



HAL
open science

Culture nationale et comportement budgétaire : Etude comparative entre la France et les pays du Maghreb

Dima Mohanna Mansour

► **To cite this version:**

Dima Mohanna Mansour. Culture nationale et comportement budgétaire : Etude comparative entre la France et les pays du Maghreb. Economies et finances. Université Montpellier, 2015. Français. NNT : 2015MONTD005 . tel-01365277

HAL Id: tel-01365277

<https://theses.hal.science/tel-01365277>

Submitted on 13 Sep 2016

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 l'Université de Montpellier

Préparée au sein de l'école doctorale

Economie et Gestion de Montpellier (ED 231)

Et de l'unité de recherche

Montpellier Recherche en Management (EA 4557)

Spécialité : **Sciences de gestion**

Section CNU : 06

**CULTURE NATIONALE
ET COMPORTEMENT BUDGÉTAIRE
«ÉTUDE COMPARATIVE ENTRE LA FRANCE ET LES PAYS
DU MAGHREB»**

Présentée par **Dima MOHANNA**

Sous la direction de **M. Gérard NARO**

Soutenue le 6 juillet 2015 devant le jury composé de

M. Gérard NARO , Professeur des universités, Université de Montpellier	Directeur de thèse
M. Jean-Guy DEGOS , Professeur des universités, Université Bordeaux IV	Rapporteur
M. Jean-Michel PLANE , Professeur des universités, Université Paul Valéry	Rapporteur
Mme Nathalie COMMEIRAS , Professeur des universités, Université de Grenoble 2	Suffragant
Mme Irène GEORGESCU , Professeur des universités, Université de Montpellier	Suffragant



« L'université n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans cette thèse; ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur ».

À la mémoire de mes parents

Remerciements

Mes remerciements s'adressent tout d'abord à mon directeur de recherche, Monsieur Gérard NARO, qui m'a témoigné d'une grande confiance tout au long de ce parcours. Ses conseils, sa patience et son encouragement, m'ont permis de mener à bien ce travail doctoral.

Je tiens à remercier également Monsieur le professeur Jean-Guy DEGOS et Monsieur le professeur Jean-Michel PLANE pour avoir bien voulu rapporter sur ce travail et pour me faire l'honneur de participer à cette soutenance.

Je remercie très sincèrement aussi les autres membres du jury qui me font l'honneur d'examiner cette recherche et de bien avoir voulu participer à ce jury : Madame la professeure Nathalie COMMEIRAS et Madame la professeure Irène GEORGESCU.

Je tiens également à remercier tous les membres de l'équipe de recherche «Comptabilités et Société » pour leurs conseils et remarques.

Un grand merci à mes amis dont le soutien indéfectible a insufflé le courage nécessaire à la réalisation de ce travail.

Toute ma tendresse et ma reconnaissance éternelle pour mes frères et soeurs pour leur soutien et leur confiance.

Mes remerciements s'adressent enfin à mon mari Sari qui m'a toujours soutenu et surtout supporté dans tout ce que j'ai entrepris. Je n'oublie pas aussi de vous remercier mes petits anges Haïdara et Lana. Je suis vraiment redevable envers vous. Vous avez supporté mon indisponibilité tout au long de cette thèse.

Table des matières

INTRODUCTION GENERALE.....	1
PARTIE 1 : LE CADRE CONCEPTUEL DE LA RECHERCHE.....	10
INTRODUCTION DE LA PARTIE 1.....	11
CHAPITRE 1. ÉLÉMENTS D'ANALYSE DU CONCEPT DE CULTURE.....	12
INTRODUCTION DU CHAPITRE 1.....	13
1. LA CULTURE.....	14
1.1. DÉFINITION DE LA CULTURE.....	14
1.1. LA CULTURE NATIONALE.....	17
2. PRINCIPALES ÉTUDES TRAITANT DE LA GESTION CULTURELLE.....	19
2.1. Analyse Comparative de Hofstede.....	20
2.2. Approche historique et ethnographique de D'Iribarne.....	34
2.3. Le modèle multidimensionnel de Trompenaars.....	37
2.4. Approche basée sur un système de communication de Hall.....	40
2.5. Analyse critique de l'applicabilité des approches culturelles dans d'autres contextes.....	42
2.6. Justification de choix du modèle de Hofstede.....	48
3. LA FRANCE ET LES PAYS DU MAGHREB: QUELLES DIFFERENCES CULTURELLES ?.....	50
3.1. La distance hiérarchique.....	51
3.2. L'individualisme-Collectivisme.....	52
3.3. Contrôle de l'incertitude.....	54
3.4. Masculinité-féminité.....	56
CONCLUSION DU CHAPITRE 1.....	58
CHAPITRE 2 : CULTURE NATIONALE ET CONTROLE GESTION DANS LES ENTREPRISES MULTINATIONALES : QUELLE PROBLEMATIQUE ?.....	59
INTRODUCTION DU CHAPITRE 2.....	60
1. RECHERCHE SUR LES CULTURE NATINALE : QUELS APPORTS POUR LE CONTROLE DE GESTION ET LE MANAGEMENT ?.....	61
2. TRAVAUX DE RECHERCHE SUR LA CULTURE NATIONAL ET LE CONTROLE DE GESTION.....	69
3. LE MODELE DE LA RECHERCHE.....	80
3.1. Importance du rôle du budget pour le management et l'organisation.....	80
3.1.1. Définition du budget et du contrôle budgétaire.....	82
3.1.2. Les rôles des budgets dans la littérature.....	84
3.1.2.1. Approche comportementale: les approches psychosociologique fondées sur l'école des relations humaines.....	84
3.1.2.2. L'école de Havard.....	86
3.1.2.3. Approche contingente.....	87
3.2. Les hypothèses de recherche.....	93
3.2.1. La Formalisation du processus budgétaire et la culture nationale.....	94

3.2.2. La participation budgétaire et la culture nationale	95
3.2.3. La pression budgétaire (RAPM) et la culture nationale	97
3.2.4. La propension au <i>Slack</i> Budgétaire et la culture nationale.....	100
3.2.5. Contrôlabilité du budget et la culture nationale.....	105
CONCLUSION DU CHAPITRE 2	109
CONCLUSION DE LA PARTIE 1	110
PARTIE 2 : ÉTUDE EMPIRIQUE	111
INTRODUCTION DE LA PARTIE 2	112
CHAPITRE3 : OPÉRATIONNALISATION DES CONCEPTS ET VALIDATION DES INSTRUMENTS DE MESURE	113
INTRODUCTION DU CHAPITRE 3	114
1. OPÉRATIONNALISATION DES ÉCHELLES DE MESURE.....	115
1.1. L'opérationnalisation du concept de RAPM	116
1.2. L'opérationnalisation du concept de la participation budgétaire.....	124
1.3. L'opérationnalisation du concept du <i>slack</i> budgétaire	126
1.4. L'opérationnalisation du concept de la contrôlabilité du processus budgétaire	129
1.5. L'opérationnalisation du concept de la formalisation du processus budgétaire	129
1.6. L'opérationnalisation du concept de la culture nationale.....	130
2. PRÉSENTATION DU MODE DE RECUEIL DE DONNEES ET DE L'ÉCHANTILLON	132
2.1. Mode de collecte de données et échantillon.....	133
2.2. La multi-normalité des distributions	136
2.3. Les Valeurs Manquantes	137
3 .TESTS DES ÉCHELLES DE MESURE	138
3.1. L'ANALYSE EXPLORATOIRE : LA DÉMARCHE MÉTHODOLOGIQUE	138
3.1.1. La validité des échelles de mesure	138
3.1.2. Le test de fiabilité et de cohérence interne	143
3.2. LES RESULTATS DE L'ANALYSE EXPLORATOIRE	144
3.2.1. Analyse en composantes principales de l'ensemble des pratiques du contrôle budgétaire	144
3.2.2. Analyse en composantes principales des dimensions culturelles	151
4. VALIDATION DES ÉCHELLES DE MESURE	158
4.1. L'ANALYSE CONFIRMATOIRE : LA DÉMARCHE MÉTHODOLOGIQUE	158
4.1.1. Les indices d'ajustement du modèle de mesure	159
4.1.2. La fiabilité et la validité des instruments de mesure.....	160
4.2. LES RESULTATS DE L'ANALYSE CONFIRMATOIRE.....	163
4.2.1. Analyse factorielle confirmatoire et test de fiabilité et de validité des échelles des pratiques budgétaires.....	163
4.2.2. L'analyse factorielle confirmatoire et test de fiabilité et validité des dimensions culturelles	177

CONCLUSION DU CHAPITRE 3	189
CHAPITRE 4 : TEST DES HYPOTHESES DE RECHERCHE ET DISCUSSION DES RÉSULTATS	190
INTRODUCTION DU CHAPITRE 4	191
1. TEST DES HYPOTHESES DE RECHERCHE	192
1.1. Analyse des corrélations entre les variables étudiées	193
1.2. Les explications théoriques d’Hofstede.....	195
1.3. Pratiques du contrôle budgétaire selon les différences culturelles	202
1.3.1. Résultats de l’analyse des effets de la culture nationale sur la formalisation du processus budgétaire	203
1.3.2. Résultats de l’analyse des effets de la culture nationale sur la participation budgétaire ...	205
1.3.3. Résultats de l’analyse des effets de la culture nationale sur la pression budgétaire	207
1.3.4. Résultats de l’analyse des effets de la culture nationale sur la propension au <i>slack</i> budgétaire	209
1.3.5. Résultats de l’analyse des effets de la culture nationale sur la contrôlabilité du budget ...	214
1.3.6. Résultats de l’analyse des effets de la culture nationale sur la flexibilité du budget.....	215
1.4. Les effets directs et d’interaction entre les dimensions culturelles et les pratiques budgétaires	218
Les résultats de l’analyse des effets directs des dimensions culturelles sur les pratiques budgétaires.....	220
1.5. Les résultats de l’analyse des effets modérateurs de la culture nationale (pays) entre les dimensions culturelles et les pratiques budgétaires	224
1.6. Les résultats de l’analyse des effets modérateurs profils de dirigeants (métier, âge, sexe, expérience, formation) entre les dimensions culturelles et les pratiques budgétaires	228
2. DISCUSSION DES RESULTATS	230
2.1. Dimensions culturelles d’Hofstede.....	231
2.2. Dimensions culturelles et comportements budgétaires	234
2.2.1. Formalisation de processus budgétaire.....	234
2.2.2. Participation au processus budgétaire.....	236
2.2.3. Pression budgétaire.....	238
2.2.4. <i>Slack</i> budgétaire	239
2.2.5. Contrôlabilité du budget	241
CONCLUSION DU CHAPITRE 4	243
CONCLUSION DE LA PARTIE II	244
CONCLUSION GENERALE	245
Annexe A : Questionnaire	283

Liste des figures

Figure (1) : Schéma de la structure de la recherche	9
Figure (2) : La structure en pelure d'oignon : représentation des différentes manifestations de la culture	21
Figure (3) : Les dimensions culturelles d'Hofstede pour la France et les pays arabes	51
Figure (4) : Modèle conceptuel	93
Figure (5) : Effet de l'interaction entre la participation et la pression sur la propension au slack budgétaire modéré par la culture nationale	105
Figure (6) : Moyenne comparative, Contrôle de l'incertitude	198
Figure (8) : Moyenne comparative, Collectivisme.....	199
Figure (8) : Moyenne comparative, Collectivisme.....	200
Figure (9) : Moyenne comparative, Distance Hiérarchique	201
Figure (10) : Moyenne comparative, Formalisation.....	205
Figure (11) : Moyenne comparative, Participation	207
Figure (12) : Moyenne comparative, Pression budgétaire	209
Figure (13) : Moyenne comparative, Propension au Slack budgétaire	211
Figure (14) : Moyenne comparative, Contrôlabilité du budget.....	215
Figure (15) : Moyenne comparative, Flexibilité du budget	217
Figure (16) : Modèle effets modérateurs des profils de dirigeants.....	228
Figure (17) : Schéma du processus de recherche	246

Liste des tableaux

Tableau (1) : Indices de la distance hiérarchique pour 50 pays et 3 régions.....	23
Tableau (2) : Les éléments caractéristiques de la dimension de la distance hiérarchique	24
Tableau (3) : Indices de l'individualisme pour 50 pays et 3 régions	26
Tableau (5) : Indices du contrôle de l'incertitude pour 50 pays et 3 régions	29
Tableau (6) : Les éléments caractéristiques de la dimension du contrôle de l'incertitude.....	30
Tableau (7) : Indices de masculinité pour 50 pays et 3 régions	32
Tableau (8) : Les éléments caractéristiques de la dimension de la masculinité	33
Tableau (9) : Indices des dimensions culturelles entre la France et les pays arabes (adapté d'Hofstede, 1994).....	34
Tableau (10) : Les recherches traitant des relations entre la culture nationale et les pratiques de contrôle de gestion.....	70
Tableau (11) : Synthèse des hypothèses de la recherche.....	107
Tableau (12) : L'instrument de mesure d'Hopwood (1972)	117
Tableau (13) : Représentation des styles d'évaluation (Otley et Fakiolas, 2000).....	118
Tableau (14) : Les opérationnalisations de la mesure de la <i>RAPM</i> (D'après Otley et Fakiolas, 2000).....	119
Tableau (15) : Instrument de mesure de Brownell et Hirst (1986)	124
Tableau (16) : Échelle de mesure de la participation développée par Milani (1975)	125
Tableau (17) : Échelle de mesure de la participation développée par Sponem (2004).....	126
Tableau (18) : La mesure du <i>slack</i> budgétaire proposée par Onsi (1973).....	127
Tableau (19) : La mesure du <i>slack</i> budgétaire proposée par Dunk (1993)	127
Tableau (20) : Echelle de mesure de la difficulté des objectifs développée par Van Der Stede (2000)	128
Tableau (21) : Echelle de mesure de la contrôlabilité développée par Daley et al. (1985)...	129
Tableau (22) : Instrument de mesure de de la formalisation développée par Sponem (2004)	130
Tableau (23) : Echelle de mesure de la dimension individualisme vs collectivisme	131
Tableau (24) : Echelle de mesure de la dimension distance hiérarchique.....	132
Tableau (25) : Echelle de mesure de la dimension contrôle de l'incertitude	132
Tableau (26) : Description de l'échantillon.....	136
Tableau (27) : Test de Bartlett et indice KMO pour l'ensemble des échelles des pratiques budgétaire	144
Tableau (28) : Matrice des composantes des pratiques budgétaires après rotation.....	145
Tableau (29) : Matrice des composantes : échelle « participation budgétaire »	147
Tableau (30) : Matrice de structure : échelle « Slack budgétaire ».....	148
Tableau (31) : Matrice des composantes : échelle « pression budgétaire »	149
Tableau (32) : Matrice de structure : échelle « contrôlabilité du processus budgétaire ».....	150
Tableau (33) : Matrice de structure : échelle «La formalisation du processus budgétaire»...	151
Tableau (34) : Matrice des composantes des dimensions culturelles après rotation.....	152
Tableau (35) : Matrice des composantes : échelle « contrôle de l'incertitude »	153
Tableau (36) : Matrice des composantes : échelle « Individualisme/Collectivisme »	155
Tableau (37) : Matrice des composantes : échelle « Distance Hiérarchique ».....	156
Tableau (38) : Valeurs clés des principaux indices d'ajustement du modèle global	160
Tableau (39) : Qualité d'ajustement du modèle exploratoire de la participation budgétaire.	164
Tableau (40) : Indices d'acceptabilité des modèles testés concernant la participation budgétaire	165
Tableau (41) : Validité convergente et fiabilité du construit de la participation budgétaire..	166

Tableau (42) : Qualité d'ajustement du modèle exploratoire du slack budgétaire.....	168
Tableau (43): Validité convergente et fiabilité du construit du <i>slack</i> budgétaire	168
Tableau (44) : Qualité d'ajustement du modèle exploratoire de la pression budgétaire.....	169
Tableau (45) : Indices d'acceptabilité des modèles testés concernant la pression budgétaire.....	170
Tableau (46) : Validité convergente et fiabilité du construit de la pression budgétaire.....	171
Tableau (47) : Qualité d'ajustement du modèle exploratoire de la contrôlabilité du budget..	173
Tableau (48) : Validité convergente et fiabilité du construit de la contrôlabilité du budget..	174
Tableau (49) : Qualité d'ajustement du modèle exploratoire de la formalisation.....	175
Tableau (50) : Indices de qualité du modèle retenu de la formalisation	176
Tableau (51) : Validité convergente et fiabilité du construit de la formalisation.....	177
Tableau (52) : Qualité d'ajustement du modèle exploratoire de l'individualisme/ Collectivism	178
Tableau (53) : Indices d'acceptabilité des modèles testés concernant l'individualisme/ Collectivisme.....	179
Tableau (54) : Indices de qualité du modèle retenu de l'individualisme/ Collectivisme	180
Tableau (55) : Validité convergente et fiabilité du construit de l'individualisme/ Collectivisme	181
Tableau (56) : Qualité d'ajustement du modèle exploratoire du contrôle de l'incertitude	183
Tableau (57): Indices d'acceptabilité des modèles testés concernant le contrôle de l'incertitude	184
Tableau (58) : Indices de qualité du modèle retenu du contrôle de l'incertitude.....	184
Tableau (59): Validité convergente et fiabilité du construit du contrôle de l'incertitude	185
Tableau (60) : Qualité d'ajustement du modèle exploratoire de la distance hiérarchique	187
Tableau (61) : Validité convergente et fiabilité du construit de la distance hiérarchique.....	187
Tableau (62) : Corrélacion entre pratiques budgétaires et dimensions culturelles	193
Tableau (63) : Corrélacion entre pratiques budgétaires et profils des dirigeants	194
Tableau (64) : Différences culturelles entre chaque pays (adapté d'Hofstede, 1994)	197
Tableau(65) : Contrôle de l'incertitude, ANOVA à 1 facteur.....	197
Tableau (66) : Individualisme, ANOVA à 1 facteur.....	199
Tableau (67) : Collectivisme, ANOVA à 1 facteur.....	200
Tableau (68) : Distance hiérarchique, ANOVA à 1 facteur.....	201
Tableau (69) : Résultats de notre étude par rapport à celle de Hofstede.....	202
Tableau (70) : Formalisation, ANOVA à 1 facteur.....	203
Tableau (71) : Tests Welch et Brown-Forsythe, Formalisation	204
Tableau (72) : Participation, ANOVA à 1 facteur.....	206
Tableau (73) : Tests Welch et Brown-Forsythe, Participation.....	206
Tableau (74) : Pression budgétaire, ANOVA à 1 facteur.....	208
Tableau (75) : Tests Welch et Brown-Forsythe, Pression budgétaire.....	208
Tableau (76) : Propension au <i>Slack</i> budgétaire, ANOVA à 1 facteur.....	210
Tableau (77): Tests Welch et Brown-Forsythe, <i>Slack</i> budgétaire.....	210
Tableau (78) : l'effet de l'interaction entre la participation et la pression budgétaire sur la propension à créer du <i>slack</i> budgétaire	212
Tableau (79) : Résultats des effets de l'interaction entre participation et pression budgétaire sur la propension à créer du <i>slack</i> budgétaire pour chaque groupe culturel.....	213
Tableau (80) : Contrôlabilité du budget, ANOVA à 1 facteur.....	214
Tableau (81) : Tests Welch et Brown-Forsythe, Contrôlabilité du budget	214
Tableau (82) : Flexibilité du budget, ANOVA à 1 facteur.....	216
Tableau (83) : Tests Welch et Brown-Forsythe, Flexibilité du budget.....	216
Tableau (84) : Résumé des résultats sur les hypothèses relatives aux différences dans les pratiques budgétaires selon les différences culturelles	218

Tableau (85) : Résultats des liens entre les dimensions culturelles et les pratiques budgétaire	220
Tableau (86) : Résultats des effets directs des dimensions culturelles sur les pratiques budgétaires	223
Tableau (87) : Effets d'interaction significatifs entre les dimensions culturelles et la culture nationale sur les pratiques budgétaires étudiées.....	224
Tableau (88) : Résultats des effets des dimensions culturelles sur les pratiques budgétaires étudiées selon les groupes de pays	227
Tableau (89) : Effets d'interaction significatifs entre le contrôle de l'incertitude et les profils de dirigeants sur la formalisation du processus budgétaire.....	228
Tableau (90) : Effets d'interaction significatifs entre le contrôle de l'incertitude et les profils de dirigeants sur pression budgétaire	229
Tableau (91) : Effets d'interaction significatifs entre le contrôle de l'incertitude et les profils de dirigeants sur le <i>slack</i> budgétaire	229
Tableau (92) : Effets d'interaction significatifs entre l'individualisme et les profils de dirigeants sur la flexibilité du budget.....	229

INTRODUCTION GENERALE

Depuis une vingtaine d'années, les entreprises développent des processus d'internationalisation à travers des opérations de fusions, d'acquisitions, de partenariats ou d'alliances. Ces processus augmentent les pratiques de collaboration interculturelle qui évoquent autant d'occasions de rencontres des cultures (Chevrier, 2013). Ainsi, les managers réputés universels ont à faire face à différents types de situations où les cultures nationales sont susceptibles de produire des tensions, latentes ou explicites (Löning, 2000). Le problème est donc de mettre le modèle généraliste de l'organisation des entreprises dans sa vocation à uniformiser les pratiques de gestion et, par extension, celles des organisations vues comme des entités devant se gouverner par référence aux outils développés dans les entreprises et les pratiques sociales relative à l'existence des contextes culturels différents suivant les pays (Pesqueux, 2000). Si les malentendus semblent parfois petits, ils menacent souvent la performance des entreprises concernées et conduisent ainsi, dans les situations les plus graves, à l'échec complet de projets prometteurs (Chevrier, 2013). Nombre d'entreprises perçoivent donc l'inefficacité d'une politique qui ignore les différences culturelles ou tente de les effacer par l'imposition d'un modèle dominant réputé à vocation universelle. En effet, de nombreuses situations de rachats ou de fusions de sociétés se transforment en cauchemars et / ou échecs pour des raisons culturelles (Löning, 2000). Ainsi, les gestionnaires doivent prendre en considération la diversité culturelle et avoir une bonne connaissance des différences et des similitudes entre les cultures qui peuvent entraver ou faciliter le transfert de leurs pratiques de gestion à un autre pays (Chow et al. 1996; Miroshnik 2002 ; Kanan, 2010).

Le contrôleur de gestion, en particulier, rencontre d'autres cultures dans deux cas courants : lorsqu'il s'agit de gérer et de contrôler des filiales ou des activités à l'étranger, et lorsqu'il cherche à l'issue d'une saine démarche de benchmarking à implanter dans son propre contexte : des outils, des démarches, des best practices en réalité issues d'une autre culture, le plus souvent liée à un pays économiquement dominant (Etats-Unis, Japon...) (Löning, 2000). Plusieurs recherches se sont penchées sur le rôle de la culture dans la conception, l'usage ou le choix des pratiques de contrôle de gestion (Brownell, 1982a; Brownell et Hirst, 1986; Daley et al, 1985; Chow et al, 1991; Frucot et Shearon, 1991; Harrisson, 1992, 1993; Lau et al., 1995; O'Connor, 1995; Otley, 1978; Van Der Stede, 2003). Ces recherches s'attachent à montrer que les personnes provenant de cultures différentes ont des comportements différents face à des systèmes de contrôle de gestion similaires.

De nombreux chercheurs de différentes disciplines ont tenté de trouver une définition complète et universelle de la culture. Cependant, à ce jour, nous ne disposons pas d'une définition claire qui peut être universellement acceptée. Par ailleurs, dans la littérature de gestion, quelques auteurs se sont penchés sur la culture, notamment par le truchement de l'apparition de la culture d'entreprise et de sa prise en compte dans les stratégies en vogue depuis les années 1980. Un des faits marquants de cette période est la recherche de Geert Hofstede (1980) qui constitue à nos jours le fondement le plus utilisé dans une recherche portant sur la culture (Lu et *al.*, 1999 ; Robertson, 2000). Selon Hofstede (1980, 1994, 2010), la culture est une sorte de programmation mentale, c'est-à-dire que chacun d'entre nous porte en soi des modes de pensées, de sentiments et d'actions éventuelles qui sont le résultat d'un apprentissage continu. Son livre *Culture's Consequences* présente les résultats d'une vaste enquête quantitative menée auprès d'une cinquantaine de filiales de IBM à travers le monde. Son modèle comparatif se porte sur le classement des pays en fonction des cinq dimensions culturelles (soit la distance hiérarchique, le contrôle de l'incertitude, le degré d'individualisme / collectivisme, la masculinité / féminité et le dynamisme confucianiste).

Toutefois, les travaux issus de ceux de Hofstede analysent invariablement des mêmes milieux culturels nationaux. Le plus souvent les nationalités américaine, française, britannique, canadienne, Japonaise et une moindre mesure chinoise (Harrison et Mckinnon, 1999 ; Joannides, 2011) sont comparées. Par conséquent, rares sont ceux qui s'intéressent aux pays en voie de développement (Joannides, 2011). De plus, à notre connaissance, il n'existe pas d'études qui examinent les différences dans les pratiques du contrôle de gestion entre la France et les pays arabes (y compris les pays du Maghreb). D'après les résultats d'Hofstede, les différences culturelles entre ces deux types de pays sont relativement marquées. Il est, certes à noter qu'Hofstede dans son modèle d'analyse des différences culturelles ne s'est pas intéressé à tous les pays du Maghreb en tant que pays arabes. Ces derniers comprenaient, dans l'étude d'Hofstede, Arabie Saoudite, Egypte, Emirats arabes Unis, Irak, Koweït, Liban et la Lybie. Nous nous appuyerons cependant sur les scores attribués par Hofstede à ces pays arabes en ce qui concerne les quatre dimensions culturelles, soit la distance hiérarchique, l'individualisme, le contrôle de l'incertitude et la féminité/masculinité, étant donné que les pays du Maghreb sont aussi des pays arabophones. Ces scores nous serviront de base pour expliquer les différences culturelles entre la France et les pays du Maghreb, à savoir le Maroc, l'Algérie et la Tunisie.

