'Information et Management*, Vol°2, N°1, p. 23-41.

CHAPELLIER, P. et MOHAMMED, A. (2010), « Le Système d'Information Comptable des PME syriennes : Complexité et déterminants », *Congrès International Francophone des PME*, Bordeaux.

CHAPELLIER, P. (2011), *Vers un modèle de gestion hybride pour le dirigeant de PME : une étude de la triangulation entre système d'information formel, recours à l'expert et mètis du*

Bibliographie

dirigeant, Habilitation à diriger des recherches soutenue à l'Université de Nice Sophia Antipolis

CHAPELLIER, P. ; MOHAMMED, A. ; TELLER, R. (2013), « Etude du système d'information comptable des dirigeants de PME syriennes : complexité et contingences », *Management et Avenir*, article accepté à paraître.

CHARREAUX, G. (1997), *Le gouvernement des entreprises ; théories et faits*, Edition Economica, Paris.

CHARREAUX, G. et DESBIERES, P. (1998), « Gouvernance des entreprises : Valeur partenariale contre Valeur actionnariale », *Finance Contrôle Stratégie*, Vol°1, N°2, p. 57-88.

CHEFFI, W. et NEKHILI, M. (2011), « Rôles assignés à la comptabilité de gestion par les managers et changement comptable : question d'adéquation ou simple désillusion ? », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, N° 17, Vol°1, p. 67-97.

CHELL, E. et HAWORTH, J.M. (1993), « Profiling entrepreneurs : Multiple perspectives and consequent methodological considerations », dans l'ouvrage de KLANDT, H. *Entrepreneurship and business Development*, Antony Rowe Ltd, London, p259-270.

CHENHALL, R.H. et MORRIS, D. (1986), « The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on the perceived Usefulness of Management Accounting Systems », *Accounting Review*, Vol°61, N° 1, Janvier 1986, p. 16-35.

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, p. 243-264.

CHENHALL, R.H. (2003), « Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future », *Accounting, organizations and society*, Vol. 28, N° 2-3, p.127-168.

CHILD, J. (1975), « Managerial and organizational factors associated with company performance: A contingency analysis », *Journal of Management Studies*, Vol°12, p. 12-27

CHONG, V.K. et CHONG, K.M. (1997), « Strategic choices, environmental uncertainty and SBU performance: a note on the intervening role of management accounting systems », *Accounting and Business Research*, Vol. 27, N° 4, p. 268-276.

COASE, R.H, (1937), *The Nature of The Firm*, Economica, New Series. 4^{ème} édition.

COLASSE, B. (1999), « Vingt ans de recherche comptable française : continuité et renouveau », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Vol°3, N°5, p. 23-34

Bibliographie

- COLOT, V., MICHEL, P. A. (1996), « Vers une théorie financière adaptée aux PME : Réflexion sur la Complexité et ses déterminants ». *Congrès International Francophone des PME*, Bordeaux.
- COLOT, O. (2007), *La transmission des PME familiales non cotées : approche de la transmission en Wallonie et impact sur la performance des entreprises*, Thèse de doctorat, Université de Mons-Hainaut. Belgique.
- COOPER, R. et KAPLAN, R.S. (1989), « Mesurez vos coûts pour prendre les bonnes décisions » *Harvard L'Expansion*, été 1989, p34-50.
- COOPER, R., SLAGMULDER, R. (2000), « Activity- based budgeting ». *Strategic Finance*, Partie 1. Septembre 85
- CORBETTA, G. et MONTMERLO, D. (1999), « Ownership, governance, and management issues in small and medium-sized family businesses: a comparison of Italy and the United States », *Family Business Review*, Vol°12, p.361-74.
- CORSI, P. (2006), *La complexité dans les processus de décision et de management*, Hermes Science Publications, 2006 - 428 pages.
- COSSU, C. (1995), « Archéologie de la comptabilité : l'art comptable sans savoir lire ni écrire », *Actes du 16^{ème} congrès de l'AFC*, Montpellier, p. 1157-1173.
- COSSU, C. (1996), « Les pratiques comptables en Mésopotamie, après l'invention de l'écriture », *Actes de la 2^{ème} journée d'histoire de la comptabilité*, Tours, p. 61-75.
- COTE, C. (2005), « *Le citoyen téléspectateur et la politique* ». Publication de l'Association Canadienne de communication-Avril 2005.
- COVALESKI, M. A. et DIRSMITH, M. W. (1988), « The use of budgetary symbols in the political arena: An historically informed field study », *Accounting, Organizations and Society*, Vol°13, N° 1, p. 1-24.
- COVALESKI, M.A. ; DIRSMITH, M.W. et SAMUEL, S. (1996), « Managerial Accounting Research: The Contributions of Organizational and Sociological Theories », *Journal of Management Accounting Research*, N° 8, p. 1-36
- COVALESKI, M.A. ; EVANS, J.H. ; LUFT, J.L. et SHIELDS, M.D. (2003), « Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration », *Journal of Management Accounting Research*, Vol°15, p. 3-49.
- CHOW, C. ; COOPER, J.C. et HADDAD, K. (1991), « The effects of pay schemes and ratchets on budgetary slack and performance: a multi-period experiment », *Accounting, Organizations and Society*, Vol°16, N°1, p. 47-60.

Bibliographie

CRAY, D. et MALLORY, G. (1998), *Making sense of managing culture*, London, Thomson, 3^{ème} Edition.

CROZIER, M. (1971), *Le phénomène bureaucratique*, Editions du seuil.

CROZIER, M., FRIEDBERG, E. (1977), *L'acteur et le système*, Paris, Edition du Seuil.

CUCHERAT, M. ; BOISSEL, J.P. et LEIZOROVICZ, A. (1997), « *Méta-analyse des essais thérapeutiques* », Lyon, Edition Masson.

CURRAN, J. ; JARVIS, R. ; KITCHING, J. et LIGHTFOOT, G. (1997), « The Pricing Decision in Small Firms: Complexities and the Deprioritising of Economic Determinants », *International Small Business Journal*, Vol° 15, N°2, p. 17-32.

CYERT R.M. et MARCH J.G. (1963), « *A Behavioral Theory of the Firm* », Englewood Cliffs: Prentice Hall.

D'IRIBARNE, A. (2004), « Face à la complexité des cultures, le management interculturel exige une approche ethnologique », *Management International*, Vol°8, N°3. p. 56-78

D'IRIBARNE, P. (1989), *La logique de l'honneur : gestion des entreprises et traditions nationales*, Edition Seuil- Collection Points, Paris.

DAKHLIA, J. (2001), « La «Culture nébuleuse» ou l'islam à l'épreuve de la comparaison », *Editions de l'E.H.E.S.S, Annales. Histoire, Sciences Sociales*, N°6, 56^{ème} année, p1177 à 1199.

DANIELS, J. et RADEBAUGH, L. (2001), *International Business*, 9^{ème} édition, Prentice-Hall

DAVAL, H ; DESCHAMPS, B et GEINDRE, C. (1999), « Proposition d'une grille de lecture des typologies d'entrepreneurs », 1^{er} congrès de l'académie de l'entrepreneuriat, Lille, Novembre

DAVIDSON, P. (1988), « Type of man and type of company revisited : a confirmatory cluster analysis approach », *Frontiers of Entrepreneurship research*, p. 88-105.

DAVILA, T. (2005), « An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms », *Accounting, Organizations and Society*, Vol°30, N°3, p. 223-248.

DEMARIA, S. (2008), *Les choix d'options comptables lors de la première application des normes IAS/IFRS : Observation et compréhension des choix effectués par les groupes français* », Thèse de Doctorat, IAE de Nice.

DE MONTGOLFIER, C. (1994), *Structure et interactions des données pour le contrôle de gestion : essai d'observation et d'interprétation des pratiques*, Thèse de Doctorat de Sciences de Gestion, Université de Montpellier II.

Bibliographie

- DEAKINS, D. (1996), *Entrepreneurship and Small Firms*, 5^{ème} édition, London, McGraw-Hill.
- DELTOUR, F. (2000), « L'innovation dans les organisations: dépasser les ambiguïtés du concept », *Les Cahiers de la Recherche CLAREE*, Centre Lillois d'Analyse et de Recherche sur l'Evolution des Entreprises.
- DEPELTEAU, F. (1998), *La démarche d'une recherche en sciences humaines*, Les Presses de l'Université Laval, p. 178-182.
- DESCHAMPS, P., COLLOMP, F. ET COQUIDE, T. (1994), « Budget annuel : Arrêtez le supplice ! » l'expansion. http://lexpansion.lexpress.fr/economie/arretez-le-supplice_2388.html?p=4
- DESPLATS, M. (2011), *Manager la génération Y*, Edition Dunod. Paris
- DESREUMAUX, A. (1998), *Théorie des organisations*, Les essentiels de la gestion, Caen, Edition EMS.
- DEWAR, R. et DUTTON, J. (1986) « The adoption of radical and incremental innovations : an empirical analysis », *Management Science*, Vol 32, N°11, p. 14-22
- DFCG, (1994), *Les Directeurs financiers et la procédure budgétaire : Faut-il tuer le budget?*, DFCG-KPMG, IFOP.
- DHIFALLAH, S. ; CHANAL V. et DEFELIX C. (2008), « Quelle gestion des ressources humaines dans les organisations ambidextres ? », *Revue Française de Gestion*, N° 187, 2008/7, p. 161 à 175
- DIAMOND, A.M. (2004), « Schumpeter's central message », *Milan conference of international Schumpeter Society*, Juin 2004,
- DIDAY, E. (1979), *Optimisation en classification automatique*, INRIA, Paris
- DOBLIN, S. ET BAYON, D. (1994) « Budget annuel, arrêtez le supplice ! », *L'Expansion*, N° 483, septembre-octobre 1994, p. 92-94.
- DRUCKER, P. (1985), *Les entrepreneurs*, Editions lattès.
- DUCHENEAUT. B, (1997), « Le profil du dirigeant de moyenne entreprise », *Revue Française de Gestion*, N°106, p95-110.
- DUDEZERT, A., BOUGHZALA, I. ET MOUNOUD, E. (2008), « Comment intégrer la génération "Millenials" à l'entreprise ? » *Etats Généraux du management : Tensions d'aujourd'hui, enjeux de demain*, Sénat, Paris, FNEGE, 17 octobre.
- DUNK, A. S. et NOURI, H. (1998), "Antecedents of budgetary slack: a literature review and synthesis", *Journal of Accounting Literature*, Vol°17, p. 72-96.

Bibliographie

DUNKELBERG W. C. et COOPER A. C. (1982), « Entrepreneurial typologies : an empirical study », *Frontiers of Entrepreneurship Research*, N°4, p. 1-15.

DUPUY, Y. (1987), « Vers de nouveaux systèmes d'information pour le chef de petite entreprise ? », *Documents de recherche de l'IAE-Université Montpellier 2*.

DUPUY, Y., KALIKA, M., MARMUSE, C., TRAHAND, J. (1989), *Les systèmes de gestion, introduction au soft management*, Paris : Vuibert Gestion

DUPUY, Y. (1994), « Une lecture des recherches en comptabilité-contrôle ». *Annales du management, XIIème journées nationales des IAE*, Tome 1, Montpellier, p. 17-33.

DUPUY Y. (1999), (Coordonné par) *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?*, Fnege, Vuibert.

DUPUY, Y. et DUBOIS, P.L. (2007), *Connaissance et management*, Mélanges dédiés à Robert Reix, Economica. Paris. 167 pages

DUPUY, Y. (2009), *Les bases de la comptabilité analytique de gestion*, Economica, 2^{ème} édition. Paris 155 pages.

DUPUY, Y. et VILLESEQUE-DUBUS, F. (2010), « Crises et nouvelles problématiques de la Valeur », 31^{ème} congrès de l'AFC, NICE, Mai.

DUPUY, Y. et CHAPPELLIER, P. (2013), « L'hybridation du système de gestion du dirigeant de la PME pérenne » in *Pilotage de la pérennité organisationnelle : normes, représentations et contrôle*, coordonné par Sophie Mignon, Editions Management et Société (EMS)

DURAND, R. (1991), « Information financière et normalisation 1900-1950 ou la marmite du diable », *Actes du congrès de l'AFC*, 1991, 20 pages.

DURKHEIM, E. (1937), « Morale professionnelle (suite et fin) », *Revue de Métaphysique Et de Morale*, Vol°44, N°4, p711 - 738.

EKHOLM, B.G. et WALLIN, J. (2000), « Is the annual budget really dead? » *The European Accounting Review*, Vol°9, N°4, p. 519-539.

EMERY, F.E. et TRIST, E.L. (1963), « The causal texture of organizational environment ». *Human Relations*, N° 18, Août 1963, p. 20-26.

ERRAKHMI, A. (1988), *Contribution à la connaissance de l'élaboration des documents comptables prévisionnels dans les entreprises: Essai de comparaison PME-GE*, Thèse soutenue à l'université de Bordeaux.

ETTLIE, J.; BRIDGES, W. et O'KEEFE, R. (1984), « Organization strategy and structural differences for radical versus », *Management Science*, Vol°30, N°6, p. 682-695

Bibliographie

EVARD, Y. ; PRAS, B. et ROUX. E. (2009), *Market - Fondements et méthodes des recherches en marketing*, 4^{ème} Ed, Dunod. Paris.

EZZAMEL, M. (2002), « Accounting for private Estates and the household in the twentieth century B.C. Middle Kingdom, Ancient Egypt » *Abacus*, Vol°38, N°2, p. 235-262.

EZZAMEL, M. (2007), « Accounting and accountability in ancient civilizations: Mesopotamia and ancient Egypt », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol°20, N°2, p. 177-209

FAMA, E.F. et JENSEN, M.C. (1983), « Agency problems and the residual claims », *Journal of Law and Economics*, p. 327-350

FANNING, J. (1999), « Budgeting in the 21st century ». *Management Accounting ; London*; Novembre 1999.

FAYOL, H. (1916), « *Administration industrielle et générale* », Bulletin de la Société de l'industrie minérale, réédité chez Dunod 1979, Paris.

FAYOLLE, A. (2000), *Processus entrepreneurial et recherches en entrepreneuriat : vers des Recherches en Sciences de Gestion*, Université Pierre Mendès-France de Grenoble, 92 p.

FAYOLLE, A. (2003), « Instiller l'esprit d'entreprendre dans les grandes entreprises et les organisations : auto-administration d'une potion magique ou d'un bouillon de culture ? », *Gérer et Comprendre*, N°72, juin 2003, p. 26-39.

FAYOLLE, A. et TOUNES, A. (2006), « L'odyssée d'un concept et les multiples figures de l'entrepreneur », *La Revue des Sciences de Gestion*, N°220-221, p.17-30.

FAYOLLE, A. et MESSEGHEM, K. (2011), « La recherche en entrepreneuriat entre 2008 et 2009 », *Revue de l'entrepreneuriat*, De Boeck Uni, Vol°10, N°1, p. 53-72.

FENNETEAU, H. (2002), *Enquête : entretien et questionnaire*, Dunod Poche, Paris.

FERNANDEZ, V.; PICORY, C. et ROWE, F. (1994), « Diversité, cohérence et pertinence des outils de gestion : le cas des PME de l'île de France », *Actes de la 39^{ème} conférence mondiale des PME*, Strasbourg.

FERNEZ-WALCH, S. et ROMON, F. (2010), *Management de l'innovation : de la stratégie aux projets*, 2^{ème} édition, Vuibert, Paris.

FERRARY, M. (2008), « L'innovation radicale : entre cluster ambidextre et organisations spécialisées », *Revue Française de Gestion*, n° 187, 2008/7, p. 109-125.

FILION, J. (1997). « Le champ de l'entrepreneuriat : historique, évolution, tendances », *Revue internationale PME*, Vol°10, N° 2, p. 129-172.

Bibliographie

- FILION, L.J. (1999), « De l'entrepreneuriat à l'entrepreneuriologie », *Revue Organisations et territoires*, Vol°8, N° 1 et 2, printemps-été, p. 131-148.
- FILION, J. (2000). « Six types de propriétaires-dirigeants de PME », *Revue Organisations & Territoires*, vol° 9, N° 1, hiver 2000, p. 5-16
- FLACKE, K. et SEGBERS, K. (2005), « Does Managerial Accounting Follow Entrepreneurial Characteristics? » *Working paper*, University of Munster
- FONROUGE, C. (2002), « L'entrepreneur et son entreprise : une relation dialogique. », *Revue Française de Gestion*, N°138, p. 145–158.
- FONTAINE, P. (1993), « The Capitalist Entrepreneur in Eighteenth-Century Literature », *Journal of the History of Economic Thought*, p. 72-89.
- FORTIN, P.A. (2002), *La culture entrepreneuriale, un antidote à la pauvreté*, Collection *entreprendre*, 248 pages
- FOUCAULT, M. (2008), *Le Gouvernement de soi et des autres*, Paris, Edition Gallimard, 382 pages.
- FOUGERE, M. ET MOULETTES, A. (2005), « Cross-cultural discourse: ideas of democracy, development modernity and progress in Hofstede's cultures consequences », *Critical Management Studies Conference*, 2005.
- FRAJLICK CAMPUS, (2011), Enquête « Génération Y, Génération X et Baby Boomers : dépasser les stéréotypes », Bruxelles, 4 avril 2011. Dossier de presse.
www.frajlick.com/.../2011/.../Dossier-de-presse-Enquête-Génération.be
- FRANK, P.M. (2006), « Non profit entrepreneurship : extending the concept of profit opportunities », *International Journal of Entrepreneurship and Innovation Management*, Vol°6, p. 224-240.
- FRÉRY, F. (2007), « Le dirigeant stratège », dans l'ouvrage de Bournois F., Duval-Hamel J., Roussillon S., Scaringella J-L, *Voyage au coeur de la dirigeance*, Éditions d'Organisation, p. 442-447.
- FRIEDBERG, E. (2001), « La théorie des organisations », *Conférence Edogest*, Paris, Université Paris Dauphine.
- GADILLE, M. et D'IRIBARNE A. (2000), « La diffusion d'Internet dans les PME. Motifs d'adoption dans les réseaux et ressources mobilisées », *Réseaux*, vol°18, N°104, p. 59-92.
- GARTNER, W.B. (1989), « Who is the entrepreneur ? Is the wrong question ? », *Entrepreneurship theory and practice*, Vol°013, N°4, p. 11-32

Bibliographie

- GARTNER, W.B. (1990), « What are we talking about when we talk about entrepreneurship? », *Journal of Business Venturing*, Vol°5, N°1, p. 15-28.
- GASSE, Y. (1989), « L'utilisation de diverses techniques et pratiques de gestion dans la PME », *Revue Internationale de Gestion des PMO*, Vol°4, N°1, p.3-11.
- GEERTZ, C. (1975), *The interpretation of cultures: selected Essays*, Hutchinson.
- GENELOT, D. (2001), *Manager dans la complexité : Réflexions à l'usage des dirigeants*, INSEP Consulting, Editions, Paris, 357 pages.
- GERDIN, J et GREVE, J. (2008), « The appropriateness of statistical methods for testing contingency hypotheses in management accounting research », *Accounting, Organization and Society*, Vol° 33, N°2, p. 995-1009.
- GERDIN, J. (2005), « Management Accounting System Design in Manufacturing Departments: An Empirical Investigation Using a Multiple Contingencies Approach », *Accounting, Organization and Society*, Vol° 30, N°2, p. 99-126.
- GERHARDT, B. (2008), « Cross-cultural management research : assumptions, evidence and suggested directions », *International Journal of Cross Cultural Management*, Vol°8, N°3, p. 259-273.
- GERMAIN, C. (2000), « Contrôle organisationnel et contrôle de gestion : La place des tableaux de bord », *Gestion*, N° 67, p. 29-36.
- GERMAIN, C. (2004), « La contingence des systèmes de mesure de la performance : les résultats d'une recherche empirique sur le secteur des PME », *Finance, Contrôle, Stratégie*, Vol°7, N°1, p33-52.
- GERVAIS M. (1983), *Contrôle de gestion et planification de l'entreprise*, 2^{ème} édition, Economica, Paris
- GERVAIS, M. (1997), *Contrôle de gestion*, Paris, Économica, 6^{ème} édition.
- GERVAIS, M. et THENET, G. (1998), « Planification, gestion budgétaire et turbulence ». *Finance Contrôle Stratégie*, Vol°1, N°3, septembre 1998, p. 57-84
- GERVAIS M. (2000), *Contrôle de gestion*, 7^e édition, Economica.
- GHORBEL, J. « Le design du système d'information comptable dans les PMI tunisiennes : une modélisation contingente », (2012), 11^{ème} congrès du CIFPME, Brest.
- GIRIN, J. (1996), « L'opportunisme méthodique dans les recherches sur la gestion des organisations », *Actes de la Journée du 28 mars : Méthodes qualitatives et GRH*, GRAPHE/CLAREE, IAE de Lille, France.

Bibliographie

- GLASER, B. et STRAUSS, L.A. (1970), « *Status passages* » Chicago. Aldine
- GLASS, G.V. (1976), « Primary, secondary, and meta-analysis of research », *Educational Researcher*, Vol° 5, N°10, p. 3-18.
- GODELIER, M. (2002), *Au fondement des sociétés humaines : ce que nous apprend l'anthropologie*, Edition Albin Michel.
- GODOWSKI, C. (2003), « Essai sur la dynamique d'assimilation des innovations managériales : le cas des approches par activité », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Numéro spécial, p71-86
- GOODENOUGH, W.H. (1957), « Oceana and the Problem of Controls in the Study of Cultural and Human Evolution », *Journal of the Polynesian Society* , Vol°66, p146-155
- GOOLD, A. et CAMPBELL, A. (1987), « Managing diversity: strategy and control in diversified british companies », *Long Range Planning*, Vol° 20, p. 42-52.
- GOMEZ-BREYSSE, M. (2010), *L'entrepreneur lifestyle : un processus entrepreneurial hypermoderne et singulier*, Thèse soutenue à l'université de Montpellier 1.
- GORDON, L. A., MILLER D. (1976), « A Contingency Framework for the Design of Accounting Information Systems », *Accounting, Organisation and Society*, Vol°1, N°1, p. 59-69.
- GORDON, L.A. et NARAYANAN, V.K. (1984), « Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: An empirical investigation », *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 9, N° 1, p. 33-47
- GOVINDARAJAN, V. (1988), « A contingency approach to strategy implementation at the business-unit level : integrating administrative mechanisms with strategy », *Academy of Management Journal*, Vol°31, N°4, p. 828-853.
- GREMY, A ; MOAN, J. (1975), « Analyse de la démarche de construction de typologies dans les sciences sociales », *Informatique et sciences humaines*, N°35, 1977
- GREPME, (2002), « *Les PME: Bilan et Perspectives* », Edition Economica. Paris
- GREVE, A. et SALAFF, J.W. (2003), « Social networks and entrepreneurship », *Entrepreneurship Theory and Practice*, Hiver 2003, p1-22.
- GRIFFIN, R.W. et PUSTAY, M.W. (2005), « *International Business* », Pearson Education, , Upper Saddle River, NJ
- GUEGUEN, G. (2008) « La relation à l'environnement des TPE du secteur internet : le rôle de la proximité », de l'ouvrage de A. Jaouen et O. Torrès, « *Les très petites entreprises : un management de proximité* », Londres : Hermès Lavoisier, p. 305-332

Bibliographie

HAENNI, P. (2005), « *L'Islam de marché, l'autre révolution conservatrice* », Paris, Le Seuil.

HALDMA, T. et LÄÄTS, K. (2002), « Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies », *Management Accounting Research*, Vol° 13, N° 4, p. 379-400.

Hall, E.T, (1978), « *La dimension cachée* », Edition Essai –Points, 3^{ème} édition. Paris

HAMEL, G. (2007) « *The Future of Management* », Harvard Business School Press , traduit en français sous le titre "*La Fin du Management : Inventer les règles de demain*", Librairie Vuibert (2008).

HARRISON, G. L. et MCKINNON, J. L. (1999), « Cross-cultural research in management control systems design: a review of the current state », *Accounting, Organizations and Society*, Vol°24, N°5-6, p. 483-506.

HARROW, J. et WILLCOCKS, L. (1990), « Public service management : Activities and limits to learning », *Journal of Management Design*, Vol°27, N°3, p. 281-304

HARTMANN, F.G.H. (2000), « The appropriateness of RAPM: toward the further development of theory », *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 25, N° 4/5, p. 451-482.

HAUGH, M.C. ; BOISSEL, J.P. ; PIGNON, J.P. et CHALMERS, I. (1996), « La collaboration Cochrane : La nécessité d'une collaboration internationale », *Thérapie*, N°51, p. 253-256

HAVILAND, W.; PRINS, H.; WALRATH, D. et MCBRIDE, B. (2005), « *Cultural anthropology: the human challenge* ». Edition Thomson, London.

HELLRIEGEL, V., SLOCUM, S. et WOODMAN, R. (2001), « *Organisational Behavior* » ; (9^{ème} édition, South-Western. 523 pages.

HENDERSON, R.M. et CLARK, K.B. (1990a), « Architectural innovations : the reconfiguration of existing product technologies and the failure of established firms », *Administrative science quaterly*, Vol°14, p. 375-397.

HENDERSON, R. et CLARK, K. (1990b), « Architectural Innovation: The Reconfiguration Of Existing », *Administrative Science Quarterly*, Vol 35, N° 1, p. 9-18.

HENDERSON, I. (1997), « Does budgeting have to be so troublesome », *Management Accounting*, Vol°75, october 1997, p. 26-27.

HENRY, J. R. (1985), « Résonances maghrébines : *Le Maghreb dans l'imaginaire français. La colonie, le désert, l'exil* », *Revue de l'Occident musulman et de la Méditerranée*, CRESM, Edisud, 1985, p. 5-23.

Bibliographie

HLADY RISPAL, M. (2002), *La méthode des cas*, De Boeck University, 2002.

HOFSTEDE, G. (1967), *The Game of Budget Control* », The Netherlands, Royal van Gorcum Ltd. Traduit en français : *Contrôle budgétaire, les règles du jeu*, Paris, édition. Hommes et Techniques, 1977.

HOFSTEDE, G. (1980), « *Cultural Consequences : International Differences in Work-Related Values* », Beverly Hills, Edition Sage.

HOFSTEDE, G. (1983), « The cultural relativity of organizational practices and theories », *Journal of International Business Studies*, Vol°14, N°2, p.75-89.

HOFSTEDE, G. (1991), « *Cultures and organizations : software of the mind* », McGraw Hill, New York.

HOFSTEDE, G. (2001), « *Culture's Consequences: comparing values, behaviors, institutions, and organizations across nations* » Thousand Oaks, SAGE Publications, 2^{ème} Edition.

HOFSTEDE, G. (2003). « What is culture? A reply to Baskerville », *Accounting, Organizations and Society*, Vol°8, N°2, p. 811-813.

HOFSTEDE, G. HOFSTEDE, G. J ET MINKOV, M. (2010), « *Cultures et organisations : comprendre nos programmation mentales* », Pearson Education, 3^{ème} édition. Paris.

HOLDEN, N. (2002), « *Cross-cultural management : a knowledge management perspective* », Harlow, Prentice-Hall, 328 pages.

HOLMES, S. et ZIMMER, I. (1994), « The Nature of the Small Firm: Understanding the Motivations of Growth and Non-Growth Oriented Owners », *Australian Journal of Management*, Vol°19, N°1, p. 97-120.

HOLMES, S. et NICHOLLS, D. (1988), « An Analysis of the Use of Accounting Information by Australian Small Business », *Journal of Small Business Management*, N°26, p. 57-68.

HOLMES, S. et NICHOLLS, D. (1989), « *Modelling the Accounting Information Requirement of Small Homewood* », Illinois, Irwin, 7^{ème} édition.

HOPE. J, FRASER. R, (1997), « Beyond budgeting, Breaking through the barrier to 'the third wave' », *Management Accounting*, Décembre, p. 20-23.

HOPE. J, FRASER. R, (2000), « Beyond budgeting », *Strategic Finance*, Octobre 2000, p. 30-35.

HOPE. J, FRASER. R, (2003), « *Who needs budget?* », *Harvard Business Review*, Février2003, p. 24-30.

Bibliographie

HOPPER, T. et ARMSTRONG, P. (1991), « Cost accounting, controlling labour and the rise of conglomerates », *Accounting, Organizations and Society*, Vol°16, N° 5/6, p. 405-438

HOPPE, M. H. (1990), « *A comparative study of country elites: International differences in work-related values and learning and their implications for management training and development* », Unpublished doctoral dissertation, University of North Carolina at Chapel Hill.

HOPPER, T.; TSAMENY, M.; UDDIN, S. ET WICKRAMASINGHE, D. (2009), « Management accounting in less developed countries : What is known and needs knowing », *Accounting, Auditing et Accountability Journal*, Vol°22, N°3, p. 469-514.

HOPWOOD, A.G. (1972), « An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation » *Journal of Accounting Research*, p. 156- 182.

HORNGREN, C.T. (2004), « Management Accounting: Some Comments », *Journal of Management Accounting Research*, Vol°16, p. 207-211.