Plusieurs auteurs ont montré le rôle majeur que le budget peut jouer dans l'organisation qui, complété et parfois soumis à d'autres outils de planification et de contrôle, reste toujours l'outil le plus couramment utilisé pour la prévision et le contrôle de l'équilibre financier et de la performance comptable de l'entreprise (Ekholm et Wallin, 2000; Hansen et *al.*, 2003; Hansen et Van der Stede, 2004 ; Komarev, 2007 ; Ben Hamadi et *al.*, 2014). D'un point de vue des auteurs français, le budget est considéré comme le principal outil de contrôle de gestion (Komarev, 2007). Il peut jouer, à la fois, différents rôles dans la planification, l'évaluation, la prévision, la coordination, la motivation et la communication (Berland, 1999). Il s'agit donc d'un outil capital dans l'ensemble des processus de management de l'entreprise. C'est du moins ce qui ressort de l'enquête menée en 1998 par HEC et la DFCG (Jordan, 1998), où il était montré une utilisation progressive des systèmes intégrés de gestion prévisionnelle et une participation accrue des opérationnels dans leur budget et dans l'analyse de leur suivi mensuel (Berland et al, 2008). On outre, dans les banques multinationales, le contrôle effectué par la maison-mère sur chaque installation à l'étranger est exercé par la préparation et le suivi du budget et à travers l'expatriation des managers (Boubacar, 2010). Cependant, les pratiques budgétaires dépendent des facteurs comportementaux (Douglas et Wier, 2007). Par conséquent, il peut être affecté par les valeurs, la religion, l'éducation, la langue et la culture (Kanan, 2010). Le courant de recherches behavioristes a mis en évidence les effets pervers de la mauvaise utilisation du budget. Ainsi, le budget ne peut pas être utilisé universellement, il devrait être adapté au contexte. Par exemple, dans les pays francophones, on a déjà rencontré des problèmes liés à l'inadaptation de la culture française aux outils de management d'origine américaine telle que la D.P.O, ou le balanced scorecard (Trépo, 1973 ; Franck, 1973 ; Bourguignon et *al.*, 2002), lorsqu'on les a appliqués comme une recette. Il serait judicieux donc de développer un système qui peut s'adapter à la culture nationale.

La croissance des relations commerciales entre la France et les pays du Maghreb, ces dernières années, nécessite une meilleure compréhension des coutumes et des attentes dans les systèmes de budgétisation. En effet, pour des raisons géopolitiques et historiques (Sid Ahmed, 1993), les relations entre la France et le Maghreb sont à la fois très anciennes et très importantes. En raison de l'écart culturel fort entre la France et les pays du Maghreb, les pratiques du contrôle budgétaires sont susceptibles d'être inappropriées pour les entreprises maghrébines. Ainsi, les connaissances sur les différences culturelles entre ces deux types de pays pourraient aider les gestionnaires à participer et à travailler de façon optimale au moment d'entreprendre le processus de budgétisation. L'objectif principal de cette thèse est d'examiner

comment la culture nationale affecte les pratiques budgétaires en comparant la culture française et maghrébine. Cependant, cette étude ne vise pas à étudier les différences culturelles dans les modes de préparation des budgets. Nous nous concentrons plutôt à étudier les effets des spécificités culturelles sur le comportement des acteurs dans le budget. Nous nous inscrivons donc dans une approche béhavioriste du budget pour expliquer les effets des différences culturelles sur la réaction des managers face aux pratiques budgétaires adoptées. Il est nécessaire de noter ici que nous ne cherchons pas à offrir une réflexion à propos des effets de la culture d'entreprise sur le comportement budgétaire. Ainsi, afin de contrôler les effets de la culture organisationnelle, nous choisirons de mener une étude auprès des banques multinationales françaises installées en France et celles installées dans les pays du Maghreb. Ce choix est motivé pour deux raisons. D'abord, l'institution bancaire se doit d'avoir sa propre culture organisationnelle ce qui permet donc d'isoler l'effet de la culture nationale. Nous avons adopté ici la même méthode d'Hofstede (1980) lors de son enquête auprès des filiales d'IBM. Ensuite, il existe une forte présence des banques multinationales françaises dans les pays du Maghreb (Maroc, Algérie, Tunisie). Cela nous permettrait d'avoir une bonne base de données pour faire la comparaison entre ces pays.

L'objectif principal de cette étude est donc **d'identifier les différences entre les banques françaises installées en France et celles installées dans les pays du Maghreb en fonction de leurs pratiques budgétaires**. Pour atteindre notre objectif de recherche, nous tenterons de répondre à la question suivante :

Comment et dans quelle mesure les dimensions culturelles affectent le comportement budgétaire dans des banques multinationales françaises implantées en France et celles implantées dans les pays du Maghreb?

Cette question de recherche peut se décliner en deux interrogations :

- *Comment chaque dimension culturelle affecte certaines pratiques budgétaires?*
- *Dans quelle mesure les employés français et maghrébins sont conscients de l'influence potentielle de la culture nationale sur le comportement budgétaire?*

Notre travail se concentre ainsi sur la recherche de différences et de similitudes en ce qui concerne les pratiques budgétaires entre la France et dans les pays du Maghreb liées à la culture nationale, et ce en nous appuyant sur les dimensions culturelles de Hofstede (1980, 1994).

Le cadre conceptuel de la recherche

Afin de tenter de répondre à ces interrogations nous mobiliserons des cadres conceptuels issus du contrôle de gestion et du management interculturel.

Dans un premier temps, nous aborderons le concept de culture nationale en faisant un survol des principales théories s'y rapportant et plus particulièrement celle découlant d'une approche culturaliste. En ayant recours à ces théories, nous allons identifier les principaux axes de différenciation entre les deux types de pays, à savoir la France et les pays du Maghreb.

Nous allons ensuite expliquer les différents rôles que le budget peut jouer dans l'organisation. Trois courants de recherche sont plus particulièrement étudiés: l'école des relations humaines, celle de Harvard et la perspective contingente. Ce sera donc une mise en contexte et une justification de l'importance de traiter des pratiques budgétaires comme objet de notre étude. Finalement, nous allons présenter les différentes études empiriques et théoriques traitant de la relation entre les pratiques de contrôle de gestion et la culture nationale.

La méthodologie de la recherche

Les travaux en contrôle de gestion proprement dits ont été très largement marqués par les courants de recherche positivistes dominants dans cette discipline. Plus précisément, la majorité des chercheurs traitant des effets de la culture nationale sur les pratiques de contrôle de gestion se sont appuyés sur la méthode hypothético-déductive.

Nous envisagerons dans cette recherche de réaliser une étude comparative entre la France et les pays du Maghreb en ce qui concerne les pratiques de contrôle budgétaire appliquées dans des banques multinationales françaises installées dans la France et les pays du Maghreb (société générale, Bnp Paribas, banque populaire et crédit agricole).

Pour ce faire, nous procéderons à une étude quantitative à l'aide d'un questionnaire envoyé aux directeurs et aux contrôleurs de gestion travaillant dans ces banques.

Les intérêts de la recherche

Cette étude présente plusieurs sources d'intérêts sur les plans théorique, méthodologique et pratique.

En premier lieu, cette recherche présente **un intérêt théorique**. En effet, bien qu'il existe une attention croissante accordée aux questions culturelles dans la discipline du management international, rares sont les recherches qui s'intéressent à l'impact de la culture nationale sur les pratiques de contrôle budgétaire dans les pays arabes. Néanmoins, au cours des dernières

décennies, et particulièrement au cours des dernières années, le monde arabe a connu une croissance considérable des échanges commerciaux, notamment au niveau des entreprises multinationales opérant au niveau international. Or, la culture du monde arabe diffère complètement de la culture occidentale dans de nombreux aspects (Hofstede, 2001, 2010).

En outre, bien que le budget soit l'outil de contrôle le plus utilisé dans les entreprises française, il a été négligé dans les études de la diversité culturelle et les comportements budgétaire, en particulier dans le secteur bancaire. La plupart des recherches précédentes ont été menées dans le secteur industriel et marchand. À notre connaissance, il n'existe aucune étude qui traite de l'impact des différences culturelles entre la France et les pays du Maghreb sur les pratiques du contrôle budgétaire.

Ainsi, étant donné cette rareté des recherches cette étude pourrait enrichir les connaissances et combler la lacune dans ce domaine.

De plus, nous envisagerons que les résultats de notre étude fournissent d'autres détails descriptifs relatifs à la relation entre les dimensions culturelles de Hofstede et les différences dans le comportement budgétaire entre les cultures française et maghrébine dans le secteur bancaire. Un autre point d'importance, est de préciser que les « différences culturelles », dans notre travail, sont exclusivement considérées sous le cadre des différences culturelles nationales. Nous ne cherchons pas à étudier l'effet de la culture d'entreprise sur les pratiques du contrôle budgétaire. En revanche, toutes les études antérieures ont uniquement étudié l'effet de la culture nationale sur les pratiques de contrôle de gestion au niveau national. Elles n'ont pas donc testé l'effet de la culture nationale sur ces pratiques au niveau individuel afin de vérifier si les différences dans les pratiques de contrôle de gestion entre les pays comparés sont liées à un effet direct des dimensions culturelles ou elles sont liées à d'autres facteurs qui peuvent influencer sur les pratiques de contrôle de gestion comme les différences dans les pays comparés en ce qui concerne l'incertitude de l'environnement, l'environnement politique, le niveau de l'éducation, le développement économique ...etc. Ainsi, dans notre recherche nous essayerons de tester l'effet de la culture nationale sur les pratiques du contrôle budgétaire à la fois au niveau national et au niveau individuel.

En deuxième lieu, sur **un plan pratique**, les situations de rencontre ou de comparaison entre les cultures nationales fournissent l'occasion d'examiner et de mieux comprendre comment implanter et / ou adapter des méthodes de contrôle de gestion pour les entreprises qui ont des activités- ou qui sont en relation- avec l'étranger. En outre, on assiste au développement

accélération des pays émergents (y compris les pays du Maghreb) qui sont souvent culturellement difficiles à comprendre pour les gestionnaires occidentaux (Meier, 2013). Pour se développer dans ces nouveaux marchés à forte croissance, une bonne compréhension des zones de marché et des cultures qui y sont actives, devient donc indispensable. Cette étude pourrait donc aider les directeurs des grands groupes multinationaux à adapter leur contrôle de gestion aux spécificités culturelles des pays d'implantation. Nous tenterons ainsi dans cette recherche d'expliquer comment et dans quelle mesure les comportements budgétaires sont différents dans les deux types de pays étudiés. Puisque les pays du Maghreb sont considérés comme pays en voie de développement, les banques multinationales françaises implantées dans ces pays peuvent adopter des pratiques budgétaires qui ne s'adaptent pas à leur propre culture. Ainsi, avoir des connaissances sur ces deux cultures pourrait aider les gestionnaires dans les pays étudiés, à savoir la France et les pays du Maghreb à comprendre comment interagir d'une façon optimale l'un avec l'autre. Cela permet de soutenir la durabilité des entreprises multinationales.

L'organisation du travail de recherche

Ce travail s'articule autour de deux parties : une première partie à portée conceptuelle et une seconde partie de nature empirique.

La première partie a pour objectif de nous aider à construire un cadre conceptuel afin de cerner la problématique posée. Ce cadre conceptuel est constitué de deux chapitres. Le premier sera entièrement consacré à la présentation des éléments d'analyse du concept de culture. À l'intérieur de celui-ci, on y retrouvera les modèles de la culture nationale tels qu'on les retrouve dans la littérature. Nous terminerons par l'identification des principaux axes de différenciation entre les cultures française et maghrébine en appuyant sur les travaux antérieurs traitant du management culturel.

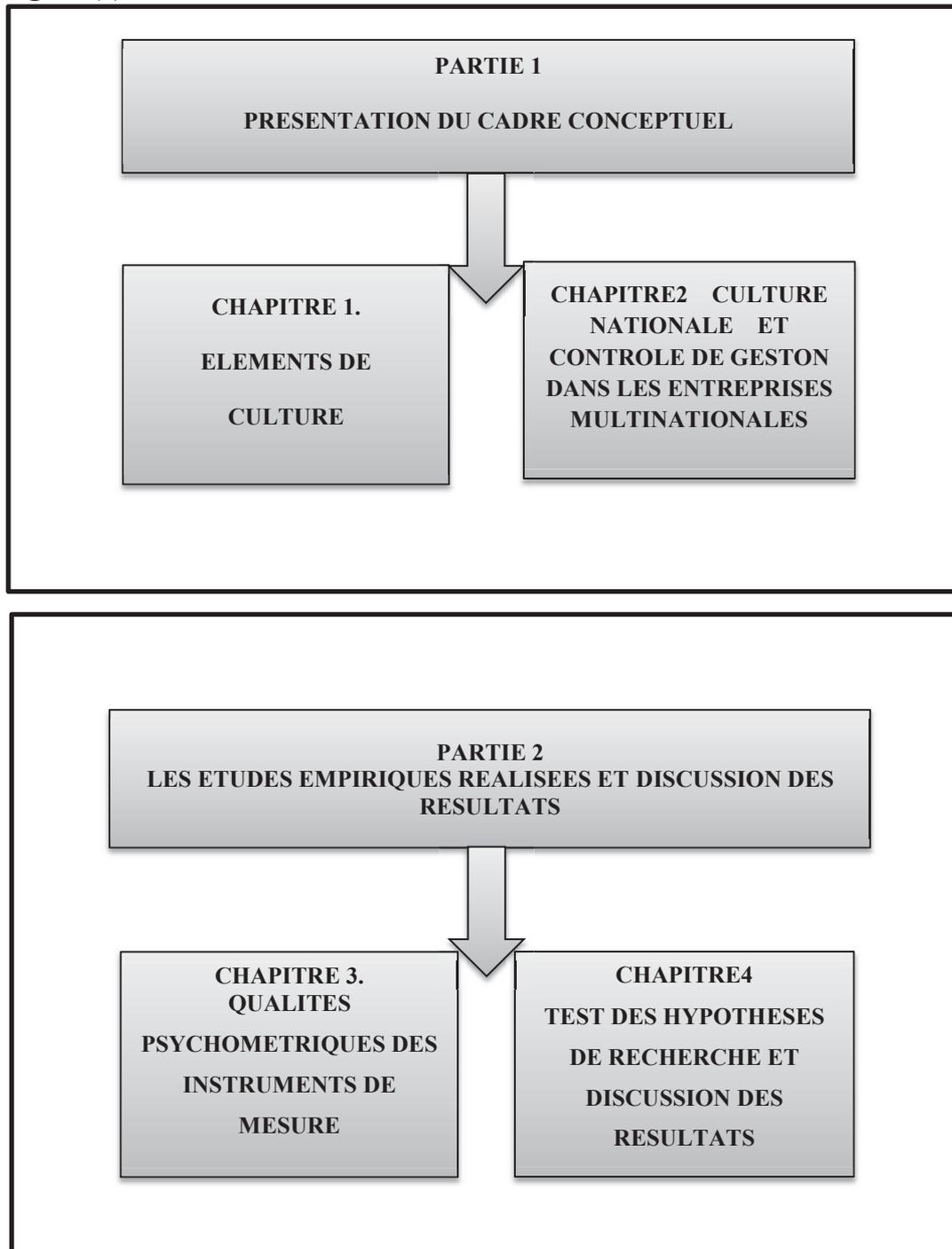
Le chapitre 2 nous aidera à proposer une base conceptuelle pour notre travail. Il portera exclusivement sur la problématique de la relation entre la culture nationale et le contrôle de gestion dans les entreprises multinationales ; il est destiné à faire l'état de l'art sur notre question de recherche en présentant différentes théories et études empiriques existantes sur le sujet.

La deuxième partie de la recherche regroupe les chapitres 3 et 4. Le chapitre 3 présentera la méthodologie utilisée de notre recherche. À cet égard, nous présenterons l'échantillon de la

recherche, l'identification des instruments d'observation et les méthodes utilisées pour recueillir les données.

Le chapitre suivant exposera les résultats obtenus par des analyses statistiques. Plus précisément, nous procéderons à l'ensemble des analyses exploratoires et confirmatoires pour valider la qualité de nos mesures puis nous testerons les hypothèses sur notre échantillon. Et finalement, nous terminerons cette recherche par l'élaboration de conclusions et de discussions. Nous discuterons également des apports et des limites de l'étude tout en présentant de nouvelles ouvertures de recherche. La page suivante illustre une présentation synoptique de la structure de la thèse.

Figure (1) : Schéma de la structure de la recherche



PARTIE 1 : LE CADRE CONCEPTUEL DE LA RECHERCHE

INTRODUCTION DE LA PARTIE 1

L'objet de cette partie sera d'analyser les relations entre les différences culturelles et les pratiques du contrôle de gestion en général, et celles budgétaire en particulier.

Nous envisagerons la présentation des éléments de la culture dans un premier chapitre à l'intérieur duquel nous exposerons les plus importantes approches culturelles en faisant une analyse critique de l'applicabilité de celles-ci dans différents contextes nationaux. Cela nous aidera à choisir la théorie qui correspond à notre étude et à repérer les principaux axes de différenciation entre les cultures française et maghrébine.

Le second chapitre nous aidera à proposer une base conceptuelle pour notre travail. Il portera exclusivement sur la problématique de la relation entre la culture nationale et sur le contrôle de gestion dans les entreprises multinationales. Ce chapitre est destiné à faire l'état de l'art sur notre question de recherche en présentant différentes théories et études empiriques existantes sur le sujet.

CHAPITRE 1. ÉLÉMENTS D'ANALYSE DU CONCEPT DE CULTURE

INTRODUCTION DU CHAPITRE 1

Comme nous l'avons souligné, étant donné la mondialisation des marchés et la croissance des échanges de biens et de services autour du globe, nous pouvons parler d'un monde économique international et constater la présence de multiples cultures sur des marchés qui changent rapidement. La culture, dans le domaine de la gestion, permet ainsi de comprendre les différences dans la façon de penser, de réagir devant certaines situations et de comprendre le comportement et les valeurs de chacun. Notre objectif est d'examiner les effets de la culture nationale sur les pratiques de contrôle de gestion en général, et celui budgétaire en particulier. Néanmoins, le fait de se pencher sur les phénomènes culturels nationaux implique un effort pour définir le concept de culture et pour approfondir la réflexion sur les modes d'interaction entre la culture et le contrôle de gestion. Dans cette optique, nous consacrerons la première section de ce chapitre à définir la culture. Par la suite, nous discuterons des différents modèles d'analyse de celle nationale à laquelle les spécialistes se réfèrent et ce en présentant les apports et les limites de chaque théorie présentée.

Plusieurs auteurs ont largement influencé les études dans le domaine de la gestion culturelle. Nous n'avons qu'à penser à Hofstede, D'Iribarne, Trompenaars et Hall, pour ne nommer que ceux-là. Notre objectif vise à établir une synthèse des principales théories applicables au domaine de la gestion et de présenter les apports et les limites de chaque théorie présentée.

Bien que plusieurs auteurs aient contribué de façon significative à l'avancement de la recherche sur le management interculturel, nous avons choisi les dimensions culturelles de Hofstede pour expliquer les effets de la culture nationale sur les comportements budgétaires. Nous terminerons ce chapitre en identifiant les principaux axes de différenciation culturelle entre la France et les pays du Maghreb. Ce qui nous permettra de choisir les dimensions culturelles selon lesquelles ces deux types de pays diffèrent au maximum.

1. LA CULTURE

Le concept de « culture », comme les chercheurs en gestion ne l'ont reconnu qu'à partir des années 1980, est en fait une notion issue de l'anthropologie qui déter la première, a tenté d'élaborer des théories sur la culture. Ces théories ont ensuite donné naissance à des écoles différentes, en anthropologie, en sociologie et en science de gestion.

1.1. DÉFINITION DE LA CULTURE

De nombreux chercheurs de différentes disciplines ont tenté de trouver une définition exhaustive et universelle de la culture. Cependant, à ce jour, on n'a pas une définition claire qui peut être universellement acceptée. **Quelle est donc la culture?** Un certain nombre de définitions pertinentes sont les suivantes:

L'anthropologue Edward B. Tylor, en 1871, qui fut l'un des premiers à élaborer une définition de ce concept, définit la culture comme un « *tout complexe qui englobe la connaissance, la croyance, l'art, la morale, le droit, la coutume, et toutes les autres tendances et habitudes obtenues par l'homme comme membre de la société* » (p. 1). « *Cette définition, qui est plutôt une description, présente ceci de particulier qu'elle se rapporte plutôt à un ensemble de faits qui peuvent être directement observés en un moment donné du temps, comme on peut aussi en suivre l'évolution, ainsi que l'a fait Tylor lui-même* » (Rocher, 1992, p.1)

Par la suite, d'autres anthropologues jusqu'à aujourd'hui ont essayé de donner d'innombrables définitions, sans qu'aucune d'elles ne puisse dans l'essentiel changer le raisonnement principal de cette définition première (Bernard, 2009). Dès 1952, deux anthropologues américains, Kroeber et Kluckhohn, identifient 164 définitions du terme culture. Parmi ces définitions, une semble revenir souvent dans la littérature : celle de Ralph Linton (1945). Sa définition de la culture rattache l'individu au processus social : « *une culture est la disposition des comportements appris et de leurs résultats, dont les contenus sont partagés et communiqué par les membres d'une société donnée* ». Les deux anthropologues ont remarqué que la plupart des définitions alors données, contenaient les mêmes caractéristiques à savoir que la culture est apprise, communiquée, partagée, construite, formée et sélective (Arcand, 2006). De là, Kroeber et Kluckhohn (1952, 22) ont à leur tour présenté une définition du concept de culture qui est très diffusée après les chercheurs du domaine. Elle se définit comme suit : « *la culture est un modèle qui décrit le comportement passé ou définit le comportement à venir. Elle dispose de trois traits essentiels : elle est partagée par tous les membres d'un groupe social ; les aînés du groupe essaient de la transmettre aux jeunes*

membres ; elle forme le comportement des individus ou elle dessine leur perception du monde » (Alder, 1994).

Cette définition rejoint celle de Barnouw (1963, 5) pour lui la culture c'est : « *le mode de vie d'un groupe d'individus, la construction de tous les modèles plus ou moins contraints de comportement appris, que chaque génération transmet à la suivante au moyen du langage et de l'imitation* ». Ainsi, nous passons les années 1950 et 1960 avec des définitions du concept de culture ayant toutes presque les mêmes caractéristiques de fondement.

Pour autant, (Geertz, 1973), qui est l'initiateur de l'anthropologie symbolique, souligne que le concept de culture « *désigne un modèle générique de significations matérialisées par des symboles historiquement transmis, un système de créations héritées et exprimées sous des formes symboliques au moyen desquelles les hommes communiquent, conservent et développent leur connaissance de la vie et leurs attitudes envers elle* »

Selon l'auteur la culture est un système d'idées, producteurs de sens : « *Je crois que l'homme est un animal suspendu à la toile de significations qu'il a lui-même fabriqué ;, une araignée ; je vois en fait la culture comme cette toile et son analyse non pas comme une science interprétative à la recherche de sens* » (1973, P.5). « *La vocation première de l'anthropologie interprétative n'est pas de répondre à nos questions que d'autres, en d'autres lieux, ont données à ces questions, et ainsi de comprendre leurs réponses dans le grand-livre à consulter de ce que l'homme a dit* » (1973, P.30). Il crée des définitions et représente donc un contexte *partagé* qui permet aux individus d'interpréter « correctement » des symboles et des signes. Dans ce même contexte, les règles d'interprétation sont partagées, acceptables au sein d'un ensemble social plus ou moins vaste, ce qui facilite les échanges et le travail (Barmeyer et Mayrhofer , 2009).

Quant à Eduard Hall, il donne une définition générale d'une culture : « *il n'ya pas une seul forme d'une vie humaine qui ne soit pas touchée et affectée par la culture. C'est-à-dire la personnalité, comment les individus expriment eux-mêmes (émotions incluses), la manière dont ils pensent, comment ils agissent, comment des problèmes sont résolus, comment les villes sont plantées, comment les systèmes de transport marchent et sont organisés, et aussi comment l'économie et les systèmes gouvernementaux sont mis ensemble et fonctionnent (...)* elle affecte le comportement dans la manière la plus profonde et la plus délicate » (1990, P.14). L'auteur considère la culture aussi comme « une programmation du comportement.

Selon lui, la culture est communication. Ainsi, la définition de Hall de la culture se concentre sur l'aspect de la communication.

Les anthropologues ont montré comment toute culture est un construit social spécifique à chaque groupe d'individus. Ainsi, comme le soulignent Dupriez et Simons (2002, 31) :

«Le construit social s'est élaboré par rapport à un environnement donné, fort et protecteur ou dangereux et menaçant. L'histoire du groupe s'est forgée dans un environnement et a mis en place un système de relations sociales, rarement égalitaires. Ce système social a produit un système de valeurs ou de références qui est le cœur même de la culture. Ce système de valeurs apparaît à la fois comme une protection vis-à-vis des éléments extérieurs et comme une condition de maintien de l'équilibre interne des relations sociales ».

Toujours selon Dupriez et Simons (2002, 31-32) : *« Les faits culturels significatifs ne peuvent être réduits à une série de détails plus ou moins véridiques et décrits pour eux-mêmes. Ce qui importe, c'est la fonction précise que les faits observés remplissent dans la culture d'une société donnée ».*

Foulquié(1995), dans le dictionnaire philosophique, définit la culture comme *« les manières collectives de penser et de sentir »*. Margaret Mead (1962) la définit comme *« l'ensemble des formes acquises d'un groupe d'individus unis par une tradition commune transmise par l'éducation »*.

Dans la littérature de gestion, quelques auteurs se sont penchés sur la culture, notamment au travers l'apparition de la culture d'entreprise et de sa prise en compte dans les stratégies en vogue depuis les années 1980. Dans son ouvrage sur la culture organisationnelle et leadership, Edgar Schein(1990) définit la culture : *« la culture peut être définie comme un ensemble d'hypothèses fondamentales qu'un groupe donné a inventé, découvert ou constitué en apprenant à résoudre ses problèmes d'adaptation externe et intégration interne . Ces hypothèses ont été suffisamment confirmées dans l'action de sorte qu'on puisse les considérer comme valides, et donc les enseigner à tout nouveau membre du groupe, en les présentant comme la manière appropriée de pouvoir penser et sentir les problèmes de l'action collective »*. L'auteur définit donc la culture en trois niveaux hiérarchisés qui se basent, selon lui, sur un *ensemble* d'hypothèses élémentaires interdépendantes d'un ensemble de valeurs qui interagissent elles-mêmes avec les artefacts observables et les créations.

Quelques auteurs en management semblent s'être principalement inspirés d'Edgar Schein, telle Susan Schneider (1989), qui écrit : « *la culture est déterminée comme un système de postulats partagés qui s'est développé au cours du temps pour régler des problèmes d'adaptation à l'environnement et d'incorporation interne* ».

De la même manière, Trompenaars (1993) définit la culture comme « *la façon dont un groupe de personnes règle ses problèmes* ». Cette définition est influencée par le point de vue américain, puisqu'elle évoque le « faire » au travers de l'activité de résolution de problèmes et non l'« être » de la culture (Barzantny, 1997).

En effet, en sciences de gestion, « *la culture est généralement entendue comme un ensemble de croyances, valeurs et normes* » (Joannides, 2011). L'anxiété des croyances et des normes étant difficile, les chercheurs déploient à la réduire à un ensemble de valeurs (Bhimani, 1999; Ahrens et Mollona, 2007; Baskerville, 2003). Geert Hofstede, aujourd'hui critiqué (d'Iribarne, 1998 ; Baskerville, 2003), a toutefois été le premier à s'appuyer sur une conception plus profonde de la culture, inspirés des travaux d'anthropologues contemporains. Selon Hofstede (2010), la culture est un phénomène collectif car elle est partagée, au moins partiellement, par les individus qui vivent ou ont vécu dans le même milieu social que celui où ils ont fait leur apprentissage. La culture réunit les règles non écrites du jeu social, c'est « *la programmation collective de l'esprit qui différencie les membres d'un groupe des membres d'un autre groupe* » (P.16).

Daniels et Radebaugh (2001, 774) définissent la culture en ces termes: « *La culture est l'ensemble des normes spécifiques d'une société, fondées sur les comportements, les valeurs et les croyances* », alors que Griffin et Pustay (2003, 85) déclarent : « *la culture est un ensemble des valeurs, croyances, comportements, coutumes et attitudes qui différencient une société à une autre* ». De nos jours, « *la majorité des définitions que nous rencontrons dans la littérature spécialisée reprennent sensiblement les mêmes éléments, soit la valeur, les croyances et les éléments appris* » (Arcand, 2006, P.21).

1.1. LA CULTURE NATIONALE

Le concept de culture nous amène à celui de culture nationale. Ce dernier est un embranchement entre la conception de culture et de celle, plus juridique, d'État-nation. En effet, d'Iribarne (1998) définit la gestion comme le gouvernement des hommes et affirme donc s'intéresser aux cultures politiques au sens large, à savoir celles qui examinent l'art et la manière de gouverner (1998, P.261) : C'est bien alors à son avis la culture de l'État-nation qui

est en jeu (Löning, 2000). L'idée de nation présume une construction historique et donc un passé. Elle s'expose également dans le présent, par la volonté clairement affichée par les habitants de continuer leur vie en commun, suivant les règles exigées par la société (langue commune, droit positif, pratique religieuse, coutumes du pays).

« Les cultures nationalespèsent de tout leur poids, même là où les grands efforts sont faits pour créer, au-delà des frontières une culture d'entreprise originale » (D'Iribarne, 1989 ; 265).

Selon Löning (1994), « L'idée de « culture nationale » est liée « à l'existence d'un État. Elle suggère de manière concomitante l'existence d'un appareil et sous-entend l'appartenance ou la non-appartenance à la nation » (Löning, 1994, P.187).

« La nation est une communauté humaine caractérisée par la conscience de son identité historique ou culturelle, définie comme entité politique, réunie sur un territoire propre, et organisée institutionnellement en état. C'est de plus, en droit, une personne juridique dotée de la souveraineté et distincte de l'ensemble des individus qui la composent en tant que nationaux » (Löning, 1994, P.187). Or bien souvent, comme nous le rappelle Usunier (1992), les cultures ne correspondent pas à des États-nations, mais à des entités ethniques, linguistiques, religieuses ou encore organisationnelles.

Hofstede (1983, 75-76) souligne que le concept de culture nationale est très important parce que les citoyens de chaque pays jouent de manière différente les uns des autres en raison :

- des entités politiques spécifiques ;
- de la valeur donnée au principe de citoyenneté ;
- des expériences vécues dans ce pays.

De surcroît il semble adéquat de s'intéresser aux sociétés, ou aux nations qui sont les groupes les plus complets que nous pouvons repérer. Bollinger et Hofstede (1987, 28) écrivent: *« une société est un système social distinct par le plus haut niveau d'autosuffisance par rapport à son environnement »*. Löning (1994), dans sa revue de la littérature souligne que le concept de société, et par voie de conséquence de culture sociétale, est au contraire beaucoup plus vaste. Souvent incorporée à tort à la culture, la société est en fait, selon le code civil : *« un contrat par lequel deux ou plusieurs personnes accordent de mettre quelque chose en commun dans la vue de partager le bénéfice qui pourra en résulter » (p.188).*

Arcand (2006, p.23) souligne qu'il est important à ce stade de mentionner que « *tout sous-groupe à l'intérieur d'une société (familles, entreprises, professions) est appelé subculture par opposition à culture (sociétés, groupes régionaux, groupes ethniques) afin de limiter la confusion* ». Selon l'auteur « *Les sous-groupes restent des membres de la société et par le fait même, ont des traits en commun. Les sous-groupes à l'intérieur d'une société ont tendance à être plus interdépendants les uns par rapport aux autres* ». (P.23). La majorité des subcultures dans une société distincte ont des traits communs avec d'autres subcultures de la même société ; leurs membres peuvent se reconnaître entre eux face aux étrangers (Bollinger et Hofstede, 1987).

SYNTHESE

À la lumière de ce que nous venons d'énoncer comme définitions, on peut remarquer qu'il n'existe pas une universelle de la culture. Il faut mentionner à ce stade que le concept de culture montre une grande complexité qui n'est pas seulement montrée par les différentes définitions de ce mot. En effet, Moral (2007, p.71) affirme que « *pour les spécialistes du sujet l'ethnologue, l'anthropologue ou le sociologue, la définition accordée montre des colorations différentes concordant aux divers objectifs de ces sciences. Ainsi, ces chercheurs ont tenté de construire, eux aussi, leur propre définition du concept de culture. Il est question de valeurs, de normes, du désiré, du désirable et d'autres concepts que les chercheurs s'efforcent d'éclairer* ».

La prochaine section nous permettra d'aller plus en profondeur dans les études des auteurs traitant de la culture nationale, dont notamment Hofstede qui a servi de modèle de base à plusieurs études empiriques dans le domaine de la gestion des organisations.

2. PRINCIPALES ÉTUDES TRAITANT DE LA GESTION CULTURELLE

Dans cette section, nous présentons les principales approches théoriques qui ont été développées par les chercheurs afin d'étudier les entreprises multiculturelles. Il s'agit de

l'analyse comparative de Hofstede, de l'approche historique et ethnographique de D'Iribarne, du modèle multidimensionnelles de Trompenaars et de des cultures polychrones et monochrones de Hall. Néanmoins, si on réalise une revue bibliométrique de ces théories, il serait judicieux de commencer avec les travaux de Hofstede. Ceux-ci sont les travaux les plus cités dans la littérature dans le domaine du management interculturel.

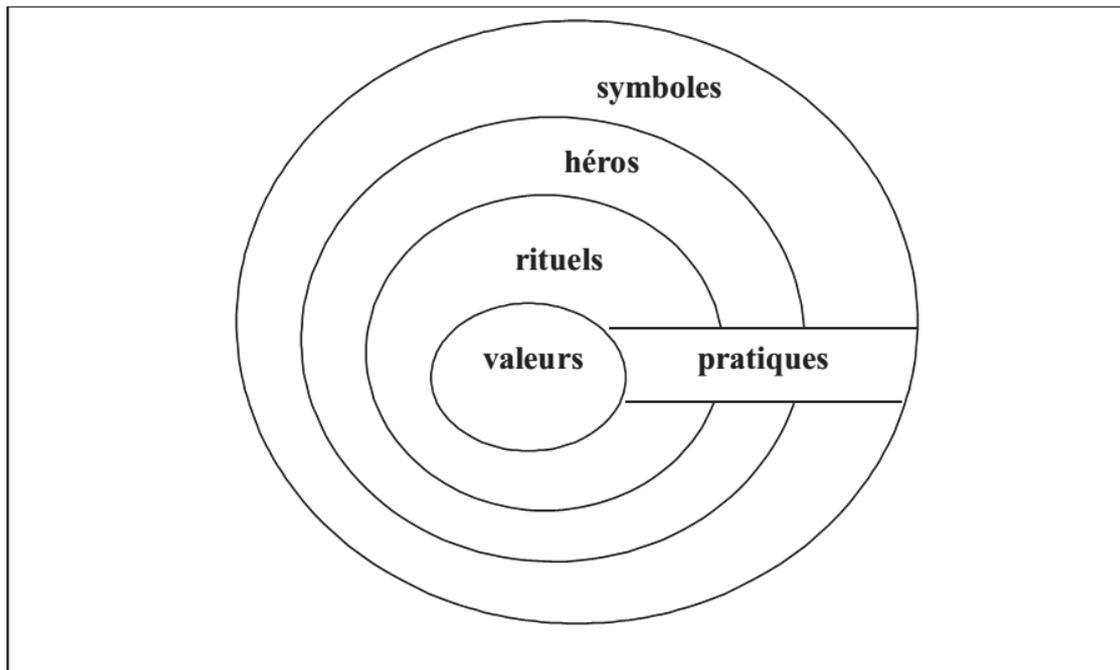
2.1. Analyse Comparative de Hofstede

Geert Hofstede est vu comme le promoteur des recherches qui s'attachent aux interférences entre les dimensions culturelles nationales et l'organisation des entreprises. Ses travaux (1980 ; 1991) sont les plus souvent cités lorsqu'il s'agit de comparaisons interculturelles ; ce qui est confirmé par l'étude réalisée par Sondergaard (1994). L'auteur identifie quatre manières dont les travaux de Hofstede (1991) ont été adoptés par les autres chercheurs du domaine: (1) citations des ses trouvailles, (2) analyses critiques de ses travaux de recherche, (3) utilisation empirique de son modèle conceptuel, (4) paradigme comme un ensemble d'hypothèses prises pour acquis. L'enquête de Hofstede s'est déroulée auprès d'environ 116 000 personnes (employés d'IBM) en deux temps entre les années 1968 et 1972 afin d'examiner l'effet des valeurs culturelles et les perceptions de la situation de travail (le niveau de satisfaction), sur un plan international. Les réponses à ce questionnaire ont été analysées au moyen d'une analyse factorielle conduisant à extraire des dimensions de la culture et leur impact sur le fonctionnement de l'organisation.

Hofstede considère la culture comme « une programmation collective de l'esprit qui distingue les membres d'un autre groupe » (Hofstede, 2010, p. 16). Il suggère ainsi que les modèles de culture se basent sur des systèmes de valeurs. Ces systèmes peuvent être considérés comme stables. La culture nationale est donc selon lui durable et elle ne peut être changée que par des forces extérieures intenses.

De plus, Hofstede (1994) souligne que le niveau universel, ou la nature humaine indique tout ce qui est commun à tous les individus et est par le fait même acquis. Alors que le niveau individuel est en partie acquis et en partie hérité (Hofstede, 1991, 1994, 2010). Il n'y a donc que le niveau culturel qui est exclusivement acquis et propre à chaque nation ou groupe régional. Selon l'auteur (2010), les groupes humains pensent, sentent et agissent de façon différente. De ce fait, les différences culturelles se manifestent de plusieurs façons -les symboles, les héros, les rituels et les valeurs (voir figure (1) tiré de Hofstede, 2010).

Figure (2) : La structure en pelure d'oignon : représentation des différentes manifestations de la culture



Hofstede (2010, p.19)

«Les symboles sont des mots, des attitudes, des images ou des objets porteurs d'une signification particulière que seuls peuvent reconnaître comme telle ceux qui partagent une même culture» (Hofstede, 2010).

«Les héros sont des personnes, vivantes ou mortes, réelles ou imaginaires, dont certaines caractéristiques sont extrêmement prisées dans une culture».(Hofstede, 2010).

« Les rituels sont des activités collectives qui, si elles n'ont aucune utilité technique pour atteindre le but recherché, n'en sont pas moins indispensables socialement» (Hofstede, 2010).

«Les valeurs sont au cœur d'une culture. Une valeur est une tendance affirmée à préférer un certain état des choses» (Hofstede, 2010).

En analysant les différents facteurs des observations acquises, Hofstede a dégagé quatre dimensions dans lesquelles les systèmes de valeur des pays pourraient être classés ; ces dimensions ont été nommées « les dimensions des cultures nationales » qui présentent certaines relations significatives avec des indices géographiques, économiques,

démographiques et politiques. Elles sont la distance hiérarchique (élevée /faible), le contrôle de l'incertitude (faible /fort), l'individualisme (versus collectivisme) et la masculinité (versus féminité). Ultérieurement, une cinquième dimension a été rajoutée par Hofstede après avoir intégré dans ses recherches certains pays de l'Asie Pacifique. Cette dernière était le dynamisme confucéen, qui avait deux pôles : orientation à long terme et à court terme. Comme le mentionne Hofstede (1980, 1994, 2010) chacune des dimensions rassemble un grand nombre de phénomènes qui, dans une société, semblent liés de façon empirique, même s'il apparaît qu'il y ait une nécessité logique pour qu'il en soit ainsi. Voyons plus en détail chacune de ces dimensions.

Les dimensions culturelles de Hofstede

➤ La distance hiérarchique

La distance hiérarchique est définie par Hofstede (2010) comme « *le degré d'attente et d'acceptation d'une répartition inégale du pouvoir par les individus qui ont le moins de pouvoir au sein des institutions et des organisations d'un pays* ». Les institutions forment les bases d'une société, comme la famille, l'école et la communauté ; les organisations sont les différents lieux de travail. En effet, dans un environnement où la distance hiérarchique est forte, supérieure et où les subordonnés se considèrent de fait comme inégaux. Le système repose sur une inégalité existentielle. Les individus dans les cultures à une distance hiérarchique élevée sont davantage habitués à des formes d'autorité centralisées et paternalistes tandis que ceux dérivant de cultures ayant un faible niveau de cette dimension préfèrent des leaderships à qui on délègue et on donne de l'autonomie aux subordonnés ; ces derniers sont ainsi plus à l'aise lorsque le pouvoir est partagé de manière juste (Eylon et Au, 1999, p.376). Cette dimension nous informe donc sur le degré de dépendance qui caractérise les relations entre des individus. Il s'agit en fait de la perception qu'a le subordonné du pouvoir de son chef. Dans un pays ayant une forte distance, les subordonnés dépendent énormément de leurs supérieurs. À contrario dans un pays où le score est faible, la dépendance des employés face à leur patron est limitée. De ce fait, les patrons consultent régulièrement les employés. La distance par rapport au pouvoir est mesurée à partir des systèmes de valeur de *ceux* qui ont le moins d'autorité dans la société. Alors que la répartition du pouvoir, quant à elle, est généralement expliquée à partir du comportement de ceux qui ont le plus de pouvoir (Arcand, 2006). Dans les pays où l'indice de cette dimension est fort, le pouvoir est un fait de base (Bollinger et Hofstede, 1987). Les supérieurs n'ont donc pas à obéir aux mêmes règles que les autres. Il n'est donc pas surprenant de constater que dans ces

pays, les pouvoirs alloués aux dirigeants peuvent paraître démesurés comparativement à ceux que l'on accorde à la classe dirigeante dans les pays à faible distance hiérarchique. Dans ce type de pays, les dirigeants d'entreprise essaient de paraître le moins puissant possible (Arcand, 2006). Le tableau (1) indique les résultats obtenus par Hofstede auprès des employés d'IBM durant son enquête.

Tableau (1) : Indices de la distance hiérarchique pour 50 pays et 3 régions

Range	Pays/région	Indice	Range	Pays/région	Indice
1	Malaisie	104	27/28	Grèce	60
2/3	Guatemala	95	27/28	Corée Du sud	60
2/3	Panama	95	29/30	Iran	58
4	Philippine	94	29/30	Taiwan	58
5/6	Mexique	81	31	Espagne	57
5/6	Venezuela	81	32	Pakistan	55
7	Pays arabophone	80	33	Japon	54
8	Equateur	78	34	Italie	50
9	Indonésie	78	35/36	Afrique du sud	49
10/11	Inde	77	35/36	Argentine	49
10/11	Pays de l'Afrique de l'ouest	77	37	Jamaïque	45
12	Yougoslavie	76	38	USA	40
13	Singapour	74	39	Canada	39
14	Brésil	69	40	Pays-Bas	38
15/16	Hong-Kong	68	41	Australie	36
15/16	France	68	42/44	Costa Rica	35
17	Colombie	67	42/44	Allemande de l'ouest	35
18/19	Salvador	66	42/44	Grand Bretagne	35
18/19	Turquie	66	45	Suisse	34
20	Belgique	65	46	Finlande	33
21/23	Pays d'Afrique de l'Est	64	47/48	Norvège	31
21/23	Pérou	64	47/48	Suède	31
21/23	Thaïlande	64	49	Irlande	28
24/25	Chili	63	50	Nouvelle Zélande	22
24/25	Portugal	63	51	Danemark	18
26	Uruguay	61	52	Israël	13
				Autriche	11

Hofstede (1994, p.45)

Merkens et Demorgon (1998) soulignent que cette dimension est la plus simple, la plus pertinente et la plus facilement vérifiable. De façon explicite, ce qui différencie les sociétés à faibles et forte distance est représenté au tableau suivant :

Tableau (2) : Les éléments caractéristiques de la dimension de la distance hiérarchique

PAYS À DISTANCE HIÉRARCHIQUE COURTE	PAYS À DISTANCE HIÉRARCHIQUE LONGUE
Les inégalités doivent être réduites.	Les inégalités sont attendues et souhaitées.
Il doit y avoir, et c'est dans une certaine mesure le cas, une interdépendance entre ceux qui ont et n'ont pas le pouvoir.	Les plus faibles doivent dépendre des plus forts, en réalité les faibles balancent entre dépendance et contre-dépendance.
Les parents considèrent leurs enfants comme des égaux, et ceux-ci traitent leurs parents comme des égaux.	Les parents apprennent aux enfants à obéir et leurs enfants les traitent avec respect.
Les enseignants attendent des initiatives de la part de leurs élèves.	Les enseignants prennent toutes les initiatives en classe.
Ce sont des experts qui transmettent des vérités impersonnelles.	Ce sont des gourous qui transmettent une sagesse personnelle.
Les élèves les considèrent comme des égaux.	Les élèves les traitent avec respect.
L'attachement aux valeurs d'autorité décroît avec le niveau d'instruction.	L'attachement aux valeurs d'autorité est le même quel que soit le niveau d'instruction.
La hiérarchie des organisations illustre une inégalité des rôles, établie par commodité.	La hiérarchie des organisations reflète une inégalité existentielle entre le haut et le bas de l'école.
La décentralisation est de règle.	La centralisation est de règle.
L'échelle des salaires est resserrée.	L'échelle des salaires est très étendue.
Les subordonnés s'attendent à être consultés.	Les subordonnés s'attendent à être commandés.
Le patron idéal est un démocrate capable.	Le patron idéal est un autocrate bienveillant ou un paternaliste.
Les privilèges et les symboles de prestige sont mal perçus.	Les privilèges et les symboles de prestige sont considérés comme normaux.

Hofstede (1994, p.59).

➤ Individualisme vs Collectivisme

La dimension « individualisme ou collectivisme » se réfère aux relations que les individus conservent avec les autres membres de la collectivité. En effet, les sociétés humaines se distinguent quant à cette relation. G. Hofstede fait remarquer qu' *«en examinant attentivement le classement des pays, on constate une relation entre le niveau de développement technique et la culture individualiste»* (Bollinger et Hofstede, 1987, p. 125). Les sociétés à tendance individualiste valorisent le temps consacré à la vie privée où l'intérêt individuel passe avant l'intérêt général. Dans ce type de société, les individus cherchent plus d'autonomie ce qui leur donne le sentiment de se réaliser (dans un tel contexte on cherche à mettre en relief l'identité individuelle). À l'opposé, les sociétés communautaires valorisent le temps passé pour le groupe. Dans ce contexte, les relations entre les employés sont plus fortes. Dans les cultures individualistes, la compétitivité est plus importante que la collaboration. Dans tel contexte, les membres de l'organisation sont orientés par « Je ». Puisque les enfants ont tendance à quitter leur maison familiale à un stade précoce de leur vie, ils réduisent leurs relations avec leurs parents afin qu'ils apprennent à dépendre sur eux-mêmes et pas sur leur groupe (Hofstede et al. 2005). Au contrario, les membres de la culture collectiviste sont orientés par « nous ». La société collectiviste est donc caractérisée par une grande collaboration et loyauté envers l'organisation. Les liens employeur-employés ressemblent à ce que l'on voit dans une famille (base morale), les individus vont donc transférer normalement une partie de leur obéissance familiale ou ethnique à l'entreprise pour laquelle ils travaillent (Bollinger et Hofstede, 1987, 132-133). Au contraire, dans les cultures individualistes, les relations employeur-employé se limitent au travail où chacun y tirera des privilèges (Hofstede, 1983).

Hofstede définit cette dimension comme suit : *«l'individualisme se rapporte aux sociétés dans lesquelles les liens entre les individus sont lâches, dans lesquelles tout individu est censé s'occuper de lui-même et de sa famille proche. Au contraire, le collectivisme se rapporte aux sociétés dans lesquelles chaque individu est, dès sa naissance, intégré à un endogroupe fort et cohésif qui, tout au long de la vie de l'individu, le protège en échange d'une loyauté sans faille* (Hofstede, 2010, P.116).

Cette dimension est utilisée pour expliquer les différences entre les pays dans les pratiques comptables. Ueno et Sekaran (1992) ont montré que la différence dans cette dimension culturelle entre les Etats-Unis et le Japon est la raison des différenciations en termes des

comportements budgétaires entre les entreprises japonaises et américaines. Hofstede (2001, p. 213) souligne que «*Le degré d'individualisme dans les organisations dépend, évidemment, d'autres facteurs que les normes sociales, comme le niveau d'éducation des employés ainsi que de l'histoire de l'organisation et la culture organisationnelle* ».

Tableau (3) : Indices de l'individualisme pour 50 pays et 3 régions

Range	Pays/région	Indice	Range	Pays/région	Indice
1	États-Unis	38	26/27	Pays arabophones	38
2	Australie	90	28	Turquie	37
3	Grand Bretagne	89	29	Uruguay	36
4 /5	Canada	80	30	Grèce	35
4/5	Pays-Bas	80	31	Philippines	32
6	Nouvelle Zélande	79		Mexique	30
7	Italie	76	32	Afrique de l'Est	27
8	Belgique	75	33/35	Yougoslavie	27
9	Danemark	74	33/35	Portugal	27
10/11	Suède Inde	71	33/35	Malaisie	26
10/11	France	71	36	Hong Kong	25
12	Irlande	70	37	Chili	23
13	Norvège	69	38	Afrique de L'Ouest	20
14	Suisse	68	39/41	Singapour	20
15/16	Allemande de l'ouest	67	39/41	Thaïlande	20
15/16	Afrique du sud	65	42	Salvador	19
17	Finlande	63	43	Corée du Sud	18
18/19	Autriche	55	44	Taiwan	17
18/19	Israël	54	45	Pérou	16
20	Espagne	51	46	Costa-Rica	15
21/23	Inde Pays d'Afrique de l'Est	48	47/48	Pakistan	14
21/23	Japon	46	47/48	Indonésie	14
21/23	Argentine	46	49	Colombie	13
24/25	Iran	41	50	Venezuela	12
24/25	Jamaïque	39	51	Panama	11
26	Brésil	38	52	Équateur	8
	Pays arabophones	38	53	Guatemala	6
2	Australie	90			

Hofstede (1994, p.79)

Le tableau (4) montre les différents éléments caractéristiques de la dimension individualisme/collectivisme de Hofstede

Tableau (4) : Les éléments caractéristiques de la dimension individualisme/collectivisme de Hofstede (1994)

SOCIÉTÉS COMMUNAUTAIRES	SOCIÉTÉS INDIVIDUALISTES
L'individu naît dans une famille élargie ou un groupe qui le protégera en échange de sa loyauté.	Chacun doit s'occuper de lui-même et de sa proche famille.
L'identité est fonction du groupe social d'appartenance.	L'identité est basée sur l'individu.
L'enfant apprend à penser en termes de « nous »	L'enfant apprend à penser en termes de « Je »
Il faut toujours maintenir l'harmonie formelle et éviter les affrontements directs.	Une personne honnête doit dire ce qu'elle pense.
Communication à contexte fort.	Communication à contexte faible.
L'infraction fait perdre la face et engendre la honte pour soi-même et pour le groupe.	L'infraction engendre culpabilité et perte du respect de soi.
L'infraction apprend à faire.	L'infraction apprend à apprendre
Les diplômes ouvrent l'accès à des groupes au statut plus élevé.	Les diplômes augmentent la valeur économique et/ou la fierté personnelle.
La relation employeur-salarié se noue sur une base morale, comme un lien familial.	La relation employeur-salarié est un contrat, fondé sur des avantages réciproques.
Le recrutement et la promotion prennent en compte le groupe d'appartenance.	Le recrutement et la promotion sont fonction des compétences et obéissent à des règles.
On pratique un management de groupe	On pratique un management individualisé
La relation l'emporte sur l'affaire à traiter	L'affaire à traiter l'emporte sur la relation

Hofstede (1994, p.96)

➤ **Contrôle de l'incertitude**

Cette dimension de « contrôle de l'incertitude » mesure la perception qu'ont les individus face à l'avenir. Hofstede (2010, P.234) définit le contrôle de l'incertitude comme étant *«le degré auquel les membres d'une culture se sentent menacés par une situation équivoque ou inconnue»*.

Hofstede part du principe que tous les individus ressentent de l'angoisse face à l'inconnu et que chaque groupe humain a développé et adapté des moyens de convaincre l'incertitude et d'obtenir un confort relatif. Ce confort d'après lui peut être obtenu ou géré de trois façons : la

présence d'une religion par laquelle l'humanité contrôle l'incertitude, les technologies sécurisant le travail ainsi que les dangers de la nature et les systèmes juridiques (lois, règlements) nous protégeant de l'imprévisibilité du comportement humain.

Par ailleurs, l'aversion au risque ne tend pas à diminuer le risque mais à réduire l'ambiguïté. Les cultures fuyant le contrôle de l'incertitude évitent les situations tendancieuses. Dans leurs relations, leurs organisations et leurs institutions, les individus de ces cultures cherchent une structure qui présente chaque élément de façon nettement compréhensible et prévisible. Paradoxalement, ces mêmes individus sont prêts à supporter des risques pour faire face à l'ambiguïté, tels que de provoquer une bagarre avec un rival potentiel plutôt que d'attendre sans rien faire (Hofstede, 2010).

Néanmoins, cette dimension de Hofstede est intéressante car elle nous dévoile deux aspects importants dans le comportement et les mentalités des personnes (Drummond, 2014):

1. Il y a des cultures qui sont plus ouvertes à ce qui est différent, nouveau et étranger.
2. Il y a des cultures qui se sentent très mal face à l'inconnu, à l'imprévu. Les ressortissants de ces cultures seront plus résistants aux innovations, aux changements, moins réceptifs aux étrangers.