HOSKIN, K.W. et MACVE, R.H. (2000), « Knowing more as knowing less? Alternative histories of cost and management accounting in the U.S. and the U.K. » *The Accounting Historians Journal*, Vol°27, Juin, p. 91-149

HOSSAIN, M. ; TAN, L.L. et ADAMS, M. (1994), « Voluntary disclosure in the annual reports of New Zelan companies listed of the Kuala Lumpur Stock Exchange”, *International Journal of Accounting*, Vol°29, p. 334-351

HIRIGOYEN, G. (1985), «*Les implications de la spécificité des comportements des PME familiales*», IAE Toulouse, N°35.

HUGUET, M.J. (2009), *Comment se connecter avec la génération Y*, Acteurs de l’Economie, Rhône Alpes, Novembre 2009

HUISMANS, S. et SCHWARTZ, S.H. (1990), « Religiosity and value priorities: A study of Protestants, Catholic, and Jews » dans l’ouvrage de S. Iwawaki, Y. Kashima, and K. Leung « *Innovations in cross-cultural psychology* », p. 237-249, Amsterdam: Swets & Zeitlinger

IBOURK, A. et RHARRASSI, A. (2010), « Adaptation du contrôle - processus aux services hôteliers : cas de Marrakech » www.qualiteonline.com/rubriques/rub_7/telechargement/art_01.pdf

ISMAIL, N.A. et KING, M. (2005), « Firm Performance and AIS Alignment in Malaysian SMEs » *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol°6, N° 4, p. 241-259.

JÄNKÄLÄ, S. (2005), « The Use of Management Control Systems (MCS) Information in the Small Business Sector and the Relationship between MCS, Strategy and Performance », *Actes du 28^{ème} Congrès de l’European Accounting Association, 18-20 Mai, Gothenburg, Sweden.*

JÄNKÄLÄ, S. (2007), *Management Control Systems (MCS) in the Small Business Context: Linking effects of contextual factors with MCS and financial performance of small firms*, Oulu (Finland) : Oulu University Press .

<http://herkules oulu.fi/isbn9789514285288/isbn9789514285288.pdf>

JAOUEN, A. (2008). « Le dirigeant de très petite entreprise : éléments typologiques ». 9^{ème} *Congrès International Francophone en Entrepreneuriat et PME (CIFEPME)*, Louvain-la-Neuve, Belgique.

JENSEN. M, MECKLING. W, (1976) « Theory of the firm: managerial behavior, agency costs, and ownership structure », *Journal of Financial Economics*, Vol°3, p. 305-360

JENSEN. M.C. (2001), « *Corporate Budgeting Is Broken—Let's Fix It* », Harvard Business

JENSEN, M.C. (2003), « Paying people to lie : the truth about the budgeting process », *European Financial Management*, Vol°9, N°3, p. 379-406.

JOANNIDES, V. (2011), « Apport de l'ethnicité à la culture en sciences de gestion », *Finance Contrôle Stratégie*, Vol°14, N°1, p. 33- 68.

JOHNSON, H.T. (1981), « Toward a New Understanding of Nineteenth-Century Cost Accounting », *The Accounting Review*, Vol°56, N°3, p. 510-520.

JOLIBERT, A. et JOURDAN, P.H. (2006) « *Marketing research* », Editions Dunod, Paris.

JORDAN, H. (1998), « Planification et contrôle de gestion en France en 1998 », *Cahier de recherche HEC*, Jouy-en-Josas, France.

JULIEN, P.A. et MARCHESNAY, M. (1988), *La petite entreprise: principes d'économie et de gestion* Edition Vuibert. Paris.

JULIEN, P.A. et MARCHESNAY, M. (1990), « Small business as a transaction space », *Entrepreneurship and Regional Development*, Vol 2, N°3, p. 267-277.

JULIEN, P.A., MARCHESNAY, M. (1996), *L'entrepreneuriat*, Edition Economica, Paris.

Julien, P. A. (1997), *Les PME : bilan et perspectives*, Edition Economica. Paris

Julien, P.A. (2007), « Trente ans de théorie en PME : de l'approche économique à la complexité », 75^{ème} *congrès de l'ACFAS*, Trois-Rivières, Canada.

JULIEN, P.A. et ST-PIERRE, J. (2012), « Entrepreneur, incertitude et information : un essai d'application », CIFPME. Brest

KALIKA, R. (1992), *Structures d'entreprises; réalités, déterminants et performances*, Edition Economica, Paris

Bibliographie

KAPLAN, R.S. (1984), « The evolution of management accounting », *The Accounting Review*, Vol°59, N° 3, p. 390-418

KAPLAN, R.S. et NORTON, D.P. (1992), « The balanced scorecard- Measures that drive performance » *Harvard Business Review*, Janvier-Février 1992, p71-79.

KAPLAN, R. et NORTON, P. (1996), « *The Balanced Scorecard : Translating Strategy into Action* », Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts.

KAPLAN, R.S. et NORTON, D.P. (2004), *Strategy Maps : Converting Intangible Assets into Tangible Income*, Harvard Business School Press.

KERROU, M. (1993), « *Le Zaïm comme Individu Unique* », in *L'individu au Maghreb*, Colloque International de Carthage, Editions Ts, 238 pages.

KHAN, A.M. et MANOPICHETWATTANA, V. (1989a), « Innovative And Noninnovative Small Firms: Types And Charact », *Management Science*, Vol°35, N°5, p. 597-606.

KHAN, A. M.M ET ANOPICHETWATTANA, V. (1989b), « Models for Distinguishing Innovative and Non-innovative Small Firms », *Journal of Business Venturing*, Vol°. 4, N°3, p. 187-196.

KHANDWALLA, P.N, (1972), « The effects different types of competition on use managerial controls », *Journal Accounting Research*

KHLIF W., (1996), «La conception et la mesure de la performance dans l'industrie hôtelière : cas de trois entreprises tunisiennes», publication du CPU, ouvrage collectif : *La performance des entreprises*, p. 149-184.

KIM, S.N. (2008), « Whose voice is it anyway ? Rethinking the oral history method in accounting research on race, ethnicity and gender », *Critical Perspectives on Accounting*, Vol°11, N°4, p. 447-478.

KIMBERLY, J.R. et EVANISKO M.J. (1981), « Organizational Innovation: The Influence of Individual, Organizational, and Contextual Factors on Hospital Adoption of Technological and Administrative Innovations », *The Academy of Management Journal*, Vol° 24, N° 4, p. 689-713.

KIMBERLY, J. R. (1981), « Managerial innovation », dans P. C. Nystrom & W. H. Starbuck (Eds.), *Handbook of organizational design*, Tome 1, p. 84–104. New York : Oxford University Press.

KIRZNER, L.M. (1973), *Competition and Entrepreneurship*, Chicago UP

KOMAREV, I. (2007), *La place des budgets dans le dispositif de contrôle de gestion : Une approche contingente*, Thèse soutenue à l'IAE, Bordeaux IV

Bibliographie

KOTEY, B. et MEREDITH, G. (1997), « Relationship among owner/manager personal values, business strategies and enterprise performance », *Journal of Small Business Management*, Vol°32, N°2, p37-51

KOTEY, B. (2005), « Goals, Management Practices, and Performance of Family SMEs. » *International Journal of Entrepreneurial Behaviour & Research*, Vol°11, N°1, p. 3–24.

KREN, L. (1997), « The role of accounting information in organizational control : the state of the art », dans l'ouvrage de V. Arnold & B. Sutton, « *Behavioral Accounting Research: Foundations and Frontiers* », Sarasota, Florida, p. 1-48.

KROEBER, L.A. et KLUCKHOHN, C. (1952), « Culture: A Critical Review of Concepts and Definitions », Wayne Untereiner, 448 pages

KROL, I. (1997), « Budgeting : more than just crunching the numbers », *Industry Week*, Vol°246, p. 123-131

KWEK, D. (2003), « Decolonizing and re-presenting culture's consequences : a postcolonial critique of cross-cultural studies », dans un ouvrage collectif « *Postcolonial theory and organisational analysis* », N.Y. Palgrave-Mc Millan, 298 pages.

LAFUENTE, A. et SALAS, V. (1989). « Type of entrepreneurs and firms : The case of new spanish firms », *Strategic Management Journal*, Vol°10, N°1, p. 17-30

LAGARDE, V. (2006), « Le profil du dirigeant comme variable explicative des choix de diversification », *La Revue des Sciences de Gestion : Direction et Gestion*, Vol°41, N°220/221, p. 31-41.

LAHOUE-LAMBERT, E. « *Le choc générationnel, Faire travailler ensemble 3 générations* », Edition Maxima, collection Ressources humaines et emploi.

LAITINEN, E. (2001), « Management Accounting Change In Small Technology Companies: Towards a Mathematical Model of Technology Firm », *Management Accounting Research*, Vol°12, N°4, p. 507-541

LAKHOUA, F. (2001), Performances et défis de l'Economie Tunisienne, *Perspectives de l'Economie tunisienne*, p25-49.

LANGAR, R. (1998), *Les préalables culturelles à la réussite de la gestion de la qualité totale*, Mémoire de DEA en gestion, FSEG Tunis, Tunisie.

LARSON, A.L, STARR, J.A. (1993), « A network model of organization formation », *Entrepreneurship : Theory and Practice*, Vol°17, N°2, p5-15.

LASSOUED, K. (2005), « Relation culture d'entreprise contrôle de gestion: Une étude empirique », *La Revue des Sciences de Gestion : Direction et Gestion* », V°40, N°216, p. 129-143.

Bibliographie

LASSOUED, K. (2001), *Contribution à l'analyse de l'influence de la culture d'entreprise sur les pratiques de contrôle de gestion : une étude empirique sur 50 entreprises industrielles tunisiennes*, Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Rennes1.

LASSOUED, K. et ABDELMOULA, I. (2006), « Les déterminants des systèmes d'information comptables dans les PME : une recherche empirique dans le contexte tunisien », *27^{ème} congrès de l'AFC*, Tunisie.

LASSOUED, K. (2008), « Contrôle de gestion et culture nationale : un essai d'adaptation dans le contexte tunisien », *Management International*, Vol^o12, N^o3, p. 91-103.

LAUFER, J. (1975), « Comment devient-on entrepreneur ? », *Revue Française de Gestion*, Novembre 1975, p. 11-26.

LAVIGNE, B. (1999), *Contribution à l'étude de la genèse des états financiers des PME*, Doctorat de Sciences de Gestion, Université Paris Dauphine.

LAVIGNE, B. (2002), « Contribution à l'étude de la genèse des états financiers des PME », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 8, Vol 1, mai, p.25-44.

LAVIGNE, B. et SAINT-PIERRE, J. (2002). « Association entre le système d'information comptable des PME et leur performance financière ». *6^{ème} Congrès International Francophone sur la PME (CIFPME)*, Montréal (Québec).

LAWRENCE, P. et LORSH, J. (1967), *Adapter les structures de l'entreprise*, Paris Edition Organisation.

LE MANUEL D'OSLO : principes directeurs pour le recueil et l'interprétation des données sur l'innovation, 3^{ème} Edition (2005), OCDE

LEMARCHAND, Y. (2004), « Idéologies et comptabilité: l'exemple français de l'uniformisation des méthodes de calcul de coûts. 1927-1947 », *Spanish Journal of Accounting History*, Décembre 4, N^o1, p67-96

LEMARCHAND, Y. et NIKITIN, M. (1999), « Vingt ans d'histoire de comptabilité », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, les 20 ans de l'AFC, Mai 1999, p. 123-135

LEMELIN, A. (2004), *Méthodes quantitatives des sciences sociales appliquées aux études urbaines et régionales*. Édition révisée. Montréal : INRS-UCS

LE MOIGNE, J.L. (1990), « *La modélisation des systèmes complexes* », Édition. Dunod. Paris

LESAGE, X. et PASQUET, N. (2002), « Vers une approche complexe de la culture d'entreprise : l'agencement Individu-Entreprise-Société », *Colloque International de la CIDEGEF*, 7-9 Mars 2002, Tunis.

Bibliographie

LE VIGOUREUX, F. (1997), « Entreprise moyenne : structures de propriété et comportement stratégique », *Revue Française de Gestion*, N°106, p71-84.

LEVI-STRAUSS, C. (1952), *Race et Histoire*, Paris, UNESCO, 1952.

LEVI-STRAUSS, C. (1971), « Race et Culture », *Revue Internationale des sciences sociales* (UNESCO)

LIBBY, T. et LINDSAY, R.M, (2010), « Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice, *Management Accounting Research*, N° 21, p. 56–75

LIOUVILLE, J. et BAYAD, M. (2002), « La fonction d'entrepreneur schumpetérien : Conception et apport à la pédagogie de l'entrepreneuriat », *11ème Congrès de Association Internationale de Management Stratégique*, AIMS, Paris, 5-7 juin

LIPOVETSK, G. et CHARLES, S. (2004), *Les temps hypomodernes*, Edition Grasset. Paris.

LIVESAY, H.C. (1982), « Entrepreneurial History » dans *Encyclopedia of Entrepreneurship*, Englewood Cliffs, NJ, Prentice Hall.

LIVIAN, Y.F. (2011), « Pour en finir avec Hofstede : Renouveler les recherches en management interculturel », *Communication à la première conférence annuelle ATLAS / AFMI Paris* 26-27 mai 2011

LOEB, M. (1995), « Jack Welch Lets fly On Budgets, Bonuses, and Buddy Boards », *La Revue Fortune*, 29 mai 1995, p. 73-89.

LORINO, P. (1995), *Comptes et récits de la performance*, Editions d'Organisation.

LORINO, P. (2001), *Méthodes et pratiques de la performance*, Editions d'organisation.

LORRAIN, J. et DUSSAULT, L. (1988), « Les entrepreneurs artisans et opportunistes : une comparaison de leurs comportements de gestion », *Revue internationale de la PME*, vol° 1, N°2, décembre 1988, p. 157-176.

LOUADI, M. (2004), « Cultures et communication dans le monde arabe », *Systèmes d'Information et Management*, Vol°9, N°3, p. 117-143.

LOWE, SID. (2002), « The cultural shadow of cross-cultural management research », *Culture and Organisation*, Vol°8, N°1, p. 21-34.

LUKKA, K. (1988), « Budgetary biasing in organizations: theoretical framework and empirical Evidence », *Accounting, Organizations and Society*, Vol°24, N° 3, p. 281-301.

LYNE, S. et DUGDALE, D. (2004), « Beyond Budgeting" Or "More Budgeting"? – A Survey », Actes de conférence: *Congrès de l' European Accounting Association*, Prague

Bibliographie

MAHE DE BOISLANDELLE, H. (1988), *Gestion des Ressources Humaines dans les PM*, Editions Economica, Paris, 322 p.;

MALHOTRA, N.K. (1993), *Marketing research: An applied orientation*, Englewood Cliffs, NJ, Prentice Hall.

MARCHESNAY, M. (1991), « La P.M.E. : une gestion spécifique », *Économie Rurale*, N° 206, p.11-17.

MARCHESNAY, M. (1992), « La PME : une gestion spécifique ? », *Problèmes Economiques*, N° 2276, Mai, p.26-32.

MARCHESNAY, M. (2003), « La petite entreprise : sortir de l'ignorance », *Revue Française de Gestion*, Vol 29, N°144, mai-juin, p.107-118.

MARCHESNAY, M. (2003), « Entrepreneuriat, d'une action sans savoir... à un savoir actionnable », *Revue Française de Gestion*. Jun/Jul 2008, Vol°34, N°185, p. 83-89

MARTEL, J.M. ; NADEAU, R. ; ELSLIGER, D. et GUAY, A. (1985), « Les processus de décision des gestionnaires dans les PME québécoises : Une étude exploratoire ». *Cahiers du Groupe de Recherche sur l'Aide à la Décision* RR-48, Université de Laval.

MARTINEAU, R. (2008), « Les outils de gestion, lieu de rencontre entre théorie et pratique : une revue de littérature », *Congrès des IAE*, septembre, Lille

MARTINET, A.C. (1990), *Epistémologie et sciences de gestion*, Paris, Economica.

MASMOUDI, R. (2007), *Etude exploratoire des processus et des modèles d'incubation en entrepreneuriat : cas des pépinières tunisiennes*, Thèse de doctorat en sciences de gestion à l'université du Sud Toulon-Var.

MASSART, V. (2005), *L'entrepreneur au coeur de la notion d'entrepreneuriat*, Mémoire de Master 2, Université Charles-De-Gaulle, Lille.

MASSIGNON, L. (1983), *Parole donnée*, Edition du Seuil, Paris.

MASSOTTE, P. ET CORSI, P. (2006), *La complexité dans les processus de décision et de management*, Editions Lavoisier, 1^{ère} Edition. Paris.

MATALON, B. (2006), « *Face à nos différences : Universalisme et relativisme* », Collection Psychologie-Politique, L'Harmattan.

MAYOUKOU C., RATSIMBARZAFY C. (2007), *Entrepreneuriat et innovation*, Edition l'Harmattan, Paris.

MCCABE, D., (2002). « Waiting for dead men's shoes: Towards a cultural understanding of management innovation ». *Human Relations*, N°55, p. 505–536.

Bibliographie

MCKELVEY, B. et ALDRICH, H.E. (1983), « Populations, natural selection, and applied organizational science », *Administrative Science Quarterly*, Vol°28, p101-128.

MCKINNEY, J.C. (1966), *Constructive typology and social theory*, New York, Appleton-Century- Crofts.

MC SWEENEY, B. (2002), « Hofstede model of national, cultural differences : a triumph of faith, a failure of analysis », *Human Relations*, N°55, Janvier 2001, p. 89-118.

MCMAHON, R. G. P. et HOLMES, S. (1991), « Small Business Financial Management Practices in North America: A Literature Review », *Journal of Small Business Management* , Vol°29, N°2, p19-29.

MELESE, J. (1979), *Approches systémiques des organisations : vers l'entreprise à complexité humaine*, Editions Hommes et Organisations, Paris 3^{ème} édition

MENARD, C. (1994) « La nature de l'innovation organisationnelle : éléments de réflexion », *Revue d'économie industrielle : développements récents*, 1994, p. 173-192.

MERCHANT, K.A. (1981), « The design of the Corporate Budgeting System : Influences on Managerial Behavior and Performance ». *The Accounting Review*, Vol°4, Octobre 1981, p. 813-829.

MERCHANT K.A. (1985), "Budgeting and the Propensity to Create Budgetary Slack", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10, N° 2, April, pp. 201-210.

MERIC, J. (2003), « L'émergence d'un discours de l'innovation managériale : le cas du balanced scorecard », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Numéro spécial, p. 129-145.

MESSEGHEM, K. (2002), « Peut-on concilier logiques managériale et entrepreneuriale en PME? », *La Revue des Sciences de Gestion : Direction et Gestion*; Mar/Apr 2002; N°194; p. 35-56.

MESSEGHEM, K. et FAYOLLE, A. (2011), « La recherche en entrepreneuriat entre 2008 et 2009 », *Revue de l'entrepreneuriat*, De Boeck Uni, Vol°10, N°1, p. 53-72.

MEVELLEC, P. (1988), « La comptabilité analytique face à l'évolution technologique », *Revue Française de Gestion*, N° 67, p29-36.

MEYER, J. W. et ROWAN, B. (1977), « Institutionalized organizations: formal structure as mythe and ceremony », *American Journal of Sociology*, Vol°83, N° 2, p. 340-363

MEZZOURH, S. et NAKARA, W. (2008), « Entrepreneuriat, Innovation et gouvernance : une approche pas la connaissance », *Journée Entrepreneuriat et Stratégie*, Bordeaux.

Bibliographie

MIGNON, S. ; CHAPPELLIER, P. ; MAZARS-CHAPELON, A. ; JANICOT, C. (2013), « Les transferts de connaissances comme support d'apprentissage : le cas de la relation expert-comptable / dirigeant de PE », *34^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Montréal, 31 mai-1er juin.

MILES, B. ET HUBERMAN, A.M. (1991), *Analyse des données qualitatives : recueil de nouvelles méthodes*, De Boeck Université, Bruxelles

MILES, R.E. et SNOW, C.C. (1978), *Organizational strategy, structure, and process*, McGraw-Hill, New York, 1978.

MILLER, P. et O'LEARY, T. (1987), « Accounting and the construction of the governable person », *Accounting, Organizations and Society*, Vol°12, N° 3, p. 235-265.

MILLER, G. (1990), « Nouns in WordNet: A Lexical Inheritance System », *International Journal of Lexicography*, Vol°3, N°4, p. 245-264.

MINKOV, M. (2007), « *What makes us different and similar: A new interpretation of the World Values Survey and other cross-cultural data* ». Sofia, Bulgaria: Klasika i Stil

MINER, J.B. (1990), « Entrepreneurs, High growth entrepreneurs, and managers : Contrasting and overlapping motivational patterns », *Journal of Business Venturing*, Vol°5, N°4, p. 221-234.

MINER, J.B. (1997), « A psychological typology and its relationship o entrepreneurial success », *Entrepreneurship and Regional Development*, Vol°9, N° 4, p. 319-334.

MINTZBERG, H. (1982), « *Structure et dynamique des organisations* », Les Éditions d'Organisation.

MIOSSEC, J.M. (1999), « Identité tunisienne : de la personnalité géographique d'un pays du Maghreb, du monde arabo-islamique et de la Méditerranée », *Annales géographiques*, Vol°108, N°606, p. 255-276

MOHAMMED, A. (2010), *Etude du Système d'Information Comptable des PME Syriennes : Observation et essai de compréhension des pratiques*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Sophia Antipolis-Nice.

MOISDON, J.C. (1997), *Du Mode d'Existence des Outils de Gestion*, Editions Seli Arslan, Paris.

MORIN, E. (1995), « La stratégie de reliance pour l'intelligence de la complexité », *Revue Internationale de Systémique*, Vol 9, N° 2, p. 133-165.

MORIN, E. (2007), « Complexité restreinte, complexité générale », dans J. L. Le Moigne et E. Morin, *Intelligence de la complexité. Epistémologie et pragmatique*, Editions de l'Aube, 2007, p. 28-64.

Bibliographie

MORIN, E. (2008), *La Méthode* (6 volumes), collection Seuil Opus, 2008.

MOUSLI, M. (2007), « *L'efficacité du système budgétaire comme conséquence du style de management stratégique des directions générales : cas de sociétés cotées françaises.* » Thèse en sciences de gestion soutenue à l'université de Lyon 3.

MIROIR-LAIR, I. (2007), « Le budget, outil de communication financière ? », *Congrès de l'AFC*, Poitiers, Mai 23 -25 2007

NADEAU, R. ; MARTEL, J.M. et BOUYSSOU, D. (1987), « L'utilisation des méthodes quantitatives pour l'aide à la décision dans les PME : rêve ou réalité ? », *Gestion : revue internationale de gestion*, Vol°12, N°1, p. 1-13.

NARO, G. (1989), « *Facteurs et comportements d'embauche dans la PME* », Thèse de doctorat soutenue à l'Université de Montpellier 1.

NARO, G. (1998), « La dimension humaine du contrôle de gestion : la recherche anglo-saxonne sur les aspects comportementaux de la gestion budgétaire », *Comptabilité Contrôle Audit*, Vol°4, N°2, septembre 1998, p. 45- 69.

NARO, G. ; MESSEGHEM, K. et SAMMUT, S. (2010). « Construction d'un outil stratégique d'évaluation de l'accompagnement à la création d'entreprise : apport du tableau de bord prospectif », *Gestion 2000*, N°2, Mars-Avril, p. 95-112.

NARO G., TRAVAILLE D. (2011). « Le BSC à l'épreuve de l'expérience. De l'assemblage d'un "puzzle" et construction d'un "Lego" », *Revue française de gestion*, Vol°37, N° 211, p. 65-80.

NAYAK, A. et GREENFIELD, S. (1994), « The Use of Management Accounting Information for Managing Micro Businesses » dans l'ouvrage *Finance and the Small Firm*, sous la direction de Hughes, A. et Storey, D. J, London: Routledge, p. 182-231.

NEELY, A. ; BOURNE, M. et ADAMS, C. (2003), « Better Budgeting or Beyond Budgeting? », *Measuring Business Excellence*, Vol°7, N°3, p. 22-28.

NELSON, G.W. (1987), «Information Needs of Female Entrepreneurs », *Journal of Small Business Management*, N° 25, p. 38-44

NEWING, R. (1994), « Advanced Budgeting Requires an advanced management system », *Management Accounting*, Décembre, p. 28-29

NIKITIN, M. (1992), « *La naissance de la comptabilité industrielle en France* », thèse de Doctorat en Sciences de Gestion soutenue à l'Université Paris Dauphine.

NOBRE, T. (2001a), « Le contrôleur de gestion en PME », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Mars 2001, p.129-146.

Bibliographie

NOBRE, T. (2001b), « Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME », *Finance Contrôle Stratégie*, Vol°4, N°2, p119-148.

NOLAN, (1998), « The end of traditional budgeting », *Bank Accounting and Finance*, Vol°11, p. 65-79.

NYENGUE EDIMO, P. (2006), « *L'organisation du système d'information comptable des entreprises camerounaises : essai d'observation et interprétation des pratiques* ». Doctorat en sciences de gestion, Bordeaux : Université de Bordeaux IV.

NYOBE, S. (2011), « Call centers, comment relever les défis culturels de la sous-traitance internationale ? », *22^{ème} Congrès de l'AGRH, "Vers un management des ressources humaines durable et bienveillant ?"*, Marrakech, Maroc.

OLLIVIER, D. et TANGUY, C. (2008), « *La génération Y : Mode d'emploi* », Edition De Boeck, 215 pages.

ORIoT, F. (2004), « L'influence des systèmes rationnels des acteurs sur le processus de contrôle de gestion », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 10, N°3, p 237-255

ORIoT, F. et MISIASZEK, E., (2012), « Le Balanced Scorecard au filtre d'une PME française : Ou pourquoi les PME préfèrent le « sur-mesure ? », *Revue française de gestion*, Vol°6, N° 225, p. 27-43

OTLEY, D. (1978), « Budget use and managerial performance », *Journal of Accounting Research*, Vol°16, N°1, p. 122-149.

PACITTO, J.C. ET P.A. JULIEN (2006), « Le marketing est-il soluble dans la très petite entreprise », *Revue internationale P.M.E.*, Vol°19, N° 3-4, p. 77-110

PALICH, L.E. et BAGBY, D.R. (1995), « Using cognitive theory to explain entrepreneurial risk-taking: challenging conventional wisdom ». *Journal of Business Venturing*, Vol°10, N°6, p. 425-438.

PARADAS, A. et TORRES, O (1996), « Les politiques de formation de PME françaises de classe mondiale », *Revue Internationale PME*, Vol°9, N°2, p.7-35.

PAVITT, K. (1984), « Sectoral patterns of technical change : towards a taxonomy and a theory ». *Research Policy*, N°13, p. 12-20.

PERRET, L. (2008), « *La diversité des genres contribue-t-elle à la performance de l'entreprise ?* », Mémoire de Master 2, Paris-Dauphine, 2008.

PERROW, C. (1984), « *Normal accident* », Basic Books, New York.

PETERSON, M. (2007), « The heritage of CCM research : implications for the Hofstede chair », *International Journal of CCM*, Vol°7, N°3, Décembre 2007, p. 359-377.

Bibliographie

POWELL, W. et DiMaggio, P. (1991), « *The New Institutionalism in Organisational Analysis* », Chicago : The University of Chicago Press

PUGH, D.S.; HICKSON D.J. ; HININGS C.R. et TURNER C. (1969), « The context of organization structures », *Administrative Sciences Quarterly*, Vol°14, N°1, mars 1969, p.91-114.

QUAIL, J.M. (1997), « More Peculiarities of the British : Budgetary Control in US and UK Business to 1939 », *Business and Economic History*, Vol°26, N°2, Hiver 1997, p. 617-631

RAFFOURNIER, B. (1995), « The determinants of voluntary financial disclosure by Swiss listed company », *European Accounting Review*, Vol°4, N° 2, p. 261-281

RAYMOND, L. ; BLILI, S. et EL-ALAMI, D. (2004), « L'écart entre le consultant et la PME : analyse et perspectives », *Gestion*, Vol°28, N° 4, hiver 2004, p. 52-60.

RAYMOND, L. (1985), « Organizational Characteristics and the Success of MIS in the Context of Small Business », *MIS Quarterly*, Vol°9, N°1, p. 37-52

REID, G.C. et SMITH, J.A. (2000), « The Impact of Contingencies on Management Accounting System Development », *Management Accounting Research*, Vol°11, N°4, p. 427-445.

REIX, R. (1984), « Quelques facteurs affectant l'utilisation d'informations de caractère comptable », *Actes du congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Nice.

REIX, R.; FALLERY, B; KALIKA, M. et ROWE, F. (2011), « *Systèmes d'information et management des organisations* », Vuibert, 6^{ème} édition. Paris

REY, A. (éd.) (2000), « *Le Robert - Dictionnaire historique de la langue française* » (Paris).

REZK, L. (2005), « Monde arabe et diversité culturelle », Les "*Dix-huitièmes Entretiens*" du Centre Jacques Cartier - Rhône-Alpes, 2-7 décembre 2005, Le combat pour la diversité culturelle.