Tableau (5) : Indices du contrôle de l'incertitude pour 50 pays et 3 régions

Range	Pays/région	Indice	Range	Pays/région	Indice
1	Grèce	112	28	Équateur	67
2	Portugal	104	29	Allemagne de l'Ouest	65
3	Guatemala	101	30	Thaïlande	64
4	Uruguay	100	31/32	Iran	59
5/6	Belgique	94	31/32	Finlande	59
5/6	Salvador	94	33	Suisse	58
7	Japon	92	34	Pays de l'Afrique de l'ouest	54
8	Yougoslavie	88	35	Pays-Bas	53
9	Pérou	87	36	Pays de l'Afrique de l'Est	52
10/15	France	86	37	Australie	51
10/15	Chili	86	38	Norvège	50
10/15	Espagne	86	39/40	Afrique du Sud	49
10/15	Costa Rica	86	39/40	Nouvelle- Zélande	49
10/15	Panama	86	41/42	Indonésie	48
10/15	Argentine	86	41/42	Canada	48
16/17	Turquie	85	43	USA	46
16/17	Corée du sud	85	44	Philippine	44
18	Mexique	82	45	Inde	40
19	Israël	81	46	Malaisie	36
20	Colombie	80	47/48	Grande Bretagne	35
21/22	Venezuela	76	47/48	Irlande	35
21/22	Brésil	76	49/50	Hong Kong	29
23	Italie	75	49/50	Suède	29
24/25	Pakistan	70	51	Danemark	23
24/25	Autriche	70	52	Jamaïque	13
26	Taiwan	69	53	Singapore	8
27	Pays arabophone	68			

Hofstede (1994, p.151)

Tableau (6) : Les éléments caractéristiques de la dimension du contrôle de l'incertitude

FAIBLE CONTRÔLE DE L'INCERTITUDE	FORT CONTRÔLE DE L'INCERTITUDE
L'incertitude inhérente à la vie est acceptée, chaque jour est pris comme il vient.	L'incertitude inhérente à la vie est une menace qu'il faut combattre de jour en jour.
Peu de stress, sentiment subjectif de bien-être..	Stress important, sentiment subjectif d'anxiété..
Il faut dissimuler ses émotions et son agressivité.	Il est permis d'exprimer ses émotions et son agressivité, mais à bon escient.
Acceptation des situations ambiguës et des risques non familiaux.	Acceptation des risques familiaux ; peur des situations ambiguës et des risques non familiaux.
Education souple en matière de tabous et de propreté.	Règlements stricts en matière de tabous et propreté.
Ce qui est différents est curieux.	Ce qui est différents est dangereux.
Les professeurs ont le droit de ne pas savoir.	Les professeurs doivent avoir réponse à tout.
Les élèves apprécient un enseignement souple dont les discussions font partie intégrante.	Les élèves apprécient un enseignement structuré et se préoccupent de la bonne réponse.
Il doit y avoir le moins de règles possibles.	On a besoin de règles, même inefficaces.
Le temps est un repère commode pour s'orienter.	Le temps, c'est de l'argent.
Il est bon parfois de ne rien faire, on ne travaille dur que quand c'est indispensable	Besoin émotionnel d'une activité constante, et nécessité intérieure de travailler avec acharnement.
La précision et la ponctualité doivent s'apprendre.	Précision et ponctualité innées.
Bon accueil fait aux idées et attitudes non conformistes et innovatrices.	Répression des attitudes et des idées non conformistes ; résistance à l'innovation.
Motivation par le besoin de réussite, autant que d'estime ou d'appartenance.	Motivation par le besoin de sécurité, autant que d'estime ou d'appartenance.

Hofstede (1994, p.167)

➤ **Masculinité vs Féminité**

Une telle dimension (masculinité/féminité) ne fait pas référence aux différences biologiques entre les sexes, mais aux différents rôles qu'on leur assigne. Une société est considérée comme masculine lorsque les rôles émotionnels du sexe sont clairement distincts, les hommes sont censés être autoritaires, sévères et concentrés sur la réussite matérielle, alors que les femmes sont censées être plus modestes. Plus les rôles sont différenciés (homme-femme) et plus la société sera considérée comme masculine. Au contraire, plus les rôles sont interchangeable, plus la société montre des traits féminins.

Cette dimension reflète la perception de la société en ce qui concerne l'affirmation de soi, l'ambition, la manière dont la société valorise la qualité de vie, l'environnement, et l'interdépendance (Devine et al, 2000).

D'une société à l'autre, les différences de programmation mentale associées à cette dimension sont sociales, mais encore plus sensibles, les rôles sociaux peuvent être contraints par des facteurs externes, mais le ressenti des individus qui les jouent sont de l'ordre de l'intime. Ainsi, selon Hofstede (2010) « *une société est masculine quand les rôles sexués affectifs sont clairement distincts: les hommes sont censés être sûrs d'eux, robustes et concentrés sur la réussite matérielle, alors que les femmes sont censées être plus modestes, tendres et préoccupées de la qualité de la vie.*

Une société est dite féminine quand les rôles sexués affectifs se confondent : les hommes et les femmes sont censés être modestes, tendres et préoccupés de la qualité de la vie »(P.174)

Le tableau (7) montre les résultats obtenus par chacun des pays lors de l'enquête des employés d'IBM. Il est à constater que les pays scandinaves sont des pays à caractère très féminin. Au contraire, le Japon et les pays germanophones ont plus tendance à avoir une culture masculine.

Tableau (7) : Indices de masculinité pour 50 pays et 3 régions

Range	Pays/région	Indice	Range	Pays/région	Indice
1	Japon	95	28	Singapore	48
2	Autriche	79	29	Israël	47
3	Venezuela	73	30/ 31	Indonésie	46
4/5	Italie	70	30/31	Pays de l'Afrique de l'ouest	46
4/5	Suisse	70	32/33	Turquie	45
6	Mexique	69	32/33	Taiwan	45
7/8	Irlande Japon	68	34	Panama	44
7/8	Jamaïque	68	35 /36	Iran	43
9/10	Grande Bretagne	66	35/36	France	43
9/10	Allemagne de l'Ouest	66	37/38	Espagne	42
11/12	Philippine	64	37/38	Pérou	42
11/12	Colombie	64	39	Pays de l'Afrique de l'Est	41
13/14	Afrique du sud	63	40	Salvador	40
13/14	Équateur	63	41	Corée du sud	39
15	USA	62	42	Uruguay	38
16	Autriche	61	43	Guatemala	37
17	Nouvelle- Zélande	58	44	Thaïlande	34
18/19	Grèce	57	45	Portugal	31
18/19	Hong Kong	57	46	Chili	28
20/21	Argentine	56	47	Finlande	26
20/21	Inde	56	48/49	Yougoslavie	21
22	Belgique	54	48/49	Costa Rica	21
23	Pays arabophone	53	50	Danemark	16
24	Canada	52	51	Pays-Bas	14
25/26	Malaisie	50	52	Norvège	8
25/26	Pakistan	50	53	Suède	5
27	Brésil	49			

Hofstede (1994, p.116)

Tableau (8) : Les éléments caractéristiques de la dimension de la masculinité

CULTURE FÉMININE	CULTURE MASCULINE
Valeurs dominantes : l'attention aux autres et la continuité.	Valeurs dominantes : le succès matériel par le progrès.
Importance des personnes et des relations chaleureuses.	Importance de l'argent et des choses.
Tout le monde doit être modeste.	Les hommes sont censés être sûrs d'eux-mêmes, ambitieux et solides.
Les hommes et les femmes ont le droit d'être tendres.	Les femmes doivent être tendres.
Faits et sentiments sont du domaine des deux parents.	Faits sont du domaine du père, les sentiments du domaine de la mère.
Garçons et filles ont le droit de pleurer mais pas celui de se battre.	Les filles peuvent pleurer, pas les garçons. Les filles ne doivent pas se battre.
Sympathie pour les faibles.	Sympathie pour les forts.
L'étudiant moyen est la norme.	L'étudiant brillant est la norme.
Les échecs scolaires sont des incidents mineurs.	Les échecs scolaires sont un désastre.
Les enseignants doivent être chaleureux.	Les enseignants doivent être brillants.
Garçons et filles étudient les mêmes matières.	Garçons et filles étudient des matières différentes.
On travaille pour vivre.	On vit pour travailler.
Les managers font appel à l'intuition et recherchent le consensus.	Les managers doivent faire preuve d'assurance et de savoir trancher.
L'accent est mis sur l'égalité, la solidarité et la qualité de la vie au travail.	L'accent est mis sur l'équité, la concurrence et la performance.
Les conflits sont résolus par la négociation et le compromis.	Les conflits sont résolus par l'affrontement.

Hofstede (1994, p.130).

Le tableau (9) présente les résultats de Hofstede (1994) concernant les dimensions culturelles pour la France et les pays arabes.

Tableau (9) : Indices des dimensions culturelles entre la France et les pays arabes (adapté d'Hofstede, 1994)

Variables explicatives	France	Pays du Maghreb
Contrôle de l'incertitude	86	68
Individualisme	71	38
Distance hiérarchique	80	68
Masculinité	43	53

2.2. Approche historique et ethnographique de D'Iribarne

Philippe d'Iribarne (1997), auteur critique de la méthode comparative utilisée par Hofstede (2002), a développé une approche totalement différente (puisqu'analysant in situ les attitudes et comportements au travail). L'auteur tente d'explorer, dans différents travaux (1989, 1991), la relation existant entre les modes de management des entreprises et la « culture nationale » du pays où elles sont installées. L'objectif principal de ces travaux est de s'inscrire en faux contre un universalisme managérial entraînant notamment la tentation d'insérer dans un pays, souvent sans succès, des pratiques qui ont réussi ailleurs. Il essaie de montrer le caractère inéluctable pour toute entreprise implantée hors de son aire culturelle d'origine, de prendre en considération des traditions nationales du pays d'accueil (Cadin et al, 2012).

Dans l'introduction du numéro de *la revue française de gestion* (septembre-octobre 1987) consacré aux méthodes de gestion en milieu interculturel, d'Iribarne nous offre lui-même (1987, P.7) un panorama assez réaliste des différents types de recherches, sur les phénomènes culturels et les aspects géo-sociétaux. Selon l'auteur, auteurs et praticiens peuvent être rattachés individuellement à l'une des quatre catégories suivantes (Löning, 1994, P.225):

- *La première approche consiste à considérer les meilleures méthodes de gestion peuvent-et doivent- être utilisées universellement, partout sur la planète. L'auteur souligne donc qu'il n'existe pas de différences culturelles significatives.*
- *Un deuxième paradigme consiste à considérer certains pays économiquement ou industriellement « inaptes » et à penser que ceux-ci ne pourront jamais avoir des entreprises performantes, ni moderne. En revanche, il existe deux attitudes possibles pour faire face à l'existence incontournable des cultures nationales et la constatation*

du caractère inadapté des méthodes de gestion occidentales, américaines le plus souvent, localement dans les entreprises :

- La première attitude consiste à acculturer les locaux. En effet, il s'agit de faire évoluer leur culture jugée a priori moins adaptée aux méthodes de gestion occidentales. Ils peuvent suivre, par exemple, des formations, envoyer des cadres locaux pour quelques mois ou quelques années en Europe ou aux Etats-Unis, recruter des cadres ayant fait leurs études dans des pays industrialisés, ou dont le profil psychologique est susceptible d'intégrer rapidement les valeurs de l'entreprise occidentale. Toutefois, il faut rendre compte que effectuer une modification, même partielle, des cultures géo-sociétales était lente et extrêmement coûteuse en efforts déployés. Cela est d'autant plus le cas que l'entreprise est un système ouvert, se trouvant dans un environnement qui n'est pas celui des pays occidentaux.
- La dernière attitude possible est de penser que toute méthode de gestion a besoin d'être acclimatée au jeu social d'un pays donné. Certaines méthodes occidentales, même adaptées, resteront hermétiques à un environnement et une culture géo-sociétale différente, d'autres, au contraire, pourront être importées, par certains pays, sans trop de difficultés ; en fin, des méthodes proprement nationales, des modes de fonctionnement spécifiques et des systèmes locaux de motivation et d'incitation à la convergence des buts pourront et devront se développer conjointement.

D'Iribarne s'est efforcé de mieux préciser en quoi se manifestent ces « particularismes » nationaux, et sur quoi ils se fondent. Tel était l'objet d'une recherche menée ces dernières années au CNRS, et dont il rend compte dans son livre « *la logiques de l'honneur* » (d'Iribarne, 1989). Cet ouvrage a connu un écho certain dans la communauté des « chercheurs en contrôle » français (Löning, 2000). En particulier, le livre éclaire les trames des rapports sociaux dans trois pays : la France, les États-Unis et les Pays-bas. Pour chacun des pays, l'auteur analyse d'abord le fonctionnement effectif d'une usine, puis les caractéristiques du modèle de régulations sociales à l'œuvre et en sortant des méthodes de management adaptées. Les trois usines concordent à trois filiales d'un seul et même groupe industriel et effectuent le même type de production. L'auteur a révélé que, malgré l'adoption

d'un mode de gestion à l'américaine par toutes ces filiales, il existe des différences significatives dans leurs façons de gérer.

À la lumière de l'histoire des pays et en se basant sur des données de terrain et sur leur interprétation, D'Iribarne extrait des logiques culturelles qui s'appuient sur des oppositions fondamentales existantes dans chacune des sociétés étudiées. La description du déroulement des trois usines, un essai d'explication culturelle des différences en faisant appel à l'histoire comme base de ses interprétations (Pesqueux, 2000). Pour l'auteur, c'est bien sur le plan du lieu de travail que se réalise l'association entre le niveau organisationnel de l'entreprise et celui culturel de la société. Et tels sont bien les résultats de cette étude qui mettent en évidence dans ces comportements différents, des traits proprement français, américains et néerlandais, traits singuliers qu'on retrouvera aisément dans la représentation historique que chacun d'eux se fait de son histoire et de son génie propre.

Ainsi la France apparaît-elle « *Profondément marquée par une logique de l'honneur léguée par l'histoire, aussi exigeante dans les devoirs qu'elle prescrit que dans les privilèges qu'elle permet de défendre* ». Ainsi les Etats-Unis ressemblent-ils à leur histoire :

« *Hantés par l'image idéale du contrat qui, passé entre les hommes libres, reste juste parce que la loi s'est unie à la morale pour limiter le pouvoir du plus fort, les américains déploient des efforts immenses pour tenter d'y plier une réalité souvent rebelle* ».

Ainsi les Pays-Bas offrent-ils l'exemple d'une société consensuelle, où l'on observera « *Le rôle qu'y jouent une grande objectivité dans l'examen des faits et vif désir de conciliation, allant de pair avec une forte allergie à toute forme de pression exercée par une quelconque autorité* » (Hoestlandt, 1992).

Chaque pays est donc « *singulier et les modes de gouvernement des entreprises sont invités à s'y adapter. La démarche est de type ethnographique et débouche sur le singulier : singularité de l'observation et singularité de ce qui est observé et l'on reste donc en attente du modèle général sauf à recourir à l'intermédiation du concept d'idéal type, concept lui-même bâti par référence à ses caractères compréhensives* » (Pesqueux, 2000, p.10).

Sur une base beaucoup plus vaste que dans « la logique de l'honneur », d'Iribarne a mené des études de cas visées à valider son approche ethnographique (1998). Ces cas ont été divisés en trois ensembles : la modernisation de la gestion (avec l'exemple d'une entreprise québécoise, d'une entreprise belge et d'une entreprise française) les cultures face à face (France-Suède,

France-Slovénie, France-Suisse), une gestion innovante pour le tiers-monde (Mauritanie, Cameroun, Maroc) (Pesqueux, 2004). Le livre est écrit comme un témoignage volontariste mais sobre de la pertinence de l'approche culturelle. Les neuf premiers chapitres montrent principalement des reconstructions brutes et très précises d'expériences de « gestion multiculturelle », en dégageant l'excessive complexité des arrangements inévitables permettant à des organisations et à des personnes différentes non seulement de cohabiter, mais de collaborer. L'ouvrage continue le projet de justifier empiriquement la valeur des dimensions culturelles de l'action managériale, et de présenter comment non seulement la culture ne peut être réduite à une anthropologie simpliste du conditionnement comportemental, mais qu'elle a au contraire tout à voir avec la question de l'action (Courpasson, 2000).

Dans le livre « *Le Tiers-Monde qui réussit* », paru en septembre 2003, D'Iribarne a mené quatre études de cas, au Mexique, au Maroc, au Cameroun, en Argentine. Tous ces études prouvent la même problématique : « *la rencontre de l'universel et du local* ». La question principale que se pose D'Iribarne est de savoir si « *l'adaptation des institutions au sein s duquel les cultures prennent sens serait moins nécessaire dans les pays en voie de développement, avec comme préalable l'opposition nécessaire et autoritaire entre la culture économique occidentale, la seule à même de faire de façon efficiente et efficace du « business » et les « cultures traditionnelles » qui seraient autant de difficultés, d'obstacles au bon fonctionnement, au développement des cultures d'entreprises désireuses de s'implanter sur des marchés « émergents* » » (Delange et Pierre, 2004).

2.3. Le modèle multidimensionnel de Trompenaars

Trompenaars (1993) a réalisé une étude sur 15 000 professionnels auprès de 50 pays. Sa recherche visait à analyser l'impact des différences culturelles sur les pratiques de gestion. Selon l'auteur, la mondialisation incite les entreprises à imposer à leurs filiales des systèmes d'organisation et à uniformiser leurs modes de gestion. Son expérience montre que les organisations qui ne prenaient pas en compte les spécificités locales, étaient vouées à l'échec. D'après Trompenaars (1993), l'incompréhension des différences culturelles peut être considérée comme cause principale des dysfonctionnements des organisations. Quant à lui, la *culture* donne l'occasion à un groupe de communiquer et de traiter des problèmes de façon spécifique. De plus, les connaissances des spécificités de la culture d'un groupe est essentielle afin de comprendre sa manière de réagir et de résoudre les problèmes auxquels elle est confrontée. Il suggère donc que la culture est le résultat de la recherche de solutions des

problèmes de l'environnement, du temps, et des relations avec les autres. Dans cette optique, l'auteur a dégagé sept dimensions binaires de la culture qu'il regroupe en trois catégories. La première catégorie se nomme universalisme vs particularisme. Cette dimension a été identifiée pour montrer des différences significatives dans le comportement social des individus à travers les cultures (Triandis, 1995).

Selon Trompenaars, dans les cultures universalistes les gens respectent généralement les normes qui sont universellement acceptées et les relations entre eux sont prescrites par les lois, les règles, les valeurs et les obligations. Ces cultures accordent donc plus d'importance aux règles qu'aux relations personnelles.

Cet auteur classe les États-Unis, le Canada et les pays d'Europe du Nord comme des pays universalistes. En ce concerne la dimension « particularisme », les gens accordent plus d'importance aux relations qu'aux règles et qu'aux contrats juridiques. Les pays d'Asie et les pays d'Europe peuvent être considérés, selon l'auteur, comme particularistes.

La deuxième dimension identifiée par Trompenaars se réfère à l'individualisme versus le communautarisme. Il est orienté vers l'individu lui-même. L'utilisation du « je », la performance individuelle et la responsabilité personnelle sont des caractéristiques de cette dimension. Le pays le plus individualiste, selon Trompenaars, est le Canada et les États-Unis. De son côté, le communautarisme se caractérise par l'utilisation du « nous » et par la prise de décision en groupe et les imputations partagées. La France est vue ici comme pays communautaire à l'opposé de l'étude de Hofstede où la France a été identifiée comme pays individualiste. En effet, les termes « communautarisme » utilisé par Trompenaars et « collectivisme » utilisé par Hofstede sont définis différemment. Alors que Hofstede *« fait référence au temps pour soi, à la liberté, au défi, à la formation, aux conditions de travail et à l'utilisation des capacités, Trompenaars, de son côté, se limite au cas des relations interpersonnelles, de la prise de décision et de l'accomplissement individuel. Cette distinction fait en sorte que les deux dimensions sont différentes bien que leurs noms soient identiques »* (Arcand, 2006, p.92).

La troisième dimension concerne l'affectivité et la neutralité. Selon Trompenaars, dans les cultures neutres, les gens croient qu'ils doivent toujours contrôler leurs émotions, laisser leurs actions être influencées par la raison plutôt qu'au sentiment et ne pas laisser les autres savoir ce qu'ils ressentent.

Dans ce contexte, les gens sont censés gérer leurs émotions de façon rigoureuse, ils n'utilisent pas le langage corporel pour transmettre des émotions, ils ne laissent pas les sentiments

interférer dans les relations professionnelles et ils regardent et interprètent attentivement les réactions émotionnelles des autres. Au contraire, les individus dans les cultures émotionnelles sont autorisés à exprimer spontanément leurs sentiments au travail, et à participer (au moins partiellement) à la prise de leurs décisions. Ils sont censés s'ouvrir émotionnellement aux autres et utiliser des moyens émotionnels pour communiquer.

Les Européens du nord ainsi que les Canadiens adoptent habituellement des sentiments neutres, alors que les Européens du sud ont, quant à eux, tendance à montrer leurs sentiments affectifs.

Comme quatrième dimension, cet auteur nous parle des cultures spécifiques et diffuses. Selon lui, certaines cultures sont « spécifiques » où les relations sont directes. En effet, il faut conserver la distinction entre les relations professionnelles et personnelles et avoir de la transparence dans les relations professionnelles. Etablir une séparation entre les relations personnelles et professionnelles signifie que les gens croient qu'ils peuvent très bien travailler ensemble sans avoir nécessairement une bonne relation personnelle. Les cultures dites « diffuses » ont des relations plutôt indirectes où l'ambiguïté est acceptée. Dans ces cultures, il existe un chevauchement entre la vie personnelle et professionnelle où les gens croient qu'avoir de bonnes relations personnelles avec leurs partenaires est une condition essentielle pour la réussite professionnelle.

La cinquième dimension se réfère à l'orientation établie sur l'accomplissement vs l'orientation basée sur l'attribution. Dans une culture fondée sur l'accomplissement, comme les États-Unis, les individus ne signalent leurs titres que lorsque c'est essentiel. De plus, les subordonnés ne respectent leur supérieur que celui-ci possède des compétences pour effectuer le poste. Tandis que pour les cultures basées sur l'attribution, comme la Russie et la Chine, les titres sont utilisés de manière excessive. Le respect des supérieurs est considéré comme une mesure de l'engagement du subordonné. La sixième dimension se rapporte à l'attitude à l'égard du temps. Afin d'organiser leurs activités professionnelles, les hommes d'affaires sont obligés, dans une certaine mesure, d'avoir la même conception du temps. Par conséquent, le respect du temps pour les peuples du nord de l'Europe et de l'Amérique du Nord peut gêner les hommes d'affaires du sud qui eux ont une vision différente.

La dernière dimension se réfère aux cultures dirigées vers le contrôle interne vs le contrôle externe. Dans les cultures favorisant le contrôle interne, comme les États-Unis et le Canada, les individus ont une vision mécaniste de la nature. Ils croient que la nature est complexe et ils sont mal à l'aise face au changement. Ils essaient de faire face à l'environnement

changeant par l'expertise appropriée. D'un autre côté, au demeurant les cultures orientées vers le contrôle externe, les gens ont une vision organique de la nature. Au lieu de faire face à l'environnement changeant, les membres de ces cultures essaient de s'y adapter. Ils ont donc une attitude plus flexible et plus confortable avec le changement.

2.4. Approche basée sur un système de communication de Hall

Hall (1990) est considéré comme l'initiateur des travaux traitant de la communication interculturelle. Pour lui, la culture est un ensemble de règles implicites de comportement apprises dès la naissance, lors du processus de socialisation précoce dans le cadre familial. Hall (1984) s'est intéressé aux règles informelles (dimension cachée) qui conditionnent notre comportement de façons inconscientes. De plus, la culture est surtout un système de création, d'émission, de protection et de traitement de l'information. L'auteur a plus particulièrement travaillé sur la relation de l'individu, dans des cultures différentes, à l'espace et au temps.

➤ Monochronisme vs Polychronisme

Selon Hall et Hall (1990), il existe différentes manières de percevoir et de traiter le temps. Deux concepts s'opposent : le monochronisme et le polychronisme. Dans un système monochronique, les individus ne font qu'une chose à la fois. Le temps est conçu d'une façon linéaire, il est scindé en unités, il y a une grande attention donnée à l'horaire, à la régularité et au respect des termes fixés, les interruptions ne sont pas appropriées ; le temps est vu comme quelque chose presque tangible.

À l'inverse, un système polychronique se caractérise par la multiplicité des activités effectuées simultanément et par l'intérêt porté aux individus. Le temps est considéré comme continu. Ainsi, les personnes polychroniques ne respectent pas les délais rigides, ni ne les imposent aux autres. Ils préfèrent plutôt préparer leurs propres plans et respecter les délais à leur manière et ne pas avoir des plans détaillés qui leur sont imposés. Les systèmes polychrones sont caractérisés de la façon suivante : *« D'autre part, les individus polychrones, ne sont presque jamais seuls. Ils sont en interaction avec plusieurs personnes à la fois, et restent continuellement engagés les uns à l'égard des autres. Programmer et planifier des horaires précis est donc difficile, voire impossible. Si on considère l'organisation sociale, les systèmes polychrones nécessiteraient, une beaucoup plus grande centralisation des moyens de contrôle, et se détermineraient par une structure relativement claire ou simple. En effet, les directeurs ont constamment affaire à beaucoup d'autres individus (...) Le flux des informations qui circulent, et le besoin des individus d'être toujours informés se complètent*

(...) la connaissance partagée des individus est extrêmement développée. Les relations qu'ils conservent sont l'essence de leur vie » (Hall, 1984, P.62).

Les Méditerranéens, les Arabes et les Asiatiques, en tant que membres de cultures associatives, sont considérés comme étant polychroniques. En revanche, les cultures nord-américaines, anglaises et germaniques sont des cultures abstractives occupées par des gens monochroniques.

Hall trouve que le temps monochronique n'est pas naturel, il est un construit culturel et le résultat de la révolution industrielle de l'Angleterre qui a obligé aux ouvriers de respecter un certain horaire. Les individus monochroniques (les Suisses, les Allemands et les Scandinaves en particulier) appartiennent à des cultures à contexte faible, ils accordent une grande importance à la vie personnelle et la propriété de quelqu'un, et ils s'appuient sur rapidité, sur l'accomplissement.

Allant plus loin, Hall affirme même qu'un niveau préconscient, la monochronie est masculine et la polychronie féminine (Pateau, 1998).

En outre, les interactions entre les personnes monochroniques et polychroniques pourraient être très stressantes, si chaque groupe ne comprend pas le sens derrière la langue du temps de l'autre (Dik, 2011).

➤ **La culture à fort – faible contexte**

On peut ainsi distinguer, en fonction de leur système de communication, des cultures où la communication suppose une forte référence au contexte (« contexte fort ») et des cultures où elle est à faible référence ou sans référence au contexte (« contexte faible »).