RICH, P. (1992), « The Organizational Taxonomy: Definition and Design », *The Academy of Management Review*, Vol°17, N°4, p. 758-782

ROBICHAUD, Y. ET E. MCGRAW. (2004), « Importance des caractéristiques personnelles et de l'environnement immédiat dans le modèle entrepreneurial des petites entreprises », *Revue Organisation et Territoires*, Vol°13, N°3, p. 87-95.

ROGERS, M. (1995), « *Diffusion of Innovations* », 4ème édition, The Free Press, New York

ROLLOT, O. (2012), « *La génération Y* », Edition Puf, Mars 2012

ROSENZWEIG, K.Y. (1977), « *Effects of company organization structure on the accounting*

System » Thèse soutenue à l' Université du Michigan.

SABHERWAL, R. et ROBEY, D. (1993), « An empirical taxonomy of implementation processes based on sequences of events in information system development », *Organization Science*, Vol°4, N°4, p. 548-576.

SABOLY, M. (1994), « *Les déterminants de la qualité des produits comptables : le rôle du dirigeant* », Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Poitiers.

ST-PIERRE J ; BAHRI M. (2000). « Relations entre la prime de risque bancaire des PME et différents indicateurs de risque », *Cahier de recherche 00-18*, Institut de recherche sur les PME, Trois-Rivières, Canada, 30 p.

ST-PIERRE, J. et DELISLE, S., (2006). « An expert diagnosis system for the benchmarking of SMEs' performance », *Benchmarking: An International Journal*, Vol°13, N° 1-2, p. 106-119.

SANTIN, S. et VAN CAILLIE, D. (2008), « Le design du système de contrôle de gestion des PME: une quête de stabilité adaptative », *29ème Congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité*, Paris.

SAPORTA, B. (1986), « La PME face aux problèmes de l'information », *Cahier de recherche N° 57*, IAE Toulouse

SAPORTA, B. (1997), « Stratégie des petites et moyennes entreprises » dans « *Encyclopédie de Gestion* » (Eds, Simon, Y., Joffre, P.), 2ème édition, Paris : Economica, article 164, p. 3105-3128

SAROGLOU, V.; DELPIERRE, V. et DERNELLE, R. (2004), « Values and religiosity: A meta-analysis of studies using Schwartz's model », *Personality and Individual Differences*, N°37, p. 721-734.

SATHE, V. (1975), « Contingency Theories of Organizational », dans l'ouvrage « *Managerial Accounting: The Behavioural Foundations* » (Ed, Livingstone, J. L.), Columbus: Grid, p. 51-63.

SAY, J.B. (1803), « *Traité d'économie politique, ou simple exposition de la manière dont se forment, se distribuent, et se consomment les richesses* », T. 1-2, édition Variorum des 6 éditions,

SHIELDS, J.F. et SHIELDS, M.D. (1998), « Antecedents of participative budgeting », *Accounting, Organizations and Society*, Vol° 23, Janvier 1998, p. 49-76.

SCHIFF, M. et LEWIN, A. (1970), « The impact of people on budgets », *The Accounting Review*, Avril 1970, p. 259-268.

SCHMIDT, J.A. (1992), "Is it Time to Replace Traditional Budgeting?" *Journal of Accountancy*, octobre 1992, p. 103-107

Bibliographie

SCHNAPPER, D. (1999), *La compréhension sociologique : Démarche de l'analyse typologique*, Paris, Edition PUF, 125 p.

SCHUMPETER, J. (1911), « *Théorie de l'évolution économique* », première édition, 1911, <http://dx.doi.org/doi:10.1522/cla.scj.cap>

SCHWARTZ, S. (1994), « Are there universal aspects in the structure and content of human values ? », *Journal of Social Issues*, Vol°50, N°4, p. 19-45.

SCHWARTZ, S. et HUISMANS, S. (1995), « Value priorities and religiosity in four western Religions », *Social Psychology Quarterly*, Vol°58, N°2, p. 88-107.

SCOTT, R.W. (2001), *Institutions and organizations*, Thousand Oaks, CA, Sage, 2^{ème} édition.

SEIWARD, J.L. (1987), « *Maîtrisez votre temps* », Les éditions d'organisation.

SEROR, A. ET REJEB, S. (1996), « *Etude de cas de transfert des nouvelles technologies : l'Institut régional des sciences informatiques et des télécommunications de Tunis* », Publication de l'Université de Laval.

SHANE, S. (1995), « Uncertainty avoidance and the preference for innovation championing role », *Journal of International Business Studies*, Vol°26, N°1, p 47-68.

SHANE, S. et VENKATARAMAN, S. (2000), « The promise field of entrepreneurship as a field of research », *Academy of Management Review*, Vol°25, N°1, p. 217-226.

SHIELDS J. et YOUNG M. (1993), « Antecedents and consequences of participative budgeting: evidence on the effects of asymmetrical information », *Journal of Management Accounting Research*, Vol°5, N°1, p. 265-280.

SID AHMED, A. (1996), « Les Economies Maghrébines face aux défis de la zone de libre échange euro-méditerranéenne », *Annuaire de l'Afrique du Nord*, tome 35, CNRS, p. 197 - 213.

SIMON, H.A. (1976), « How complex are complex system? », *PSA: Proceedings of the biennial meeting oh philosophy of science association*, N°2, p. 507-522, JSTOR.

SIMONS, R. (1987), « Accounting control systems and business strategy : an empirical analysis », *Accounting, Organizations and Society*, Vol°12, n°4, p. 357-374.

SIMONS, R. (1990), « The role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives ». *Accounting, Organizations and Society*, Vol°15, N°1-2, p. 127-143.

SIMONS, R. (1994), « How new top managers use control systems as levers of strategic renewal ». *Strategic Management Journal*, Vol°15, p. 169-189

Bibliographie

SIMON, F. ET TELLIER, A. (2008), « Créativité et réseaux sociaux dans l'organisation ambidextre », *Revue Française de Gestion*, N° 187, 2008/7, p145-159

SIU, W.S. (1995), « Entrepreneurial typology : the case of owner managers in China », *International Small Business Journal*, Vol°14, N°1, p. 53-64

SMIRCICH, L. (1983), « studying organizations as cultures », dans « *Beyond methods, strategies for social research* », p160-172, G. Morgan Editions, Beverly Hills, Sage.

SMITH, N.R. (1967), *The Entrepreneur and His Firm: The Relationship between Type of Man and Type of Company*, Bureau of Business and Economic Research Michigan, State University: East Lansing, Michigan

SMITH, N.R.; MINER, J.B. et BRACKER, J.S., (1992), « Defining the inventor-entrepreneur in the context of established typologies », *Journal of Business Venturing*, Vol°7, N°2, p. 103-113.

SMITH, S. ET YOUNG, P.D. (1998), *Cultural anthropology: understanding a world transition*, Prentice Hall.

SOLBERG, C. (2002), « Culture and industrial buyer behavior : the arab experience », *Actes de la 18^{ème} conférence du PIMP*, Toulon.

SOLLE, G. et ROUBY, E. (2003), « De la conception des innovations managériales en contrôle de gestion : Quelles propositions ? », *Comptabilité –Contrôle- Audit*, N° spécial, p147-168.

SOYAH, T. et MAGROUN, W, (2004), « Influence du contexte culturel tunisien sur l'orientation des systèmes d'information des banques tunisiennes », *colloque CIDEGEF*, Beyrouth, 28-29 octobre.

SPONEM. S, (2004), *Diversité des pratiques budgétaires des entreprises françaises : Proposition d'une typologie et analyse des déterminants*, Thèse de Doctorat, Décembre 2004, Université Paris-Dauphine.

SPONEM S, LAMBERT C. (2010), « Pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget : perception des DAF et contrôleurs de gestion », *Comptabilité Contrôle Audit*, 16 (1), avril : 159-194

STANWORTH, J. et CURRAN, J. (1976), « The Nature of the Small Firm: Understanding the Motivations of Growth and Non-Growth Oriented Owners », *Australian Journal of Management*, Juin 1994, Vol°19, N°1, p. 97-120.

STARBUCK, W.H. (1965), « Organizational growth and development » dans l'ouvrage de March, J. G. *Handbook of organizations*, p. 451-533. Chicago: Rand McNulty.

STEVENSON, H.H. et GUMPART, D.E. (1985), «Au cœur de l'esprit d'entreprise », *Harvard- l'Expansion*, Automne, p. 23-33.

Bibliographie

STEWART, D.W. (1981), « The Application and Misapplication of Factor Analysis in Marketing Research », *Journal of Marketing Research*, Vol°18, N°1. p. 51-62.

STRAUSS, W. et HOWE, N. (1991), *Generations : The history of America's future*, p. 1584-2069. New York : Quill/William/Morrow.

SUBRAMANIAN, A. et NILAKANTA, S. (1996), « Organizational innovativeness: exploring the relationship between organizational determinant of innovation, types of innovations and measures of organizational performance », *Omega, International Journal of Management Science*, Vol°24, N°6, p. 631-47.

SWIERINGA, R.J. et MONCUR, R.H. (1972), « The relationship between managers' budget oriented behavior and selected attitude, position, size and performance measures », *Journal of Accounting Research*, Supplement: Empirical Studies in Accounting, p.194-209.

TAN, J. (2002), « Culture, nation, and entrepreneurial strategic orientations: implications for an emerging economy », *Entrepreneurship Theory and Practice*, Vol°26, N°4, p. 95-111

TARONDEAU, J.C. et Wright R.W. (1995), « La transversalité dans les organisations ou le contrôle par les processus ». *Revue Française de Gestion*, juin -juillet –août 1995, p. 112-120

TARONDEAU, J.C. (1998), « La gestion par les processus ». *Cahiers français*, juillet-Septembre 1998, p. 39-46.

TANGEAOU, A. (1996), « Les Entrepreneurs Maghrébins et l'Accord de Barcelone », *Annuaire de l'Afrique du Nord*, tome 35, CNRS, p. 161-167.

TAYEB, M. (2001), « Conducting research across cultures: overcoming drawbacks and obstacles », *Cross Cultural Management Journal*, Vol°1, N°1, p. 91-108.

TAYLOR, F.W. (1911), *The Principles of Scientific Management*, Harper, New York, Traduction de 1971 *La direction scientifique des entreprises* Edition Dunod, Textes rassemblés.

THIETART, R.A. (2003), *Méthode de recherche en management*, 2^{èe} édition, Dunod Paris

THOMPSON, J.D. (1967), « *Organizations in Action* ». New York, McGraw-Hill

TILLEMA, S. (2005), « Towards an integrated contingency framework for MAS sophistication : Case studies on the scope of accounting instruments in Dutch power and gas companies », *Management Accounting Research*, Vol. 16, N° 1, p. 101-129.

TILLION, G. (1970), *Le harem et ses cousins*, Edition Seuil Points Essais.

Bibliographie

TONDEUR, H. et DE LA VILLARMOIS, O. (2003), « L'organisation de la fonction comptable et financière ; centre de services partagés versus externalisation ; solution alternative ou situation intermédiaire », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 9, Vol^o1, p. 29-52.

TORRES, O. (1998), (sous la coordination) *PME : de nouvelles approches*, Edition Economica, Paris, Collection Recherches en gestion, Octobre. 187 p.

TORRES, O. (2003), « Petitesse des entreprises et grossissement des effets de proximité », *Revue Française de Gestion*, N^o 144 (mai-juin), p. 119-138.

TORRES, O. (2004), *Essai de théorisation de la gestion des PME : De la mondialisation à la proxémie*, Habilitation à Diriger des Recherches, Université de Caen Basse Normandie.

TORRES, O. (2007), *La recherche académique française en PME : les thèses, les revues, les réseaux*, Collection Regards sur les PME, N^o 14, Observatoire des PME, Maisons-Alfort : OSEO.

TOUNES, A. (2003), *L'intention entrepreneuriale : une recherche comparative entre des étudiants suivant des formations en entrepreneuriat (bac+5) et des étudiants en DESS CAAE*, Thèse pour le doctorat ès Sciences de Gestion, Université de Rouen.

TOUTAIN, O. et FAYOLLE, A. (2009), « Le créateur d'entreprise est un « bricoleur », *L'Expansion Entrepreneuriat*, N^o1, p. 20-26.

TOWNLEY, B. (1995), « Managing by numbers: accounting, personnel management and the creation of a mathesis », *Critical Perspectives on Accounting*, Vol^o6, N^o 6, p. 555-575.

TRIANDIS, H.C. (1982), « Dimensions of cultural variation as parameters of organizational Theories », *International Studies of Management and Organization*, Vol^o12, N^o4, p. 139-169.

TRIANDIS, H.C. (1995), *Individualism and Collectivism*, Bouldes, CO : Westview Press.

TRIBOU, G. (1995), *L'entrepreneur musulman: islam et rationalité d'entreprise*, Edition l'Harmattan. Paris.

TRIGUI, T. ; CHAPPELLIER, P. (2009), « L'usage de l'Internet dans les petits et moyens cabinets d'expertise comptable », *Revue Française de Comptabilité*, N^o424, p.35-41.

TROMPENAARS, F. (1997), « *Riding the waves of culture* », London, Mc Graw-Hill, 268 pages.

TROMPENAARS, F. (2008), *L'entreprise multiculturelle*, Maxima 3^{ème} Edition. Paris

TSUI, A ; NIFADKAR S ET YI O. A. (2007), « Cross National, cross organisational, organisational behaviour research : Advances, gaps and recommandations », *Journal of Management*, N^o6, pp. 462-478.

Bibliographie

- TUFFERY, S. (2006). « *Data mining et statistiques décisionnelles* », Editions technip, Paris.
- USUNIER, J.C. (1992), « *Commerce entre cultures. Une approche culturelle du marketing international* », Paris : PUF, 453 pages.
- UZZI, B. (1996), « The Sources and Consequences of Embeddedness for Economic Performance of Organizations: The Network Effect », *American Sociological Review*, Vol°61, N°4, p. 674-698.
- VALARCHE, J. (1945), *L'universalisme*, Collection d'études économiques
- VALLERAND, J. ; BERTHELOT, S. et MORRILL, J. (2008), « Positionnement de la PME manufacturière canadienne face aux outils de gestion enseignés dans les programmes de formation universitaires en administration », *9ème Congrès International Francophone en Entrepreneuriat et PME (CIFEPME)*, Louvain-la-Neuve (Belgique).
- VAN DER STEDE, W. (1999), « The relationship between two consequences of budgetary controls : budgetary slack creation and managerial short-term orientation » *Accounting, Organizations and Society*, Vol°25, p. 609 – 622.
- VAN DE VEN, A.H. et DRAZIN, R. (1985). « The concept of fit in contingency theory ». *Research in Organizational Behaviour*, Vol°7, p. 333-365.
- VAN DE VEN, A.H. (1986), « Central Problems in the Management of Innovation », *Management Science*, Vol°32, N°5, p. 590-607.
- VAN DE VEN, A.H. et POOLE, M.S. (1995), « Explaining development and change in organizations », *Academy of Management Review*, Vol°20, N°3, p. 510-540.
- VAN DER STEDE, W.A, (2001), « Mesuring : Tight budgetary control », *Management Accounting Research*, Vol°12, p. 119-137.
- VARLET, J.P. (1996), *L'entrepreneuriat et la création d'entreprise*, Thèse de doctorat soutenue à l'Université de Lille.
- VENKATRAMAN, N. et RAMANUJAN, V. (1986), « *Measurement of Business Performance in Strateg Ressearch : A Comparison Approach* », *Academy of Management Review*, N°11, Vol°4, p. 801-814.
- VENKATARAMAN, N. (1997), « The Distinctive Domain of Entrepreneurship Research », *Advances in entrepreneurship, firm emergence and growth*, Vol°3, p. 119-138
- VERIN, H. (1982), *Entrepreneurs, entreprises : histoire d'une idée*, PUF, Paris.
- VERSTRAETE, T. (1999), *Entrepreneuriat - connaître l'entrepreneur, comprendre ses actes*, Edition L'Harmattan. Paris

Bibliographie

VERSTRAETE, T. (1999), *Essai sur la singularité de l'entrepreneuriat comme domaine de recherche*, Edition de l'ADREG.

VILLESEQUE, F., (2003), *Transversalité et Systèmes budgétaires, un essai d'observation et d'analyse*, Thèse en sciences de gestion, Université Montpellier 2.

VILLESEQUE-DUBUS, F. et COURRENT, J.M. (2008), « Recherche en contrôle de gestion et PME : évolution et logiques de structuration », *29ème Congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité*, Paris.

VOORDECKERS, W. ; VAN GILS, A. et VAN DAN HEUVEL, J. (2007), « Board Composition in Small and Medium-Sized Family Firms », *Journal of Small Business Management*, Vol°45, N°1, p. 137–156.

WACH, N. ; KERJOSSE, R. et NEISS, M. (2006), « Créations et créateurs d'entreprises. Première interrogation 2006, profil du créateur », in *Insee résultats*, N° 34, février 2008 et *Insee, Enquête SINE*, 2006. Traitement : APCE – Observatoire

WALLACE, A.F. (1970), « *Culture and Personality* », New York: Random House.

WALLANDER, J. (1999), « Budgeting - unnecessary evil », *Scandinavian Journal of Management*, N° 15, p. 405-421.

WALLEY, P. ; BLENKINSOP, S. et DUBERLEY, J. (1994), « The adoption and non-adoption of modern accounting practices: A study of 20 manufacturing firms », *International Journal of Production Economics*, Vol°36, N°1, p. 19-27.

WARREN, B., SAMPLE, S. et ROLLAND, S., (2007), « *Cultiver son leadership* », Editions d'organisation Eyrolles, 240pages.

WEBER, M. (1964), « *The Sociology of Religion* », Ephraim Fischhoff, Beacon Books Willey

WILMOTS, A. (2003), *De Bourguiba à Ben Ali. L'étonnant parcours économique de la Tunisie (1960-2000)*, Edition. L'Harmattan, Paris, 2003, 244 pages.

WITMEUR, O. (2008), « L'évolution des stratégies de croissance des jeunes entreprises », Thèse soutenue à l' Université Libre de Bruxelles, Belgique.

WITMEUR, O. et BIGA DIAMBEIDOU, M. (2009), « Au delà des cycles de vie : Typologies vs. taxonomie ? », *Congrès de l'Académie de l'Entrepreneuriat*, Sophia-Antipolis, France

WOO, C.Y. ; COOPER A.C. et DUNKELBERG, W.C. (1991), « The development and interpretation of entrepreneurial typologies », *Journal of business venturing*, vol°6, N°2, mars 1991, p. 93-114

WONNACOTT, T.H. et WONNACOTT, R.J. (2004), « Statistique : Économie, gestion, sciences, médecine ». Paris:

Bibliographie

YAHIAOUI, D. (2004), « Analyse culturelle des mécanismes d'hybridation des pratiques de GRH transférées des maisons mères occidentales dans leurs filiales tunisiennes », *Tutorat collectif des IAE*, Paris, 24 et 25 juin.

YATCHINOVSKY, A. (2005), « *L'approche systémique : pour gérer l'incertitude et la complexité* », ESF Editeur, Issy-les-Moulineaux, 5^{ème} édition 2012.

YOUNG, S.M. et SELTO, F.H. (1991), « New manufacturing practices and cost management: A review of the literature and directions for research ». *Journal of Accounting Literature*, Vol° 10, p. 265-298.

ZALTMAN, G. ; DUNCAN, R. et HOLBEK, J. (1973), « *Innovations and Organizations* », John Wiley & Sons, New York

ZAWADZKI, C. (2009), « *Enjeux et difficultés de l'introduction du contrôle de gestion : une étude de cas en PME* », thèse soutenue à l'Ecole Doctorale Sciences Juridiques, Politique, Economiques et de Gestion, Metz.

ZBARACKI, M. J. (1998), « The rhetoric and reality of total quality management », *Administrative Science Quarterly*, N°43: 602–638.

ZECRI, J.L. (2000), « Processus budgétaire : motifs d'insatisfaction », *Congrès de l'AFC*, Angers 2000.

ZGHAL, R. (1983), « *Culture et Comportement Organisationnel. Schéma théorique et application au cas tunisien* », Thèse de doctorat d'Etat, IAE Aix-en-Provence.

ZGHAL, R. (1992), « Sfax Mythe et réalismes » dans l'ouvrage collectif « *Les entrepreneurs du développement, l'ethno-industrialisation en Tunisie, la dynamique de Sfax* », postface, l'Harmattan, 1992

ZGHAL, R. (2008), « Culture et gestion en Tunisie : congruence et résistances dans un contexte en changement » dans l'ouvrage collectif « *Gestion en contexte interculturel : Approches, problématiques, pratiques et plongées* », PUL TELUQ

ZIMNOVITCH, H. (1999), « Etat et calcul des coûts par les entreprises françaises », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 5, Vol°1, p. 5-27.

Tables

Table des tableaux

Tableau 1 : Un récapitulatif des plus importantes critiques faites aux budgets.....	38
Tableau 2 : Un récapitulatif des quatre théories issues de l'approche sociologique.....	58
Tableau 3 : Le contrôle budgétaire selon Simons	63
Tableau 4 : Les cinq styles de budget Selon Sponem (2004)	64
Tableau 5 : les recherches faites sur les systèmes de données comptables 2000-2012	79
Tableau 6 : les 20 critères de Fillon	131
Tableau 7 : Les critères les plus couramment utilisés selon les 25 typologies de Daval et al/	132
Tableau 8: les typologies les plus citées dans la littérature	136
Tableau 9 : Quelques recherches étudiant les liens entre le dirigeant et son organisation dans différents pays.....	140
Tableau 10 : Différences majeures entre les deux faces de la « distance hiérarchique »	157
Tableau 11 : Répartition de certains pays selon leur distance hiérarchique	158
Tableau 12 : Différences majeures entre le collectivisme et l'individualisme	160
Tableau 13: Répartition de certains pays selon leur collectivisme/individualisme	160
Tableau 14 : Différences majeures entre « Masculinité/Féminité ».....	162
Tableau 15 : La répartition des pays selon le questionnaire IBM	163
Tableau 16 : « Faible contrôle de l'incertitude/fort contrôle de l'incertitude »	164
Tableau 17 : La répartition des pays selon le questionnaire IBM	165
Tableau 18 : Récapitulatif des hypothèses de la recherche.....	183
Tableau 19 : les positions épistémologiques des trois paradigmes.....	192
Tableau 20 : Distinction entre l'approche quantitative et l'approche qualitative.....	195
Tableau 21 : Un récapitulatif des variables de la recherche	220
Tableau 22 : Répartition de l'échantillon, de la population et de PME sur le plan national.....	225
Tableau 23 : les différents biais identifiés et comment les éviter	235
Tableau 24 : Synthèse des choix épistémologique et méthodologique effectués.....	237
Tableau 25 : Types d'informatisation dans les PME.....	241
Tableau 26 : Le degré de détail dans les budgets	243
Tableau 27 : Une analyse des écarts concrète	244
Tableau 28 : Le nombre de services utilisant les budgets.....	247
Tableau 29 : Degré global de complexification des systèmes budgétaires.....	252
Tableau 30 : Statistiques descriptives	253
Complexification des systèmes budgétaires et profils des dirigeants	397

Tables

Tableau 31 : Coefficients Alpha de Cronbach	254
Tableau 32 : Les différentes corrélations selon le test de Pearson.....	255
Tableau 33 : résultats des deux tests de la qualité de l'analyse factorielle	257
Tableau 34 : Qualité de représentation	258
Tableau 35 : Répartition des PME selon la CAH	259
Tableau 36: Répartition des PME selon la méthode des nuées dynamiques	261
Tableau 37: ANOVA	262
Tableau 38: Probabilité des groupes selon l'analyse discriminante	264
Tableau 39 : Statistiques des femmes entrepreneurs dans trois pays du Maghreb.....	266
Tableau 40 : Statistiques descriptives du genre dans l'échantillon	266
Tableau 41 : Statistiques descriptives de l'âge des dirigeants de l'échantillon	267
Tableau 42 : La répartition des dirigeants selon le niveau de formation.....	267
Tableau 43 : La répartition des dirigeants selon le type de formation	268
Tableau 44 : La répartition des dirigeants selon leur expérience	268
Tableau 45: Résultats des deux tests de la qualité de l'ACP	269
Tableau 46: Qualité de représentation	270
Tableau 47 : Qualité de représentation (Deuxième ACP)	271
Tableau 48 : Nombre d'observations dans chaque classe	271
Tableau 49 : ANOVA	272
Tableau 50 : Résultat des classements.....	274
Tableau 51 : Récapitulatif des analyses typologiques.....	276
Tableau 52 : Répartition des PME sans budgets selon la taille	278
Tableau 53 : Répartition des PME sans budgets selon leur âge.....	278
Tableau 54 : Répartition des PME sans budgets selon leur environnement	279
Tableau 55 : Répartition des dirigeants sans budgets selon leur expérience.....	280
Tableau 56: Un récapitulatif des trois modèles	281
Tableau 57: La significativité du modèle	281
Tableau 58: Table de classification.....	282
Tableau 59 : Significativité des trois modèles	282
Tableau 60: Le logit binaire selon le modèle 1.....	284
Tableau 61 : Le logit binaire selon le modèle 2.....	285
Tableau 62 : Le logit binaire selon le modèle 3.....	286
Tableau 63: Un récapitulatif des résultats du logit binaire	286
Tableau 64 : La significativité du modèle	287
Tableau 65: Table de classification.....	288
Tableau 66 : Qualité du modèle	288

Tables

Tableau 67: Le logit binaire	289
Tableau 68 : Un récapitulatif des trois modèles :	290
Tableau 69 : Qualité des trois modèles	290
Tableau 70: Le logit ordonné selon les trois modèles.....	291
Tableau 71 : Un récapitulatif des résultats du logit ordonné.....	292
Tableau 72 : Calcul de colinéarité	293
Tableau 73 : Qualité du modèle	293
Tableau 74 : Le Logit ordonné : Estimation des paramètres.....	294
Tableau 75 : Récapitulatif des résultats statistiques.....	295
Tableau 78 : Répartition des innovations par type	315
Tableau 79 : Récapitulatif des trois groupes de dirigeants	319
Tableau 80 : Trois profils culturels différents Entre eux/Avec Hofstede :.....	327

Table des graphiques

Graphique 1 : Comparaison de l'échantillon avec le contexte national :	225
Graphique 2 : Comparaison de l'échantillon avec la région	226
Graphique 3 : La taille des PME de l'échantillon.....	228
Graphique 4 : l'âge des PME de l'échantillon.....	228
Graphique 5 : La tendance de la structure de propriété des PME de l'échantillon	229
Graphique 6 : Morphologie	239
Graphique 7 : Participation à la budgétisation.....	240
Graphique 8 : le contrôleur de gestion dans les PME	242
Graphique 9 : Diversité de production.....	242
Graphique 10 : Périodicité de prévision.....	243
Graphique 11 : Délai de comparaison entre les données réelles et les chiffres prévisionnels.....	244
Graphique 11 : Fréquence de l'utilisation	245
Graphique 12 : Importance de l'utilisation	246
Graphique 13 : Intensité de l'utilisation.....	246
Graphique 14 : Degré global de complexification du SIC évalué sur 60 points (classes d'amplitude de 10 points).....	254
Graphique 15 : Schéma de l'analyse discriminante	264
Graphique 16 : La répartition des dirigeants selon leur principal but	269
Graphique 17 : Schéma de l'analyse discriminante	275
Graphique 18 : La répartition des PME sans budgets selon la structure de propriété	279
Graphique 19 : La répartition des dirigeants selon leur formation.....	280
Graphique 20 : le budget répond à quel besoin principalement.	308
Graphique 21 : Répartition de l'échantillon selon l'existence d'innovation budgétaire dans les PME315	

Table des figures

Figure 1 : La notion du système d'information de Reix et <i>al</i> (2011) adaptée au système budgétaire .	67
Figure 2 : les relations à étudier dans ce travail de recherche.....	84
Figure 3 : les facteurs organisationnels qui influencent le modèle de gestion de la PME.....	86
Figure 4 : Les différentes formes de correspondance contingente	89
Figure 5 : La logique de la théorie de contingence	91
Figure 6 : Comment s'effectue l'effet de contingence sur la différenciation du système budgétaire ?	92
Figure 7 : les facteurs structurels étudiés dans le travail de recherche.....	104
Figure 8 : les facteurs socioprofessionnels étudiés dans ce travail de recherche	141
Figure 9 : La dernière relation étudiée dans ce travail de recherche	181
Figure 10 : Schéma récapitulatif des relations à étudier.....	182
Figure 11 : Descriptif de la réalisation de la recherche.....	189
Figure 12 : Emergence et déterminants d'une sensibilité épistémologique :.....	190
Figure 13 : La démarche hypothético- déductive classique	195
Figure 14 : Entre le théorique et l'empirique.....	197
Figure 15 : les étapes de la préparation du questionnaire	199
Figure 16: Un rappel des variables de la recherche	205
Figure 17 : Les hypothèses validées par le logit ordonné	297
Figure 18 : Les résultats de la recherche:.....	307
Figure 19: Les différents types d'innovations managériales.....	314
Figure 20 : Approfondissement de la dernière hypothèse de la recherche.....	322

Annexes

Annexe 0 : Questionnaire

Annexe 1 : Analyse descriptive des facteurs de contingence

Annexe 2 : statistiques descriptives de la variable : « Degré de complexité du système budgétaire »

Annexe 3 : La fiabilité et la validité le construit « degré de complexité du système budgétaire »

Annexe 4 : L'analyse en composantes principales de la variable « système budgétaire »

Annexe 5 : Classification ascendante hiérarchique du système budgétaire

Annexe 6 : Classification ascendante non hiérarchique : la méthode des nuées dynamiques

Annexe 7 : L'analyse discriminante de la variable « système budgétaire »

Annexe 8 : L'analyse en composantes principales de la variable « profils des dirigeants »

Annexe 9 : Classification ascendante non hiérarchique : la méthode des nuées dynamiques

Annexe 10 : L'analyse discriminante de la typologie « profils des dirigeants »

Annexe 11 : Les tests de corrélation

Annexe 12 : Le Logit binaire selon les trois modèles

Annexe 13 : Le Logit binaire avec la variable « profils des dirigeants »

Annexe 14 : Le logit ordonné selon les trois modèles

Annexe 15 : Test de colinéarité

Annexe 16 : Le Logit ordonné avec la variable « profils des dirigeants »

Annexe 17 : Descriptif des SB présents dans l'échantillon

Annexe 18 : Descriptif des trois profils des dirigeants de l'échantillon

Annexe 0 : Questionnaire

I. Renseignements généraux sur l'entreprise :

1/Année de création :

2/ Nombre d'employés :

3/ L'entreprise est :

Une société privée ayant un seul propriétaire

Une société privée ayant seulement des actionnaires apparentés

(Conjoints, enfants, membres de la famille au sens large)

Une société privée avec un ou plusieurs actionnaires non apparentés

4/Secteur d'activité :

Agro alimentaire	
Mat. de construction, céramique et verre	
Mécanique et métallurgique	
Electrique et électroménager	
Chimie	
Textile et habillement	
Bois, liège et ameublement	
Cuir et chaussures	

5/ Le dynamisme de l'environnement externe de votre entreprise est :

Très stable

Très dynamique

(pas de changements

1 2 3 4 5

(beaucoup de changements

ou changements lents)

ou changements rapides)

6/ Comment jugez-vous la prévisibilité :

Facilement

Difficilement

prévisibles

prévisibles

Annexes

Des comportements

de vos concurrents

1 2 3 4 5

Des préférences de vos

clients

1 2 3 4 5

7/ Afin de demeurer concurrentielle, votre entreprise doit réviser ses politiques de marketing :

Très rarement

1 2 3 4 5

Très souvent

8/ Quelle est la position que vous donnez à votre entreprise par rapport aux affirmations suivantes :

L'entreprise essaie de trouver et

1 2 3 4 5

L'entreprise essaie d'opérer dans

conserver une niche fiable

un domaine d'activités produits marchés

dans un marché relativement

assez large qui est définie régulièrement

stable

Il existe une forte tendance à

1 2 3 4 5

On tente de devancer les concurrents

emboîter le pas aux concurrents

importants lorsqu'ils produisent

des idées nouvelles

On adopte des projets à faible

1 2 3 4 5

L'entreprise lance des projets à risque

risque pour assurer un bénéfice

élevé pour avoir des bénéfices élevés

normal

L'entreprise préfère les

1 2 3 4 5

l'entreprise est portée vers les

changements progressifs

initiatives audacieuses

L'entreprise coexiste avec ses concurrents 1 2 3 4 5 L'entreprise a une politique dure et agressive avec ses concurrents

II. Renseignements concernant les pratiques budgétaires

II.1.L'organisation dans les pratiques budgétaires

1/Est-ce que vous disposez d'un système budgétaire ?

Oui † Non

2/Quelles sont les services impliqués dans la procédure budgétaire ?

	Oui	Non
La direction		
Le service contrôle de gestion		
Le service Financier/comptable		
Le service approvisionnement		
Le service production		
Le service commercial		

3/Combien y a-t-il de personnes impliquées dans la procédure budgétaire ?

1 à 3 4 à 7 8 à 10 Plus que 10

4/L'entreprise informatise-t-elle son système budgétaire ?

Oui † Non

5/Quel outil informatique utilise-t-elle ?

Excel

Progiciel ERP

Autres ?.....

II.2. La production des informations budgétaires :

6/ L'entreprise prépare t elle?

Type de budget	OUI	NON
Budget d'approvisionnement		
Budget de vente		
Budget de charges commerciales		
Budget de production		
Budget de charges de personnel		
Budget d'investissement		
Budget de TVA		
Budget de trésorerie		

7/ L'entreprise prépare t elle ?

†

Etat prévisionnel	OUI	NON
Un compte de résultat prévisionnel		
Un bilan prévisionnel		

8/Quels sont les délais nécessaires à l'établissement des budgets ?

Quelques jours 1 à 3 semaines 1 à 3 mois Plus que 3 mois

9/Les prévisions couvrent une période :

Hebdomadaire mensuelle trimestrielle semestrielle annuelle

10/Quel est le degré de détail de ces budgets ?

Plutôt sommaire 1 2 3 4 5 Très détaillé

11/Existe-t-il un système de suivi budgétaire ?

Oui Non

12/ Les révisions au cours de l'année sont :

Excluses 1 2 3 4 5 Régulières

13/Les comparaisons entre les réalisations et les prévisions sont effectuées chaque :

Semaine Mois Trimestre Semestre Année Jamais

14/Compte tenu des écarts, l'analyse de ces derniers semble :

Absente 1 2 3 4 5 Complète

II.3. L'utilisation des informations budgétaires

15/Quelle est la part prise par chacun dans le travail d'élaboration et de construction des prévisions budgétaires :

	Pas du tout importante	Assez importante	importante	Très importante
Direction				
Contrôleur de gestion				
Financier/comptable				
Commerciaux				
.....				

16/Décrivez la fréquence d'utilisation de ces états ?

	Chaque semaine	Chaque mois	Chaque trimestre	Chaque semestre	Chaque année	jamais
Les budgets						
Le bilan et le compte de résultat prévisionnel						
L'analyse des écarts						

17/ Comment estimez vous l'utilisation de l'information budgétaire ?

Inintéressante 1 2 3 4 5 Très importante

18/Comment décrivez vous votre utilisation de l'information budgétaire pour prévoir la situation de la période à venir ?

Utilisation nulle 1 2 3 4 5 Utilisation très intense

II.4. L'évolution dans les pratiques budgétaires :

19/Avez-vous effectué des améliorations dans votre politique de budgétisation ?

Oui †Non

20/ Quels sont les améliorations effectuées dans votre politique de budgétisation ?

L'utilisation du budget est plus accrue	
Le degré de détail dans les budgets est plus important	
Le nombre des lignes dans les budgets ont augmenté	
Le système budgétaire est nouvellement instauré dans l'entreprise	
Le passage vers un budget ventilé par activité	
Le passage vers un budget à Base Zéro	
Le passage vers un budget ventilé par projet	
Le passage vers un budget ventilé par service	

21/ Si oui, quel type de changements avez-vous effectué ?

Un changement intégral dans la procédure de budgétisation

Une simple amélioration des procédures existantes

22/Considérez-vous cette ou ces innovation(s) dans votre procédure budgétaire comme :

Peu significative(s)

Très importante(s)

23/ Quelle importance lui/leur donneriez-vous sur une échelle de 1 à 5 ?

1 2 3 4 5

24/ Voici quelques besoins auxquels le budget peut répondre, laquelle adoptez vous dans votre entreprise ?

Besoins	
Le budget est plus un rituel, une habitude managériale	
Le budget permet de dominer les travailleurs	
Le budget surveille la performance des travailleurs	
La budgétisation est recommandée par une personne externe	
Le budget répond aux besoin de l'entreprise	

II. Renseignements généraux sur le dirigeant :

1/Le dirigeant est de sexe:

Masculin

Féminin

2/Son âge :

3/ Son expérience:

Moins de 5 ans

Entre 5 et 10 ans

Plus de 10 ans

4/Son niveau d'étude :

Autodidacte

Moins que BAC

Baccalauréat

Bac + 2

Maîtrise

Troisième cycle

5 /La nature de sa formation :

En sciences de gestion (gestion, finance, comptabilité...)

Dans une discipline autre que la gestion

Sans formation précise

6/ Son principal objectif ? (cochez une seule case) :

La recherche de croissance

La recherche de pérennité et stabilité

La recherche d'indépendance

La recherche du profit

7/Quels sont les éléments qui doivent être considérés comme les plus importants pour le dirigeant :

	Tout à fait d'accord	D'accord	Indécis	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
Lorsque je travaille en groupe, il est important que je sois toujours le leader					
Il est très important pour moi que mon travail soit reconnu					
Il faut toujours maintenir l'harmonie du groupe					
Il faut que les gens se conformement aux normes de l'entreprise afin d'atteindre les objectifs de celle-ci					
Si j'aurais une grosse somme d'argent, je la partagerai avec les membres de ma famille					
Je préfère travailler en tant que membre d'un groupe qu'un tant qu'individu					
C'est important pour moi de prendre toutes les décisions					
Il est important que les employeurs supervisent de plus près le travail des employés					
Je préfère la coopération dans le travail avec les autres					
Il est permis aux employés de contredire ouvertement leurs employeurs					
Les employés n'ont pas à parler de leurs soucis personnels avec leurs employeurs					
Il est important pour moi de travailler librement					
Je préfère séparer ma vie personnelle à ma vie professionnelle					
Je préfère être bien payé qu'avoir une étroite relation avec le patron					
Il est important pour que mon travail soit reconnu					
Parmi les choses les plus importantes dans le travail : un bon salaire et un travail qui j'apprécie et que je réussis					

Annexes

Il est important d'achever convenablement une tâche avant de passer à une autre.					
Le travail est une des différentes parties de ma vie					
Il faut respecter les règlements et les procédures de l'entreprise					
Il est important pour moi de planifier attentivement mon avenir					
J'aime prendre du risque					
Le changement dans la vie est important pour moi					
Il est important d'être flexible au cours des négociations					
J'ai la capacité de réaliser mon travail					
Il est important d'avoir le sens de l'économie et d'épargner au mieux les ressources					
Il est important même dans l'entreprise de respecter les traditions et les valeurs sociales					
Les principales valeurs du travail comprennent l'apprentissage, l'honnêteté et l'autodiscipline					
Les profits sont importants à court terme.					

Annexe 1 : Analyse descriptive des facteurs de contingence

1. Facteurs de contingence structurels :

		AgeQuali	TailleQuali	structur	activité	environ
N	Valide	116	116	116	116	116
	Manquante	0	0	0	0	0
Ecart-type		,79291	,85829	,50209	2,73852	1,28723
Variance		,629	,737	,252	7,499	1,657
Minimum		1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Maximum		3,00	3,00	2,00	9,00	5,00
Centiles	25	2,0000	1,0000	1,0000	2,0000	2,0000
	50	3,0000	1,0000	1,0000	3,0000	3,0000
	75	3,0000	3,0000	2,0000	6,0000	4,0000

Tableau de fréquences

AgeQuali

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Agée moins de 5 ans	22	19,0	19,0	19,0
	Agée entre 6 et 10 ans	23	19,8	19,8	38,8
	Agée plus que 10 ans	71	61,2	61,2	100,0
	Total	116	100,0	100,0	

TailleQuali

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Nombre d'employés entre 10 et 50	59	50,9	50,9	50,9
	Nombre d'employés entre 51 et 100	25	21,6	21,6	72,4
	Nombre d'employés entre 101 et 300	32	27,6	27,6	100,0
	Total	116	100,0	100,0	

Annexes

Structure de propriété

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Entreprise non familiale	59	50,9	50,9	50,9
	Entreprise familiale	57	49,1	49,1	100,0
	Total	116	100,0	100,0	

Secteur d'activité

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Agroalimentaire	23	19,8	19,8	19,8
	Construction, céramique et verre	21	18,1	18,1	37,9
	Mécanique et Métallurgique	16	13,8	13,8	51,7
	Electrique et Electroménager	6	5,2	5,2	56,9
	Chimie	7	6,0	6,0	62,9
	Taxtile et habillement	19	16,4	16,4	79,3
	Bois, Liège et Ameublement	6	5,2	5,2	84,5
	Cuir et Chaussures	3	2,6	2,6	87,1
	Industries diverses	15	12,9	12,9	100,0
	Total	116	100,0	100,0	

Environnement

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Environnement certain	25	21,6	21,6	21,6
	Environnement partiellement certain	20	17,2	17,2	38,8
	Environnement incertain	33	28,4	28,4	67,2
	Environnement très incertain	26	22,4	22,4	89,7
	Environnement complètement incertain	12	10,3	10,3	100,0
	Total	116	100,0	100,0	

1. Facteurs de contingence socioprofessionnels :**Statistiques**

		AgeDgt	genre	exp.dgt	typ.f.dg	nv.f.dg	pcp.but
N	Valide	116	116	116	116	116	116
	Manquante	0	0	0	0	0	0
Ecart-type		1,04970	,29425	,63970	,86939	1,65095	1,34019
Variance		1,102	,087	,409	,756	2,726	1,796
Minimum		1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Maximum		5,00	2,00	3,00	3,00	6,00	4,00
Centiles	25	2,0000	1,0000	2,0000	1,0000	2,0000	1,0000
	50	3,0000	1,0000	3,0000	2,0000	5,0000	2,0000
	75	3,0000	1,0000	3,0000	3,0000	5,0000	4,0000

Tableau de fréquences

Age du dirigeant

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Moins de 35 ans	13	11,2	11,2	11,2
	Entre 35 et 45 ans	38	32,8	32,8	44,0
	Entre 46 et 55 ans	38	32,8	32,8	76,7
	Entre 56 et 65 ans	21	18,1	18,1	94,8
	Plus de 66 ans	6	5,2	5,2	100,0
	Total	116	100,0	100,0	

Genre

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Masculin	105	90,5	90,5	90,5
	Féminin	11	9,5	9,5	100,0
	Total	116	100,0	100,0	

Expérience.dgt

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Moins de 5 ans	10	8,6	8,6	8,6
	Entre 5 et 10 ans	23	19,8	19,8	28,4
	Plus de 10 ans	83	71,6	71,6	100,0
	Total	116	100,0	100,0	

Annexes

Type de formation du dirigeant

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide Formation en sciences de gestion	42	36,2	36,2	36,2
Formation dans une autre discipline	29	25,0	25,0	61,2
Sans formation précise	45	38,8	38,8	100,0
Total	116	100,0	100,0	

Niveau de formation du dirigeant

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide Autodidacte	11	9,5	9,5	9,5
Moins que le Bac	22	19,0	19,0	28,4
Baccalauréat	11	9,5	9,5	37,9
Bac +2	10	8,6	8,6	46,6
Maîtrise	44	37,9	37,9	84,5
Bac+5 et plus	18	15,5	15,5	100,0
Total	116	100,0	100,0	

pcp.but

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide Recherche de croissance	57	49,1	49,1	49,1
Recherche de pérennité et de stabilité	20	17,2	17,2	66,4
Recherche d'indépendance	1	,9	,9	67,2
Recherche de profit	38	32,8	32,8	100,0
Total	116	100,0	100,0	

**Annexe 2 : statistiques descriptives de la variable : « Degré de complexité du système
budgétaire »**

		morphgie	particip	informat	cleur.g
N	Valide	116	116	116	116
	Manquante	0	0	0	0
Ecart-type		1,94842	1,48969	1,54810	1,70902
Variance		3,796	2,219	2,397	2,921
Minimum		,00	,00	,00	1,00
Maximum		5,00	5,00	5,00	5,00
Centiles	25	,0000	,0000	,0000	1,0000
	50	2,0000	2,0000	2,0000	1,0000
	75	4,0000	3,0000	2,0000	4,0000

		délai.pd	priod.pv	régul.pv	délai.cp	dvrst.pd	dg.dtail	dét.écart
N	Valide	116	116	116	116	116	116	116
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0
Ecart-type		1,71194	1,57270	1,90594	1,65159	2,21639	1,90549	1,85006
Variance		2,931	2,473	3,633	2,728	4,912	3,631	3,423
Minimum		,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
Maximum		5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00
Centiles	25	,0000	,0000	,0000	,0000	,0000	,0000	,0000
	50	3,0000	1,5000	2,0000	2,0000	4,0000	3,0000	2,0000
	75	4,0000	3,0000	4,0000	4,0000	5,0000	4,0000	4,0000

		freq.utl	impor.ut	inten.ut	scv.ut
N	Valide	116	116	116	116
	Manquante	0	0	0	0
Ecart-type		1,63331	2,07583	2,01828	1,74582
Variance		2,668	4,309	4,073	3,048
Minimum		,00	,00	,00	,00
Maximum		5,00	5,00	5,00	5,00
Centiles	25	,0000	,0000	,0000	,0000
	50	2,0000	3,0000	3,0000	3,0000
	75	4,0000	5,0000	4,7500	4,0000

Tableau de fréquences

Morphologie

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide ,00	36	31,0	31,0	31,0
un seul service impliqué dans la budgétisation	2	1,7	1,7	32,8
deux services impliqués dans la budgétisation	21	18,1	18,1	50,9
trois services impliqués dans la budgétisation	15	12,9	12,9	63,8
quatre services impliqués dans la budgétisation	16	13,8	13,8	77,6
cinq services impliqués dans la budgétisation	26	22,4	22,4	100,0
Total	116	100,0	100,0	

Participation

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide ,00	36	31,0	31,0	31,0
1 personne participant à la budgétisation	8	6,9	6,9	37,9
entre 2 et 3 participants à la budgétisation	27	23,3	23,3	61,2
entre 4 et 7 participants à la budgétisation	33	28,4	28,4	89,7
entre 8 et 10 personnes participants à la budgétisation	7	6,0	6,0	95,7
plus de 10 participants à la budgétisation	5	4,3	4,3	100,0
Total	116	100,0	100,0	

Annexes

Informatisation

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide ,00	36	31,0	31,0	31,0
système budgétaire non informatisé	3	2,6	2,6	33,6
syst.budgétaire informatisée avec utilisation de l'excel	57	49,1	49,1	82,8
syst.budgétaire informatisé avec logiciel acquis sur marché	2	1,7	1,7	84,5
syst.budgétaire avec logiciel développé en interne	6	5,2	5,2	89,7
syst.budgétaire avec progiciel ERP	12	10,3	10,3	100,0
Total	116	100,0	100,0	

Contrôleur de gestion

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide pas de contrôleur de gestion	78	67,2	67,2	67,2
le rôle du Cleur de gestion est assez important	2	1,7	1,7	69,0
le rôle du Cleur de gestion est important	13	11,2	11,2	80,2
le rôle du Cleur de gestion est très important	23	19,8	19,8	100,0
Total	116	100,0	100,0	

Délai de production

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide ,00	36	31,0	31,0	31,0
quelques jours	7	6,0	6,0	37,1
1 à 3 semaines	8	6,9	6,9	44,0
4 à 6 semaines	33	28,4	28,4	72,4
7semaines à 3 mois	26	22,4	22,4	94,8
plus que 3 mois	6	5,2	5,2	100,0
Total	116	100,0	100,0	

Annexes

Périodicité de production

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	,00	36	31,0	31,0	31,0
	annuelle	22	19,0	19,0	50,0
	semestrielle	10	8,6	8,6	58,6
	trimestrielle	28	24,1	24,1	82,8
	mensuelle	17	14,7	14,7	97,4
	hebdomadaire	3	2,6	2,6	100,0
	Total	116	100,0	100,0	

Régularité des prévisions

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	,00	36	31,0	31,0	31,0
	Exclues	13	11,2	11,2	42,2
	Rares	10	8,6	8,6	50,9
	Moyennes	20	17,2	17,2	68,1
	Fréquentes	17	14,7	14,7	82,8
	Régulières	20	17,2	17,2	100,0
	Total	116	100,0	100,0	

Délai de comparaison

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	,00	36	31,0	31,0	31,0
	Chaque année	18	15,5	15,5	46,6
	Chaque semestre	10	8,6	8,6	55,2
	Chaque Trimestre	22	19,0	19,0	74,1
	Chaque mois	28	24,1	24,1	98,3
	Chaque semaine	2	1,7	1,7	100,0
	Total	116	100,0	100,0	

Annexes

Diversité de production

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	,00	36	31,0	31,0	31,0
Budgets élémentaires (Apprv/Vente)		5	4,3	4,3	35,3
Budgets élémentaires + Budgets d'autres services		2	1,7	1,7	37,1
+ Budget de trésorerie		7	6,0	6,0	43,1
Budgets + un des états prévisionnels		15	12,9	12,9	56,0
Budgets + les deux états prévisionnels		51	44,0	44,0	100,0
Total		116	100,0	100,0	

Degré de détails des budgets

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	,00	36	31,0	31,0	31,0
Plutôt sommaire		12	10,3	10,3	41,4
Un peu développé		5	4,3	4,3	45,7
Assez développé		21	18,1	18,1	63,8
Bien détaillé		25	21,6	21,6	85,3
Très détaillé		17	14,7	14,7	100,0
Total		116	100,0	100,0	

Calcul des écarts

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	,00	36	31,0	31,0	31,0
Absente		12	10,3	10,3	41,4
Rare		11	9,5	9,5	50,9
Moyenne		20	17,2	17,2	68,1
Fréquente		22	19,0	19,0	87,1
Complète		15	12,9	12,9	100,0
Total		116	100,0	100,0	

Annexes

Fréquence de l'utilisation

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	,00	36	31,0	31,0	31,0
	Chaque année	16	13,8	13,8	44,8
	Chaque semestre	12	10,3	10,3	55,2
	Chaque trimestre	22	19,0	19,0	74,1
	Chaque mois	29	25,0	25,0	99,1
	Chaque semaine	1	,9	,9	100,0
	Total	116	100,0	100,0	

Importance de l'utilisation

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	,00	36	31,0	31,0	31,0
	Pas du tout importante	7	6,0	6,0	37,1
	Assez importante	9	7,8	7,8	44,8
	Importante	11	9,5	9,5	54,3
	Très importante	20	17,2	17,2	71,6
	Primordiale	33	28,4	28,4	100,0
	Total	116	100,0	100,0	

Intensité de l'utilisation

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	,00	36	31,0	31,0	31,0
	Utilisation nulle	5	4,3	4,3	35,3
	Utilisation rare	10	8,6	8,6	44,0
	Utilisation moyenne	16	13,8	13,8	57,8
	Utilisation importante	20	17,2	17,2	75,0
	Utilisation très intense	29	25,0	25,0	100,0
	Total	116	100,0	100,0	

Annexes

Services utilisateurs

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide ,00	36	31,0	31,0	31,0
Un service seulement utilisant les budgets	1	,9	,9	31,9
Deux services utilisant les budgets	12	10,3	10,3	42,2
Trois services utilisant les budgets	26	22,4	22,4	64,7
Quatre services utilisant les budgets	35	30,2	30,2	94,8
Plus que 4 services utilisant les budgets	6	5,2	5,2	100,0
Total	116	100,0	100,0	

Annexe 3 : La fiabilité et la validité le construit « degré de complexité du système budgétaire »

1. Statistiques descriptives :

		DIM organisation	DIM production	DIM utilisation
N	Valide	80	80	80
	Manquante	36	36	36
Moyenne		10,4321	14,2250	13,6375
Ecart-type		4,54956	3,95857	3,71532
Variance		20,698	15,670	13,804
Minimum		1,00	4,00	5,00
Maximum		20,00	19,00	19,00

2. Analyse de la fiabilité : l'alpha de Cronbach

2.1. Dimension « Organisation »

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	80	69,0
	Exclus ^a	36	31,0
Total		116	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,878	4

Statistiques d'item

	Moyenne	Ecart-type	N
Morphologie	2,7250	1,17973	80
Participation	2,7250	1,00599	80
informatisation	2,6375	1,19327	80
Controleurdegestion	2,4625	1,71327	80

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
Morphologie	7,8250	11,134	,927	,776
Participation	7,8250	13,640	,696	,868
informatisation	7,9125	12,207	,742	,844
Controleurdegestion	8,0875	9,423	,709	,891

2.2. Dimension « Production »

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	80	69,0
	Exclus ^a	36	31,0
	Total	116	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,868	4

Statistiques d'item

	Moyenne	Ecart-type	N
délaiprodcution	3,3750	1,03575	80
Diversitéproduction	3,9500	1,14627	80
degrédetail	3,4875	1,25278	80
écarts	3,4125	1,22932	80

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
délaiprodction	10,8500	10,357	,636	,864
Diversitéproduction	10,2750	9,139	,753	,818
degrédetail	10,7375	8,576	,753	,818
écarts	10,8125	8,737	,746	,821

2.3. Dimension « Utilisation » :

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	80	69,0
	Exclus ^a	36	31,0
	Total	116	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,838	4

Statistiques d'item

	Moyenne	Ecart-type	N
Fréquenceutilisation	2,8375	1,16319	80
Importanceutilisation	3,7875	1,32831	80
Intensitéutilisation	3,6000	1,10922	80
Services	3,4125	,88151	80

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
Fréquence utilisation	10,8000	8,770	,534	,855
Importance utilisation	9,8500	6,939	,729	,774
Intensité utilisation	10,0375	7,277	,885	,697
Services	10,2250	9,746	,596	,831

2.4. Degré de complexité :**Récapitulatif de traitement des observations**

		N	%
Observations	Valide	80	69,0
	Exclus ^a	36	31,0
	Total	116	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,885	15

Statistiques d'item

	Moyenne	Ecart-type	N
Fréquenceutilisation	2,8375	1,16319	80
Importanceutilisation	3,7875	1,32831	80
Intensitéutilisation	3,6000	1,10922	80
Services	3,4125	,88151	80
Pprévision	2,6125	1,20646	80
Regprév	3,2625	1,39387	80
délaicomp	2,8250	1,20940	80
Morphologie	2,7250	1,17973	80
Participation	2,7250	1,00599	80
informatisation	2,6375	1,19327	80
Controleurdegestion	2,4625	1,71327	80
délaiprodcution	3,3750	1,03575	80
Diversitéproduction	3,9500	1,14627	80
degrédétail	3,4875	1,25278	80
écarts	3,4125	1,22932	80

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
Fréquenceutilisation	44,2750	111,873	,597	,876
Importanceutilisation	43,3250	110,045	,578	,877
Intensitéutilisation	43,5125	110,911	,676	,873
Services	43,7000	114,238	,685	,875
Pprévision	44,5000	121,519	,186	,893
Regprév	43,8500	110,559	,526	,879
délaicomp	44,2875	114,638	,457	,882
Morphologie	44,3875	111,911	,586	,877
Participation	44,3875	112,645	,668	,874
informatisation	44,4750	113,696	,503	,880
Controleurdegestion	44,6500	106,154	,533	,881
délaiprodcution	43,7375	117,867	,399	,884
Diversitéproduction	43,1625	112,518	,580	,877
degrédétail	43,6250	107,554	,724	,870
écarts	43,7000	109,099	,674	,873

3. Analyse de la fiabilité : Test de Pearson :

		Corrélations			
		DIMorganisatio n	DIMproduction	DIMutilisation	COMPLEX
DIMorganisation	Corrélation de Pearson	1	,330**	,457**	,737**
	Sig. (bilatérale)		,003	,000	,000
	N	81	80	80	80
DIMproduction	Corrélation de Pearson	,330**	1	,587**	,760**
	Sig. (bilatérale)	,003		,000	,000
	N	80	80	80	80
DIMutilisation	Corrélation de Pearson	,457**	,587**	1	,793**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000
	N	80	80	80	80
COMPLEX	Corrélation de Pearson	,737**	,760**	,793**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	
	N	80	80	80	80

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Annexe 4 : L'analyse en composantes principales de la variable « système budgétaire »

Indice KMO et test de Bartlett

Mesure de précision de l'échantillonnage de Kaiser-Meyer-Olkin.	,755
Test de sphéricité de Khi-deux approximé	718,168
Bartlett ddl	66
Signification de Bartlett	,000

Qualité de représentation

	Initial	Extraction
Morphologie	1,000	,933
Participation	1,000	,699
informatisation	1,000	,782
Contrôle de gestion	1,000	,691
déla de production	1,000	,788
Diversité de production	1,000	,798
degré de détail	1,000	,772
écarts	1,000	,717
Fréquence d'utilisation	1,000	,533
Importance d'utilisation	1,000	,833
Intensité d'utilisation	1,000	,925
Services	1,000	,648

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Composante	Valeurs propres initiales			Extraction Sommes des carrés des facteurs retenus		
	Total	% de la variance	% cumulés	Total	% de la variance	% cumulés
1	5,615	46,791	46,791	5,615	46,791	46,791
2	2,155	17,958	64,749	2,155	17,958	64,749
3	1,350	11,248	75,996	1,350	11,248	75,996
4	,641	5,340	81,336			
5	,521	4,340	85,676			
6	,457	3,808	89,485			
7	,413	3,444	92,928			
8	,311	2,593	95,521			
9	,232	1,933	97,454			
10	,154	1,284	98,738			
11	,093	,772	99,510			
12	,059	,490	100,000			

Matrice des composantes^a

	Composante		
	1	2	3
Morphologie	,660	,692	,134
Participation	,738	,373	,125
informatisation	,593	,644	,126
Controleurdegestion	,643	,526	
délaiprodcution	,491	-,368	,642
Diversitéproduction	,666	-,436	,407
degrédetail	,772	-,414	,074
écarts	,735	-,399	,133
Fréquenceutilisation	,630	-,324	-,176
Importanceutilisation	,679	-,180	-,583
Intensitéutilisation	,758	-,193	-,560
Services	,786	,132	-,117

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

a. 3 composantes extraites.