Une culture peut se situer, du point de vue du contexte, sur une échelle comparative, de fort à faible, sa place étant déterminée par le rapport entre les informations transmises par le message précis et les informations contenues par la situation elle-même ou intériorisées par les interlocuteurs (Mateescu, 2008). En effet, plus la quantité d'informations véhiculées est grande, plus le contexte est riche : c'est par exemple le cas des personnes qui se connaissent depuis très longtemps véhiculent, parfois sans parler par l'expression du regard une multitude d'informations. La transmission des messages est donc informelle, subjective, souvent floue et non verbale.

En outre, Hall constate qu'un « *apport d'information doit compenser une perte de contexte pour que la signification reste constante* » (Pateau, 1998, p.39). À l'opposé, dans les cultures à contexte faible, la plupart de l'information se trouve dans le message transmis

explicitement. Les personnes fournissent des informations en cas de besoin (Laroche, 2003). Par conséquent, les individus dans ces cultures ont besoin d'un maximum d'informations détaillées précises pour communiquer et interagir. Ce besoin remonte au fait que dans leur culture, les informations circulent peu sur une base informelle. Dans ces cultures, l'information est objective et formelle. Elle se formule à travers des procédures (définition des objectifs) et une communication précise et écrite.

Les cultures collectivistes ont généralement un mode de communication riche, tandis que les cultures individualistes ont un contexte de communication intermédiaire (France) ou pauvre (américains).

Les différences de haute ou basse contextualité peuvent causer des malentendus. Quelqu'un d'une culture de haute contextualité peut voir une autre comme bavarde, trop minutieuse ou trop directe. Inversement, quelqu'un d'une culture de basse contextualité peut considérer l'autre comme suspecte, douteuse (on me cache de l'information) et donc non coopérative.

2.5. Analyse critique de l'applicabilité des approches culturelles dans d'autres contextes

Comme nous l'avons vu auparavant, la plupart des études comparatives des cultures cherchent à les caractériser en fonction de leurs scores obtenus sur quelques dimensions. Les recherches de Hofstede (1980) restent la référence majeure dans ce domaine et sa méthode de conceptualisation des cultures continue d'être adoptée dans de multiples travaux. En raison de la popularité, de la robustesse et de la simplicité de son application dans le domaine de l'entreprise, le modèle de Hofstede permet aux universitaires et aux praticiens d'avoir une meilleure compréhension de ce phénomène (Yates et Cutler, 1996). À son tour, Trompenaars (1993) va dans le même sens que Hofstede (1991), en rationalisant les construits sociétaux et en inspirant différents niveaux de faisabilité des types culturels. D'Iribarne (1997) développe de son côté une approche d'ethnologue afin de bien comprendre le fonctionnement des entreprises multiculturelles étudiées en s'appuyant sur l'histoire des cultures politiques et des systèmes d'organisation sociale. Quant à Hall (1984), il élabore sa définition de la culture par l'étude de la communication, c'est-à-dire du «*système de création, d'émission, de rétention et de traitement de l'information*» (Chevrier 2003, p.42).

D'ailleurs, il convient de noter que la plupart de ces approches ont été développées par des chercheurs originaires de l'Amérique du nord ou de l'Europe occidentale. Ainsi, il est judicieux de se poser la question de l'efficacité et de l'applicabilité de ces modèles dans des

contextes autres que ceux dans lesquels elles ont été conceptualisées. En d'autres termes, plusieurs recherches ayant adopté le modèle de Hofstede pour analyser la culture, trouvent que ses dimensions culturelles peuvent être utilisées d'une manière universelle. D'autres voient, par contre, que ces approches ont été développées avec des méthodologies et des biais occidentaux et donc, qu'elles ne sont pas adaptées pour être appliquées en dehors de leur contexte d'origine. Les généralisations que ces modèles imposent sont graves, car elles ne prennent pas en considération des idiosyncrasies individuelles des membres de la même culture. Plus encore, les défenseurs de cette opinion suggèrent que ces approches posent problème même quand elles sont appliquées dans le contexte dans lequel elles ont été développées (Bodolica et Spraggon, 2007).

En revanche, toutes les approches présentées précédemment ont été critiquées pour leurs faiblesses méthodologiques ou théoriques et leur applicabilité dans d'autres contextes différents est mise en question.

D'abord, ces travaux ont été réalisés à un moment donné : ceux d'Edward Hall dans les années 1950, ceux de Geert Hofstede dans les années 1970, ceux de Philippe D'Iribarne à la fin des années 1980 et ceux de Fons Trompenaars au début des années 1990. Les cultures étant dynamiques, certains aspects peuvent changer, évoluer et ne plus correspondre à certains des résultats (Drummond, 2014).

En effet, commençons avec le modèle multidimensionnel de Hofstede (1980). Étant donné que les scores culturels de Hofstede ont été obtenus dans les années 1970, leur applicabilité au Japon et aux Etats-Unis dans les années 1990 peut être remise en question. En effet, comme Hofstede a recueilli ses résultats entre 1968 et 1973. Il convient donc de s'interroger si ces résultats ne sont valides que pour la période observée. La réponse de Hofstede (1994) concerne la stabilité de la culture dans le temps. Il considère la culture nationale comme la valeur d'une société et que cette valeur met beaucoup de temps à se modifier. L'auteur estime que le changement réel est seulement susceptible de se produire dans une période excédant un siècle. Hofstede affirme que les mêmes résultats ont été obtenus des deux enquêtes et sont stables. Pourtant, cette stabilité de temps a été critiquée et peut être considérée comme une limite théorique. En effet, une société est instable et appelée à être considérée comme un ensemble de stratégies d'adaptation à l'environnement (Joannides, 2011). De la même manière, les cultures ne sont ni innées ni acquises immédiatement mais enseignées comme bases par les membres d'une communauté aux nouveaux entrants (Joannides, 2011). D'Iribarne critique aussi cette stabilité de temps. Selon lui la culture nationale ne peut pas être

réduite à une collection de dimensions indépendantes, mais elle correspond plutôt à un ensemble de traits révélant une certaine cohérence. Certains sont, plus fondamentaux et stables et les autres plus sensibles au changement (Bhimani, 1999).

Par ailleurs, les valeurs utilisées dans le questionnaire de Hofstede ont été développées à partir de sources occidentales. Par conséquent, ces valeurs peuvent être considérées comme non pertinentes dans d'autres contextes (Kanan, 2010). Toutefois, Hofstede a répondu aussi à cette critique (2002, 2003). En termes de l'unité d'analyse, l'auteur souligne que le meilleur niveau d'analyse est au niveau individuel. Cependant, d'un point de vue pragmatique, l'évaluation de la culture au niveau national est la seule technique qui existe actuellement. Il est difficile de différencier les associations / descriptions culturelles au niveau de l'individu au sein des pays. Cependant, en raison à la culture étant considérée comme partagée, la description des cultures partagées au niveau national peut fonctionner comme une solution pragmatique à surmonter cette critique (Dahl 2004, p. 7).

En outre, la plupart des travaux de Hofstede étaient appliqués dans la même entreprise (la multinationale IBM), et sa notion de culture peut avoir été confondue avec des facteurs propres de l'entreprise, tels que l'industrie, la taille et la culture organisationnelle (Chow et al, 1994). À ce stade, plusieurs interrogations peuvent se poser « *Cela a-t-il une incidence sur la portée des résultats? Ces derniers peuvent-ils être répliqués sur d'autres milieux?* » La question demeure entière. Toutefois, Hofstede répond également à cette critique de la façon suivante (1994, 321) : « *C'est vrai, le personnel de IBM ne forme pas un échantillon représentatif de la population nationale. Mais, pour ce type d'étude, les échantillons n'ont pas besoin d'être représentatifs, du moment qu'ils ont une équivalence fonctionnelle. Les salariés d'IBM représentent des échantillons étroits mais parfaitement assortis. Le personnel des multinationales (et d'IBM en particulier) est une source d'information intéressante pour une comparaison des caractères nationaux, parce qu'il a énormément de points communs, mise à part la nationalité : le même employeur et donc la même culture d'entreprise, le même type de travail et, à emploi comparable, le même niveau de formation. Le seul élément qui permet de rendre compte des différences de façon constante et systématique entre des groupes nationaux à l'intérieur d'une population aussi homogène est la nationalité, c'est-à-dire plus précisément l'environnement national dans lequel ces personnes ont grandi avant de travailler chez cet employeur. Une comparaison des filiales IBM fait donc apparaître les différences de culture nationale avec une clarté exceptionnelle*».

De même, en ce qui concerne les recherches exposées dans *La logique de l'honneur*, d'une part, les entreprises qu' d'Iribarne (1989) étudie sont toutes plus ou moins françaises, et en tant que telles, elles ne peuvent pas refléter sincèrement la culture du pays d'accueil, même si elles évoluent dans des contextes culturels différents. D'autre part, on ne peut pas non plus utiliser les enseignements tirés à partir de cas isolés d'entreprises à la totalité de *la culture nationale* (Bodolica et Spraggon, 2007) .

Les théoriciens du domaine de la gestion interculturelle se sont souvent questionnés sur la pertinence d'utilisation des méthodes quantitatives pour délimiter des cultures et sur leur capacité de s'apercevoir des spécificités d'un concept essentiellement subjectif et probablement multidimensionnel comme la culture dans un contexte de comparaisons internationales (Bodolica, Spraggon, 2007). Les travaux d'approche anglo-saxonne (Hofstede, Trompenaars) ont été réalisés en suivant une méthode quantitative : leurs ouvrages proposent de nombreux graphiques, des tableaux présentant des corrélations d'index mathématiques. Il est intéressant de lire et d'analyser ces chiffres, mais il faut toujours être prudent. Les chiffres sont rassurants et combler le besoin de rationalisation des managers, mais il s'agit là d'un piège, il ne faut pas les prendre comme des résultats scientifiques absolus qui justifieraient une stigmatisation des cultures, il s'agit là juste de photos » de ces cultures (Drummond, 2014). pas deux fois le même mot dans la même phrase ou deux phrases qui se suivent

Baskerville (2003), par exemple, met en question la construction opaque de modèles quantitatifs de Hofstede utilisant la culture comme variable explicatrice contenant les cinq dimensions résumées sous le vocable de nationalité (Joannides, 2011). De même, selon D'Iribarne « *De grandes enquêtes comparatives ont conduit à caractériser chaque culture par quelques chiffres, mais les portraits obtenus restent bien schématiques* » (1998, P.7). Mais Bollinger et Hofstede (1987) ont montré qu'il aurait été difficile d'appliquer d'autres approches méthodologiques et que le questionnaire ait paru la solution la plus pertinente pour une telle étude. Pour écarter toute explication due au hasard, Hofstede dans son livre « *Culture's Consequences* » (1980) affirme qu'il a comparé les résultats de son étude avec ceux d'autres études traitant de la culture et que la corrélation remarquée entre les dimensions de l'enquête de IBM et celles d'autres analyses étaient suffisamment forte (Arcand, 2006). En outre, les critiques méthodologiques qui sont le plus souvent évoquées se rapportent à la difficulté de définir, d'opérationnaliser et de mesurer ces dimensions culturelles. Le danger avec une définition floue et ambiguë est que n'importe quel comportement puisse être

considéré comme étant culturel avec, comme résultat, la pertinence des explications culturelles difficile à tester (Bodolica et Spraggon, 2007).

La critique non dissimulée des quatre dimensions porte sur leur caractère abstrait et leur signification différente dans des contextes culturels nationaux différents. « *Pour être totalement satisfaisante une telle vision du travail supposerait que les classements obtenus en utilisant des échelles d'attitudes ne soient pas trop biaisés par des artefacts statistiques et que les mots abstraits (tels qu'individualisme ou hiérarchie) auxquels ils ont recours n'aient pas des sens trop différents suivant les contextes culturels. En réalité, ces conditions ne sont pas remplies* »... « *ainsi, on oppose essentiellement les sociétés hiérarchiques aux sociétés démocratiques, les sociétés individualistes aux sociétés communautaires, ou encore les sociétés à forte ou faible confiance.(...) mais de fait la clarté de ces notions se trouble dès que l'on sort de leur terroir d'origine* »(Iribarne, 1998, P.279).

Les travaux d'Iribarne et de ses collaborateurs, à l'opposé, suivent une méthode dite «ethnographique», issu du champ de la sociologie (voire de l'anthropologie), qui était corroborée certes par des études sur le terrain, mais où l'on procédait en partie par questionnaire, en partie par entretiens. Une telle méthode semble riche en perspectives, par rapport à des approches plus fermées ou à des expérimentations « in vitro » (Löning, 1994). Cependant, l'approche d'Iribarne présente l'inconvénient de ne pas faire apparaître immédiatement des comparaisons internationales, notamment par absence de critères communs de différenciation.

Pour Löning (1994), la limite la plus importante des travaux de d'Iribarne est l'absence d'un modèle théorique de l'interaction entre culture géo-sociétale et gestion, qui est pourtant au cœur de ses travaux. Cette auteur souligne que « *Contrairement à ce que l'on trouve chez Hofstede, aucune dimension générale, déterminante du lien entre la culture nationale et les formes d'organisation, n'est proposée. Ces travaux restent entièrement empiriques sans être assortis d'un support ou d'une construction théorique.Ce défaut provient sans doute d'un manque de réflexion théorique initial sur la notion même de culture et sur la nature de celle-ci, qui interdit ensuite aux chercheurs de conceptualiser leur démarche répétée* ». Dans les mêmes lignées, au niveau de sa définition de la culture, Dupuis (2004) critique la définition de la culture présentée par Hall (1990). Quant à lui, son définition manque de cohérence et les contradictions qui ne permettraient pas la construction d'un modèle empirique à portée explicative générale (Soussi et Côté, 2006) .

De plus, l'approche de d'Iribarne soulève pour les chercheurs des problèmes d'opérationnalisation. En effet, connaître les conceptions sociopolitiques des cultures exige une recherche approfondie du contexte historique, une longue fréquentation des terrains, un très grand nombre d'observations et d'entretiens, et donc des accès très ouverts aux individus et aux organisations (Livian, 2011). Ces travaux sont donc très spécifiquement liés à leur contexte, pas très facile à lire par des professionnels de terrain ou par des personnes qui ne sont pas familiarisées avec la recherche, peu opérationnel, très diachronique (Drummond, 2014). Ainsi, la méthode d'analyse mobilisée est plus fine et plus complexe que les concepts utilisés dans la recherche hypothético-déductive et beaucoup moins facile à utiliser pour des recherches de courte ou moyenne portée (Livian, 2011).

De plus, les études de cas approfondies, les travaux de terrains longitudinaux, les monographies perdent en validité interne, du fait de la difficulté à généraliser ou même à répliquer de telles expériences (Löning, 1994).

Hall, quant à lui, compte tenu du contexte des États-Unis des années 1960 jusqu'aux années 1980, s'est opposé à l'idée dominante de l'universalité des façons de communiquer, en particulier lors de négociations d'affaires. Il démontre l'importance de la culture dans les conduites individuelles. Néanmoins, son cadre théorique autorise des propositions contradictoires surtout au niveau de sa définition déterministe de la culture (Soussi et Côté, 2007, p.135). Plus précisément, Chevrier (2013) souligne que les travaux de Hall résident des limites théorique et suscite plusieurs interrogations. Chevrier (2003) conteste aussi l'hypothèse de Hall qui postule que l'individu est si fermé dans sa propre culture qu'il ne peut être contrôlé de l'extérieur. L'auteur indique que le problème se pose quand Hall a identifié les Japonais comme polychrones lorsqu'ils travaillent entre eux mais aussi monochrones dans leur interaction avec les occidentaux. Chevrier se pose donc plusieurs interrogations : *Comment pouvons-nous être emballés par notre culture, qui constitue l'essence de ce que nous sommes, et en même temps favoriser facilement un autre système temporel opposé dans certaines situations ?*. Le même problème se pose lorsque Hall (1984) souligne qu'« à une étape préconscient, la monochronie est masculine, et la polychronie, féminine » (Hall, 1984: 66). A ce stade, Chevrier (2003) se suppose une autre question : *y a-t-il une culture différente pour les hommes et les femmes d'une même nation?*

L'idée d'une unité culturelle pour exprimer le caractère commun paraît avoir été évitée dans les travaux de Hall. Cette lacune fait rappel à des interrogations, entre autres, lorsqu'il

souligne qu'« à un stade préconscient, la monochronie est masculine, et la polychronie, féminine» (Hall, 1984: 66). Devons-nous supposer qu'il y a une culture différente pour les hommes et les femmes d'une même nation? (Chevrier, 2003).

Les travaux de Trompenaars sollicitent l'existence de six dimensions duelles universelles. C'est leur dualité qui porte des réponses traitant les problèmes de communication interculturelle et c'est dans ces réponses que se concrétise les caractéristiques spéciales d'une culture. Cette vision universelle de la culture semble peu nuancée et cache substantiellement l'aspect anthropologique de la diversité culturelle, nonobstant le fait que ce modèle d'analyse est certes facile à opérationnaliser pour les entreprises. Il est également *culturellement* marqué en fonction de son choix de « *one best way* » à travers des formules destinées directement aux managers (Soussi et Côté, 2006). De plus, quant aux limites de ce modèle, il réside notamment dans sa méthodologie où une sous-représentation de petites entreprises et ne prennent pas en considération des différences régionales, qui pourraient apporter de nouvelles données aux résultats. D'ailleurs, les dimensions de Trompenaars n'ont été que partiellement validées (Hooghiemstra, 2003, P.61). Ainsi, peu d'études empiriques ont adopté son modèle pour cautionner les différences culturelles (Bernard, 2009).

2.6. Justification de choix du modèle de Hofstede

Au regard de l'analyse critique évoquée précédemment, nous constatons que toutes les approches, même celles qui sont plus exhaustive ont été critiquées pour leurs faiblesses méthodologiques ou théoriques. Néanmoins, Les recherches de Hofstede (1980) restent la référence majeure dans ce domaine et sa façon de conceptualiser les cultures continue d'être adoptées dans de multiples travaux. De plus, Il faut de plus reconnaître que Hofstede fût l'un des premiers, dans le domaine de gestion ou plus exactement du contrôle de gestion au sens large, à utiliser non plus seulement des dimensions de nature technique ou des caractéristiques organisationnelles formelles, mais à proposer des dimensions moins formalisées et plus psychosociologiques, sur lesquelles la culture géo-sociétale a sans doute plus d'emprise (Löning, 1994). En effet, le chercheur néerlandais mentionne que (1994, p.329) : «*Ces dernières années, les auteurs d'ouvrages sur des sujets aussi variés que le management, la science politique, la communication, la psychologie des cultures, l'économie du développement, la sociologie des organisations, et bien d'autres, ont adopté le concept de dimension culturelle, utilisant fréquemment la structure présentée dans cet ouvrage (vivre*

dans un monde multiculturel : comprendre nos programmations mentales). Ils l'utilisent pour classifier et expliquer l'influence de la culture sur l'objet précis de leur étude ». Hofstede a répondu par là non seulement à l'évolution théorique exigée par la gestion, mais aussi aux points d'interrogation auxquels de nombreuses entreprises (et surtout multinationales) se trouvaient confrontées : internationalisation croissante, rapidité grandissante des échanges, concurrence accrue, vagues de fusions-acquisitions, nécessité de s'implanter vite à l'étranger, problèmes d'organisation interne et d'incompréhension partielle, ou du moins non maîtrisée, des facteurs culturels, dont elles ressentaient pourtant qu'ils conditionnaient le succès de reprises ou d'absorptions en sol « étranger » (Löning, 1994).

En effet, les quatre dimensions universelles de Hofstede servent de paradigme aux chercheurs de divers domaines, surtout la recherche dans le domaine de la comptabilité de gestion. Sa théorie a été utilisée dans ce domaine pour examiner les préférences et les réactions des managers (Williams et Seaman, 2001).

Bien qu'il existe des typologies sur la culture développées avant et après les travaux de Hofstede (par exemple, Parsons et Shils, 1951; Triandis, 1995; Smith, Dugan et Trompenaars, 1996), la typologie de Hofstede, ainsi que le classement des pays figurant dans son travail a été largement, presque exclusivement, repris par les chercheurs qui ont testé les relations entre le contrôle de gestion et la culture ces dernières années (Harrison et al, 1999). Toutefois, Baskerville (2003, p. 5) souligne que « *plusieurs chercheurs en comptabilité ont critiqué le modèle de Hofstede* ». Mais « *ces critiques n'ont pas diminué l'attractivité de ses indices* ». L'auteur a montré que de nombreuses études dans le domaine de la comptabilité ont utilisé la quantification et la classification des différences culturelles de Hofstede.

Triandis (1982) de son côté, trouve le cadre culturel de Hofstede important et raisonnable pour l'utilisation dans la description des différences entre les nations. Chapman (1996, p. 18) souligne qu'*«il n'est pas possible de traiter la culture dans le domaine de gestion sans prendre en compte les travaux de Geert Hofstede* ». Pour Soares, Farhangmehr et Shoham (2007, p. 280), le modèle d'Hofstede «*est le plus complet et le plus robuste en termes de nombre d'échantillons des cultures nationales*».

Pour Carbone et al. (2013), la simplicité d'utilisation du modèle de Hofstede et son caractère chiffré expliquent son utilisation massive par les consultants et les enseignants à travers le monde. Ces auteurs soulignent que, « *plus de 30 ans après les publications de référence, les valeurs proposées par Hofstede restent utilisées partout et divulguées dans de nombreuses formations*».

En outre, Hofstede a calculé le score de chaque dimension culturelle pour les pays arabophones et la France. Ce qui permet de réaliser une comparaison entre ces deux groupes de pays. Une autre justification du choix de modèle de Hofstede est que de nombreux auteurs l'ont utilisé pour étudier l'influence de la culture nationale sur les pratiques budgétaires (Douglas et al. 2007; Douglas et al. 2005; Ueno et al. 1993; Yee et al. 2008). Cependant, la littérature révèle qu'il n'existe aucune étude qui a trait à une telle relation en France et dans les pays du Maghreb. De ce fait, le modèle de Hofstede peut servir de base pour d'autres études comparatives en termes des pratiques du contrôle budgétaire.

Finalement, Hofstede ne fut pas le seul à traiter de la culture comme sujet d'étude. En fait, beaucoup d'auteurs ont tenté d'approfondir ce concept en milieu de travail. Dans la majorité des cas, il est possible de constater une certaine similitude dans les résultats obtenus par ces chercheurs et les conclusions de Geert Hofstede.

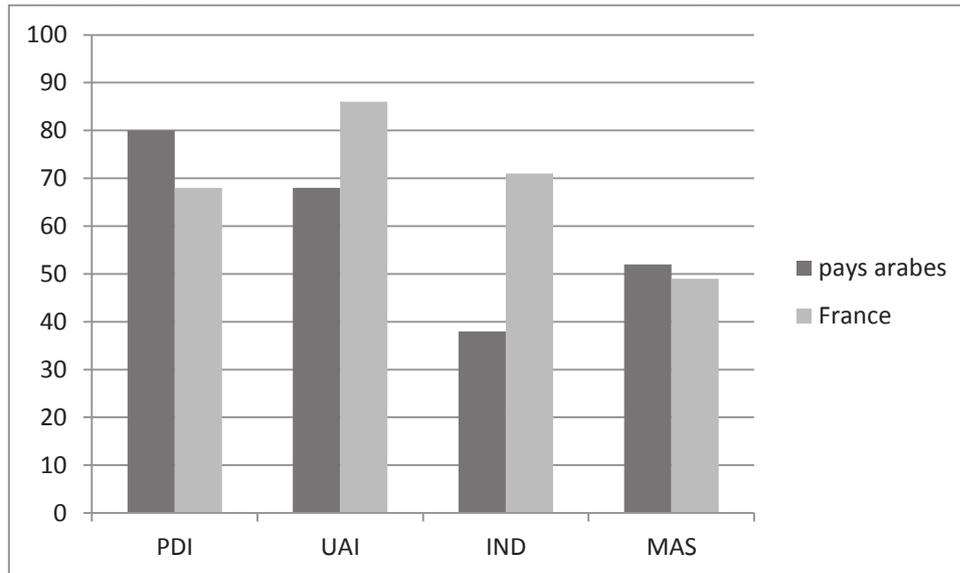
Avec tous les justifications évoquées précisément, le modèle de Hofstede semble le plus adapté à être appliqué hors de son contexte d'origine. Nous utiliserons son modèle pour expliquer les différences culturelles entre la France et les pays du Maghreb.

Dans la section suivante nous tenterons donc de repérer les principaux axes de différenciations entre la France et les pays du Maghreb.

3. LA FRANCE ET LES PAYS DU MAGHREB: QUELLES DIFFERENCES CULTURELLES ?

La littérature indique que ces différences entre la France et les pays arabes (y compris les pays du Maghreb) sont relativement marquées. L'environnement social et culturel du monde arabe affecte le commerce international dans ces pays. Traiter des différences culturelles dans le commerce international exige le traitement de facteurs sociaux et comportementaux. De nombreux facteurs peuvent jouer un rôle dans les milieux sociaux et culturels des entreprises qui conduisent les affaires dans les pays arabophones. Les premiers facteurs sont l'individu, les questions sur la stratification sociale, la religion, les relations de préférence, le collectivisme contre l'individualisme, l'aversion au risque, la motivation au travail et la communication (Kanan, 2010). Pour analyser les différences culturelles entre la France et les pays du Maghreb, nous nous appuyerons sur le modèle proposé par Hofstede. Les résultats des travaux de Hofstede en ce qui concerne les quatre dimensions culturelles pour la France et les pays arabes sont présentés dans la figure suivante :

Figure (3) : Les dimensions culturelles d'Hofstede pour la France et les pays arabes



Dans les développements qui suivent, les résultats obtenus par Hofstede seront juxtaposés aux observations d'autres chercheurs.

3.1. La distance hiérarchique

Les résultats obtenus par Hofstede auprès des employés d'IBM durant son enquête montre que les cultures française et arabe se caractérisent par une forte distance hiérarchique. En revanche, Le score obtenu par les pays arabes est supérieur à celui de la France (respectivement 80, 68). En effet, la société arabe est une société hiérarchisée. Les enfants apprennent à respecter leurs parents, les enseignants et les personnes âgées. La famille est l'élément fondamental de la société arabe et la réussite ou l'échec d'un individu devient une réussite ou un échec de la famille dans son ensemble (Barakat, 1993). La même histoire se reproduit entre dirigeants et subordonnés. Ainsi, les subordonnés considèrent leurs supérieurs comme des gens à part, la hiérarchie est une inégalité naturelle (Eddakir, 2003). Yasin et Stahl (1990) soulignent que cette situation est due à l'absence de démocratie dans la culture arabe, aux médias caractérisées par le contrôle du gouvernement et à l'absence d'élections libres. Dans le même ordre d'idées, Eddakir (2003) nous explique que la culture d'obéissance au Maroc qui est présente au sein des réunions formelles à des échelons supérieurs de la hiérarchie est due au régime monarchique. Dans la même optique, Zghal (1992) avance que la délégation des pouvoirs est rarement agréée dans les entreprises tunisiennes. L'auteur a conclu que les dirigeants tunisiens pensent que leurs subordonnés réalisent mieux leurs tâches quand ils n'ont qu'à exécuter, sans prendre aucune décision. Ils les considèrent comme des agents relativement passifs, qui ne cherchent que des objectifs personnels. Ben Fadhel (1992)

confirme également cette tendance en détectant les mêmes caractéristiques de forte distance hiérarchique.