Matrice des composantes après rotation^a

	Composante		
	1	2	3
Morphologie	,960	,085	,064
Participation	,755	,237	,271
informatisation	,880	,065	
Controleurdegestion	,804	,194	,083
délaiprodcution	,110	-,064	,879
Diversitéproduction	,123	,236	,853
degrédetail	,150	,538	,678
écarts	,149	,467	,690
Fréquenceutilisation	,095	,609	,391
Importanceutilisation	,172	,893	,073
Intensitéutilisation	,213	,928	,136
Services	,556	,518	,266

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Méthode de rotation : Varimax avec normalisation de Kaiser.

a. La rotation a convergé en 5 itérations.

Matrice de tranformation des composantes

Composante	1	2	3
1	,600	,602	,527
2	,784	-,309	-,539
3	,161	-,736	,657

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Méthode de rotation : Varimax avec normalisation de Kaiser.

Annexe 5 : Classification ascendante hiérarchique du système budgétaire

Récapitulatif de traitement des observations^{a,b}

Observations					
Valide		Manquante		Total	
N	Pourcentage	N	Pourcentage	N	Pourcentage
80	69,0	36	31,0	116	100,0

a. Distance euclidienne utilisé

b. Distance moyenne (entre les classes)

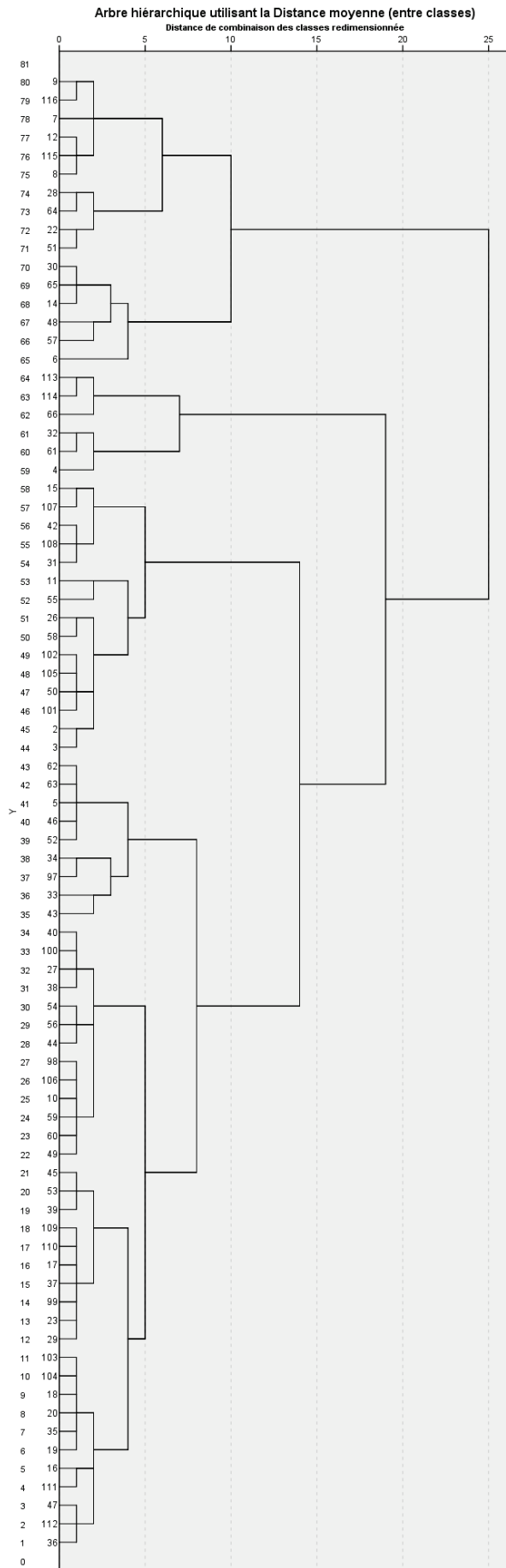
Appartenance à la classe

Observation	3 classes
2	1
3	1
4	2
5	1
6	3
7	3
8	3
9	3
10	1
11	1
12	3
14	3
15	1
16	1
17	1
18	1
19	1
20	1
22	3
23	1
26	1
27	1
28	3
29	1
30	3
31	1
32	2
33	1
34	1
35	1
36	1
37	1
38	1
39	1
40	1
42	1
43	1
44	1
45	1
46	1
47	1
48	3
49	1
50	1
51	3

Annexes

52	1
53	1
54	1
55	1
56	1
57	3
58	1
59	1
60	1
61	2
62	1
63	1
64	3
65	3
66	2
97	1
98	1
99	1
100	1
101	1
102	1
103	1
104	1
105	1
106	1
107	1
108	1
109	1
110	1
111	1
112	1
113	2
114	2
115	3
116	3

Annexes



Annexe 6

Classification ascendante non hiérarchique : la méthode des nuées dynamiques

Après avoir effectué la standardisation des variables, la classification par la méthode des nuées dynamiques est lancée sur le logiciel SPSS.

Centres de classes initiaux

	Classe			
	1	2	3	4
Zscore(morphgie)	-1,25212	-,22565	,28759	1,31406
Zscore(particip)	-1,23839	,10416	-,56711	2,11800
Zscore(informat)	-1,15269	,13921	,13921	2,07707
Zscore(cleur.g)	-,68097	-,68097	-,68097	1,65955
Zscore(délai.pd)	-1,28912	,46328	1,04741	1,04741
Zscore(dvrst.pd)	-1,34189	,01167	,46285	,91404
Zscore(dg.dtail)	-1,22152	,87768	-,69672	1,40248
Zscore(dét.écart)	-1,19754	-,65702	1,50508	1,50508
Zscore(freq.utl)	-1,19812	1,25090	,02639	1,25090
Zscore(impor.ut)	-1,25833	,66861	-,77659	1,15035
Zscore(inten.ut)	-1,27285	,70904	-,77738	1,20451
Zscore(scv.ut)	-1,34804	-,20245	,37034	1,51593
Zscore(priod.pv)	-1,14562	1,39777	-,50978	-,50978

Historique des itérations^a

Itération	Changements dans les centres de classes			
	1	2	3	4
1	2,415E-15	1,968	2,010	2,105
2	,000	,453	,484	,327
3	,000	,355	,152	,153
4	,000	,075	,000	,047
5	,000	,000	,000	,000

Historique des itérations^a

Itération	Changements dans les centres de classes			
	1	2	3	4
1	2,415E-15	1,968	2,010	2,105
2	,000	,453	,484	,327
3	,000	,355	,152	,153
4	,000	,075	,000	,047
5	,000	,000	,000	,000

a. La convergence obtenue est due à l'absence ou à la quasi-absence de modifications dans les centres de classes. La modification absolue maximale des coordonnées d'un centre est ,000. L'itération en cours est 5. La distance minimale entre les centres initiaux est 4,263.

Appartenance à la classe

Nombre d'observations	Classe	Distance
1	1	2,415E-15
2	2	2,064
3	2	1,313
4	4	2,024
5	4	1,952
6	3	1,967
7	3	2,231
8	3	1,584
9	3	1,988
10	4	2,411
11	2	2,329
12	3	1,860
13	1	2,415E-15
14	3	1,612
15	2	1,719
16	4	1,557
17	2	1,500
18	4	1,803
19	4	1,803
20	4	1,803
21	1	2,415E-15
22	3	2,884
23	4	1,282

Annexes

24	1	2,415E-15
25	1	2,415E-15
26	2	1,708
27	2	1,718
28	3	1,534
29	2	1,231
30	3	2,012
31	2	2,576
32	4	1,573
33	4	1,609
34	4	1,535
35	2	2,190
36	4	2,542
37	2	1,100
38	2	1,198
39	4	1,776
40	2	1,340
41	1	2,415E-15
42	2	1,024
43	4	1,603
44	2	1,627
45	2	1,337
46	4	1,617
47	4	1,667
48	3	1,585
49	4	1,576
50	2	1,482
51	3	1,596
52	4	1,340
53	2	2,371
54	4	2,038
55	3	1,976
56	4	1,583
57	3	1,382
58	3	2,897
59	4	1,655
60	2	1,140
61	4	2,208
62	4	1,802
63	4	1,812
64	3	2,317
65	3	1,748
66	4	2,454

Annexes

67	1	2,415E-15
68	1	2,415E-15
69	1	2,415E-15
70	1	2,415E-15
71	1	2,415E-15
72	1	2,415E-15
73	1	2,415E-15
74	1	2,415E-15
75	1	2,415E-15
76	1	2,415E-15
77	1	2,415E-15
78	1	2,415E-15
79	1	2,415E-15
80	1	2,415E-15
81	1	2,415E-15
82	1	2,415E-15
83	1	2,415E-15
84	1	2,415E-15
85	1	2,415E-15
86	1	2,415E-15
87	1	2,415E-15
88	1	2,415E-15
89	1	2,415E-15
90	1	2,415E-15
91	1	2,415E-15
92	1	2,415E-15
93	1	2,415E-15
94	1	2,415E-15
95	1	2,415E-15
96	1	2,415E-15
97	4	2,075
98	2	,858
99	2	,972
100	2	,718
101	3	2,343
102	3	2,343
103	4	1,530
104	4	1,530
105	4	2,811
106	4	2,463
107	4	2,229
108	4	2,229
109	2	1,279

Annexes

110	2	1,279
111	4	2,559
112	4	2,559
113	4	2,220
114	4	2,220
115	3	1,219
116	3	1,857

Centres de classes finaux

	Classe			
	1	2	3	4
Zscore(morphgie)	-1,25212	,24482	,08229	1,04319
Zscore(particip)	-1,23839	,49574	,03704	,88732
Zscore(informat)	-1,15269	,30070	,10692	,89282
Zscore(cleur.g)	-,68097	-,60783	-,56394	1,39949
Zscore(délai.pd)	-1,28912	,60931	,52169	,59309
Zscore(dvrst.pd)	-1,34189	,70725	,28238	,71351
Zscore(dg.dtail)	-1,22152	,83395	-,22440	,79022
Zscore(dét.écrt)	-1,19754	,87447	-,25162	,75435
Zscore(freq.utl)	-1,19812	,79171	-,18790	,77470
Zscore(impor.ut)	-1,25833	,90948	-,31894	,82919
Zscore(inten.ut)	-1,27285	,87419	-,20759	,80538
Zscore(scv.ut)	-1,34804	,53741	,05530	,95905
Zscore(priod.pv)	-1,14562	1,00037	-,00110	,47932

ANOVA

	Classe		Erreur		F	Signification
	Moyenne des carrés	ddl	Moyenne des carrés	ddl		
Zscore(morphgie)	32,397	3	,159	112	203,755	,000
Zscore(particip)	29,827	3	,228	112	130,902	,000
Zscore(informat)	26,309	3	,322	112	81,689	,000
Zscore(cleur.g)	34,143	3	,112	112	304,222	,000
Zscore(délai.pd)	28,947	3	,251	112	115,142	,000
Zscore(dvrst.pd)	32,250	3	,163	112	197,927	,000
Zscore(dg.dtail)	31,298	3	,188	112	166,085	,000
Zscore(dét.écrt)	30,577	3	,208	112	147,185	,000
Zscore(freq.utl)	29,678	3	,232	112	128,004	,000
Zscore(impor.ut)	34,547	3	,101	112	340,609	,000
Zscore(inten.ut)	33,626	3	,126	112	266,701	,000
Zscore(scv.ut)	35,175	3	,085	112	384,724	,000
Zscore(priod.pv)	26,512	3	,317	112	83,732	,000

Annexes

ANOVA

	Classe		Erreur		F	Signification
	Moyenne des carrés	ddl	Moyenne des carrés	ddl		
Zscore(morphgie)	32,397	3	,159	112	203,755	,000
Zscore(particip)	29,827	3	,228	112	130,902	,000
Zscore(informat)	26,309	3	,322	112	81,689	,000
Zscore(cleur.g)	34,143	3	,112	112	304,222	,000
Zscore(délai.pd)	28,947	3	,251	112	115,142	,000
Zscore(dvrst.pd)	32,250	3	,163	112	197,927	,000
Zscore(dg.dtail)	31,298	3	,188	112	166,085	,000
Zscore(dét.écart)	30,577	3	,208	112	147,185	,000
Zscore(freq.utl)	29,678	3	,232	112	128,004	,000
Zscore(impor.ut)	34,547	3	,101	112	340,609	,000
Zscore(inten.ut)	33,626	3	,126	112	266,701	,000
Zscore(scv.ut)	35,175	3	,085	112	384,724	,000
Zscore(priod.pv)	26,512	3	,317	112	83,732	,000

**Nombre d'observations dans
chaque classe**

Classe	1	36,000
	2	24,000
	3	20,000
	4	36,000
Valides		116,000
Manquantes		,000

Annexe 7

L'analyse discriminante de la variable « système budgétaire »

Tests d'égalité des moyennes des groupes

	Lambda de Wilks	F	ddl1	ddl2	Signification
Zscore(morphgie)	,108	306,905	3	112	,000
Zscore(particip)	,194	154,902	3	112	,000
Zscore(informat)	,286	93,112	3	112	,000
Zscore(cleur.g)	,261	105,876	3	112	,000
Zscore(délai.pd)	,238	119,374	3	112	,000
Zscore(priod.pv)	,357	67,268	3	112	,000
Zscore(régul.pv)	,293	90,048	3	112	,000
Zscore(délai.cp)	,258	107,386	3	112	,000
Zscore(dvrst.pd)	,151	209,220	3	112	,000
Zscore(dg.dtail)	,159	197,480	3	112	,000
Zscore(dét.écrt)	,198	151,640	3	112	,000
Zscore(freq.utl)	,189	159,851	3	112	,000
Zscore(impor.ut)	,141	228,269	3	112	,000
Zscore(inten.ut)	,126	258,072	3	112	,000
Zscore(scv.ut)	,083	410,108	3	112	,000

Déterminants Log

Classe d'affectation (nuées dynamiques)	Rang	Déterminant Log
1	1	. ^a
2	15	-31,595
3	15	-29,589
4	15	-32,130
Intra-groupes combinés	15	-28,897

Les rangs et logarithmes naturels des déterminants imprimés sont ceux des matrices de covariance du groupe.

a. Singulière

Résultats du test^a

M de Box		596,369
F	Approximativement	1,703
	ddl1	240
	ddl2	9464,759
	Signification	,000

Teste l'hypothèse nulle d'égalité de matrices de covariance des populations.

a. Certaines matrices de covariance sont singulières et la procédure habituelle ne fonctionnera pas. Les groupes non singuliers seront testés par rapport à leur propre matrice des covariances intra-groupes combinés. Le log de son déterminant est - 23,277.

Lambda de Wilks

Test de la ou des fonctions	Lambda de Wilks	Khi-deux	ddl	Signification
de 1 à 3	,002	659,528	45	,000
de 2 à 3	,132	213,241	28	,000
3	,510	71,100	13	,000

Fonctions aux barycentres des groupes

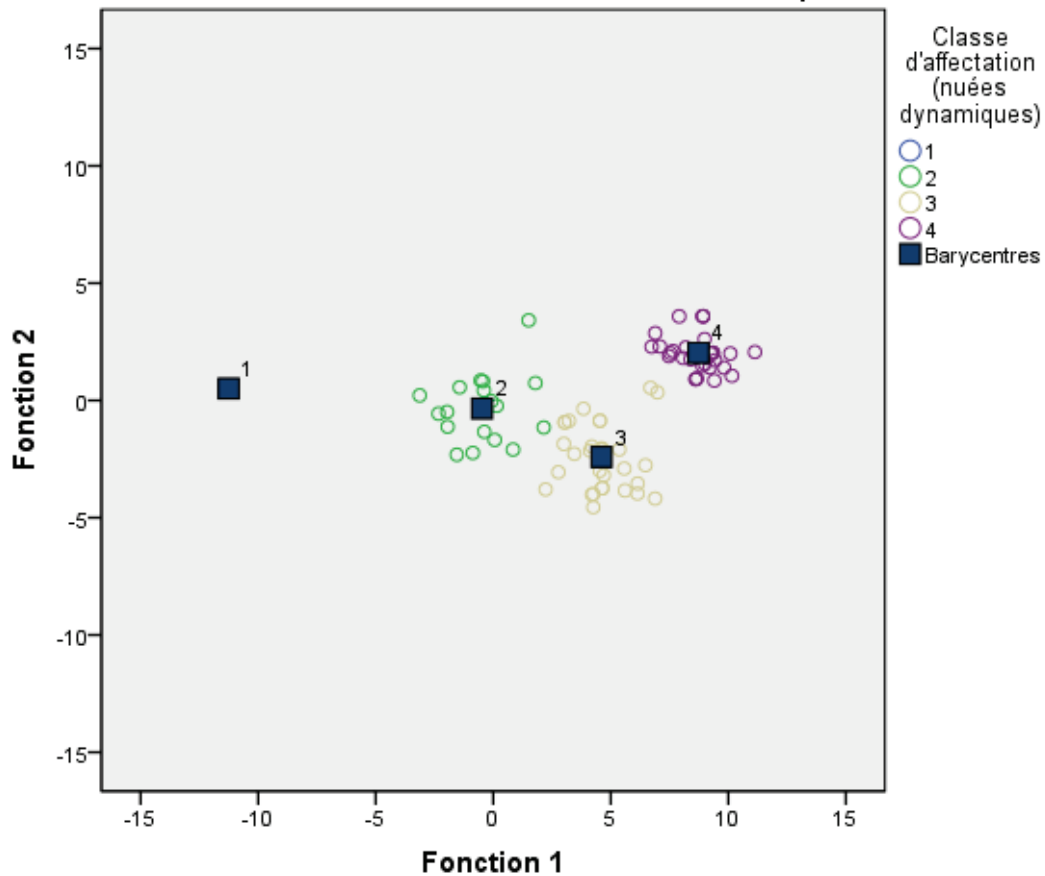
Classe d'affectation (nuées dynamiques)	Fonction		
	1	2	3
1	-11,253	,508	,422
2	-,475	-,346	-2,239
3	4,610	-2,413	,527
4	8,734	2,023	,283

Fonctions discriminantes canoniques non standardisées évaluées aux moyennes des groupes

Probabilités à priori des groupes

Classe d'affectation (nuées dynamiques)	A priori	Observations utilisées dans l'analyse	
		Non pondérées	Pondérées
1	,250	36	36,000
2	,250	24	24,000
3	,250	20	20,000
4	,250	36	36,000
Total	1,000	116	116,000

Fonctions discriminantes canoniques



Annexe 8

L'analyse en composantes principales de la variable « profils des dirigeants »

1.Première ACP :

Indice KMO et test de Bartlett

Mesure de précision de l'échantillonnage de Kaiser-Meyer-Olkin.	,562
Test de sphéricité de Khi-deux approximé	203,873
Bartlett ddl	45
Signification de Bartlett	,000

Qualité de représentation

	Initial	Extraction
exp.dgt	1,000	,620
typ.f.dg	1,000	,774
nv.f.dg	1,000	,740
AgeDgtQuali	1,000	,528
INDIVCOLL	1,000	,620
POUVOIR	1,000	,679
MASCFEM	1,000	,619
AVERSION	1,000	,744
ORIENTATION	1,000	,754
pcp.but	1,000	,269

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Matrice des composantes^a

	Composante			
	1	2	3	4
exp.dgt	,451	-,544	,346	
typ.f.dg	,826	-,105	-,252	-,132
nv.f.dg	-,835		,201	
AgeDgtQuali	,496	-,384	,349	,112
INDIVCOLL	,463	,568	,280	,059
POUVOIR	,217	,544	-,284	,506
MASCFEM	,096	,656	,087	-,414
AVERSION	,102	,333	,779	-,127
ORIENTATION	-,100		,318	,802
pcp.but	,359	,089	-,217	,291

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Matrice des composantes^a

	Composante			
	1	2	3	4
exp.dgt	,451	-,544	,346	
typ.f.dg	,826	-,105	-,252	-,132
nv.f.dg	-,835		,201	
AgeDgtQuali	,496	-,384	,349	,112
INDIVCOLL	,463	,568	,280	,059
POUVOIR	,217	,544	-,284	,506
MASCFEM	,096	,656	,087	-,414
AVERSION	,102	,333	,779	-,127
ORIENTATION	-,100		,318	,802
pcp.but	,359	,089	-,217	,291

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

a. 4 composantes extraites.

Matrice des composantes après rotation^a

	Composante			
	1	2	3	4
exp.dgt	,063	,784		
typ.f.dg	,718	,376		-,341
nv.f.dg	-,751	-,322	-,114	,243
AgeDgtQuali	,175	,692	,067	,117
INDIVCOLL	,373		,688	,086
POUVOIR	,575	-,430	,159	,371
MASCFEM	,056	-,333	,616	-,353
AVERSION	-,261	,231	,781	,116
ORIENTATION		,077		,865
pcp.but	,495			,150

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Méthode de rotation : Varimax avec normalisation de Kaiser.

a. La rotation a convergé en 10 itérations.

2. Deuxième ACP :**Indice KMO et test de Bartlett**

Mesure de précision de l'échantillonnage de Kaiser-Meyer-Olkin.		,553
Test de sphéricité de Khi-deux approximé		194,055
Bartlett	ddl	36
	Signification de Bartlett	,000

Qualité de représentation

	Initial	Extraction
exp.dgt	1,000	,620
typ.f.dg	1,000	,813
nv.f.dg	1,000	,801
AgeDgtQuali	1,000	,534
INDIVCOLL	1,000	,610
POUVOIR	1,000	,705
MASCFEM	1,000	,617
AVERSION	1,000	,717
ORIENTATION	1,000	,818

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Matrice des composantes^a

	Composante			
	1	2	3	4
exp.dgt	,481	-,523	,323	-,100
typ.f.dg	,841	-,077	-,315	
nv.f.dg	-,851		,253	-,110
AgeDgtQuali	,498	-,373	,382	
INDIVCOLL	,440	,579	,285	
POUVOIR	,182	,536	-,175	,594
MASCFEM	,100	,670		-,397
AVERSION	,129	,356	,710	-,264
ORIENTATION	-,102		,476	,762

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Matrice des composantes^a

	Composante			
	1	2	3	4
exp.dgt	,481	-,523	,323	-,100
typ.f.dg	,841	-,077	-,315	
nv.f.dg	-,851		,253	-,110
AgeDgtQuali	,498	-,373	,382	
INDIVCOLL	,440	,579	,285	
POUVOIR	,182	,536	-,175	,594
MASCFEM	,100	,670		-,397
AVERSION	,129	,356	,710	-,264
ORIENTATION	-,102		,476	,762

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

a. 4 composantes extraites.

Matrice des composantes après rotation^a

	Composante			
	1	2	3	4
exp.dgt	,189	,763		
typ.f.dg	,863	,231		-,123
nv.f.dg	-,873	-,174	-,093	
AgeDgtQuali	,208	,689	,086	,091
INDIVCOLL	,305		,705	,137
POUVOIR	,414	-,490	,163	,516
MASCFEM	,089	-,354	,618	-,319
AVERSION	-,231	,268	,766	,068
ORIENTATION	-,153	,103		,885

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Méthode de rotation : Varimax avec normalisation de Kaiser.

a. La rotation a convergé en 6 itérations.

Annexe 9

**Classification ascendante non hiérarchique : la méthode des nuées
dynamiques «Profils des dirigeants »**

Centres de classes initiaux

	Classe		
	1	2	3
Zscore(exp.dgt)	,57947	,57947	,57947
Zscore(typ.f.dg)	1,12048	-1,17997	-,02975
Zscore(nv.f.dg)	-1,77536	,64748	,64748
Zscore(INDIVCOLL)	1,71335	-,89490	1,71335
Zscore(POUVOIR)	-1,53077	1,90053	1,61459
Zscore(MASC FEM)	-,76209	-1,45093	1,99330
Zscore(AVERSION)	-1,80304	-1,49815	1,24583
Zscore(ORIENTATION)	-2,16826	1,36320	-2,56064
Zscore(AgeDgtQuali)	,25459	1,20724	1,20724

Historique des itérations^a

Itération	Changements dans les centres de classes		
	1	2	3
1	3,297	3,164	3,160
2	,600	,338	,258
3	,181	,128	,118
4	,119	,063	,111
5	,100	,079	,000
6	,000	,000	,000

Historique des itérations^a

Itération	Changements dans les centres de classes		
	1	2	3
1	3,297	3,164	3,160
2	,600	,338	,258
3	,181	,128	,118
4	,119	,063	,111
5	,100	,079	,000
6	,000	,000	,000

a. La convergence obtenue est due à l'absence ou à la quasi-absence de modifications dans les centres de classes. La modification absolue maximale des coordonnées d'un centre est ,000. L'itération en cours est 6. La distance minimale entre les centres initiaux est 5,919.