Quant à la France, la distance hiérarchique semble profondément ancrée dans la culture française. Comme le note Ph d'Iribarne (1989, P. 258), « *la France demeure la partie de l'honneur, des rangs, de l'opposition du noble et du vil, des ordres, des corps, des états, qui se distinguent autant par l'étendue de leurs devoirs que par celle de leurs privilèges* ». Ce sens aigu de l'honneur se renforce dans les logiques de fierté, de métier et de « corps » au sein des organisations. A titre exemple, dans le système français, une distinction est faite entre « les cadres » et « les non-cadres » (Calori et Seidel, 1994 ; D'Iribarne, 1998). Dans les organisations françaises, la distance entre les différents niveaux hiérarchiques est relativement forte et le président-directeur général détient une position dominante (Mayrhofer, 2004). Par conséquent, les organisations françaises sont très formelles et structurées de façon pyramidale. Cette distanciation hiérarchique signifie que les individus se représentent et acceptent une forte inégalité de pouvoir par rapport à leurs supérieurs. Il se peut alors qu'apparaisse une méfiance réciproque voire une certaine forme de conflit entre les dirigeants et leurs subordonnés (Legouteil, 2009).

3.2. L'individualisme-Collectivisme

En général, la France et les pays arabes s'opposent relativement dans cette dimension. En effet, comme presque toutes les cultures occidentales, la culture française se révèle être individualiste. En revanche, le comportement des arabes (y compris les pays du Maghreb) est communautaire. Selon les résultats d'Hofstede (1980), la France obtient l'indice 71 et les pays arabes l'indice 38.

En fait, la culture arabe se caractérise par des fortes relations sociales entre les individus (Al Bahar et al., 1996). Les individus dans telle culture ont tendance à s'attacher à leurs coutumes et chaque individu préfère appartenir à un groupe. En outre, un arabe, comme un membre de la société, doit rester en harmonie avec le groupe auquel il appartient (Piggott, 2005). En outre, les valeurs culturelles tels que la famille, l'amitié, les relations personnelles, le népotisme et la relation tribale sont des facteurs importants dans le fonctionnement des fondations des groupes dans les sociétés arabes qui influent sur leur style de gestion. Les pratiques de gestion dans telles société sont profondément influencées par leur structure sociale et par l'environnement, les normes, les valeurs et les attentes de leurs peuples. Ces pratiques n'existent pas dans un vide économique ou social car elles sont profondément

influencées par la culture de la société, les normes et les valeurs (Aagnaia 1997; Bjerke et al. 1993; Parnell et al. 1999). Dans une étude réalisée dans le secteur public au Maroc, Vallée et Proulx (2008) montrent que les managers marocains accordent beaucoup de place aux relations humaines au travail. « *Dans les réunions, la communication, les dialogues est plus importante que l'instrument.* » « *Nous sommes là dans un pays arabe, (...) la manière de parler aux gens, la manière d'y aller, fait qu'ils sont performants ou pas.* » (P.111).

L'étude de cas réalisé par D'Iribarne (2003) au Maroc fait allusion à la vie collectiviste dans les entreprises Marocaines. « *Dans l'état actuel de la société marocaine, ce transfert dans une vie d'entreprise d'un modèle religieux de vie collective représente un bouleversement des habitudes qui est loin d'avoir acquis la force de ce qui va de soi* ». « *Les problèmes de l'entreprise sont pris en charge de façon plus collective* ».

Dans la même optique, Zghal (1991) parle de l'importance accordée, dans la société tunisienne, aux relations dues aux diverses appartenances sociales (famille, région, tribu, école, atelier,...). L'analyse des proverbes populaires tunisiens ainsi que les résultats d'une enquête par questionnaire, sur un échantillon qui présente le contexte tunisien, montrent une orientation plutôt collectiviste (Ben Fadhel, 1992).

Dans les pays de ce type comme les pays du Maghreb, une équipe de travail qui diffère du groupe naturel devra se transformer en un autre de ces groupes s'il veut être efficace. Les peuples de ces pays sont capables d'une très grande loyauté dans leur travail, dans la mesure où ils estiment que l'employeur leur renvoie cette loyauté sous forme de protection, tout comme le fait leur groupe naturel (Hofstede, 1987). Dans le contexte du monde arabe, certaines valeurs peuvent être alignées sur des dimensions culturelles telles que celle de Hofstede. Par exemple, « *ce que l'on appelle « Maslaha » en arabe et qui rappelle l'intérêt public, se trouve être l'exact opposé de ce que Hofstede appelle individualisme. Dans la culture arabe, cette Maslaha peut même être étendue à la Umma (ou nation). Les obligations familiales et les responsabilités envers les autorités et les leaders politiques prennent souvent le pas sur d'autres considérations* » (El Louadi, 2004).

De nombreux consultants (Vachette, 1984 ; Breuer et De Bartha, 1993) et chercheurs (Barsoux et Lawrence, 1991) confirment l'individualisme des managers français.

Philippe d'Iribarne, dans une étude comparative entre trois entreprises : française, américaine et néerlandaise décrit le principe français d'organisation comme la logique d'honneur. « *Ce*

principe, dont il repère déjà la présence dans le royaume de France avant l'arrivée de Napoléon, signifie que chacun a un rang (distance hiérarchique importante), mais que les devoirs attachés à ce rang sont moins imposés par le groupe que par la tradition » (Hofstede, 1994, P .82). Ce n'est « pas tant ce que l'on doit aux autres que ce que l'on se doit à soi-même » (D'Iribarne, 1989, P .59). Il s'agit là d'une forme stratifiée d'individualisme. (Hofstede, 1994, P .82).

« L'individualisme farouche du franc-tireur français, construit sur sa volonté d'être unique et prestigieux, ne se satisfait pas de cette démarche collective où l'art de convaincre n'est pas le fait d'un individu brillant qui se détache de la masse » (Pateau, 2000, p.76). Une recherche récente dans le domaine bancaire met en évidence, entre autre le gout prononcé des managers français pour les prises de décisions individuelles (Hahn, 1997). Barsoux et Lawrence (1997, P.96) soulignent qu'en France « les relations professionnelles entre collègues sont plutôt fondées sur la rivalité que sur la collaboration ».

Löning (1995) a mené une étude comparative entre la France et la Grand- Bretagne. Les résultats de son étude fait allusion à l'individualisme des managers français *« nos produits se vendent sur leur qualité, et leur réputation se trouve entre les mains de chaque individu et de chaque unité à travers les activités du groupe »une telle phrase est le reflet d'une perception très individualisée du travail et de la responsabilité cela se trouve dans le processus de fixation des objectifs, et de suivi des résultats. Les objectifs se veulent claires, précis, sans ambiguïté construits de façon participative mais fixés du haut vers le bas, de façon individuelle »*. Le sociologue Crozier décrit ainsi la culture française (Crozier, 1963, P.288) :

« Les relations d'autorité face à face sont extrêmement difficiles à supporter dans le contexte culturel français. Portant, la conception de l'autorité qui continue à prévaloir est toujours universelle et absolue. Les deux phénomènes paraissent à première vue contradictoires, mais leur opposition peut être résolue dans le cadre du système bureaucratique, puisque l'existence de règles impersonnelles et la centralisation permettent à la fois de conserver une conception absolutiste de l'autorité, et d'éliminer toutes les relations directes de dépendance ».

3.3. Contrôle de l'incertitude

Les maghrébins tendent à retenir un score moyen de contrôle de l'incertitude comparativement à la France. Ils préfèrent la stabilité dans leur travail et se sentent plus à l'aise avec des procédures plus ou moins formalisées. Ils voient les entreprises pour lesquelles ils travaillent

comme une continuation du lien familial et regarde le « patron » comme un « père de famille » attentionné et attentif (Chanlat et Alami, 2011).

Cependant, *« les responsables français mettent l'accent sur les projets, la stratégie, les objectifs généraux et l'évaluation des performances « globale », quitte à accepter l'incertitude et à « naviguer à vue » pour parvenir au but »* (Löning, 1995).

En quelque sorte, toutes les religions rendent l'ambiguïté tolérable car elles contiennent toutes un message qui dépasse l'incertitude, qui nous aide à admettre cette incertitude d'aujourd'hui parce que nous interprétons les expériences par rapport à quelque chose de plus grand et de plus puissant qui dépasse la réalité personnelle (Bélanger et Mercier, 2006). Dans les cultures à forte religiosité, les individus mettent l'accent sur les relations humaines émotionnellement chargées, fondées sur l'appartenance à une même communauté, autour de principes moraux partagés, de bienveillance et d'attachement émotif mutuel. De plus, leur relation au futur est marquée par le fatalisme. À contrario, les cultures à faible religiosité valorisent la raison, la cognition et la rationalité comme fondements des jugements et comme critères de développement des relations interpersonnelles (El Akremi et al, 2007).

En effet, l'enquête menée par d'Iribarne (2003) auprès de l'usine Sgs-Thomson de Casablanca au Maroc a confirmé que la forte religiosité au Maroc a abouti à un faible contrôle de l'incertitude. L'auteur souligne qu'*« au Maroc, les rapports entre services sont moins un lieu d'affrontements et d'accusations mutuelles, pendant que la base, qui s'est moins livrée à l'arbitraire des supérieurs, devient plus confiante en leur justice. Ceux-ci ; moins occupés à surveiller et punir, le sont plus à donner l'exemple. Les problèmes de l'entreprise sont pris en charge de façon plus collective »*.

Zghal (1991), en étudiant les spécificités culturelles des entreprises tunisiennes, confirme le faible contrôle de l'incertitude dans les sociétés tunisiennes. En effet, l'auteur a mis en évidence l'absence de règles précises contraignantes pour faire face aux problèmes ou encore par la fuite des règles dans les sociétés tunisiennes. Dans le même contexte, Ben Fadhel (1992) affirme la tendance des tunisiennes à accepter le risque qu'on retrouve même dans les dictons et proverbes populaires. Une autre étude réalisée par (Yahiaoui, 2004) confirme cette conception culturelle tunisienne et l'enrichit en ajoutant la croyance au « maktoub » (le destin) face à des situations inconnues. Portant, certaines études laissent apparaître un degré de contrôle de l'incertitude assez élevé chez les maghrébins. On peut donner un exemple l'étude menée par Soayah (2004) effectuée dans le secteur bancaire en Tunisie. Cette étude

révèle une aversion au risque relativement fort. Cependant, ces résultats peuvent être expliqués par le fait que la nature des secteurs d'activité étudiés laisse peu de place à la prise de risque

Toutefois, en France, les croyances religieuses font partie de le milieu privé, elles n'empiètent pas sur les relations sociales ; il s'agit là d'une société régie par le principe de la laïcité (El Akremi et al, 2007).

3.4. Masculinité-féminité

Dans les sociétés à traits masculins, les rôles des hommes et des femmes sont très différents, dans les sociétés féminines, cette vision est moins marquée. Avec un score de 43, la France apparaît comme un pays de culture plutôt féminine. À l'inverse, les pays arabes se trouvent parmi les pays de culture plutôt masculine (score de 53). Ce qui signifie qu'il n'y a pas de grande différence dans cette dimension entre les deux groupes de pays. La société française paraît donc davantage marquée par des valeurs traditionnellement liées au rôle de la femme (modestie, mis en évidence des relations personnelles, souci de la qualité de la vie, etc) (Hofstede, 1991, 1994, 2010).

De surcroît en raison de la religion islamique et la présence de vieilles coutumes, la société arabe peut être considérée comme une société traditionnelle. Même les femmes possèdent désormais de grandes responsabilités envers leurs enfants et les familles. Aujourd'hui, le développement économique et les changements sociaux dans la société arabe ont changé le rôle des femmes arabes et la structure d'une famille arabe (Dik, 2011). Avec les nouvelles générations dans le monde arabe, diverses modifications ont eu lieu dans la société arabe, ce qui affecte la position et le rôle des femmes dans la société (UNDP, 2002). Certains des changements dans la vie des femmes sont dans le domaine de l'éducation, de la profession et de l'emploi. En effet, le nombre d'employés de sexe féminin est en augmentation surtout dans institutions gouvernementales (Dik, 2011). L'étude menée par Ben Fadhel (1992) montre, par exemple, que la culture tunisienne présente un certain équilibre entre la masculinité et la féminité. En effet, l'auteur souligne que cette culture se caractérise à la fois par l'intérêt accordé à la qualité de vie (une valeur féminine, selon Hofstede) ainsi que la réussite personnelle (une valeur de masculinité, selon Hofstede).

SYNTHESE

La grille de la littérature sur la gestion culturelle montre que les dimensions selon lesquelles la France et les pays du Maghreb s'opposent le plus sont la distance hiérarchique, le contrôle de l'incertitude et l'individualisme contre le collectivisme. Nous nous appuyons ainsi sur ces trois dimensions pour expliquer l'influence de la culture nationale sur le comportement budgétaire.

CONCLUSION DU CHAPITRE 1

Comme premier point, nous avons discuté de la culture, sa définition, son origine et ce, afin d'en arriver au principe de celle nationale. Nous avons ensuite abordé les principales théories traitant de la gestion interculturelle. Une analyse critique de ces approches a été réalisée à l'intérieur de cette section afin d'arriver à choisir celle qui peut être appliquée dans notre recherche. Nous avons terminé ce chapitre par l'identification des principaux axes de différenciation entre la France et les pays du Maghreb selon les quatre dimensions culturelles de Hofstede. Dans le chapitre suivant nous présenterons l'effet de la culture nationale sur les pratiques de contrôle de gestion en général et sur les pratiques de contrôle budgétaire en particulier dans les entreprises multinationales.

**CHAPITRE 2 : CULTURE NATIONALE ET CONTROLE GESTION
DANS LES ENTREPRISES MULTINATIONALES : QUELLE
PROBLEMATIQUE ?**

INTRODUCTION DU CHAPITRE 2

Au cours de ces dernières décennies, l'adoption des méthodes de gestion dans des contextes autres que ceux de leur naissance ne se produit pas sans difficultés, parfois des blocages et des résultats opposés à ceux attendus. Pour le contrôle de gestion, la problématique prend tout son sens lorsque l'on passe de « l'international » à « l'interculturel ». En effet, les entreprises exposées à l'international sont celles qui ont des activités ou qui sont en relation avec l'étranger. Mais toutes les entreprises sont confrontées à l'international (Löning, 1999). Par conséquent, ces entreprises se disposent dans une situation de management interculturel et doivent ainsi penser à une adaptation locale des outils introduits.

L'objectif de ce chapitre est d'expliquer les relations entre la culture nationale et les pratiques de contrôle de gestion en général et celles budgétaires en particulier, pour les entreprises multinationales. En effet, la première section sera consacrée à présenter d'abord l'intérêt d'étudier la culture nationale pour le contrôle de gestion et le management et puis à enrichir cette réflexion par une présentation des travaux de recherche traitant de cette relation. Nous aborderons, dans une seconde section, les effets de cette culture sur les comportements budgétaires. Nous montrerons dans cette section le rôle que le budget peut jouer dans les entreprises en général et les multinationales en particulier. Ce qui justifie notre choix des pratiques budgétaires comme objet de notre étude.

Puis, nous présenterons notre modèle de recherche en énonçant notre question de recherche.

Finalement, les hypothèses de recherche seront présentées.

1. RECHERCHE SUR LES CULTURE NATIONALE : QUELS APPORTS POUR LE CONTROLE DE GESTION ET LE MANAGEMENT ?

Avec la mondialisation accrue, des activités économiques et l'instauration du grand marché européen permettant un libre échange des biens et services, des salariés et des capitaux, les dirigeants d'entreprises sont de plus en plus confrontés aux exigences d'une gestion internationale, qui s'accompagne nécessairement d'un management interculturel (Théry, 2002).

Adler (1983) souligne que la recherche sur le management interculturel, publiée dans des revues de gestion américaines entre 1971 et 1980, a mis en exergue la prise de conscience de l'importance des questions internationales et interculturelles pour aider les gestionnaires à comprendre le comportement des individus dans les organisations multinationales et transnationales. Hofstede (2010), indique que le fonctionnement des organisations commerciales multinationales dépend de la communication et de la collaboration interculturelle. La culture est donc un enjeu majeur dans la gestion des entreprises, notamment lorsqu'elles sont de dimension internationale : « *si la culture affecte tellement la vie des entreprises, c'est parce qu'elle affecte la manière de gouverner les hommes* » (Philippe d'Iribarne, 1989).

En effet, les différences entre les cultures affectent la façon dont les organisations fonctionnent dans différents pays. Chow et al (2001) affirment que des gens d'origines différentes peuvent travailler d'une manière différente car ils ont des valeurs, des normes, des croyances et des cultures différentes. Ainsi, la façon dont chaque peuple perçoit son environnement, ses motivations, son système de valeur national, modèle profondément les comportements des acteurs au sein des entreprises. On peut donner l'exemple d'un français nommé directeur régional des ventes à Copenhague par une entreprise française de cosmétiques comme le raconte Geert Hofstede. Ce cadre raconte ses premiers jours au bureau au Copenhague. Après avoir appelé sa secrétaire, il lui donna un ordre de la même façon qu'il l'aurait fait à Paris. Mais au lieu de répondre « oui monsieur » comme il s'y attendait, elle le regarda, sourit et dit : « pourquoi voulez-vous que cela soit fait ? » (Hofstede, 2010).

Donc, il est indéniable de nos jours que le management n'est pas une pratique universelle et doit être adapté à l'environnement dans lequel on l'exerce, en fonction du groupe concerné et selon la situation à laquelle l'organisation est confrontée et même dans le temps. Par conséquent, les différences dans la culture nationale appellent à des différences dans les

pratiques managériales (Newman et Nollen, 1996; Kanan, 2010). La culture nationale est donc un principe central de la compréhension des employés, de leur travail et de la manière d'effectuer un tel travail. Lorsque les pratiques de gestion sont incompatibles avec les valeurs des employés, ceux-ci sont susceptibles de se sentir insatisfaits, distraits, mal à l'aise et non engagés. De ce fait, ils peuvent avoir moins de capacité ou de désir à être performants. Au lieu de cela, la cohérence entre les pratiques de gestion et les caractéristiques de la culture nationale conduit aux meilleures performances (Newman et Nollen, 1996).

Pour les entreprises multinationales, afin d'éviter que la culture soit une boîte noire purement résiduelle, il est nécessaire d'identifier à l'avance les caractéristiques culturelles de pays d'accueil. En effet, les gestionnaires doivent prendre en considération la diversité culturelle et avoir une bonne connaissance des différences et des similitudes entre les cultures qui peuvent entraver ou faciliter le transfert de leurs pratiques de gestion à un autre pays (Chow et al. 1996; Miroshnik 2002 ; Kanan, 2010). En d'autres termes, il existe dans chaque culture des éléments améliorent la performance et d'autres la contraignant. Ainsi, une volonté d'adaptation culturelle, causée par la rencontre d'au moins deux cultures, ne peut réussir que si on arrive à identifier tous ces éléments afin de les exploiter, de les écarter ou de les changer (Kais, 2008). De leur part, Burlaud et Gibert (1984 cité par Kais, 2008) soulignent que « *la confrontation d'une quelconque technique de management à un environnement différent de son milieu naturel met en lumière des particularités qui sans cela passeraient inaperçues, provoquant par-là même un renouveau de la réflexion sur cette technique* ». Ce qui peut aboutir, à une disposition originale combinant certains principes conçus par le modèle commun de gestion avec la persistance des caractéristiques locales (Frimousse et Peretti, 2006). Les enquêtes menées par d'Iribarne (2003) auprès de quatre grandes firmes multinationales dans quatre pays (Mexique, Maroc, Cameroun et Argentine) confirment la possibilité d'adapter les pratiques de management universelles aux spécificités locales. L'auteur dans cette recherche nous montre que les firmes étudiées n'ont pas reproduit les pratiques internationales des modèles de management efficaces ; elles ont construit un management original, trouvant son sens pour les personnels dans la culture nationale. C'est le cas, par exemple, d'une entreprise marocaine qui a réussi à appliquer une gestion originale qui se base sur la religion et les préceptes moraux. Le comportement moralement juste du directeur général a renforcé son pouvoir et l'implication de ses salariés (Kais, 2008). Il est nécessaire donc « *de déterminer à quelles conditions faire transférer un outil de gestion pour que ces exceptions, dont la plupart ont été obtenues grâce à une improbable combinaison d'intuitions*

des responsables et de concours de circonstances, deviennent la règle. Comme dans le cas des rencontres en face à face, l'adaptation passe par une réflexion formalisée sur les ressources culturelles sur lesquelles le nouveau dispositif de gestion peut s'appuyer pour apparaître légitime aux yeux de ceux qui sont appelés à le mettre en œuvre (Chevrier, 2013, p.99).

Cependant, la plupart des managers et gestionnaires expatriés semblent oublier le poids de ces valeurs culturelles. Or, ce poids est à ce niveau si grave qu'il peut parfois se transformer en barrière et devenir une entrave au changement organisationnel (Ysnel, 2002).

Dans la même optique, Hofstede (2010) souligne que les organisations qui s'installent dans un environnement culturel inconnu ont souvent la mauvaise surprise d'être confrontées à des réactions du public ou des autorités inattendues au sujet de ce qu'elles font ou veulent faire. Ignorer l'importance du facteur culturel peut provoquer des défaillances et met en danger le bon fonctionnement des entreprises multinationales opérant au niveau international (Miroshnik, 2002). De nombreux projets d'aide au développement réalisés par des ingénieurs occidentaux dans les pays du tiers monde ont été voués à l'échec pour cause de méconnaissance des différences de modèles de gestion (Ysnel, 2002). Michel Crozier a été un initiateur des analyses culturelles du management dans son livre sur le système bureaucratique. À partir d'études empiriques de deux entreprises dans les années 1950, l'auteur montre que les dysfonctionnements ne résultent ni de l'incompétence ni de la mauvaise volonté d'employés, mais plutôt de la poursuite par chacun de stratégies rationnelles dégagées par les structures. L'inefficacité globale découle d'un système dont Crozier dégage les rouages. Ce qui est intéressant ici, c'est la comparaison qu'il ébauche entre la France, les États-Unis et, à l'époque, l'URSS. Il souligne en effet que les bureaucraties françaises, américaines et soviétiques souffrent de dysfonctionnements différents qui peuvent être associés aux singularités des traits propres des pays concernés (Chevrier, 2013). Dans le même ordre d'idée, Thompson (2003) affirme que transférer les pratiques de gestion d'origine occidentale vers des pays non-occidentaux sans prise en compte le facteur culturel est une des causes principales de l'échec. L'auteur souligne que près de 50 pour cent des coentreprises entre les USA et les entreprises asiatiques ont été échouées pour des raisons culturelles (Thompson 2003). Une autre étude réalisée par Siebel Systems a montré également que toutes les acquisitions de cette entreprise avaient voué à l'échec en raison des conflits culturels. De même, l'enquête menée auprès des managers français et allemands impliqués dans des acquisitions et fusions internationales indiquent que la cause principale de conflits provient

des différences culturelles. En effet, plus de 50% des interviewés déclarant que les différences culturelles dans la manière de travail évoquaient la principale source de tensions au lieu de travail (Mateescu, 2008). De même, une étude de la Direction des Français de l'Étranger et des Étrangers en France (DFAE) diffusée en juillet 2011 démontrait que les difficultés principales des Français expatriés résident dans l'adaptation culturelle sur le plan linguistique, managérial et social. La culture professionnelle locale est un défi important à surmonter pour près de la moitié des expatriés. Elle peut provoquer des tensions et produire un empêchement majeur au fonctionnement du groupe, voire une cause d'échec. L'adaptation en Afrique du Nord et au Moyen Orient est considérée comme généralement difficile. En revanche, elle serait plus simple en Amérique du Nord ou en Europe occidentale.

Hofstede (2010), de son côté, souligne que l'esprit des individus, les modèles implicites des organisations dépendent avant tout de l'association de la distance hiérarchique avec le contrôle de l'incertitude. Les différences de distance hiérarchique sont plus gérables que celles liées au contrôle de l'incertitude. En particulier, les organisations dont le siège est situé dans un contexte où la distance hiérarchique est faible s'adaptent généralement bien aux pays où celle hiérarchique est plus forte. Dans les filiales où la distance hiérarchique est élevée, les cadres peuvent se conduire de façon plus autoritaire, même si leurs patrons internationaux sont partisans d'une politique plus participative. En outre, les différences de contrôle de l'incertitude, quelles qu'elles soient, représentent un sérieux problème pour le fonctionnement des multinationales. La raison en est qu'il est difficile de préserver l'homogénéité de l'organisation si les règles possèdent des significations différentes selon les pays. Dans les cultures où le contrôle de l'incertitude est faible- comme les États-Unis, plus encore la Grande-Bretagne, et, par exemple la Suède-, toutes les catégories de personnel ne travaillent vraiment pas sereinement quand les règles sont rigoureuses, notamment s'il apparaît clairement que certaines de celles-ci ne sont jamais respectées. Dans les cultures où le contrôle de l'incertitude est fort, comme dans la plupart des pays latins, les individus ne travaillent guère plus sereinement sans réglementes bien structurées, même si leur nombre est difficilement applicable, voire inapplicable.

Cependant, on distingue des faits de dominations nationales selon les langues : « *plus un pays est dominé plus ses valeurs nationales vont être estompées à l'international* » (Ysnel, 2002, p.28).

En effet, les multinationales dotées d'une culture dominante ont un ensemble mieux déterminé de valeurs fondamentales et sont donc plus faciles à diriger que celles qui n'ont pas de cadre de référence commun. Dans les organisations multinationales, les valeurs et les croyances de la culture maison sont acceptées une fois pour toutes et servent de cadre de référence à la maison mère. Les individus qui font le lien entre les filiales et le siège doivent être biculturels car ils ont besoin d'instaurer une double relation de confiance : d'un côté avec leurs supérieurs et collègues, de l'autre avec leurs subordonnés de la culture d'accueil. Il n'est pas nécessaire que les autres dirigeants et membres des filiales implantées à l'étranger soient biculturels. Même si les filiales étrangères officiellement les idées et politiques culturelles maison, elles fonctionneront en interne en fonction des systèmes de valeurs et de croyances de la culture d'accueil. La plupart des multinationales américaines, par exemple, exigent des nationaux étrangers qu'ils soient donc bilingues, alors que la plupart des managers américains qui travaillent dans les multinationales ne le font pas (Hofstede, 2010).

Le contrôle de gestion international est un exemple de cette problématique interculturelle à laquelle il est confronté (Löning, 1999). L'international et la confrontation avec des cultures nationales différentes, qui suppose la nécessité de les comprendre, sont incontournables dans ce domaine. Selon Bourguignon et al. (2002), la compréhension des relations entre culture et contrôle de gestion est fondamentale pour l'efficacité des systèmes de contrôle-en particulier pour leur capacité à mobiliser le comportement des acteurs dans le sens de l'intérêt organisationnel. Les auteurs considèrent les méthodes de mesure des performances comme des produits culturels et que, pour cette raison, la mise en place de systèmes de contrôle de gestion performants ne peut pas ignorer les questions de culture.

Le contrôleur de gestion rencontre d'autres cultures dans deux cas courants : lorsqu'il s'agit de gérer et de contrôler des filiales ou activités à l'étranger, et lorsqu'il cherche à l'issue d'une saine démarche de benchmarking à implanter dans son propre contexte des outils, des démarches, des best practices qui en réalité sont issues d'une autre culture, le plus souvent liée à un pays économiquement dominant (Etats-Unis, Japon...)(Löning , 2000). La question principale est donc de savoir si ces entreprises peuvent transporter leurs systèmes nationaux de *contrôle de gestion* à l'étranger, ou s'elles ont besoin de repenser ces systèmes en fonction des impératifs culturels des nations d'outre-mer.

Löning (2000) souligne que la réflexion sur la culture nationale soulève en contrôle de gestion au moins de trois ordres différents. « *Le premier type de questions s'inscrit dans une logique de l'action et dans un souci d'efficacité ; il s'agit de savoir comment faire pour contrôler et gérer le plus efficacement possible, c'est –à-dire en obtenant les meilleurs résultats, dans des situations culturellement complexes. Cela concerne les cas de contrôle d'activités ou de filiales à l'étranger, les relations avec un actionnariat non français, voire non européen, et enfin l'implantation d'outils ou des méthodes prétendus universels. Le deuxième type d'interrogations porte sur la nature du contrôle de gestion : le contrôle est-il lui –même un produit culturel ou a-t-il une portée universelle ? En d'autres termes, faut-il du contrôle de gestion dans toutes les organisations, partout sur la planète ? Le troisième et dernier type de questions que l'on peut se demander si la réflexion sur les cultures nationales a plus largement des enseignements pratiques à porter pour le contrôle de gestion et le management, si d'autres questions relatives à l'action et au contrôle de gestion trouvent une forme de réponse dans les idées issues du contrôle de gestion international* » (P.679).

Löning (1999) trouve donc que ces questions sont d'ordre pratique. Cependant, les réponses, ne peuvent pas être exclusivement techniques. En effet, l'auteur indique que quelques entreprises multinationales avaient soulevé des problèmes liés au contrôle de gestion international dès les années 1950. Ces entreprises ont retenu une approche par les outils, souvent économiques et financiers, et n'ont apporté que des réponses techniques. Löning affirme que ces mêmes multinationales sont désormais insatisfaites ou trouvent insuffisantes les solutions de la précédente génération. L'auteur nous montre donc qu'il faut chercher les autres réponses pratiques qui prendront davantage en compte les aspects comportementaux, sociaux et humaines. Ainsi, Bourguignon et al. (2002) nous donnent un exemple du *balanced scorecard* et du tableau de bord, nés respectivement aux Etats-Unis et en France. Les auteurs nous montrent que l'utilisation du *balanced scorecard* est très limitée en France, ce n'est pas seulement à cause de l'antériorité du tableau de bord. C'est principalement parce qu'il porte la marque d'un environnement culturel totalement différent de celui français. En effet, le *balanced scorecard* est plutôt rejeté par les français. Ils soutiennent leur raisonnement sur le fait que le tableau de bord est mieux adapté à leur contexte socio-organisationnel (Kais, 2008). D'ailleurs, la même réaction de rejet a été marquée pour la méthode ABC. Morakul et Wu (2001), par exemple, ont mené une étude de cas dans trois organisations thaïlandaises qui ont tenté de mettre en œuvre la méthode de comptabilité analytique (ABC). Leurs résultats

indiquent un niveau plus élevé d'autonomie et une plus grande amélioration de l'effort de travail après la mise en œuvre d'ABC, mais pas de changement dans la mesure du rendement dans les trois organisations. Toutefois, cette étude a montré la résistance des sociétés thaïlandaises à l'adoption de cette méthode.

Dans la même optique, l'étude de Hernandez (1992) montre que la direction par objectifs (DPO) a complètement été vouée à échec en Afrique. En se basant sur la théorie d'Hofstede l'auteur a présenté un modèle de DPO adapté à la culture africaine qui se caractérise par une forte distance hiérarchique, un faible contrôle de l'incertitude, un esprit très collectiviste et une faible masculinité. Selon Hernandez, pour que cette méthode réussisse dans un tel environnement culturel, elle devra maintenir l'implication affective des membres de l'organisation, leur responsabilisation, elle devra servir à développer la dimension communautaire de l'entreprise (Kais, 2008). De même, Gervais (2005) dans son étude menée auprès de trois entreprises (africaine, française, chinoise), souligne l'inadaptation de la méthode direction par objectif et le système sanctions/récompenses conçus du modèle culturel américain à la spécificité culturelle de ces entreprises.

C'est à juste titre que d'Iribarne (1998) souligne que le contrôle et les formes qu'il prend sont, partout sur terre, associés à la dignité humaine, au respect témoigné à l'être humain ou au contraire à son sentiment de « perte de face ». C'est ce qui fait qu'une forme de contrôle, dans un contexte culturel donné, est acceptable et accepté ou non. Si elle ne l'est pas, c'est là que risquent d'apparaître des tensions, voire des ruptures (Löning, 2000).

SYNTHESE

Les effets de la culture nationale sur les pratiques de contrôle de gestion ont alimenté un important courant de recherche depuis plusieurs décennies. Portant, si l'effet des différences culturelles dans le choix et l'efficacité du contrôle de gestion est actuellement évident, la question de son adaptation aux spécificités culturelles de chaque pays est loin d'être totalement résolue. Si les malentendus semblent parfois petits, ils menacent souvent la performance des entreprises concernées et mènent dans les cas les plus graves à l'échec complet de projets pourtant prometteurs (Chevrier, 2003.). Cette problématique d'adaptation intéresse toutes les entreprises qui utilisent des outils de gestion issus d'environnements culturels étrangers (Kais, 2008).

Finalement, comme le souligne Löning (2000), « *le contrôle de gestion (au sens classique du terme) est une forme de contrôle culturellement construite, adaptée à certains contextes culturels mais beaucoup moins à d'autres. Il serait autant un piège de vouloir faire du contrôle de gestion un « coca-cola » du management, à portée universelle, que de penser que l'activité de contrôle est une exception culturelle. Si l'on veut proposer une métaphore, on pourrait dire que partout sur la planète les êtres humains ont soif, que par tout le coca-cola est capable de les désaltérer, mais que l'on peut- en partie selon la culture dont on est issu- préférer boire autre chose pour étancher sa soif* » (P.684).

2. TRAVAUX DE RECHERCHE SUR LA CULTURE NATIONAL ET LE CONTROLE DE GESTION

En fait, plusieurs auteurs ont étudié les relations entre la culture nationale et le contrôle de gestion (Daley et al, 1985 ; Bimberg et Snodgrass, 1988 ; Chow et al., 1991 ; Harrison, 1993 ; Chow et al., 1994 ; Chow et al., 1996 ; Harrison et McKinnon, 1999 ; Van der Stede, 2003 ;.....). Ces travaux se sont distingués entre eux d'une part par la conception de la culture sur laquelle ils reposent et d'autre part par leurs choix méthodologiques. Leur objet d'analyse peut également différer, d'un intérêt prononcé pour les systèmes de comptabilité financière ou les systèmes formels de contrôle de gestion, à l'organisation du travail industriel, ou encore aux modes de gestion, l'art de gouverner dans les entreprises, enfin jusqu'aux pratiques de contrôle de gestion ou pratiques de la profession comptable (au sens large, y compris les contrôleurs de gestion) (Löning, 2000). Or, on rencontre trois difficultés en analysant les effets de la culture nationale sur les pratiques du contrôle de gestion. La première est que les quatre dimensions culturelles fonctionnent simultanément et peuvent donc exercer des effets positifs ou négatifs sur le choix des pratiques de contrôle de gestion (Chow et al, 1994).

Par exemple, les gestionnaires dans les cultures caractérisées par une incertitude élevée ne réagissent mal à l'ambiguïté associée à des bonus discrétionnaires. Cependant, le degré de l'insatisfaction des gestionnaires vis-à-vis de leurs bonus dépendra en partie du degré de confiance et de respect du supérieur, qui est, quant à lui, lié au niveau de la distance hiérarchique. En outre, les personnes ayant une forte aversion à l'incertitude préfèrent généralement être en groupe ce qui leur permet de partager les risques (Van der Stede, 2003). Ainsi, l'importance accordée à l'utilisation des incitations liées à la réalisation du groupe dépend aussi du degré d'individualisme / collectivisme. On peut donc conclure que plusieurs dimensions culturelles peuvent influencer sur le choix et la réaction d'un individu à propos des pratiques du contrôle de gestion d'une manière interactive (Chow et al., 1996).

La deuxième difficulté est que, dans la pratique, les différentes pratiques du contrôle de gestion fonctionnent simultanément et peuvent agir comme des substituts ou des compléments les uns avec les autres (Chow et al., 1994 ; Chow et al., 1996; Merchant, 1985; Otley, 1980; Rockness et Shields, 1984). Chow et al. (1994) ont donné un exemple des pratiques du contrôle de gestion qui agissent comme substituts. Les auteurs soulignent qu'une organisation peut protéger ses employés de l'incertitude de l'environnement en respectant d'avantage le

principe de la contrôlabilité ou en leur offrant une plus grande proportion de la rémunération à l'avance. Quant à la troisième difficulté, le fonctionnement d'un système de contrôle de gestion peut impliquer des compromis entre les composantes et les objectifs de contrôle en même temps. Par exemple, une organisation cherche à motiver ses employés par une proportion plus élevée de la rémunération liée à la performance. Un effet secondaire de cette approche est l'augmentation de l'exposition des employés à l'incertitude de l'environnement, qui peut générer l'augmentation des demandes de paiement à l'avance (Chow et al, 1994). Chow et al. (1994) nous ont donné un autre exemple de compromis entre les objectifs à atteindre est l'utilisation de récompenses basées sur la performance individuelle. Bien que ces récompenses puissent encourager les employés à faire plus d'efforts de travail, ils peuvent aussi réduire les incitations à un comportement coopératif.

Toutes les recherches traitant de l'influence des dimensions culturelles sur les pratiques de contrôle de gestion depuis l'année 1980 jusqu'aujourd'hui sont présentées dans le tableau suivant :

Tableau (10) : Les recherches traitant des relations entre la culture nationale et les pratiques de contrôle de gestion

L'étude	pays	Méthode	Pratique de contrôle de gestion	Dimensions culturelles
Birnbaum et Wong (1985)	Hong Kong	Enquête par questionnaire	Centralisation, Différenciation verticale, Différenciation horizontale Formalisation	Distance hiérarchique Contrôle de l'incertitude
Daley et al. (1985)	Japon Etats-Unis	Enquête par questionnaire	Contrôlabilité, Autonomie dans les achats, <i>slack</i> budgétaire Participation budgétaire, La communication avec les budgets, l'évaluation des budgets, mettre l'accent sur longue /courte exécution, rémunération, motivation Orientation analytique	Aucunes dimensions culturelles spécifiques
Snodgrass and Grant (1986)	Japon Etats-Unis	Entretiens structurés Enquête par questionnaire	Les systèmes explicites / implicites du contrôle de gestion Surveillance, évaluation, récompense	Hiérarchie et interdépendance Harmonie
Chow, Shields et Chan (1991)	Singapour Etats-Unis	Expérience	L'interdépendance de flux de travail L'interdépendance de paiement	Individualisme
Frucot et Shearon (1991)	Mexique	Enquête par questionnaire	Relation entre le lieu de contrôle, participation au budget, performance, la satisfaction au travail.	Distance hiérarchique Contrôle de l'incertitude
Birnberg and Snodgrass (1988)	Japon Etats-Unis	Entretiens structurés Enquête par questionnaire	systèmes explicites / implicites du contrôle de gestion, Définition du rôle, Diffusion de l'information, Enregistrement des performances, Observation de la règle	Harmonie et réciprocité, Coopération Groupe ou individuels, Hiérarchie et dépendance les dimensions culturelles de Kluckhohn et Strodtbeck, (1961)
Harrison (1992)	Singapour Australie	Enquête par questionnaire	Participation budgétaire, pression budgétaire	Distance hiérarchique, individualisme
Harrison (1993)	Singapour Australie	Enquête par questionnaire	pression budgétaire	Distance hiérarchique, individualisme

Ueno et Sekaran (1992)	Etats-Unis Japon	Enquête par questionnaire	Communication et coordination, l'horizon temporel de planification, formalisation du budget, <i>slack</i> budgétaire, contrôlabilité du budget et évaluation de la performance	Individualisme Contrôle de l'incertitude
Harrison, McKinnon, Panchapakesan et Leung (1994)	Etats-Unis Australie Singapour Hong Kong	Enquête par questionnaire	Conception organisationnelle: Décentralisation, Centres de responsabilité. Planification et contrôle: Utilisation des techniques quantitatives, Horizon de planification, Prise de décision individuelle / en Groupe, Formalisation	Distance hiérarchique Individualisme Orientation à longue /court terme
Löning (1994)	France Grand- Bretagne	Sept études de cas menées par entretiens	Les pratiques sociales en matière de systèmes d'information comptable et de gestion	Le système éducatif en particulier la thème de la formation à la gestion, le système sociale et la pression qu'il exerce, le système politique et les grands traits de son évolution historique, le contexte économique-financier
Lau, Low et Eggleton (1995)	Singapour	Enquête par questionnaire	Relation entre pression budgétaire, participation budgétaire et les caractéristiques de la tâche qui affectent le travail, Relation entre tension et performance	Distance hiérarchique Individualisme
Merchant, Chow et Wu (1995)	Taiwan Etats-Unis	Entretiens approfondis	Montant des récompenses liées à la performance, Récompense basée sur la performance individuelle ou par groupe, Incitatifs de la performance à long terme, Subjectivité /objectivité de l'évaluation de la performance	Distance hiérarchique, Collectivisme Orientation à longue/ court terme, Contrôle de l'incertitude, Masculinité
O'Connor (1995)	Singapour	Enquête par questionnaire	Participation à la mise en œuvre du budget Participation à l'évaluation	Distance hiérarchique
Chow, Shield and Wu (1996a)	Taiwan	Enquête par questionnaire	Décentralisation, Structuration des activités, Participation au budget, Étanchéité standard, récompenses, Contrôlabilité, pression budgétaire, Participation à l'évaluation de la performance	Distance hiérarchique Individualisme Orientation à longue/ court terme, Contrôle de l'incertitude, Masculinité
Chow, Kato et Merchant (1996b)	Etats-Unis Japon	Enquête par questionnaire	Contrôle d'étanchéité, Procédure de contrôle, Contrôle direct dans les réunions	Collectivisme, Distance hiérarchique Contrôle de l'incertitude
Lau et Buckland (2000)	Norvège	Enquête par questionnaire	Relation entre participation budgétaire, pression budgétaire et difficulté de la tâche qui peuvent affecter la performance	Distance hiérarchique Individualisme
Van der Stede (2003)	Belge	Enquête par questionnaire	la mise en œuvre du budget, détail du budget, communications relatives au budget	Distance hiérarchique, Individualisme Contrôle de l'incertitude, Masculinité
Douglas et al (2007)	Etats-Unis Egypte	Enquête par questionnaire	Participation budgétaire, <i>slack</i> budgétaire	Distance hiérarchique, Individualisme Contrôle de l'incertitude, Masculinité
Kanan (2010)	Sociétés libyennes et anglo-américaine opérant dans le secteur pétrolier en Lybie	Enquête par questionnaire, entretiens	la participation budgétaire, <i>voice</i> , l'explication, la création du <i>slack</i> budgétaire, l'utilisation du budget de roulement, l'utilisation du budget flexible, l'utilisation des budgets pour les récompenses, l'utilisation des écarts budgétaires pour évaluer la performance, les actions vers les écarts défavorables et les attitudes envers le budget	Distance hiérarchique Individualisme Contrôle de l'incertitude Masculinité

Daley et al (1985) de leur côté ont interrogé les managers et les contrôleurs de gestion dans 500 entreprises japonaises et américaines. Les auteurs ont trouvé des différences significatives entre les attitudes des répondants japonais et américains envers 7 des 12 pratiques budgétaires et des similitudes des attitudes à l'égard d'autres pratiques. Les résultats de cette étude montrent que les américains s'adaptent plus à l'utilisation de filtres de contrôlabilité, l'autonomie d'achat (un type de la décentralisation), *slack* budgétaire, l'évaluation de la

performance en basant sur des données financières, centralisation (opposition à la participation budgétaire). Pourtant, leurs résultats montrent que les répondants japonais autorisent plus l'utilisation du budget comme outil de communication et accordent moins d'importance à la compensation budgétaire contingente.

Cette étude a été critiquée car les auteurs qui se sont appuyés sur les différences entre les attitudes des japonais et des américains pour formuler leurs hypothèses et pas sur les différences culturelles (Harrison, 1992).

Birnberg et Snodgrass (1988) se sont concentrés sur trois fonctions du système de contrôle de gestion (la surveillance, l'évaluation, la récompense) et ils ont fondé leur analyse empirique sur un certain nombre d'études anthropologiques et sociologiques. Les données ont été recueillies auprès de 1051 cadres et travailleurs dans 22 grandes entreprises japonaises et américaines. Les résultats indiquent que les gestionnaires et les employés japonais favorisent plus les systèmes de contrôle basés sur la surveillance et l'évaluation que ne le font les gestionnaires et les employés américains. Par contre, ces derniers sont plutôt davantage favorables à la récompense. Les auteurs ont également constaté que les entreprises japonaises avaient des systèmes de contrôle plus implicites ou informels alors que ceux des entreprises américaines étaient plus explicites ou formels. Enfin, les sociétés japonaises considèrent leurs systèmes comme outil de diffusion de l'information, alors que les répondants américains voient les leurs comme moyen de la définition des rôles.

Chow et al (1991) ont appliqué la typologie de Hofstede (1980) en examinant les relations entre les pratiques du contrôle de gestion et la culture nationale. Avec une expérience de laboratoire auprès des étudiants singapouriens et américains, les auteurs ont testé l'effet de l'interaction entre l'individualisme et deux types de système de contrôle de l'interdépendance (les flux de travail et la rémunération) sur la performance. Généralement, les résultats ont montré que l'interaction entre la culture nationale et ces deux types du contrôle n'a pas d'effet sur la performance. Cependant, leur analyse montre des effets directs de la culture nationale et les systèmes du contrôle sur cette dernière.

Malgré l'importance particulière de ce constat, l'étude de Chow et *al.* (1991) contient certaines limites car elle ne s'est appuyée que sur deux pratiques du contrôle de gestion. De plus, les auteurs n'ont testé que l'effet de l'individualisme et ils ont ignoré l'effet des autres dimensions culturelles de Hofstede par lesquelles Singapour et les Etats-Unis se distinguent (contrôle de l'incertitude et la distance hiérarchique).

Une enquête par questionnaire basée sur un échantillon de 83 managers mexicains a été réalisée par **Frucot et Shearon (1991)** pour tester la corrélation entre le lieu de contrôle et la participation budgétaires et leur impact sur les performances et la satisfaction au travail.

Ils ont adopté dans cette étude deux dimensions culturelles de Hofstede, à savoir la distance hiérarchique et le contrôle de l'incertitude. Les résultats de ces auteurs ont été fondamentalement contraires à leurs attentes. Leur principale conclusion est qu'aucun effet culturel n'était présent. En outre, l'effet de lieu de contrôle sur la performance chez les tops managers a été sensiblement plus fort que chez les gestionnaires de niveau inférieur.

Harrison (1992), quant à lui, s'est appuyé sur la théorie de Hofstede (1980) pour étudier l'effet modérateur de la participation budgétaire sur la relation entre le style de l'évaluation de la performance, les tensions liées au travail et la satisfaction au travail. L'auteur a mené son étude à Singapour (115) et en Australie (96). Cette recherche a relevé qu'il existe des relations négatives entre la participation budgétaire et les deux dimensions culturelles sélectionnées, soit la distance hiérarchique et l'individualisme. En outre, Harrison dans son étude, s'est basé sur le résultat de Hofstede (1980) qui indique que la plupart des pays se caractérisent soit par une forte distance hiérarchique et un faible individualisme ou soit par une faible distance hiérarchique et un fort individualisme. De ce fait, l'auteur proposait l'hypothèse qui postule que la participation budgétaire aurait le même effet modérateur sur la relation entre le style de l'évaluation de la performance et la tension liée au travail et la satisfaction au travail pour les deux duelles (fort-faible et faible-fort de ces dimensions culturelles).

En utilisant les données obtenues auprès des gestionnaires australiens (une faible distance hiérarchique et un fort individualisme) et Singapouriens (une forte distance hiérarchique et un faible individualisme), l'auteur a constaté, comme prévu, que la culture nationale n'a pas d'impact sur l'effet modérateur de la participation budgétaire.

En étudiant les effets des spécificités culturelles sur les comportements budgétaires aux Etats-Unis et au Japon, **Ueno et Sekaran (1992)** retiennent deux dimensions de Hofstede (1980) selon lesquelles les deux pays diffèrent au maximum, à savoir l'individualisme-collectivisme et le contrôle de l'incertitude. Les résultats de son étude indiquent que la culture américaine qui a un niveau élevé de l'individualisme, prédispose les entreprises américaines à utiliser davantage la communication et la coordination formelle, à construire davantage de *slack*

budgétaire et à utiliser des évaluations de la performance à court terme, plus que les entreprises japonaises.

Chow et al (1996) ont mené une autre étude auprès de 159 gestionnaires dans six entreprises électroniques ayant la même taille en Taïwan et aux Etats-Unis. Généralement, les résultats de cette recherche montrent que la culture nationale affecte les sept pratiques du contrôle de gestion, soit la décentralisation, la structuration des activités, la participation budgétaire, le contrôle d'étanchéité, l'évaluation de la performance participative, les filtres de contrôlabilité et les récompenses liée à la performance financière.

En effet, cette étude a révélé que les sociétés japonaises ont modifié leurs systèmes de contrôle de gestion pour bien s'adapter à la culture nationale taïwanaise. Mais leurs modifications semblent avoir été moins étendues que celles des entreprises américaines. De plus, les entreprises japonaises et taïwanaises se distinguent particulièrement par la structuration des activités et la participation budgétaire.

Löning (1994) a mené une étude empirique dans le secteur agro-alimentaire en France et en Grande-Bretagne. Elle a procédé à une étude exploratoire à travers sept études de cas menées par entretiens. L'auteur a ensuite envoyé un questionnaire ouvert à des responsables en entreprise des deux pays. Löning a eu recours à une vision anthropo-sociologique du concept de culture. En effet, elle s'est appuyée sur les travaux de sciences humaines et sociales fondamentales, pour retenir une conception de la culture comme structure interprétative, qui permet de donner du sens et comme système d'auto-éco-ré-organisation, base régénératrice de la société. Le résultat de cette étude a montré que les mêmes outils de contrôle de gestion étaient utilisés dans les deux pays : procédure budgétaire et contrôle budgétaire, comptabilité en coûts standard, calcul et analyse d'écarts par rapport au budget, reporting des filiales au groupe, etc. quelques différences apparaissaient entre les diverses entreprises, quant à l'importance accordée à la planification, au reporting, ou au niveau de délégation ; mais celles-ci n'étaient principalement liées au contexte national. Elles étaient plutôt à mettre en relation avec la structure, l'organisation interne, ou même la taille de la maison mère et de la filiale étudiée. Les différences nationales, au niveau des outils du contrôle de gestion, restaient quoi qu'il en soit minimales. L'auteur a souligné que l'influence de la culture est grande au niveau des aspects et systèmes informels.

L'étude de Harrison et al (1994) s'appuie sur les trois dimensions culturelles de Hofstede (l'individualisme, la distance hiérarchique et l'orientation à long-terme) pour expliquer les différences dans les systèmes de planification et de contrôle en Australie, aux États-Unis et au Singapour, au Hong Kong. Les auteurs ont interrogé les directeurs financiers et les comptables dans 800 entreprises. Les résultats ont été en grande partie comme prévus et, ils prouvent l'influence de la culture nationale sur la structure organisationnelle, la planification et le contrôle de gestion. En particulier, les résultats de cette recherche montrent que les différences entre la culture anglo-américaine et celle de pays d'Asie sont associées à des différences dans les systèmes de planification et de contrôle. En effet, cette étude démontre que les entreprises anglo-américaines accordent plus d'importance à la décentralisation et l'utilisation des techniques quantitatives en matière de planification et de contrôle alors que les sociétés est-asiatiques se concentrent plutôt sur la planification à long terme et sur la prise de décision par groupe. Pourtant, bien que les résultats aient montré que le score de la formalisation du processus de planification et de contrôle était plus élevé à Singapour et à Hong kong qu'en Australie et aux États-Unis, cette différence de score n'était pas significative.

Marchant et al (1995) ont réalisé des entretiens approfondis dans quatre entreprises Taïwanaises (23) et américaines (54). Ils avaient pour but d'explorer les différences dans les systèmes de l'évaluation et de la récompense des gestionnaires de centres de profit entre les entreprises de deux pays en retenant les cinq dimensions culturelles de Hofstede. Les résultats de cette recherche ont été généralement contradictoires avec les propositions de recherche. Ce qui suggère, au mieux, un faible lien entre la culture nationale et les pratiques de contrôle de gestion étudiées dans les entreprises. Toutefois, le seul résultat qui est cohérents avec leurs attentes, c'était que les entreprises taïwanaises utilisent moins d'incitatifs de la performance à long terme par rapport aux entreprises américaines.