Appartenance à la classe

Nombre d'observations	Classe	Distance
1	1	2,072
2	2	3,586
3	2	2,248
4	3	2,265
5	1	2,388
6	3	2,877
7	1	2,065
8	1	2,071
9	3	1,888
10	1	1,870
11	2	2,366
12	1	3,731
13	2	2,440
14	3	2,024
15	2	3,505

Annexes

16	1	2,339
17	2	2,652
18	1	2,153
19	2	1,656
20	2	1,656
21	3	2,635
22	1	3,681
23	2	2,294
24	3	2,927
25	3	2,155
26	1	2,162
27	3	3,172
28	1	2,328
29	2	2,315
30	1	2,481
31	1	2,005
32	2	2,619
33	2	4,162
34	2	2,103
35	2	2,467
36	1	2,166
37	2	2,088
38	2	3,896
39	2	2,526
40	2	3,028
41	1	3,649
42	3	3,521
43	3	3,590
44	2	3,406
45	3	1,613
46	1	2,084
47	2	1,346
48	1	2,802
49	1	2,595
50	2	2,705
51	1	3,344
52	2	2,407
53	2	2,422
54	2	2,656
55	1	3,097
56	3	2,149
57	1	2,846
58	2	2,641

Annexes

59	2	1,654
60	2	1,772
61	3	3,295
62	3	2,303
63	2	3,437
64	2	3,206
65	3	2,967
66	2	1,688
67	1	2,891
68	2	2,504
69	1	2,947
70	1	2,304
71	3	3,184
72	3	3,132
73	1	2,558
74	1	1,763
75	1	3,357
76	1	3,032
77	2	1,463
78	1	1,147
79	1	1,969
80	1	1,536
81	3	2,048
82	3	2,364
83	2	2,792
84	1	1,732
85	1	2,374
86	1	1,535
87	2	2,710
88	1	3,558
89	1	1,936
90	2	2,782
91	2	3,747
92	1	2,511
93	2	2,857
94	2	1,664
95	1	2,056
96	1	1,978
97	2	1,489
98	2	1,276
99	2	2,250
100	2	1,788
101	3	1,398

Annexes

102	3	2,314
103	2	2,779
104	2	2,530
105	3	2,376
106	3	1,314
107	2	1,339
108	2	1,282
109	2	1,497
110	2	1,497
111	3	2,671
112	2	2,796
113	2	2,485
114	2	3,093
115	1	3,903
116	3	3,987

Centres de classes finaux

	Classe		
	1	2	3
Zscore(exp.dgt)	,30591	-,12551	-,23341
Zscore(typ.f.dg)	1,12048	-,79656	-,16777
Zscore(nv.f.dg)	-1,13936	,76625	,25983
Zscore(INDIVCOLL)	,02451	-,43462	,84741
Zscore(POUVOIR)	,04905	-,28048	,49369
Zscore(MASC FEM)	-,19953	-,37489	1,08402
Zscore(AVERSION)	-,09567	-,15904	,47752
Zscore(ORIENTATION)	-,04939	,28606	-,50455
Zscore(AgeDgtQuali)	,23077	-,15636	-,05026

Distances entre les centres de classes

finaux

Classe	1	2	3
1		2,848	2,654
2	2,848		2,465
3	2,654	2,465	

Annexes

ANOVA

	Classe		Erreur		F	Signification
	Moyenne des carrés	ddl	Moyenne des carrés	ddl		
Zscore(exp.dgt)	2,954	2	,965	113	3,060	,051
Zscore(typ.f.dg)	41,641	2	,281	113	148,357	,000
Zscore(nv.f.dg)	41,779	2	,278	113	150,151	,000
Zscore(INDIVCOLL)	13,805	2	,773	113	17,851	,000
Zscore(POUVOIR)	5,101	2	,927	113	5,500	,005
Zscore(MASCFEM)	19,069	2	,680	113	28,034	,000
Zscore(AVERSION)	3,678	2	,953	113	3,861	,024
Zscore(ORIENTATION)	5,318	2	,924	113	5,758	,004
Zscore(AgeDgtQuali)	1,720	2	,987	113	1,742	,180

**Nombre d'observations dans
chaque classe**

Classe	1	40,000
	2	51,000
	3	25,000
Valides		116,000
Manquantes		,000

Annexe 10

L'analyse discriminante de la typologie « profils des dirigeants »

Tests d'égalité des moyennes des groupes

	Lambda de Wilks	F	ddl1	ddl2	Signification
Zscore(exp.dgt)	,949	3,060	2	113	,051
Zscore(typ.f.dg)	,276	148,357	2	113	,000
Zscore(nv.f.dg)	,273	150,151	2	113	,000
Zscore(INDIVCOLL)	,760	17,851	2	113	,000
Zscore(POUVOIR)	,911	5,500	2	113	,005
Zscore(MASCSEM)	,668	28,034	2	113	,000
Zscore(AVERSION)	,936	3,861	2	113	,024
Zscore(ORIENTATION)	,908	5,758	2	113	,004
Zscore(AgeDgtQuali)	,970	1,742	2	113	,180

Lambda de Wilks

Test de la ou des fonctions	Lambda de Wilks	Khi-deux	ddl	Signification
de 1 à 2	,074	283,282	18	,000
2	,447	87,875	8	,000

Coefficients des fonctions discriminantes

canoniques standardisées

	Fonction	
	1	2
Zscore(exp.dgt)	,090	,026
Zscore(typ.f.dg)	-,663	,174
Zscore(nv.f.dg)	,754	,230
Zscore(INDIVCOLL)	,270	,564
Zscore(POUVOIR)	,044	,422
Zscore(MASCSEM)	,134	,634
Zscore(AVERSION)	-,057	,267
Zscore(ORIENTATION)	-,008	-,501
Zscore(AgeDgtQuali)	,045	,039

Matrice de structure

	Fonction	
	1	2
Zscore(nv.f.dg)	,726*	-,112
Zscore(typ.f.dg)	-,718*	,195
Zscore(exp.dgt)	-,098*	-,069
Zscore(AgeDgtQuali)	-,078*	,013
Zscore(MASCSEM)	,032	,629*
Zscore(INDIVCOLL)	-,047	,496*
Zscore(ORIENTATION)	,038	-,276*
Zscore(POUVOIR)	-,038	,270*
Zscore(AVERSION)	,015	,233*

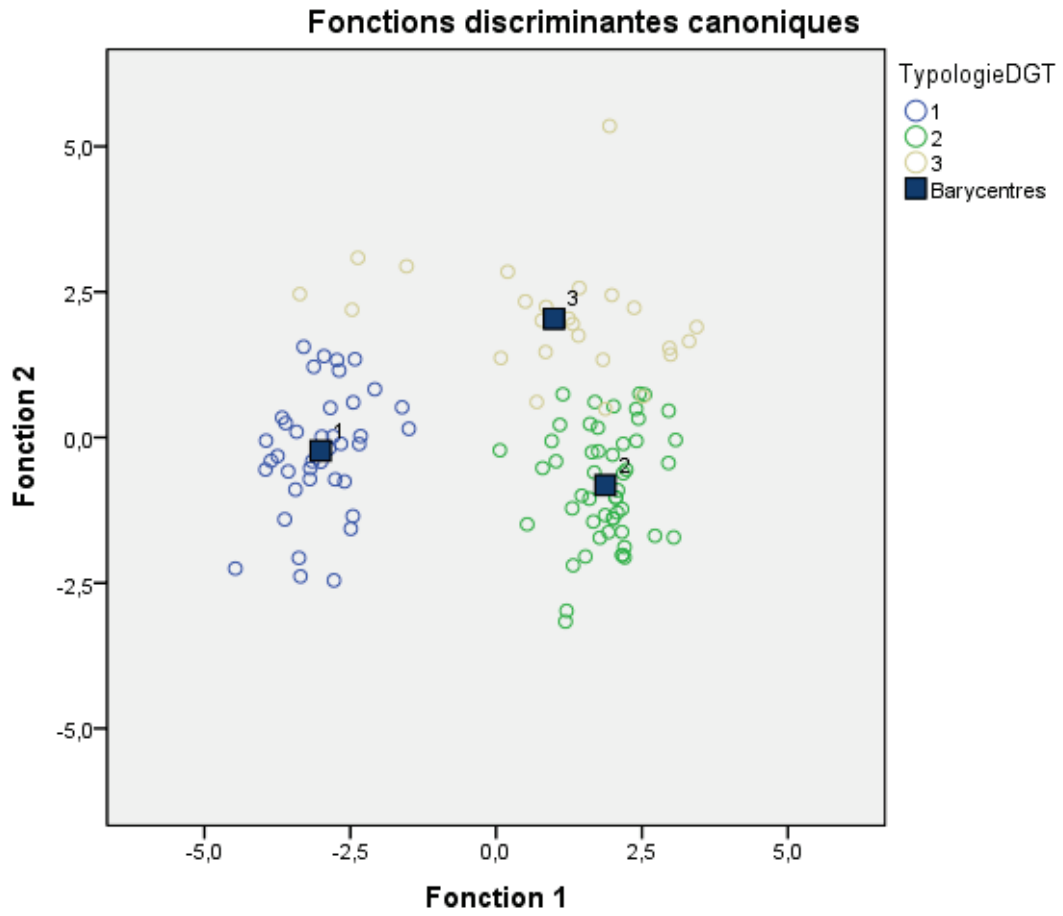
Fonctions aux barycentres des groupes

TypologieDGT	Fonction	
	1	2
1	-3,009	-,229
2	1,873	-,819
3	,993	2,037

Fonctions discriminantes canoniques non standardisées évaluées aux moyennes des groupes

Probabilités à priori des groupes

TypologieDGT	A priori	Observations utilisées dans l'analyse	
		Non pondérées	Pondérées
1	,333	40	40,000
2	,333	51	51,000
3	,333	25	25,000
Total	1,000	116	116,000



Annexe 11

Les tests de corrélation

structure * activité

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	8,207 ^a	8	,414
Rapport de vraisemblance	8,544	8	,382
Association linéaire par linéaire	1,970	1	,160
Nombre d'observations valides	116		

structur * environ

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	1,414 ^a	4	,842
Rapport de vraisemblance	1,418	4	,841
Association linéaire par linéaire	,793	1	,373
Nombre d'observations valides	116		

structur * exp.dgt

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	1,622 ^a	2	,445
Rapport de vraisemblance	1,667	2	,435
Association linéaire par linéaire	,825	1	,364
Nombre d'observations valides	116		

structure * type de formation

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	4,299 ^a	2	,117
Rapport de vraisemblance	4,329	2	,115
Association linéaire par linéaire	3,277	1	,070
Nombre d'observations valides	116		

structure * niveau de formation

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	6,135 ^a	5	,293
Rapport de vraisemblance	6,310	5	,277
Association linéaire par linéaire	1,009	1	,315
Nombre d'observations valides	116		

structure * principal but

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	,983 ^a	3	,805
Rapport de vraisemblance	1,369	3	,713
Association linéaire par linéaire	,001	1	,981
Nombre d'observations valides	116		

structure * Taille

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	2,204 ^a	2	,332
Rapport de vraisemblance	2,230	2	,328
Association linéaire par linéaire	,025	1	,874
Nombre d'observations valides	116		

structure * Age

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	4,408 ^a	2	,110
Rapport de vraisemblance	4,479	2	,107
Association linéaire par linéaire	4,368	1	,037
Nombre d'observations valides	116		

structure * Age du dirigeant

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	2,427 ^a	4	,658
Rapport de vraisemblance	2,451	4	,653
Association linéaire par linéaire	,098	1	,755
Nombre d'observations valides	116		

a. 2 cellules (20,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de 2,95.

activité * environnement

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	38,586 ^a	32	,196
Rapport de vraisemblance	43,056	32	,092
Association linéaire par linéaire	,590	1	,442
Nombre d'observations valides	116		

activité * expérience dirigeant

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	10,310 ^a	16	,850
Rapport de vraisemblance	13,722	16	,619
Association linéaire par linéaire	,160	1	,689
Nombre d'observations valides	116		

activité * type formation

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	29,913 ^a	16	,018
Rapport de vraisemblance	31,367	16	,012
Association linéaire par linéaire	,770	1	,380
Nombre d'observations valides	116		

activité * niveau de formation

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	49,115 ^a	40	,153
Rapport de vraisemblance	53,016	40	,082
Association linéaire par linéaire	2,050	1	,152
Nombre d'observations valides	116		

activité * principal but

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	22,565 ^a	24	,546
Rapport de vraisemblance	22,043	24	,577
Association linéaire par linéaire	,210	1	,647
Nombre d'observations valides	116		

activité * Taille

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	24,900 ^a	16	,072
Rapport de vraisemblance	26,877	16	,043
Association linéaire par linéaire	5,178	1	,023
Nombre d'observations valides	116		

activité * Age

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	28,356 ^a	16	,029
Rapport de vraisemblance	30,515	16	,016
Association linéaire par linéaire	,005	1	,941
Nombre d'observations valides	116		

activité * Age du dirigeant

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	38,397 ^a	32	,202
Rapport de vraisemblance	37,165	32	,243
Association linéaire par linéaire	,131	1	,718
Nombre d'observations valides	116		

environnement * expérience

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	15,355 ^a	8	,053
Rapport de vraisemblance	15,360	8	,053
Association linéaire par linéaire	2,664	1	,103
Nombre d'observations valides	116		

environnement * type de formation

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	15,863 ^a	8	,044
Rapport de vraisemblance	17,606	8	,024
Association linéaire par linéaire	8,256	1	,004
Nombre d'observations valides	116		

environnement * niveau de formation

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	47,988 ^a	20	,000
Rapport de vraisemblance	50,160	20	,000
Association linéaire par linéaire	8,804	1	,003
Nombre d'observations valides	116		

environnement * principal but

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	5,093 ^a	12	,955
Rapport de vraisemblance	5,133	12	,953
Association linéaire par linéaire	,125	1	,723
Nombre d'observations valides	116		

environnement * Taille

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	6,900 ^a	8	,547
Rapport de vraisemblance	6,973	8	,539
Association linéaire par linéaire	,134	1	,714
Nombre d'observations valides	116		

environnement * Age

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	28,356 ^a	16	,029
Rapport de vraisemblance	30,515	16	,016
Association linéaire par linéaire	,005	1	,941
Nombre d'observations valides	116		

a. 22 cellules (81,5%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,57.

environnement * Age du dirigeant

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	18,508 ^a	16	,295
Rapport de vraisemblance	22,921	16	,116
Association linéaire par linéaire	5,618	1	,018
Nombre d'observations valides	116		

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	18,508 ^a	16	,295
Rapport de vraisemblance	22,921	16	,116
Association linéaire par linéaire	5,618	1	,018
Nombre d'observations valides	116		

expérience * type de formation

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	7,548 ^a	4	,110
Rapport de vraisemblance	8,232	4	,083
Association linéaire par linéaire	7,298	1	,007
Nombre d'observations valides	116		

Expérience * niveau de formation

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	11,779 ^a	10	,300
Rapport de vraisemblance	15,367	10	,119
Association linéaire par linéaire	6,097	1	,014
Nombre d'observations valides	116		

Expérience * principal but

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	2,342 ^a	6	,886
Rapport de vraisemblance	2,521	6	,866
Association linéaire par linéaire	,138	1	,710
Nombre d'observations valides	116		

Expérience * Taille

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	1,596 ^a	4	,810
Rapport de vraisemblance	1,586	4	,811
Association linéaire par linéaire	,028	1	,866
Nombre d'observations valides	116		

Expérience * Age

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	29,668 ^a	4	,000
Rapport de vraisemblance	26,735	4	,000
Association linéaire par linéaire	9,957	1	,002
Nombre d'observations valides	116		

Expérience * Age du dirigeant**Tests du Khi-deux**

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	39,928 ^a	8	,000
Rapport de vraisemblance	40,961	8	,000
Association linéaire par linéaire	19,146	1	,000
Nombre d'observations valides	116		

Type formation * Niveau formation**Tests du Khi-deux**

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	118,182 ^a	10	,000
Rapport de vraisemblance	140,585	10	,000
Association linéaire par linéaire	66,790	1	,000
Nombre d'observations valides	116		

Type formation * pcp.but**Tests du Khi-deux**

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	4,888 ^a	6	,558
Rapport de vraisemblance	5,267	6	,510
Association linéaire par linéaire	2,687	1	,101
Nombre d'observations valides	116		

Type formation * Taille

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	,651 ^a	4	,957
Rapport de vraisemblance	,649	4	,957
Association linéaire par linéaire	,170	1	,680
Nombre d'observations valides	116		

Type formation * Age

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	6,274 ^a	4	,180
Rapport de vraisemblance	5,868	4	,209
Association linéaire par linéaire	,410	1	,522
Nombre d'observations valides	116		

Type formation * Age Dirigeant

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	12,393 ^a	8	,135
Rapport de vraisemblance	12,317	8	,138
Association linéaire par linéaire	6,422	1	,011
Nombre d'observations valides	116		

Niveau de formation * pcp.but

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	19,191 ^a	15	,205
Rapport de vraisemblance	15,150	15	,441
Association linéaire par linéaire	2,382	1	,123
Nombre d'observations valides	116		

Niveau de formation * Taille

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	10,925 ^a	10	,363
Rapport de vraisemblance	13,318	10	,206
Association linéaire par linéaire	,445	1	,505
Nombre d'observations valides	116		

Niveau de formation * Age

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	17,588 ^a	10	,062
Rapport de vraisemblance	22,392	10	,013
Association linéaire par linéaire	,941	1	,332
Nombre d'observations valides	116		

Niveau de formation * Age du dirigeant

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	28,234 ^a	20	,104
Rapport de vraisemblance	31,847	20	,045
Association linéaire par linéaire	3,781	1	,052
Nombre d'observations valides	116		

pcp.but * Taille

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	2,265 ^a	6	,894
Rapport de vraisemblance	2,696	6	,846
Association linéaire par linéaire	,188	1	,665
Nombre d'observations valides	116		

pcp.but * Age

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	7,550 ^a	6	,273
Rapport de vraisemblance	6,525	6	,367
Association linéaire par linéaire	,320	1	,571
Nombre d'observations valides	116		

pcp.but * Age Dirigeant

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	8,574 ^a	12	,739
Rapport de vraisemblance	8,495	12	,745
Association linéaire par linéaire	2,604	1	,107
Nombre d'observations valides	116		

Taille * Age

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	6,932 ^a	4	,140
Rapport de vraisemblance	7,226	4	,124
Association linéaire par linéaire	4,456	1	,035
Nombre d'observations valides	116		

Taille * Age Dirigeant

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	14,512 ^a	8	,069
Rapport de vraisemblance	14,747	8	,064
Association linéaire par linéaire	2,669	1	,102
Nombre d'observations valides	116		

Age* Age Dirigeant

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	13,011 ^a	8	,111
Rapport de vraisemblance	14,198	8	,077
Association linéaire par linéaire	5,069	1	,024
Nombre d'observations valides	116		

Annexe 12

Le Logit binaire selon les trois modèles

1.Modèle 1 :

Codage de variables dépendantes

Valeur d'origine	Valeur interne
Entreprise n'ayant pas de système budgétaire	0
Entreprise ayant un système budgétaire	1

Tableau de classement^{a,b}

Observations			Prévisions		
			p.budgt		Pourcentage correct
			Entreprise n'ayant pas de système budgétaire	Entreprise ayant un système budgétaire	
Etape 0	p.budgt	Entreprise n'ayant pas de système budgétaire	0	36	,0
		Entreprise ayant un système budgétaire	0	80	100,0
Pourcentage global					69,0

Variables dans l'équation

	A	E.S.	Wald	ddl	Sig.	Exp(B)
Etape 0 Constante	,799	,201	15,830	1	,000	2,222

Variables hors de l'équation

Annexes

			Score	ddl	Sig.
Etape 0	Variables	structur(1)	,016	1	,901
		activité	16,868	8	,032
		activité(1)	6,689	1	,010
		activité(2)	,597	1	,440
		activité(3)	,316	1	,574
		activité(4)	,610	1	,435
		activité(5)	2,373	1	,123
		activité(6)	1,058	1	,304
		activité(7)	3,753	1	,053
		activité(8)	1,827	1	,176
		nv.f.dg	27,282	5	,000
		nv.f.dg(1)	,161	1	,688
		nv.f.dg(2)	13,482	1	,000
		nv.f.dg(3)	,161	1	,688
		nv.f.dg(4)	4,290	1	,038
		nv.f.dg(5)	19,423	1	,000
		exp.dgt	1,391	2	,499
		exp.dgt(1)	,411	1	,521
		exp.dgt(2)	1,158	1	,282
		pcp.but	3,506	3	,320
		pcp.but(1)	2,994	1	,084
pcp.but(2)	1,375	1	,241		
pcp.but(3)	,454	1	,500		
Statistiques globales			42,617	19	,001

Block 1 : Méthode = Entrée

Tests de spécification du modèle

		Khi-Chi-deux	ddl	Sig.
Etape 1	Etape	50,306	19	,000
	Bloc	50,306	19	,000
	Modèle	50,306	19	,000

Récapitulatif des modèles

Annexes

Etape	-2log- vraisemblance	R-deux de Cox & Snell	R-deux de Nagelkerke
1	93,390 ^a	,352	,495

Tableau de classement

Observations	Prévisions			
	p.budgt		Pourcentage correct	
	Entreprise n'ayant pas de système budgétaire	Entreprise ayant un système budgétaire		
Etape 1 p.budgt	Entreprise n'ayant pas de système budgétaire	24	12	66,7
	Entreprise ayant un système budgétaire	10	70	87,5
Pourcentage global				81,0

Variables dans l'équation

	A	E.S.	Wald	ddl	Sig.	Exp(B)
Etape 1 ^a structur(1)	,043	,564	,006	1	,940	1,044
activité			11,414	8	,179	
activité(1)	2,183	1,090	4,010	1	,045	8,875
activité(2)	,691	,897	,594	1	,441	1,997
activité(3)	2,074	1,066	3,784	1	,052	7,954
activité(4)	2,478	1,452	2,914	1	,088	11,920
activité(5)	1,102	1,139	,935	1	,334	3,009
activité(6)	2,225	1,004	4,912	1	,027	9,256
activité(7)	-,052	1,182	,002	1	,965	,949
activité(8)	-1,346	1,784	,569	1	,451	,260
nv.f.dg			18,414	5	,002	
nv.f.dg(1)	-,458	1,117	,168	1	,681	,632
nv.f.dg(2)	-2,135	,910	5,500	1	,019	,118
nv.f.dg(3)	-1,047	1,073	,952	1	,329	,351
nv.f.dg(4)	-2,024	1,112	3,314	1	,069	,132
nv.f.dg(5)	1,769	,974	3,299	1	,069	5,867
exp.dgt			1,804	2	,406	
exp.dgt(1)	-1,331	1,034	1,657	1	,198	,264
exp.dgt(2)	,057	,768	,005	1	,941	1,058

Annexes

pcp.but			2,141	3	,544	
pcp.but(1)	-,935	,639	2,141	1	,143	,393
pcp.but(2)	-,629	,944	,444	1	,505	,533
pcp.but(3)	20,823	40192,970	,000	1	1,000	1,105E9
Constante	,692	1,074	,415	1	,519	1,998

a. Variable(s) entrées à l'étape 1 : structur, activité, nv.f.dg, exp.dgt, pcp.but.

2.Modèle 2 :

Bloc 0 : bloc de départ

Tableau de classement^{a,b}

Observations				Prévisions		
				p.budgt		Pourcentage correct
				Entreprise n'ayant pas de système budgétaire	Entreprise ayant un système budgétaire	
Etape 0	p.budgt	Entreprise n'ayant pas de système budgétaire	0	36	,0	
		Entreprise ayant un système budgétaire	0	80	100,0	
Pourcentage global					69,0	

Variables dans l'équation

		A	E.S.	Wald	ddl	Sig.	Exp(B)
Etape 0	Constante	,799	,201	15,830	1	,000	2,222

Variables hors de l'équation

			Score	ddl	Sig.
Etape 0	Variables	structur(1)	,016	1	,901
		pcp.but	3,506	3	,320
		pcp.but(1)	2,994	1	,084
		pcp.but(2)	1,375	1	,241
		pcp.but(3)	,454	1	,500
		typ.f.dg	11,398	2	,003
		typ.f.dg(1)	6,350	1	,012

Annexes

typ.f.dg(2)	,859	1	,354
AgeQuali	,967	2	,616
AgeQuali(1)	,875	1	,349
AgeQuali(2)	,005	1	,945
AgeDgtQuali	2,956	4	,565
AgeDgtQuali(1)	1,675	1	,196
AgeDgtQuali(2)	,008	1	,930
AgeDgtQuali(3)	,115	1	,735
AgeDgtQuali(4)	1,675	1	,196
Statistiques globales	19,416	12	,079

Block 1 : Méthode = Entrée

Tests de spécification du modèle

		Khi-Chi-deux	ddl	Sig.
Etape 1	Etape	20,606	12	,056
	Bloc	20,606	12	,056
	Modèle	20,606	12	,056

Récapitulatif des modèles

Etape	-2log- vraisemblance	R-deux de Cox & Snell	R-deux de Nagelkerke
1	123,090 ^a	,163	,229

Tableau de classement^a

			Prévisions		
			p.budgt		Pourcentage correct
Observations			Entreprise n'ayant pas de système budgétaire	Entreprise ayant un système budgétaire	
Etape 1	p.budgt	Entreprise n'ayant pas de système budgétaire	12	24		33,3
		Entreprise ayant un système budgétaire	13	67	83,8
Pourcentage global					68,1

Variables dans l'équation

		A	E.S.	Wald	ddl	Sig.	Exp(B)
Etape 1 ^a	structur(1)	,209	,460	,207	1	,649	1,233
	pcp.but			5,164	3	,160	
	pcp.but(1)	-1,077	,538	4,010	1	,045	,341
	pcp.but(2)	,015	,732	,000	1	,984	1,015
	pcp.but(3)	20,479	40192,970	,000	1	1,000	7,831E8
	typ.f.dg			10,981	2	,004	
	typ.f.dg(1)	1,825	,575	10,075	1	,002	6,204
	typ.f.dg(2)	1,106	,568	3,787	1	,052	3,022
	AgeQuali			,631	2	,730	
	AgeQuali(1)	,296	,646	,210	1	,647	1,344
	AgeQuali(2)	-,303	,614	,243	1	,622	,739
	AgeDgtQuali			2,230	4	,693	
	AgeDgtQuali(1)	,945	1,244	,577	1	,447	2,573
	AgeDgtQuali(2)	,052	1,037	,003	1	,960	1,053
	AgeDgtQuali(3)	,526	1,012	,270	1	,603	1,692
	AgeDgtQuali(4)	-,172	1,056	,027	1	,870	,842
	Constante	,167	1,008	,027	1	,868	1,182

a. Variable(s) entrées à l'étape 1 : structur, pcp.but, typ.f.dg, AgeQuali, AgeDgtQuali.

3.Modèle 3 :

Bloc 0 : bloc de départ

Tableau de classement^{a,b}

Observations	Prévisions	
	p.budgt	Pourcentage

Annexes

			Entreprise n'ayant pas de système budgétaire	Entreprise ayant un système budgétaire	correct
Etape 0	p.budgt	Entreprise n'ayant pas de système budgétaire	0	36	,0
		Entreprise ayant un système budgétaire	0	80	100,0
Pourcentage global					69,0

Variables dans l'équation

		A	E.S.	Wald	ddl	Sig.	Exp(B)
Etape 0	Constante	,799	,201	15,830	1	,000	2,222

Variables hors de l'équation

			Score	ddl	Sig.
Etape 0	Variables	structur(1)	,016	1	,901
		pcp.but	3,506	3	,320
		pcp.but(1)	2,994	1	,084
		pcp.but(2)	1,375	1	,241
		pcp.but(3)	,454	1	,500
		environ	35,894	4	,000
		environ(1)	20,346	1	,000
		environ(2)	6,485	1	,011
		environ(3)	3,560	1	,059
		environ(4)	8,531	1	,003
		TailleQuali	,783	2	,676
		TailleQuali(1)	,077	1	,782
		TailleQuali(2)	,737	1	,391
		Statistiques globales			40,003	10	,000

Block 1 : Méthode = Entrée

Tests de spécification du modèle

		Khi-Chi-deux	ddl	Sig.
Etape 1	Etape	45,702	10	,000
	Bloc	45,702	10	,000
	Modèle	45,702	10	,000

Annexes

Récapitulatif des modèles

Etape	-2log- vraisemblance	R-deux de Cox & Snell	R-deux de Nagelkerke
1	97,994 ^a	,326	,458

Tableau de classement^a

Observations	Prévisions			
	p.budgt		Pourcentage correct	
	Entreprise n'ayant pas de système budgétaire	Entreprise ayant un système budgétaire		
Etape 1 p.budgt	Entreprise n'ayant pas de système budgétaire	24	12	66,7
	Entreprise ayant un système budgétaire	10	70	87,5
	Pourcentage global			81,0

Variables dans l'équation

	A	E.S.	Wald	ddl	Sig.	Exp(B)
Etape 1 ^a structur(1)	-,389	,522	,554	1	,457	,678
pcp.but			4,642	3	,200	
pcp.but(1)	-1,123	,589	3,633	1	,057	,325
pcp.but(2)	,065	,794	,007	1	,935	1,067
pcp.but(3)	19,171	40192,970	,000	1	1,000	2,118E8
environ			23,109	4	,000	
environ(1)	-22,056	11246,854	,000	1	,998	,000
environ(2)	-21,509	11246,854	,000	1	,998	,000
environ(3)	-19,527	11246,854	,000	1	,999	,000
environ(4)	-18,561	11246,854	,000	1	,999	,000
TailleQuali			,512	2	,774	
TailleQuali(1)	,239	,609	,154	1	,695	1,270
TailleQuali(2)	,547	,765	,511	1	,474	1,728
Constante	21,709	11246,854	,000	1	,998	2,680E9

a. Variable(s) entrées à l'étape 1 : structur, pcp.but, environ, TailleQuali.

Annexe 13

Le Logit binaire avec la variable « profils des dirigeants »

Récapitulatif de traitement des observations

Observations non pondérées ^a		N	Pourcentage
Observations sélectionnées	Inclus dans l'analyse	116	100,0
	Observations manquantes	0	,0
	Total	116	100,0
Observations exclues		0	,0
Total		116	100,0

a. Si la pondération est activée, reportez-vous au tableau de classement pour connaître le nombre total d'observations.

Codage de variables dépendantes

Valeur d'origine	Valeur interne
Entreprise n'ayant pas de système budgétaire	0
Entreprise ayant un système budgétaire	1

Bloc 0 : bloc de départ

Tableau de classement^{a,b}

Observations			Prévisions		
			p.budgt		Pourcentage correct
			Entreprise n'ayant pas de système budgétaire	Entreprise ayant un système budgétaire	
Etape 0	p.budgt	Entreprise n'ayant pas de système budgétaire	0	36	,0
		Entreprise ayant un système budgétaire	0	80	100,0
Pourcentage global					69,0

Tableau de classement^{a,b}

Observations			Prévisions		
			p.budgt		Pourcentage correct
			Entreprise n'ayant pas de système budgétaire	Entreprise ayant un système budgétaire	
Etape 0	p.budgt	Entreprise n'ayant pas de système budgétaire	0	36	,0
		Entreprise ayant un système budgétaire	0	80	100,0
		Pourcentage global			69,0

a. La constante est incluse dans le modèle.

b. La valeur de césure est ,500

Variables dans l'équation

		A	E.S.	Wald	ddl	Sig.	Exp(B)
Etape 0	Constante	,799	,201	15,830	1	,000	2,222

Variables hors de l'équation

			Score	ddl	Sig.
Etape 0	Variables	environ	35,894	4	,000
		environ(1)	20,346	1	,000
		environ(2)	6,485	1	,011
		environ(3)	3,560	1	,059
		environ(4)	8,531	1	,003
		TailleQuali	,783	2	,676
		TailleQuali(1)	,077	1	,782
		TailleQuali(2)	,737	1	,391
		structur(1)	,016	1	,901
		AgeQuali	,967	2	,616
		AgeQuali(1)	,875	1	,349
		AgeQuali(2)	,005	1	,945
		TypologieDGT	11,100	2	,004
		TypologieDGT(1)	10,260	1	,001
		TypologieDGT(2)	7,621	1	,006

Variables hors de l'équation

			Score	ddl	Sig.		
Etape 0	Variables	environ	35,894	4	,000		
		environ(1)	20,346	1	,000		
		environ(2)	6,485	1	,011		
		environ(3)	3,560	1	,059		
		environ(4)	8,531	1	,003		
		TailleQuali	,783	2	,676		
		TailleQuali(1)	,077	1	,782		
		TailleQuali(2)	,737	1	,391		
		structur(1)	,016	1	,901		
		AgeQuali	,967	2	,616		
		AgeQuali(1)	,875	1	,349		
		AgeQuali(2)	,005	1	,945		
		TypologieDGT	11,100	2	,004		
		TypologieDGT(1)	10,260	1	,001		
		TypologieDGT(2)	7,621	1	,006		
		Statistiques globales			41,778	11	,000

Block 1 : Méthode = Entrée

Tests de spécification du modèle

		Khi-Chi-deux	ddl	Sig.
Etape 1	Etape	47,314	11	,000
	Bloc	47,314	11	,000
	Modèle	47,314	11	,000

Récapitulatif des modèles

Etape	-2log- vraisemblance	R-deux de Cox & Snell	R-deux de Nagelkerke
1	96,381	,335	,472

Tableau de classement^a

Observations				Prévisions		
				p.budgt		Pourcentage correct
				Entreprise n'ayant pas de système budgétaire	Entreprise ayant un système budgétaire	
Etape 1	p.budgt	Entreprise n'ayant pas de système budgétaire	24	12	66,7	
		Entreprise ayant un système budgétaire	10	70	87,5	
Pourcentage global					81,0	

a. La valeur de césure est ,50

Variables dans l'équation

		A	E.S.	Wald	ddl	Sig.	Exp(B)
Etape 1 ^a	environ			20,025	4	,000	
	environ(1)	-21,897	11478,736	,000	1	,998	,000
	environ(2)	-21,414	11478,736	,000	1	,999	,000
	environ(3)	-19,649	11478,736	,000	1	,999	,000
	environ(4)	-18,449	11478,736	,000	1	,999	,000
	TailleQuali			,527	2	,768	
	TailleQuali(1)	,431	,653	,435	1	,510	1,538
	TailleQuali(2)	,449	,771	,339	1	,560	1,567
	structur(1)	-,179	,538	,110	1	,740	,836
	AgeQuali			1,235	2	,539	
	AgeQuali(1)	,410	,706	,337	1	,562	1,507
	AgeQuali(2)	-,586	,760	,593	1	,441	,557
	TypologieDGT			5,053	2	,080	
	TypologieDGT(1)	-,070	,727	,009	1	,923	,932
	TypologieDGT(2)	1,184	,754	2,471	1	,016	3,269
	Constante	20,496	11478,736	,000	1	,999	7,969E8

a. Variable(s) entrées à l'étape 1 : environ, TailleQuali, structur, AgeQuali, TypologieDGT.

Annexe 14

Le logit ordonné selon les trois modèles

1.Modèle 1 :**Informations sur le modèle**

Variable dépendante	Classe d'affectation (nuées dynamiques)
Distribution de probabilité	Ordonné
Fonction de lien	Logit cumulé

a. La procédure applique la fonction de lien cumulé aux valeurs de variables dépendantes dans ordre ascendant.

Récapitulatif de traitement des observations

	N	Pourcentage
Inclus	116	100,0%
Exclus	0	,0%
Total	116	100,0%

Qualité d'ajustement^b

	Valeur	ddl	Valeur/ddl
Déviance	227,451	278	,818
Déviance mise à l'échelle	227,451	278	
Khi-deux de Pearson	302,179	278	1,087
Khi-deux de Pearson mis à l'échelle	302,179	278	
Log-vraisemblance ^a	-121,010		
Critère d'information d'Akaike (AIC)	286,021		
AIC corrigé d'échantillon fini (AICC)	296,903		
Critère d'information Bayésien (BIC)	346,600		
AIC cohérent (CAIC)	368,600		

Variable dépendante : Classe d'affectation (nuées dynamiques)

Modèle : (Seuil), structur, activité, exp.dgt, nv.f.dg, pcp.but

Qualité d'ajustement^b

	Valeur	ddl	Valeur/ddl
Déviante	227,451	278	,818
Déviante mise à l'échelle	227,451	278	
Khi-deux de Pearson	302,179	278	1,087
Khi-deux de Pearson mis à l'échelle	302,179	278	
Log-vraisemblance ^a	-121,010		
Critère d'information d'Akaike (AIC)	286,021		
AIC corrigé d'échantillon fini (AICC)	296,903		
Critère d'information Bayésien (BIC)	346,600		
AIC cohérent (CAIC)	368,600		

Variable dépendante : Classe d'affectation (nuées dynamiques)

Modèle : (Seuil), structur, activité, exp.dgt, nv.f.dg, pcp.but

a. La fonction de log-vraisemblance complète est affichée et utilisée dans le calcul des critères d'information.

b. Les critères d'information sont de type "valeur faible préférée".

Test composite^a

Khi-deux du rapport de vraisemblance	ddl	Sig.
56,635	19	,000

Tests des effets de modèle

Source	Type III		
	Khi-deux de Wald	ddl	Sig.
structur	,612	1	,434
activité	11,780	8	,161
exp.dgt	3,651	2	,161
nv.f.dg	30,833	5	,000
pcp.but	2,666	3	,446

Paramètre	B	Erreur standard	Khi-deux de		
			Wald	ddl	Sig.
Seuil [TAXINOMIESB=1]	-1,131	,8613	1,724	1	,189
[TAXINOMIESB=2]	-,044	,8521	,003	1	,959
[TAXINOMIESB=3]	1,624	,8549	3,608	1	,057
[structur=1,00]	,312	,3981	,612	1	,434
[structur=2,00]	0 ^a	.	.	.	.
[activité=1,00]	,842	,6591	1,630	1	,202
[activité=2,00]	,387	,6984	,308	1	,579
[activité=3,00]	1,763	,7793	5,119	1	,024
[activité=4,00]	1,382	1,0183	1,841	1	,175
[activité=5,00]	-,257	,9769	,069	1	,793
[activité=6,00]	1,045	,6804	2,361	1	,124
[activité=7,00]	-,566	1,1251	,253	1	,615
[activité=8,00]	-1,566	1,3456	1,355	1	,244
[activité=9,00]	0 ^a	.	.	.	.
[exp.dgt=1,00]	-1,064	,6877	2,395	1	,122
[exp.dgt=2,00]	,338	,4806	,494	1	,482
[exp.dgt=3,00]	0 ^a	.	.	.	.
[nv.f.dg=1,00]	-,664	,8752	,576	1	,448
[nv.f.dg=2,00]	-2,557	,7264	12,390	1	,000
[nv.f.dg=3,00]	-1,059	,8377	1,598	1	,206
[nv.f.dg=4,00]	-1,813	,8761	4,282	1	,039
[nv.f.dg=5,00]	,806	,6035	1,782	1	,182
[nv.f.dg=6,00]	0 ^a	.	.	.	.
[pcp.but=1,00]	-,170	,4326	,155	1	,694
[pcp.but=2,00]	-,883	,5543	2,535	1	,111
[pcp.but=3,00]	-,228	1,6767	,018	1	,892
[pcp.but=4,00]	0 ^a	.	.	.	.
(Échelle)	1 ^b	.	.	.	.

2. Modèle 2 :

Informations sur le modèle

Variable dépendante	Classe d'affectation (nuées dynamiques)
Distribution de probabilité	Ordonné
Fonction de lien	Logit cumulé

Informations sur le modèle

Variable dépendante	Classe d'affectation (nuées dynamiques)
Distribution de probabilité	Ordonné
Fonction de lien	Logit cumulé

a. La procédure applique la fonction de lien cumulé aux valeurs de variables dépendantes dans ordre ascendant.

Récapitulatif de traitement des observations

	N	Pourcentage
Inclus	116	100,0%
Exclus	0	,0%
Total	116	100,0%

Qualité d'ajustement^b

	Valeur	ddl	Valeur/ddl
Déviance	210,956	222	,950
Déviance mise à l'échelle	210,956	222	
Khi-deux de Pearson	228,125	222	1,028
Khi-deux de Pearson mis à l'échelle	228,125	222	
Log-vraisemblance ^a	-122,326		
Critère d'information d'Akaike (AIC)	274,653		
AIC corrigé d'échantillon fini (AICC)	279,453		
Critère d'information Bayésien (BIC)	315,957		
AIC cohérent (CAIC)	330,957		

Variable dépendante : Classe d'affectation (nuées dynamiques)

Modèle : (Seuil), structur, pcp.but, typ.f.dg, AgeDgt, AgeQuali

Qualité d'ajustement^b

	Valeur	ddl	Valeur/ddl
Déviante	210,956	222	,950
Déviante mise à l'échelle	210,956	222	
Khi-deux de Pearson	228,125	222	1,028
Khi-deux de Pearson mis à l'échelle	228,125	222	
Log-vraisemblance ^a	-122,326		
Critère d'information d'Akaike (AIC)	274,653		
AIC corrigé d'échantillon fini (AICC)	279,453		
Critère d'information Bayésien (BIC)	315,957		
AIC cohérent (CAIC)	330,957		

Variable dépendante : Classe d'affectation (nuées dynamiques)

Modèle : (Seuil), structur, pcp.but, typ.f.dg, AgeDgt, AgeQuali

a. La fonction de log-vraisemblance complète est affichée et utilisée dans le calcul des critères d'information.

b. Les critères d'information sont de type "valeur faible préférée".

Test composite^a

Khi-deux du rapport de vraisemblance	ddl	Sig.
27,897	12	,006

Tests des effets de modèle

Source	Type III		
	Khi-deux de Wald	ddl	Sig.
structur	1,910	1	,167
pcp.but	2,139	3	,544
typ.f.dg	16,578	2	,000
AgeDgt	15,702	2	,023
AgeQuali	1,146	2	,564

Paramètre	B	Erreur standard	Test d'hypothèse		
			Khi-deux de Wald	ddl	Sig.
Seuil [TAXINOMIESB=1]	,403	,8000	,253	1	,615
[TAXINOMIESB=2]	1,236	,8127	2,312	1	,128
[TAXINOMIESB=3]	2,633	,8465	9,678	1	,002
[structur=1,00]	,523	,3782	1,910	1	,167
[structur=2,00]	0 ^a	.	.	.	.
[pcp.but=1,00]	-,617	,4221	2,138	1	,144
[pcp.but=2,00]	-,346	,5019	,475	1	,491
[pcp.but=3,00]	-,398	1,5783	,064	1	,801
[pcp.but=4,00]	0 ^a	.	.	.	.
[typ.f.dg=1,00]	1,819	,4613	15,552	1	,000
[typ.f.dg=2,00]	1,275	,4706	7,343	1	,007
[typ.f.dg=3,00]	0 ^a	.	.	.	.
[AgeDgt=1,00]	,913	,9158	5,994	1	,019
[AgeDgt=2,00]	,577	,8296	4,483	1	,087
[AgeDgt=3,00]	,989	,8006	1,525	1	,217
[AgeDgt=4,00]	-,177	,8410	,044	1	,833
[AgeDgt=5,00]	0 ^a	.	.	.	.
[AgeQuali=1,00]	,118	,4974	,056	1	,813
[AgeQuali=2,00]	-,454	,4908	,855	1	,355
[AgeQuali=3,00]	0 ^a	.	.	.	.
(Échelle)	1 ^b	.	.	.	.

3. Modèle 3 :

Informations sur le modèle

Variable dépendante	Classe d'affectation (nuées dynamiques)
Distribution de probabilité	Ordonné
Fonction de lien	Logit cumulé

a. La procédure applique la fonction de lien cumulé aux valeurs de variables dépendantes dans ordre ascendant.

Récapitulatif de traitement des observations

	N	Pourcentage
Inclus	116	100,0%
Exclus	0	,0%
Total	116	100,0%

Qualité d'ajustement^b

	Valeur	ddl	Valeur/ddl
Déviance	83,124	77	1,080
Déviance mise à l'échelle	83,124	77	
Khi-deux de Pearson	76,485	77	,993
Khi-deux de Pearson mis à l'échelle	76,485	77	
Log-vraisemblance ^a	-75,556		
Critère d'information d'Akaike (AIC)	171,111		
AIC corrigé d'échantillon fini (AICC)	173,206		
Critère d'information Bayésien (BIC)	198,647		
AIC cohérent (CAIC)	208,647		

Variable dépendante : Classe d'affectation (nuées dynamiques)

Modèle : (Seuil), structur, environ, TailleQuali

a. La fonction de log-vraisemblance complète est affichée et utilisée dans le calcul des critères d'information.

b. Les critères d'information sont de type "valeur faible préférée".

Test composite^a

Khi-deux du rapport de vraisemblance	ddl	Sig.
34,982	7	,000

Tests des effets de modèle

Source	Type III		
	Khi-deux de Wald	ddl	Sig.
structur	,146	1	,702
environ	29,424	4	,000
TailleQuali	,241	2	,886

Paramètre	B	Erreur standard	Test d'hypothèse		
			Khi-deux de Wald	ddl	Sig.
Seuil [TAXINOMIESB=1]	-1,925	,6372	9,127	1	,003
[TAXINOMIESB=2]	-1,010	,6087	2,755	1	,097
[TAXINOMIESB=3]	,381	,5998	,404	1	,525
[structur=1,00]	,134	,3514	,146	1	,702
[structur=2,00]	0 ^a	.	.	.	.
[environ=1,00]	-2,563	,6676	14,743	1	,000
[environ=2,00]	-1,991	,6725	8,763	1	,003
[environ=3,00]	-,483	,5728	,710	1	,400
[environ=4,00]	,203	,5966	,116	1	,733
[environ=5,00]	0 ^a	.	.	.	.
[TailleQuali=1,00]	-,153	,4224	,132	1	,716
[TailleQuali=2,00]	,042	,5034	,007	1	,933
[TailleQuali=3,00]	0 ^a	.	.	.	.
(Échelle)	1 ^b	.	.	.	.

Annexe 15 : Test de colinéarité

Variables introduites/supprimées^b

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	TypologieDGT, AgeQuali, structur, TailleQuali, environ	.	Entrée

a. Toutes variables requises saisies.

b. Variable dépendante : Classe d'affectation pour analyse 1

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,517 ^a	,267	,234	1,055

a. Valeurs prédites : (constantes), TypologieDGT, AgeQuali, structur, TailleQuali, environ

ANOVA^b

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	44,564	5	8,913	8,008	,000 ^a
	Résidu	122,427	110	1,113		
	Total	166,991	115			

a. Valeurs prédites : (constantes), TypologieDGT, AgeQuali, structur, TailleQuali, environ

b. Variable dépendante : Classe d'affectation pour analyse 1

Annexes

Modèle		Coefficients non standardisés		t	Sig.	Statistiques de colinéarité	
		A	Erreur standard			Tolérance	VIF
1	(Constante)	1,002	,532	1,882	,062		
	structur	-,042	,203	-,208	,835	,936	1,068
	environ	,434	,080	5,401	,000	,904	1,106
	TailleQuali	,128	,118	1,079	,283	,936	1,068
	AgeQuali	-,081	,130	-,629	,531	,917	1,090
	TypologieDGT	,168	,141	1,185	,239	,882	1,134

Modèle	Dimension	Valeur propre	Proportions de la variance					
			(Constante)	structur	environ	TailleQuali	AgeQuali	TypologieDGT
1	1	5,438	,00	,00	,00	,01	,00	,00
	2	,210	,00	,00	,15	,42	,02	,14
	3	,157	,00	,18	,40	,22	,05	,01
	4	,095	,00	,02	,31	,22	,16	,62
	5	,073	,00	,60	,04	,04	,54	,09
	6	,027	1,00	,20	,10	,09	,22	,14

Annexe 16

Le Logit ordonné avec la variable « profils des dirigeants »

Informations sur le modèle

Variable dépendante	Classe d'affectation (nuées dynamiques)
Distribution de probabilité	Ordonné
Fonction de lien	Logit cumulé

a. La procédure applique la fonction de lien cumulé aux valeurs de variables dépendantes dans ordre ascendant.

Récapitulatif de traitement des observations

	N	Pourcentage
Inclus	116	100,0%
Exclus	0	,0%
Total	116	100,0%

Qualité d'ajustement^b

	Valeur	ddl	Valeur/ddl
Déviance	202,305	220	,920
Déviance mise à l'échelle	202,305	220	
Khi-deux de Pearson	269,146	220	1,223
Khi-deux de Pearson mis à l'échelle	269,146	220	
Log-vraisemblance ^a	-115,879		
Critère d'information d'Akaike (AIC)	259,757		
AIC corrigé d'échantillon fini (AICC)	263,916		
Critère d'information Bayésien (BIC)	298,307		
AIC cohérent (CAIC)	312,307		

Variable dépendante : Classe d'affectation (nuées dynamiques)

Modèle : (Seuil), structur, environ, TailleQuali, TypologieDGT, AgeQuali

Qualité d'ajustement^b

	Valeur	ddl	Valeur/ddl
Déviance	202,305	220	,920
Déviance mise à l'échelle	202,305	220	
Khi-deux de Pearson	269,146	220	1,223
Khi-deux de Pearson mis à l'échelle	269,146	220	
Log-vraisemblance ^a	-115,879		
Critère d'information d'Akaike (AIC)	259,757		
AIC corrigé d'échantillon fini (AICC)	263,916		
Critère d'information Bayésien (BIC)	298,307		
AIC cohérent (CAIC)	312,307		

Variable dépendante : Classe d'affectation (nuées dynamiques)

Modèle : (Seuil), structur, environ, TailleQuali, TypologieDGT, AgeQuali

a. La fonction de log-vraisemblance complète est affichée et utilisée dans le calcul des critères d'information.

b. Les critères d'information sont de type "valeur faible préférée".

Test composite^a

Khi-deux du rapport de vraisemblance	ddl	Sig.
48,877	11	,000

Tests des effets de modèle

Source	Type III		
	Khi-deux de Wald	ddl	Sig.
structur	,330	1	,566
environ	24,570	4	,000
TailleQuali	,177	2	,915
TypologieDGT	11,795	2	,003
AgeQuali	2,151	2	,341

Tests des effets de modèle

Source	Type III		
	Khi-deux de Wald	ddl	Sig.
structur	,330	1	,566
environ	24,570	4	,000
TailleQuali	,177	2	,915
TypologieDGT	11,795	2	,003
AgeQuali	2,151	2	,341

Paramètre	B	Erreur standard	Test d'hypothèse		
			Khi-deux de Wald	ddl	Sig.
Seuil [TAXINOMIESB=1]	-1,418	,7484	3,589	1	,058
[TAXINOMIESB=2]	-,405	,7307	,307	1	,580
[TAXINOMIESB=3]	1,121	,7391	2,298	1	,130
[structur=1,00]	,220	,3835	,330	1	,566
[structur=2,00]	0 ^a	.	.	.	.
[environ=1,00]	-2,264	,7406	9,347	1	,002
[environ=2,00]	-1,873	,7317	6,554	1	,010
[environ=3,00]	-,471	,6033	,610	1	,435
[environ=4,00]	,454	,6417	,501	1	,479
[environ=5,00]	0 ^a	.	.	.	.
[TailleQuali=1,00]	,086	,4623	,035	1	,852
[TailleQuali=2,00]	,218	,5194	,176	1	,675
[TailleQuali=3,00]	0 ^a	.	.	.	.
[TypologieDGT=1]	2,470	,5514	,727	1	,004
[TypologieDGT=2]	1,042	,5016	4,315	1	,038
[TypologieDGT=3]	0 ^a	.	.	.	.
[AgeQuali=1,00]	,385	,5293	,529	1	,467
[AgeQuali=2,00]	-,491	,4850	1,026	1	,311
[AgeQuali=3,00]	0 ^a	.	.	.	.
(Échelle)	1 ^b	.	.	.	.

Informations sur le modèle

Variable dépendante	Classe d'affectation (nuées dynamiques)
Distribution de probabilité	Ordonné
Fonction de lien	Logit cumulé

a. La procédure applique la fonction de lien cumulé aux valeurs de variables dépendantes dans ordre ascendant.

Récapitulatif de traitement des observations

	N	Pourcentage
Inclus	116	100,0%
Exclus	0	,0%
Total	116	100,0%

Qualité d'ajustement^b

	Valeur	ddl	Valeur/ddl
Déviante	150,930	169	,893
Déviante mise à l'échelle	150,930	169	
Khi-deux de Pearson	179,587	169	1,063
Khi-deux de Pearson mis à l'échelle	179,587	169	
Log-vraisemblance ^a	-96,635		
Critère d'information d'Akaike (AIC)	227,271		
AIC corrigé d'échantillon fini (AICC)	233,516		
Critère d'information Bayésien (BIC)	274,082		
AIC cohérent (CAIC)	291,082		

Variable dépendante : Classe d'affectation (nuées dynamiques)

Modèle : (Seuil), activité, environ, TypologieDGT

Qualité d'ajustement^b

	Valeur	ddl	Valeur/ddl
Déviante	150,930	169	,893
Déviante mise à l'échelle	150,930	169	
Khi-deux de Pearson	179,587	169	1,063
Khi-deux de Pearson mis à l'échelle	179,587	169	
Log-vraisemblance ^a	-96,635		
Critère d'information d'Akaike (AIC)	227,271		
AIC corrigé d'échantillon fini (AICC)	233,516		
Critère d'information Bayésien (BIC)	274,082		
AIC cohérent (CAIC)	291,082		

Variable dépendante : Classe d'affectation (nuées dynamiques)

Modèle : (Seuil), activité, environ, TypologieDGT

a. La fonction de log-vraisemblance complète est affichée et utilisée dans le calcul des critères d'information.

b. Les critères d'information sont de type "valeur faible préférée".

Test composite^a

Khi-deux du rapport de vraisemblance	ddl	Sig.
65,099	14	,000

Tests des effets de modèle

Source	Type III		
	Khi-deux de Wald	ddl	Sig.
activité	17,119	8	,029
environ	28,724	4	,000
TypologieDGT	6,063	2	,048

Variable dépendante : Classe d'affectation (nuées dynamiques)

Modèle : (Seuil), activité, environ, TypologieDGT

Annexes

Paramètre	B	Erreur standard	Test d'hypothèse		
			Khi-deux de Wald	ddl	Sig.
Seuil [TAXINOMIESB=1]	-1,194	,8643	1,909	1	,167
[TAXINOMIESB=2]	-,027	,8454	,001	1	,975
[TAXINOMIESB=3]	1,678	,8560	3,843	1	,050
[activité=1,00]	1,082	,6610	2,679	1	,102
[activité=2,00]	,412	,7113	,336	1	,562
[activité=3,00]	1,290	,7328	3,100	1	,078
[activité=4,00]	,763	,9460	,650	1	,420
[activité=5,00]	-1,622	,9696	2,800	1	,194
[activité=6,00]	,066	,6956	,009	1	,924
[activité=7,00]	-1,521	1,1269	1,821	1	,177
[activité=8,00]	-,886	1,3931	,404	1	,525
[activité=9,00]	0 ^a	.	.	.	.
[environ=1,00]	-2,487	,8107	9,412	1	,002
[environ=2,00]	-1,780	,7975	4,982	1	,026
[environ=3,00]	-,165	,6158	,071	1	,789
[environ=4,00]	,966	,6958	1,926	1	,165
[environ=5,00]	0 ^a	.	.	.	.
[TypologieDGT=1]	2,170	,5879	,084	1	,073
[TypologieDGT=2]	,901	,5118	3,102	1	,078
[TypologieDGT=3]	0 ^a	.	.	.	.
(Échelle)	1 ^b	.	.	.	.

Annexe 17**Descriptif des SB présents dans l'échantillon****SB Groupe 2**

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	17,00	1	4,2	4,2	4,2
	19,00	3	12,6	12,6	16,8
	20,00	2	8,4	8,4	25,4
	21,00	4	16,8	16,8	42,2
	23,00	2	8,4	8,4	50,6
	24,00	3	12,6	12,6	63,2
	27,00	3	12,6	12,6	75,8
	28,00	2	8,4	8,4	83,2
	29,00	3	12,6	12,6	95,8
	31,00	1	4,2	4,2	100,0
Total		24	100,0	100,0	100,0

SB Groupe 3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	32,00	2	10	10	10
	35,00	2	10	10	20
	36,00	3	15	15	35
	39,00	3	15	15	50
	40,00	4	20	20	70
	41,00	2	10	10	80
	42,00	1	5	5	90
	43,00	1	5	5	95
	44,00	2	10	10	100
Total		20	100,0	100,0	100,0

SB Groupe 4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	48,00	1	2,7	2,7	2,7
	49,00	6	16,2	16,2	18,9
	50,00	5	13,5	13,5	32,4
	52,00	4	10,8	10,8	43,3
	53,00	5	13,5	13,5	56,8
	54,00	3	8,1	8,1	64,9
	55,00	3	8,1	8,1	73
	56,00	4	10,8	10,8	85,8
	57,00	4	10,8	10,8	97,3
	58,00	1	2,7	2,7	100,0
Total		36	100,0	100,0	

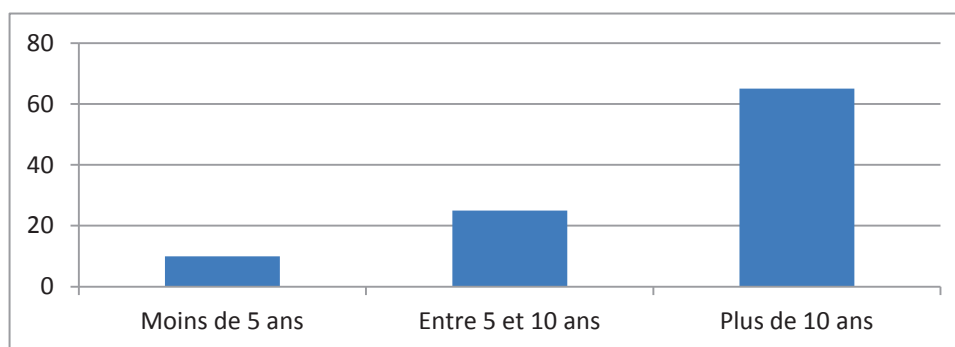
Annexe 18

Descriptif des trois profils des dirigeants de l'échantillon

Profil 1 : les jeunes gestionnaires :

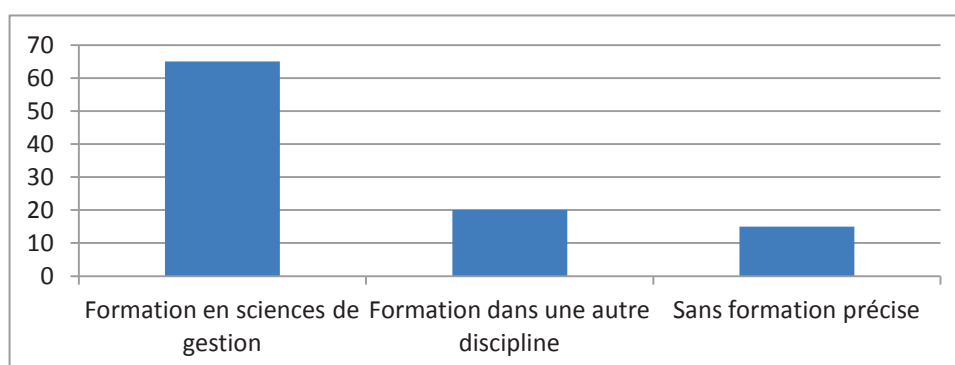
exp.dgt

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Moins de 5 ans	4	10,0	10	10
	Entre 5 et 10 ans	10	25,0	25	35
	Plus de 10 ans	26	65,0	65	100,0
Total		40	100,0		



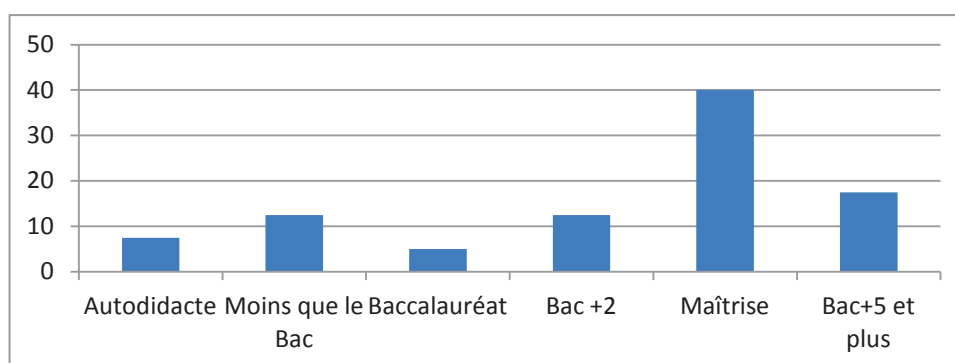
typ.f.dg

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Formation en sciences de gestion	26	65	65	65
	Formation dans une autre discipline	8	20	20	85
	Sans formation précise	6	15	15	100,0
Total		40	100,0		



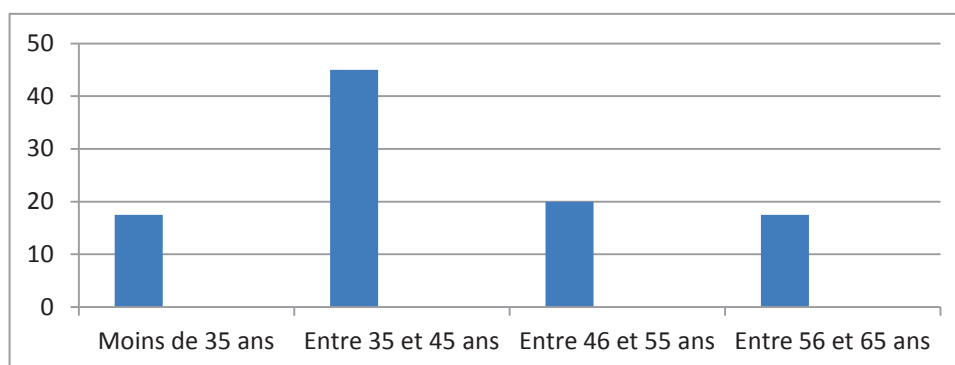
nv.f.dg

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Autodidacte	3	7,5	7,5	7,5
	Moins que le Bac	5	12,5	12,5	20
	Baccalauréat	2	5	5	25
	Bac +2	5	12,5	12,5	37,5
	Maîtrise	16	40	40	77,5
	Bac+5 et plus	9	17,5	17,5	100,0
Total		40	100,0		



Age du dirigeant

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage cumulé
Valide	Moins de 35 ans	7	17,5	17,5
	Entre 35 et 45 ans	18	45	62,5
	Entre 46 et 55 ans	8	20	82,5
	Entre 56 et 65 ans	7	17,5	100,0
Total		40	100,0	



Indiv/collec

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage cumulé
Valide	2,00	5	12,5	12,5
	3,00	6	15	27,5
	4,00	7	17,5	45
	5,00	5	12,5	57,5
	6,00	8	20	77,5
	8,00	6	15	92,5
	10,00	2	5	97,5
	11,00	1	2,5	100
Total		40	100,0	

Pouvoir

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage cumulé
Valide	4,00	1	2,5	2,5
	6,00	1	2,5	5
	9,00	2	5	10
	11,00	1	2,5	12,5
	12,00	8	20	32,5
	14,00	9	22,5	55
	15,00	3	7,5	62,5
	16,00	7	17,5	80
	18,00	6	15	95
	19,00	2	5	100,0
Total		40	100,0	

Masc/Femn

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage cumulé
Valide	4,00	2	5	5
	5,00	6	15	20
	6,00	5	12,5	32,5
	7,00	6	15	47,5
	8,00	9	22,5	70
	9,00	5	12,5	82,5
	10,00	3	7,5	90
	11,00	3	7,5	97,5
	14,00	1	2,5	100
	Total	40	100,0	

Aversion

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage cumulé
Valide	3,00	2	5	5
	9,00	1	2,5	7,5
	12,00	6	15	22,5
	13,00	5	12,5	35
	14,00	5	12,5	47,5
	16,00	3	7,5	55
	17,00	6	15	70
	18,00	12	30	100,0
	Total	40	100,0	

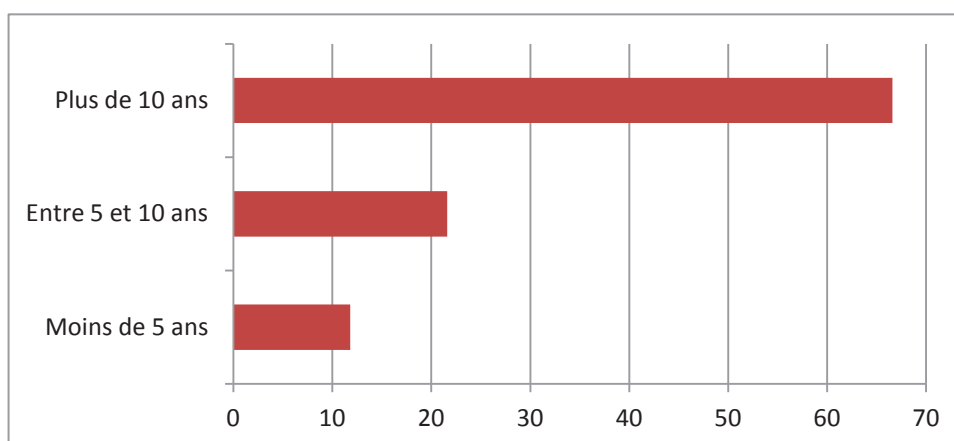
Orientation

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage cumulé
Valide	2,00	8	20	20
	3,00	7	17,5	37,5
	4,00	7	17,5	55
	6,00	10	25	80
	8,00	5	12,5	92,5
	13,00	3	7,5	100
	Total	40	100,0	

Profil 2 : les majeurs accomplis

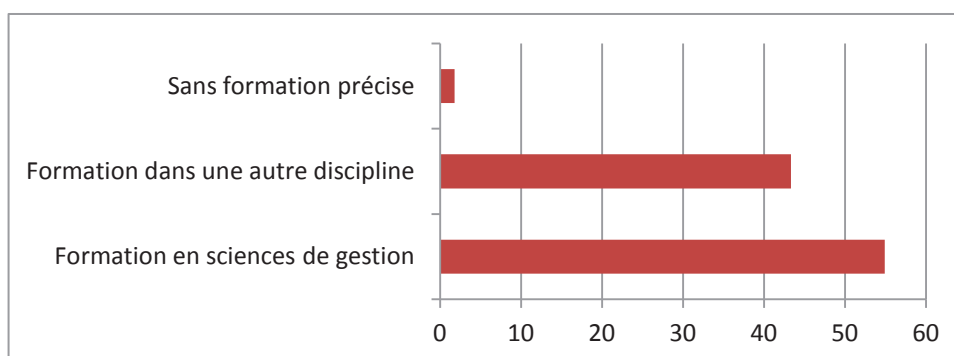
exp.dgt

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Moins de 5 ans	6	11,8	11,8	11,8
	Entre 5 et 10 ans	11	21,6	21,6	33,4
	Plus de 10 ans	34	66,6	66,6	100,0
	Total	51	100,0	100,0	



typ.f.dg

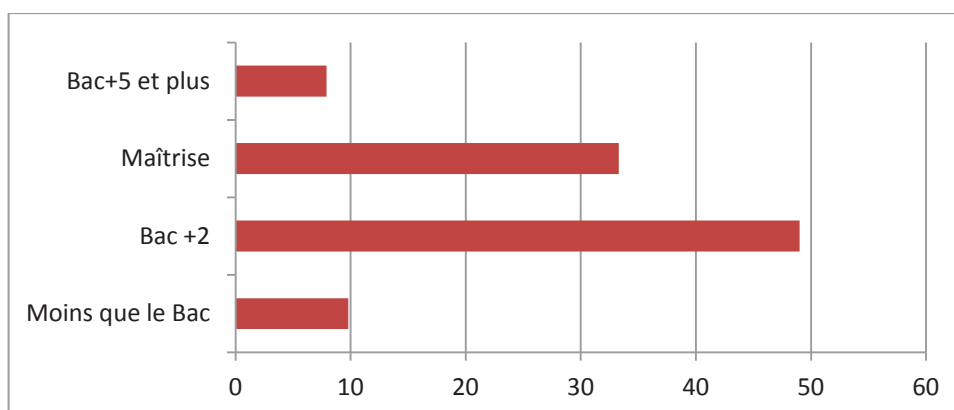
		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Formation en sciences de gestion	28	54,9	54,9	54,9
	Formation dans une autre discipline	22	43,3	43,3	98,2
	Sans formation précise	1	1,8	1,8	100,0
	Total	51	100,0	100,0	



Annexes

nv.f.dg

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Moins que le Bac	5	9,8	9,8	9,8
	Bac +2	25	49	49	58,8
	Maîtrise	17	33,3	33,3	92,1
	Bac+5 et plus	4	7,9	7,9	100,0
	Total	51	100,0	100,0	



INDIVCOLL

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	4,00	2	3,9	3,9	3,9
	5,00	3	5,9	5,9	9,8
	6,00	3	5,9	5,9	15,7
	7,00	4	7,8	7,8	23,5
	8,00	4	7,8	7,8	31,3
	9,00	2	3,9	3,9	35,2
	10,00	6	11,8	11,8	47
	11,00	7	13,7	13,7	60,7
	13,00	5	9,8	9,8	70,5
	14,00	7	13,7	13,7	84,3
	18,00	8	15,7	15,7	100,0
	Total	51	100,0	100,0	

POUVOIR

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	4,00	1	2	2	2
	6,00	1	2	2	4
	8,00	1	2	2	6
	9,00	2	3,9	3,9	9,9
	10,00	3	5,9	5,9	15,8
	11,00	1	2	2	17,8
	12,00	4	7,8	7,8	25,6
	14,00	9	17,6	17,6	43,2
	15,00	8	15,7	15,7	58,9
	16,00	7	13,7	13,7	72,6
	18,00	8	15,7	15,7	88,3
	19,00	6	11,7	11,7	100,0
Total		51	100,0	100,0	

MASCFEM

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	4,00	9	17,6	17,6	17,6
	5,00	8	15,7	15,7	33,3
	6,00	7	13,7	13,7	47
	7,00	6	11,8	11,8	58,8
	8,00	8	15,7	15,7	74,5
	9,00	6	11,8	11,8	86,1
	10,00	3	5,9	5,9	92
	11,00	1	2	2	94
	12,00	1	2	2	96
	13,00	1	2	2	98
	17,00	1	2	2	100
Total		51	100,0	100,0	

AVERSION

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	3,00	2	3,9	3,9	3,9
	4,00	3	5,9	5,9	9,8
	5,00	1	2	2	11,8
	7,00	1	2	2	13,8
	10,00	7	13,7	13,7	27,5
	12,00	11	21,6	21,6	49,1
	13,00	8	15,7	15,7	64,7
	14,00	10	19,6	19,6	84,3
	15,00	8	15,7	15,7	100,0
Total		51	100,0	100,0	

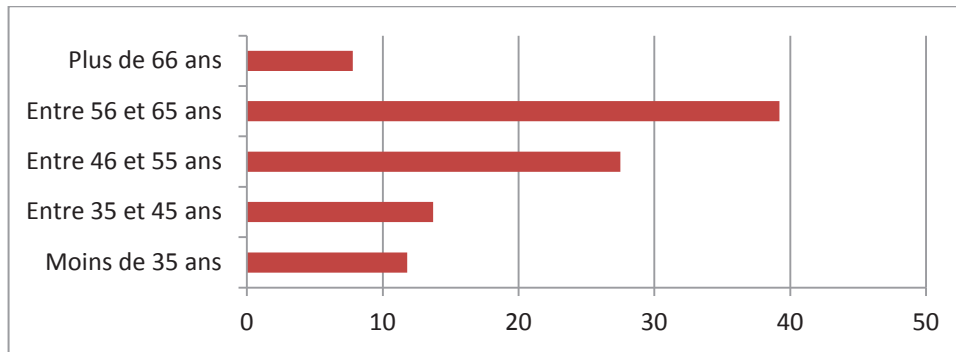
ORIENTATION

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	3,00	9	17,6	17,6	17,6
	4,00	7	13,7	13,7	31,3
	6,00	8	15,7	15,7	47
	8,00	8	15,7	15,7	62,7
	10,00	11	21,6	21,6	84,3
	13,00	1	2	2	86,3
	14,00	3	5,9	5,9	92,2
	15,00	4	7,8	7,8	100,0
Total		51	100,0	100,0	

AgeDgtQuali

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Moins de 35 ans	6	11,8	11,8	11,8
	Entre 35 et 45 ans	7	13,7	13,7	25,5
	Entre 46 et 55 ans	14	27,5	27,5	54
	Entre 56 et 65 ans	20	39,2	39,2	92,2
	Plus de 66 ans	4	7,8	7,8	100,0
Total		51	100,0	100,0	

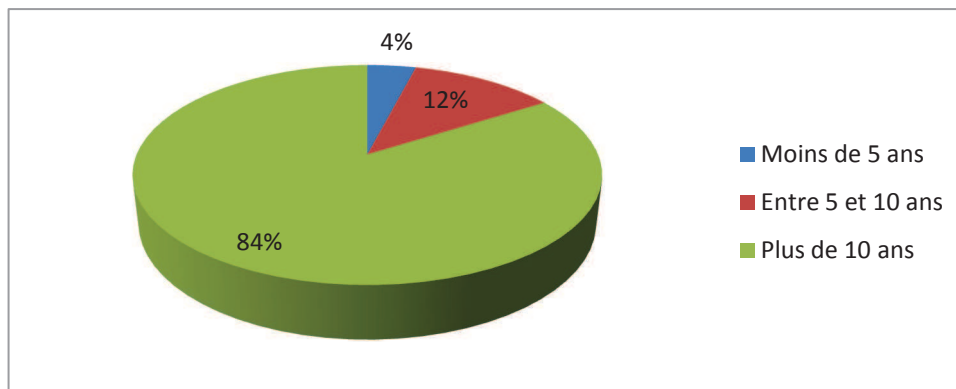
Annexes



Profil 3 : Les patriarches expérimentés :

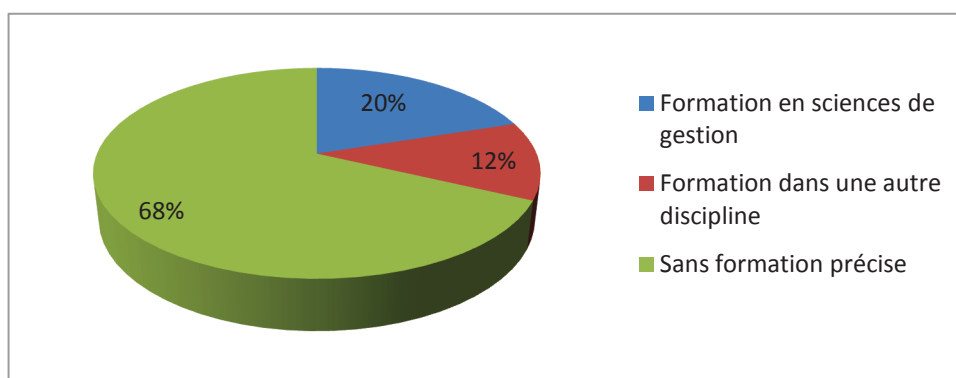
Exp.dgt

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage cumulé
Valide	Moins de 5 ans	1	4	4
	Entre 5 et 10 ans	3	12	16
	Plus de 10 ans	21	84	100,0
Total		25	100,0	



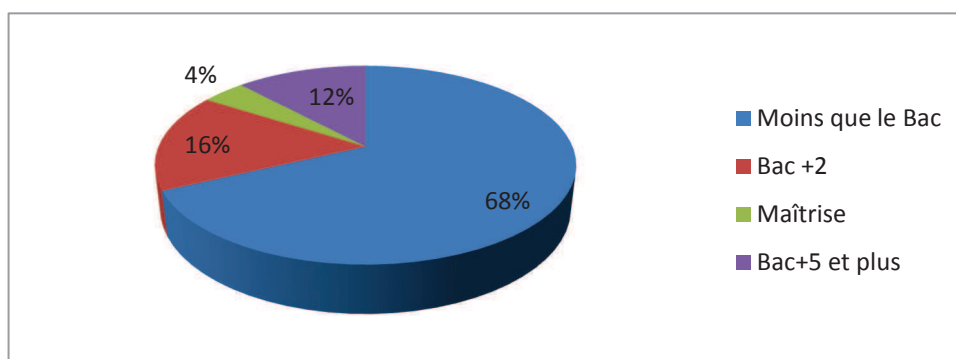
Type.f.dgt

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage cumulé
Valide	Formation en sciences de gestion	5	20	20
	Formation dans une autre discipline	3	12	32
	Sans formation précise	16	68	100,0
	Total	25	100,0	



Niv .f.dgt

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage cumulé
Valide	Moins que le Bac	16	68	68
	Bac +2	4	16	84
	Maîtrise	1	4	88
	Bac+5 et plus	4	12	100,0
	Total	25	100,0	



Indiv/collec

Annexes

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage cumulé
Valide	4,00	2	8	8
	10,00	1	4	12
	11,00	6	24	36
	16,00	5	20	56
	17,00	7	28	84
	18,00	4	16	100,0
Total		25	100,0	

Pouvoir

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage cumulé
Valide	8,00	2	8	8
	14,00	1	4	12
	15,00	3	12	24
	16,00	7	28	52
	18,00	9	36	88
	19,00	3	12	100,0
Total		25	100,0	

Masc/Femn

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage cumulé
Valide	3,00	2	8	8
	4,00	2	8	16
	5,00	5	20	36
	6,00	6	24	60
	8,00	6	24	84
	9,00	1	4	88
	11,00	3	12	100
Total		25	100,0	

Aversion

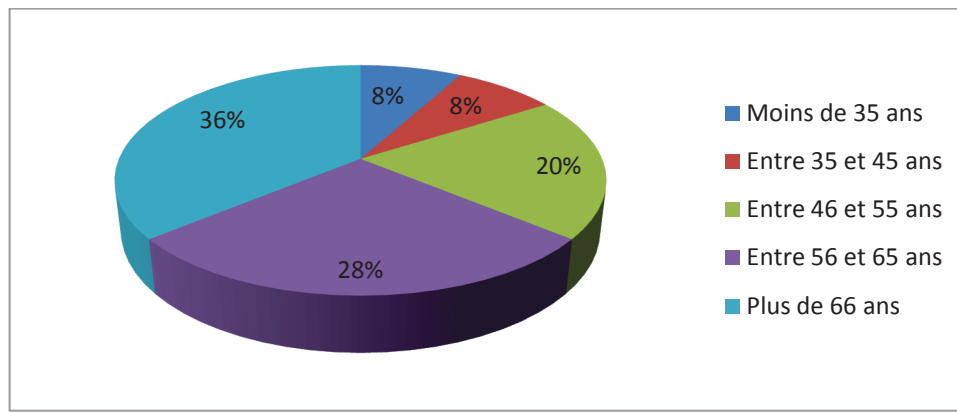
		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage cumulé
Valide	3,00	2	8	8
	4,00	3	12	20
	5,00	6	24	44
	6,00	4	16	60
	7,00	1	4	64
	10,00	8	32	96
	11,00	1	4	100
	Total	25	100,0	

Orientation

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	1	4	4
	2,00	2	8	12
	3,00	3	12	24
	4,00	1	4	28
	5,00	8	32	60
	7,00	7	28	88
	8,00	3	12	100
	Total	25	100,0	

Agedgt

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage cumulé
Valide	Moins de 35 ans	2	8	8
	Entre 35 et 45 ans	2	8	16
	Entre 46 et 55 ans	5	20	36
	Entre 56 et 65 ans	7	28	64
	Plus de 66 ans	9	36	100,0
Total		25	100,0	



Liste des abréviations

PME : Petite et Moyenne Entreprise

GE : Grande Entreprise

CG : Contrôle de gestion

SB : Système budgétaire

ABB : Activity Based Budgeting : Budget basé sur les activités

BBZ : Budget à Base Zéro

ACP : Analyse en Composantes Principales

ABM : Activity Based Management : Management basé sur les activités

Table des matières

Sommaire	4
Introduction générale	5
PREMIERE PARTIE : LA COMPLEXIFICATION ET CARACTERISATION DU SYSTEME BUDGETAIRE	19
CHAPITRE PREMIER : Du budget au système budgétaire : transposition en contexte tunisien	22
Section 1 : Le budget, un siècle d'histoire	23
1. L'émergence du budget dans le monde et en Tunisie	23
2. Le budget dans l'entreprise contemporaine	29
2.1 Critiques visant l'amélioration : « Best Budget »	30
2.2 Critiques visant l'abandon : « Beyond Budget » :.....	35
2.3 Critiques visant l'évolution : « Better Budget » :.....	39
Conclusion de la section 1	46
Section 2. La multiplication des approches théoriques: un indice de complexification.....	47
1. La théorie managériale issue de l'école de Harvard	50
2. La théorie contingente	51
3 La théorie psychosociologique du budget : L'école behavioriste	53
4. L'approche néo-institutionnelle	55
5. La théorie de Foucault.....	56
6. La théorie marxiste.....	57
Conclusion de la section 2	59
Section 3 : Un essai d'étude du système budgétaire selon sa complexification : la naissance d'une taxinomie	60
1. Les taxinomies du budget dans la littérature.....	60
2. Objet de l'étude : le système budgétaire	65
3. Pourquoi la notion de complexification dans la spécification du système budgétaire ?.....	69
3.1 La notion de complexité : retour aux sources	69
3.2 Complexité et systèmes complexes	74

3.3 Le choix de caractériser l'objet de l'étude selon le degré de complexification :... 78	
Conclusion de la section 3	80
Conclusion du chapitre premier	81
CHAPITRE II : Les facteurs de complexification du système budgétaire et les PME tunisiennes	83
Section 1 : Les facteurs structurels et la complexification du système budgétaire	84
1. Complexification et théorie de la contingence	86
1.1. La théorie de contingence : genèse et particularités	87
1.2 La théorie de contingence dans les études portant sur les budgets.....	90
1.3. La théorie de contingence est-elle l'unique théorie de la présente étude ?	91
2. Formulation des hypothèses sur les liens entre facteurs structurels et complexification	94
2.1. L'environnement	95
2.2. La taille de l'entreprise :	98
2.3. L'âge de l'entreprise	100
2.4. La structure de propriété :	101
2.5. Le secteur d'activité :	102
Conclusion de la section 1	104
Section 2. Les facteurs socioprofessionnels : Le rôle du dirigeant tunisien.....	105
1. La conception du dirigeant dans les textes	105
1.1 L'odyssée de la notion d'entrepreneuriat	106
1.1.1 De l'origine de l'entrepreneuriat à sa première ascension	107
1.1.2 Entre la révolution industrielle et la révolution technologique	109
1.2 L'entrepreneur au cœur de la notion d'entrepreneuriat	111
1.2.1 L'entrepreneur : rôles et particularités	112
1.2.2 L'entrepreneur dans une structure bien particulière : la PME.....	115
1.3 Entrepreneur/dirigeant de l'entreprise : ressemblances et dissemblances	116
1.4 Le dirigeant dans les contextes arabe, musulman et tunisien	119
1.4.1 Définition du dirigeant dans la langue arabe.....	119
1.4.2 Le dirigeant dans la religion musulmane :	122
1.4.3 Le dirigeant d'entreprise dans l'histoire récente de la Tunisie	126
1.5 Une des voies de recherches en entrepreneuriat : typologies des dirigeants..	127
1.5.1 Les critères couramment utilisés dans l'élaboration des typologies	130
1.5.2. Les typologies des entrepreneurs	134

2. Les facteurs socioprofessionnels influençant le système budgétaire ?.....	138
2.1 L'élargissement de l'approche contingente	138
2.2 Formulation des hypothèses	139
2.2.1. L'âge du dirigeant	141
2.2.2 La formation du dirigeant : niveau et type de formation	142
2.2.3 L'expérience du dirigeant	144
2.2.4. Le principal but du dirigeant	145
Conclusion de la section 2	146
Section 3 : Les facteurs culturels et l'enracinement du dirigeant tunisien.....	147
1. La culture : des disciplines d'origine aux disciplines d'adoption	148
2. La culture dans la recherche managériale	150
3. Les recherches d'Hofstede : entre engouement et controverses.....	155
3.1 Les résultats de Hofstede :	156
3.2 Les critiques faites à Hofstede.....	166
4. La culture en Tunisie.....	172
4.1. Quid de la culture tunisienne ?	172
4.2 Les recherches managériales tunisiennes portant sur la culture :.....	174
4.3 Pourquoi les dimensions de Hofstede dans cette recherche ?.....	178
4.4 Une dernière hypothèse.....	180
Conclusion de la section 3	181
Conclusion chapitre 2	182
Conclusion de la première Partie	184
DEUXIEME PARTIE : UNE OBSERVATION ET UNE INTERPRETATION DE LA	
COMPLEXIFICATION DES SB DE LA PME TUNISIENNE	185
CHAPITRE III : Une méthodologie d'observation	188
Section 1 : La logique déductive sous l'égide du positivisme.....	190
1. La posture épistémologique de la recherche	190
2. Du choix de la démarche méthodologique... ..	194
3. ... vers le protocole de recueil des données.....	196
3.1 Première étape : Un va et vient entre l'aspect théorique et la réalité empirique :197	
3.2 Deuxième étape : l'enquête préliminaire.....	197
3.3 L'administration du questionnaire : le choix du face à face.....	200
Conclusion de la section 1	202
Section 2 : L'opérationnalisation des variables	203

1. L'opérationnalisation des facteurs structurels de la PME :.....	205
2. L'opérationnalisation des facteurs socioprofessionnels et culturels du dirigeant de la PME.....	208
2.1 Les caractéristiques socioprofessionnelles du dirigeant.....	208
2.2. Les caractéristiques culturelles du dirigeant.....	210
3. L'opérationnalisation de la variable : Complexification des systèmes budgétaires.....	212
3.1 Le choix d'un critère synthétique « le degré de complexification »	212
3.2 La caractérisation du degré de complexification des systèmes budgétaires... ..	215
3.2.1 L'organisation du système budgétaire.....	215
3.2.2 La production du système budgétaire :	217
3.2.3. L'utilisation du système budgétaire :.....	218
Conclusion de la section 2	220
Section 3. Caractéristiques du terrain et choix des méthodes statistiques.....	221
1. Présentation du terrain de recherche	221
1.1 La constitution de l'échantillon	222
1.2 Les caractéristiques de l'échantillon	224
1.3 Descriptif des 116 PME objet de la recherche	227
2. Des méthodes d'analyse vers l'évaluation de la recherche.....	229
2.1 Choix des méthodes de l'analyse des données.....	229
2.2. Discussion de la validité et la fiabilité des instruments de mesure	233
Conclusion Chapitre 1.....	237
CHAPITRE IV : Typologies, différenciation et complexification des SB dans les PME tunisiennes	238
Section 1 : Les résultats d'une enquête descriptive.....	239
1. L'organisation du système budgétaire des PME tunisiennes.....	239
2. La production du système budgétaire des PME tunisiennes.....	242
3. L'utilisation du système budgétaire des PME tunisiennes.....	245
Conclusion de la section 1	247
Section 2 : Construction de deux variables clés de la recherche	248
1. L'intérêt de la classification	248
1.1 La typologie.....	249
1.2 La taxinomie.....	250
1.3 « Typologie » versus « taxinomie »	251
2. Une taxinomie du SB et son degré de complexification	252

2.1 L'analyse unidimensionnelle de la variable « degré de complexification »	252
2.2. Une taxinomie du système budgétaire : par quels moyens ?	256
2.2.1 L'analyse en composantes principales.....	256
2.2.2 La Classification ascendante hiérarchique.....	258
2.2.3 ... ou une classification non hiérarchique ! :	260
2.3. Fiabilité et validité de la taxinomie	264
3. La construction de la variable explicative principale : la typologie des dirigeants tunisiens	265
3.1. Les résultats d'une enquête unidimensionnelle	265
3.2. Typologie des dirigeants.....	269
3.2.1 L'analyse en composantes principales.....	269
3.2.2 La classification non hiérarchique.....	271
3.3. Fiabilité et validité de la typologie.....	274
Conclusion de la section 2	276
Section 3 : les facteurs de différenciation et complexification du SB : Du logit binaire au logit ordonné	277
1. Logit binaire pour faire émerger les facteurs influençant l'installation du SB	278
1.1 Portrait d'une PME sans budget.....	278
1.2 Portrait d'un dirigeant sans budget.....	279
1.3 Le logit binaire effectué avec l'ensemble des facteurs de l'étude.....	280
1.4 Quel profil rencontre-t-on dans une PME sans budget ?.....	287
2. Le logit ordonné pour distinguer les facteurs impactant le degré de complexification du SB :	289
2.1 Quels facteurs influençant le degré de complexification du système budgétaire ?.....	290
2.2 Quel impact a le profil du dirigeant sur le degré de complexification du SB ? .	292
Conclusion du chapitre IV.....	295
CHAPITRE V : Pour une compréhension renouvelée du rapport des dirigeants tunisiens à leur système budgétaire	298
Section 1 : Vers une nouvelle taxinomie des systèmes budgétaire	298
1. Les résultats de l'étude : contingences et complexification	300
2. Vers un prolongement des résultats :	307
2.1 Le budget : un besoin réel ou une habitude managériale :	307
Le budget dans la PME tunisienne : un besoin réel ou une habitude managériale ?	310

2.2. L'existence d'« innovation budgétaire » : un signe de l'attachement des dirigeants au budget ?.....	311
2.2.1. Que veut-on dire par « innover » ?.....	312
2.2.2 Quels types d'innovation budgétaire prédominent dans les PME tunisiennes ?	313
Conclusion de la section 1	317
Section 2 : Une nouvelle typologie du dirigeant tunisien	318
1. Une typologie sans doute pionnière	318
2. Retour à la littérature entrepreneuriale	323
3. L'apport de cette recherche dans le débat sur la culture managériale	326
3. 1. Des différences entre le descriptif du monde arabe fait par Hofstede et les profils des dirigeants tunisiens dégagés par la recherche.....	327
3.2. Trois profils « culturellement » différenciés	332
3.2.1 Le rôle de la formation:.....	332
3.2.2 Le poids générationnel :.....	334
Conclusion de la section 2	342
Conclusion du chapitre V.....	343
Conclusion de la partie II	345
Conclusion générale	347
Bibliographie	358
Tables	397
Annexes	402
Liste des abréviations	516