En outre, les auteurs ont affirmé qu'il existe d'autres variables qui semblent être plus importantes que la culture nationale pour expliquer les différences (et les similitudes) dans les pratiques de contrôle de gestion des entreprises américaines et taïwanaises. En effet, il s'agit de l'éducation et de l'expérience des cadres supérieurs, du stade de développement économique de la société, des croyances des gestionnaires sur le fonctionnement du marché boursier, du statut de l'entreprise dans le monde du business, de la mobilité des travailleurs de la nation et le modèle de croissance, et de l'utilisation de consultants au sein de l'entreprise.

O'Connor (1995) a réalisé une enquête par questionnaire à Singapour afin d'examiner si les différences dans la culture organisationnelle entre les entreprises de fabrication locale et étrangère ont certains effets sur l'utilité de la participation budgétaire dans un pays ayant une forte distance hiérarchique (Singapour). Les résultats de l'enquête favorisent l'hypothèse qui proposait que la distance hiérarchique modère l'utilité de la participation budgétaire et l'évaluation des performances au niveau de la culture organisationnelle. Ce qui diminue l'ambiguïté de rôle et renforce les relations entre les supérieurs et les subordonnés.

D'après **Lau et Buckland (2000)**, la culture peut modérer la participation budgétaire. En effet, les auteurs ont examiné l'interaction entre la pression budgétaire (budget emphasis), la participation budgétaire, et la difficulté de la tâche qui peuvent affecter la performance managériale. Ils se sont appuyés sur les études antérieures de Brownell et Dunk (1991) en Australie et sur celles de Lau, Low et Eggleton (1995) à Singapour, et ils ont essayé de généraliser les résultats de ces études sur l'environnement norvégien. Leur étude a montré qu'en Norvège, qui dispose d'un faible niveau de distance hiérarchique et d'un niveau moyen de l'individualisme (selon Hofstede 1980), la participation des managers se range de moyen jusqu'à élevé. Leurs résultats indiquent qu'il existe dans les trois pays une importante interaction à double sens entre la pression budgétaire (*budget emphasis*) et la participation qui affecte la performance managériale. Par conséquent, les managers opérant dans les situations de faible difficulté de la tâche, achèvent les meilleures performances lorsque la pression budgétaire (*budget emphasis*) et la participation sont à la fois élevées.

L'article de **Van der Stede (2003)** avait pour but de vérifier si les différences culturelles au niveau de l'unité du business dans les entreprises multinationales peuvent déclencher des ajustements dans les entreprises. Les données ont été collectées en 1996 dans le cadre d'une vaste étude qui traite des questions du contrôle de gestion dans les grandes entreprises diversifiées en Belgique (37 entreprises et 153 unités du business au sein de ces entreprises).

Son étude porte sur le système de contrôle budgétaire. Plus précisément, le processus de contrôle budgétaire est mis en œuvre en termes de :

- L'importance de la réunion du budget pour l'évaluation des performances (la mise en œuvre du budget) ;
- la quantité de détails d'information pour l'examen des budgets (détail du budget) et
- L'intensité des communications relatives au budget.

Les résultats de Van der Stede (2003) montrent que les pratiques du contrôle de gestion ont tendance à être appliqués de manière uniforme au sein des entreprises, plutôt que de refléter les conditions locales des unités du business. Pourtant, certaines caractéristiques de ces pratiques semblent être différentes selon les différences dans le niveau d'entreprise mais avec des poids faibles.

De leur côté, **Douglas et al. (2007)** ont mené une recherche aux Etats-Unis et en Egypte. L'étude a examiné les différences dans les comportements budgétaires des gestionnaires égyptiens travaillant dans des entreprises égyptiennes et ceux qui travaillent dans des entreprises américaines en Egypte. Les auteurs ont administré leur questionnaire à 395 participants. Les résultats de cette étude ont montré que les gestionnaires égyptiens travaillant pour des entreprises américaines étaient plus relativistes et moins idéalistes que leurs homologues dans les entreprises égyptiennes. Ainsi, cette recherche a révélé la culture nationale du pays dans lequel le siège social de la firme est situé semble avoir une influence sur les processus budgétaires. Plus précisément, les auteurs ont constaté que les gestionnaires égyptiens qui travaillent dans les entreprises américaines ont plus d'occasions de participer au processus budgétaire, ont plus de propension à créer de *slack* budgétaire, et présentent un niveau plus élevé de l'idéalisme que leurs homologues qui travaillent dans des entreprises égyptiennes.

Kanan (2010) dans sa thèse a mené une étude qualitative et quantitative auprès des gestionnaires et des comptables dans des Sociétés libyennes et anglo-américaine opérant dans le secteur pétrolier en Lybie. L'auteur s'est appuyé sur le modèle de Hofstede (2005) pour examiner les effets des quatre dimensions culturelles sur dix pratiques du contrôle budgétaire (à savoir, la participation budgétaire, *voice*, l'explication, la création du *slack* budgétaire, l'utilisation du budget de roulement, l'utilisation du budget flexible, l'utilisation des budgets pour les récompenses, l'utilisation des écarts budgétaire pour évaluer la performance, les actions vers les écarts défavorables et les attitude envers le budget). Les résultats révèlent que les Libyens qui travaillent dans des sociétés anglo-américaines continuent à se comporter d'une manière adéquate à leur propre culture qui se manifeste à travers leur participation, la voix et l'explication dans les processus de budgétisation.

SYNTHESE

Presque toutes les recherches antérieures ont exclusivement mené une enquête par questionnaire et ont adopté les dimensions culturelles de Hofstede pour expliquer les relations entre ces dimensions et les pratiques de contrôle de gestion. Toutefois, la plupart de ces études ont étudié les pratiques qui n'ont pas de relation ambiguë avec une ou plusieurs dimensions de la culture nationale de Hofstede. En effet, ces études ont sélectionné des dimensions culturelles et ont ignoré les autres. Ainsi, par exemple, bien que la littérature précédente ait montré que la distance hiérarchique et l'individualisme avaient davantage d'influence sur la participation au processus budgétaire, Douglas et al. (2007) et Kanan (2010) n'ont choisi que la distance au pouvoir pour examiner les effets des différences culturelles entre les arabes et les américains sur la participation budgétaire et ont ignoré la dimension de l'individualisme qui est très forte aux Etats-Unis par rapport aux pays arabes.

Le tableau (9) montre que la plupart des études ont été appliquées dans les pays anglo-américains (en particulier aux Etats-Unis et en Australie) et en Asie (en particulier au Japon, au Singapour et à Hong Kong). Cependant, rares sont les recherches menées dans les pays arabes (Douglas et al., 2007; Kanan, 2010). De plus, il n'existe aucune étude qui traite de l'influence des différences culturelles entre la France et les pays du Maghreb sur les pratiques de contrôle de gestion en général, et les pratiques de contrôle budgétaire en particulier.

De plus, la perspective adoptée par les chercheurs intéressés par l'influence de la culture sur les pratiques de contrôle de gestion souffre de certains biais méthodologiques et conceptuels. Les difficultés dans la définition de la culture doit être suffisamment précise pour permettre une délimitation des éléments de celle nationale qui influencent les aspects du fonctionnement des organisations. Une définition particulière doit être suffisamment précise pour permettre l'investigation empirique, et pourtant, doit également rester suffisamment générale pour conserver sa pertinence transnationale. L'équilibre approprié entre la spécificité et la généralité dans la définition des éléments culturels est un travail difficile (Bhimani, 1999). De plus, toutes ces études ont uniquement étudié l'effet de la culture nationale sur les pratiques de

contrôle de gestion au niveau national. Elles n'ont pas donc testé l'effet de la culture nationale sur ces pratiques au niveau individuel afin de vérifier si les différences dans les pratiques de contrôle de gestion entre les pays comparés proviennent de l'effet direct des dimensions culturelle ou elles proviennent des autres facteurs qui peuvent influencer les pratiques de contrôle de gestion comme les différences dans les pays comparés en ce qui concerne l'incertitude de l'environnement, l'environnement politiques, le niveau de l'éducation, le développement économique ...etc.

3. LE MODELE DE LA RECHERCHE

Comme nous pouvons le constater jusqu'à maintenant, il semble exister une relation entre les spécificités culturelles des pays et les comportements budgétaires. De plus, la relation, à la lumière des quelques études que nous avons mentionnées, semble encore plus forte. Notre objectif est donc d'analyser la relation entre les pratiques budgétaires et la culture nationale.

Cependant, afin d'enrichir la réflexion sur telle relation, il paraît important de définir le terme « budget » et « contrôle budgétaire » et de détailler les rôles qu'ils remplissent selon les différentes approches conceptuelles.

3.1. Importance du rôle du budget pour le management et l'organisation

Le budget est apparu à l'aube du contrôle de gestion et a évolué avec la discipline. Outil classique et prédominant, il a attiré beaucoup d'attention, ce qui explique le grand nombre de recherches qui lui est consacré. Depuis sa naissance, le budget a gardé son intérêt grâce aux multiples rôles qu'il peut jouer. En effet, le contrôle budgétaire avec le calcul des coûts et les ratios de rentabilité économique et financière (ROI, ROA) sont les premières techniques qui ont aidé à contrôler les performances de grandes entreprises industrielles au début du vingtième siècle (Johnson et Kaplan, 1987). Quant au secteur public, le budget a présenté à cette époque une meilleure aptitude d'adaptation au contexte bureaucratique et à la délégation du pouvoir que sollicitaient les grandes entreprises privées. De plus, les budgets ont présenté dans les entreprises privées l'intérêt de pouvoir réunir l'ensemble des aspects faisant l'objet à la fois du contrôle des coûts et du contrôle de la rentabilité économique (Parker, 2002). En France, dans les années 1960-1970 le budget est proclamé comme le premier outil du contrôle de gestion (Gervais, 1983). «*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*» (Gervais, 1983, p. 6). De même, Meyer (1988) souligne que malgré l'utilisation des autres systèmes de contrôle disponibles (les prix de revient, les ratios et les tableaux de bord), le budget reste toujours l'outil le plus important. Dans la même vision, des chercheurs finlandais (Ekholm et Wallin, 2000), britanniques (Lyne et Dugdale, 2004) et français (Villesèque-Dubus, 2005) ont constaté que l'engouement dans la littérature pour la gestion sans budget est loin d'être accepté de la part des entreprises et que le budget et le contrôle budgétaire restent ancrés dans leur activité quotidienne. Les études empiriques ont révélé que, dans la pratique, un très grand nombre d'entreprises utilisent les nouveaux outils

de gestion (Balanced Scorecard, gestion stratégique par activités) mais conservent toujours leur système budgétaire, qui parfois demeure même très important (Lyne et Dugdale, 2004). De plus, en 1994, presque toutes les entreprises préparaient un budget annuel. C'est du moins ce qui ressort de l'enquête réalisée en 1998 par HEC et la DFCG (Jordan, 1998), que présentait une utilisation croissante des systèmes intégrés de gestion prévisionnelle ainsi qu'une participation accrue des opérationnels dans la préparation de leur budget et dans l'analyse de son suivi mensuel (Berland et al, 2008). Cette enquête montre qu'auprès des directeurs financiers de 595 entreprises; 89% des entreprises se livraient, selon la même source, à une analyse des écarts «entre budget et année précédente» et 96% comparaient la performance réelle au budget. Le contrôle budgétaire semble être une pratique largement répandue (Berland, 2002).

Bien que le processus de budgétisation ait été chronophage et coûteux dans les moyennes et les grandes entreprises, les budgets sont l'outil le plus largement utilisé pour contrôler et la planifier pour ces organisations (Covaleski et al. 2003; Edmonds et al. 2006; Garbutt 1992; Hansen et al. 2003; Horvath et al. 2000; Magner et al. 2006; Weygandt et al. 2001). D'après Hofstede, « *une méthode formelle de contrôle de gestion pour les entreprises moyennes ou grandes est essentiel* (Hofstede, 1967, p. 85).

De même, Quail (1997) souligne que « *le budget devient de plus en plus important au fur et à mesure que la variété et le volume de la production ainsi que la taille de l'organisation augmentent* » (p. 618).

D'ailleurs, dans la banque multinationale, le contrôle s'exerce de deux façons. En effet, l'exercice de la profession bancaire étant soumis à une réglementation, les filiales et les succursales subissent un contrôle prudentiel aussi bien de la part des autorités bancaires du pays d'origine que de la part de celles du pays d'accueil. Elles doivent ainsi respecter certains indicateurs de solvabilité, de liquidité et de risques pour ne pas constituer une menace pour le système financier dans son ensemble. Par ailleurs, la maison-mère exerce directement ou indirectement un contrôle sur chaque implantation à l'étranger. Les organisations multinationales contrôlent leurs implantations à l'étranger par le biais des résultats (contrôle par les résultats) souvent effectué dans la banque multinationale à travers l'élaboration et le suivi du budget et par l'expatriation des managers (Boubacar, 2010).

Afin d'enrichir la réflexion sur les pratiques budgétaires, il paraît important de définir le terme « budget » et « contrôle budgétaire » et de détailler les rôles qu'il remplissent selon les différentes approches

Ainsi, pour appréhender les fonctions du budget nous nous sommes appuyés sur le travail de Sponem, 2004, et avons repris sa structure de présentation

3.1.1. Définition du budget et du contrôle budgétaire

Le budget est défini, selon Anthony (1988, p.17) comme « *un plan pour l'année à venir généralement exprimé en termes monétaires* ». Cependant, derrière cette définition, des pratiques différentes sont regroupées : « *le mot budget est le terme général recouvrant les plans à court terme de toute sorte, parce que la majorité d'entre eux sont créés autour de budgets. Le budget, par sa dimension monétaire, est l'outil la plus efficace d'exprimer l'ampleur des inputs et des outputs prévus. Les montants monétaires peuvent être intégrés ; des quantités physiques ne peuvent l'être* » (Anthony, 1988, p. 94).

Selon Henri Bouquin (2001), « *le budget est l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme (l'année en général) convergent vers la réalisation des plans opérationnels* ». Le contrôle budgétaire intègre les budgets et compare « *l'état réel du système à son état prévu* » (Bouquin, 2001). D'après Langfield-Smith, Thorne et Hilton (2005, p. 416), le budget est également « *un plan détaillé qui montre les conséquences financières d'une des activités opérationnelles de l'organisation pour une période de temps déterminée dans le futur [...] il est généralement considérée comme un élément essentiel de planification et de contrôle dans l'organisation* » dans le même optique, Garbutt (1992, P.1) définit le budget comme « *un plan des activités futures de l'organisation. Il est exprimé principalement en termes financiers mais intègre généralement de nombreuses mesures quantitatives non financiers* ». Les budgets sont un outil extrêmement important qui apporte des avantages potentiels aux organisations (Covaleski et al. 2003; Hansen et al. 2003; Jones 2008; Magner, 2006). Les Budgets servent à faciliter le processus de planification, d'organisation, de coordination et de contrôle pour améliorer l'efficacité (Covaleski et al. 2003; Mendoza et al. 1997).

En revanche, il convient d'opérer une distinction entre « budget » et « contrôle budgétaire ». « *Le contrôle budgétaire suppose une utilisation particulière du budget qui associe prévision et comparaison des prévisions au réel pour évaluer les managers. Toutefois, le terme «*

contrôle budgétaire » est lui-même sujet à controverse et « une grande variété de sens peuvent être, et historiquement ont été, attachés au terme de contrôle budgétaire. On peut même se demander si le contrôle budgétaire constitue un concept unique ou plutôt un ensemble de concepts corrélés » (Sponem, 2004, p.11).

Le premier ouvrage sur les budgets en langue française de Robert Satet (1936) reprend la traduction du terme américain Budgetary control et parle de contrôle budgétaire en y contenant la phase de planification. L'auteur a repris la définition donnée par la Commission de Terminologie de l'Institut d'Organisation Commerciale et Industrielle (près de la Chambre de commerce de Paris) ; définition à la mise au point à laquelle il a participé (p. 5) : « *Le Contrôle Budgétaire qui s'appuie sur l'examen très exact de tout ce qui peut s'exprimer par les chiffres dans l'entreprise, quelle qu'en soit la nature, la forme et l'importance, consiste en une analyse rigoureuse des faits passés dans la prévision des faits probables, afin d'établir un programme rationnel d'action.*

La caractéristique du Contrôle Budgétaire est que la comparaison entre la prévision et l'exécution [...] se fait d'une manière méthodique et régulière, à des époques aussi rapprochées que la nature de l'entreprise l'exige.

Cette comparaison permet, non seulement de se rendre compte si l'entreprise se maintient bien dans la ligne de conduite tracée, mais aussi de modifier constamment les prévisions selon les expériences récentes. » (Komarey, 2007, p.16).

« *Le budget est (ou devrait être) l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme (l'année en général) convergent vers la réalisation des plans opérationnels » (Bouquin, 2010, p.432). Le budget est « une composante essentielle du système de contrôle », il en est « un outil central » car il présente à lui seul trois rôles classiques de gestion :*

- il est un *instrument de coordination et de communication* car il pousse les différentes fonctions à agir en harmonie
- il est un *outil de gestion prévisionnelle* permettant d'identifier les zones d'incertitudes et les opportunités
- c'est aussi un *outil de délégation et de motivation* au travers de la notion de contrat passé entre un responsable et sa hiérarchie (Bouquin, 2010, p.432).

En outre, Sponem (2004) souligne que budget et contrôle budgétaire sont largement imbriqués, à un niveau que « *le terme de budget est parfois employé pour signifier contrôle*

budgétaire » (p.11). L'auteur montre aussi qu'on peut utiliser un budget sans contrôle budgétaire.

3.1.2. Les rôles des budgets dans la littérature

3.1.2.1. Approche comportementale: les approches psychosociologique fondées sur l'école des relations humaines

Le courant des relations humaines en contrôle de gestion reprend essentiellement les résultats et les méthodes mis en place dans la littérature dite des « relations humaines » (aussi appelée *behavioriste*) qui s'est développée dès les années 1930, après l'expérience d'Elton Mayo. L'étude fondatrice de ce courant a été réalisée de 1927 à 1932 dans l'usine Hawthorne de la Western Electric. Elle montre que *« la relation du salarié à son entreprise n'est pas uniquement économique, mais que celui-ci cherche aussi à satisfaire dans l'entreprise des besoins sociaux. De très nombreuses recherches ont été conduites sur ce même thème par la suite. Elles indiquent que l'implication du salarié dans l'entreprise ne se base uniquement sur des relations économiques, mais que celui-ci cherche aussi à satisfaire dans l'entreprise des besoins sociaux »* (Sponem, 2004, p.22).

La réflexion behavioriste sur les budgets est diffusée par Chris Argyris dès 1952 avec son ouvrage *« L'impact des budgets sur les personnes »*. L'auteur a mené une étude exploratoire dans quatre usines où les budgets évaluent les superviseurs de fabrication de manière continue. Son étude porte notamment sur les attitudes des individus vis-à-vis le budget et en particulier la relation entre le processus d'établissement du budget et le comportement humain. Selon lui les budgets traditionnels font partie d'un système pénible qui impose les objectifs de manière hiérarchique et réduit la motivation des individus. Il a donc montré l'importance de compléter les connaissances techniques sur le budget par celles relatives aux comportements humains (Sponem, 2004). Ainsi, le budget n'a aucune valeur sans l'être humain: *« les budgets sont des outils comptables conçus pour contrôler les coûts via les individus »* (1953, p.97).

Un comportement dysfonctionnel n'est pas seulement une attitude naturelle de l'homme : il peut être causé par une mauvaise utilisation du contrôle budgétaire (Hartmann, 2000, p. 452). Plus précisément, Argyris résume de la façon suivante ses résultats : *« les budgets et le processus budgétaire peuvent être liés au moins à quatre problèmes humains importants :*

- *Premièrement, la pression budgétaire a tendance à unir les employés contre le management et à produire une tension chez l'agent de maîtrise. Cette tension pourra*

diriger vers un manque d'efficacité, à l'agression et peut-être à la dépression nerveuse de l'agent de maîtrise ;

- *Deuxièmement, les gens du service du budget ne peuvent avoir un sentiment de réussite qu'en indiquant les fautes du personnel opérationnel. Bien des problèmes dans les relations humaines proviennent d'un sentiment d'échec chez les agents de maîtrise opérationnels. ;*
- *Troisièmement, l'utilisation des budgets comme « aiguillon » par le management supérieur peut produire le risque de sensibiliser les agents de maîtrise aux seuls problèmes de leur propre département. Les problèmes des autres ne les concernent pas. Ils ne s'intéressent pas à l'usine en sa totalité ;*
- *Enfin, les agents de maîtrise se servent du budget comme moyen de présenter leur forme de direction. Si cette méthode de gérer conduit à faire souffrir des gens, c'est le budget, élément neutre en soi, qui souvent en porte le blâme » (Argyris, 1952, p.25).*

Argyris offrent deux solutions pour réduire les effets pervers des budgets. La première est relative à l'implication des managers au processus budgétaire, surtout lors de l'établissement des objectifs, afin qu'ils considèrent ceux-ci comme étant les leurs. Lorsque la présentation des budgets change, il conseille d'avoir l'accord des superviseurs avant le changement (Sponem, 2004).

Dans la même ligne de pensée, la thèse de doctorat de Geert Hofstede, publiée en 1967 sous le titre « *The Game of budget control* » (Le jeu du contrôle budgétaire), traitait des conséquences comportementales de l'établissement d'un budget. Involontairement, il y soutenait la nature rituelle de la comptabilité budgétaire, ce qui est remarquable puisque l'élaboration d'un budget est probablement une des parties du système comptable les plus orientées vers l'action. L'auteur essaie, à partir de la théorie comportementale, de présenter toutes les sources qui permettraient de dégager l'explication et la prévision de la motivation par un système budgétaire. Avec une recherche menée sur le terrain dans cinq entreprises néerlandaises, Hofstede étudie les effets sur le comportement et la motivation des responsables de cinq dimensions principales: le caractère «serré» ou non des standards, le degré de participation, le rôle du contrôleur et de son équipe, le profil psychologique des responsables concernés et enfin l'environnement culturel, de marché et technologique de l'entreprise. Hofstede y démontrait que le contrôle budgétaire ne pouvait avoir d'effet positif sur les résultats que s'il était appréhendé comme un jeu. Il soutient l'idée que, dans toutes les

sociétés, le jeu est une forme très particulière de rituel : c'est une activité qui est un but en soi. Au fond, les recherches ont montré qu'une bonne utilisation rituelle du système était une condition essentielle de son effet sur les résultats. Les aspects techniques du système utilisé - ce sur quoi la littérature professionnelle ne cesse d'insister encore et toujours - n'avaient que peu d'effet sur les résultats. La façon dont le jeu était pratiqué donnait au système toute sa signification aux yeux des acteurs, et cela décidait de l'effet. Il s'agissait d'une interprétation culturelle avant la lettre.

Hopwood (1972), à son tour, en s'inspirant des travaux d'Argyris, s'est mis l'accent sur la relation entre le style de supervision budgétaire, les comportements dysfonctionnels des individus et la performance organisationnelle. Son étude montre que l'utilisation sévère et exclusive de l'atteinte des objectifs budgétaire à court terme pour l'évaluation de la performance entraîne plus de tension et une dégradation des relations interpersonnelles avec les pairs et les supérieurs.

Plus tard, Milani (1975) proclame une des premières recherches empiriques liées à l'influence positive de la participation budgétaire sur la performance. Les résultats de cette étude montrent que la participation budgétaire a un effet positif sur l'attitude des employés envers leur travail et leur entreprise. Pourtant, à l'encontre des résultats de d'Argyris et Hopwood, Milani (1975) indiquent que sur la performance est très faibles.

3.1.2.2. L'école de Havard

À partir de travaux de cette école que le contrôle de gestion est né en tant que discipline académique : *«Le développement moderne du contrôle de gestion dans le champ de la comptabilité revient largement à Robert Anthony et à ses collègues de la Harvard Business School. Le contrôle de gestion devient alors une discipline plus large que les formes techniques de comptabilité qui étaient enseignées jusque là : la mécanique des coûts et la tenue de comptes »* (Sponem, 2004, p.51).

Anthony (1988) distingue deux modèles opposés de contrôle : l'un serré, l'autre souple. Selon l'auteur, *« Les managers procèdent à un contrôle serré dans leur définition détaillée des rôles de leurs subordonnés, leur contribution fréquente à la prise de décision des managers subordonnés et leur suivi des résultats. Ils exécutent un contrôle souple, lorsqu'ils donnent la possibilité à leurs subordonnés de décider ce qui devra être entrepris, dans un cadre assez large, et qu'eux-mêmes se focalisent sur les résultats globaux (la dernière ligne du compte de résultat) plutôt que sur le détail des approches utilisées. Le degré serré ou souple du contrôle*

est rarement affirmé par le contenu ou les aspects des écrits, règles et procédures formelles de contrôle. Il s'agit de la manière dont ces dispositifs sont utilisés » (p. 173).

Plusieurs recherches se sont focalisées sur cette notion de contrôle serré et certains auteurs (Merchant 1981, Bruns et Waterhouse, 1975) ont détaillé les caractéristiques du budget dans cette configuration. Par exemple, Merchant (1985) parle de contrôle serré sur les résultats ou sur les actions. Pour lui, les deux types de contrôle sont liés au « *niveau de contrôle exercé ou du degré de certitude produit par un système de contrôle* » (Merchant, 1985b, p. 58).

Dès 1990 Simons propose une première extension du cadre théorique du contrôle de gestion qui permettrait de prendre en compte son influence sur la formulation de la stratégie (Simons, 1990). L'auteur souligne que le budget peut être utilisé comme un système de contrôle diagnostic et interactif. En effet, celui diagnostic s'appuie sur un contrôle de type formel et instrumental et celui interactif porte sur une participation commune des membres à l'élaboration des budgets, et un continuel échange entre la direction et les bas niveaux de management.

Quant à lui, l'élément qui favorise le rôle du budget comme un système de contrôle interactif est uniquement la participation des managers dans l'outil. Dans la même lignée, Sponem (2004), dans sa thèse, indique que l'utilisation du budget comme un système de contrôle interactif se manifeste à la fois par une forte implication de la direction (comme le mentionnait Simons) et par un lien fort entre le budget et des plans d'action.

3.1.2.3. Approche contingente

La théorie de la contingence a été développée dans les années 1960 dans la théorie de l'organisation (Otley, 1980). Lawrence et Lorsch en sont les « pères fondateurs » : dans leur tentative de révéler le comportement organisationnel, ils resituent, comme l'indique le titre de leur livre majeur « *organisation and environnement* » (1967), l'organisation dans son environnement, et surtout ils insistent sur le besoin simultané de différenciation et d'intégration existant dans les organisations. L'intégration est un besoin ressenti par les individus qui se sont regroupés dans une organisation, afin de mieux répondre à leurs attentes et leurs objectifs personnels (à travers le succès de l'organisation) ; une forte intégration devient d'autant plus nécessaire lorsque l'organisation grandit et surtout que la différenciation des fonctions y apparaît. Cette diversification croissante provient de la nécessité, pour l'entreprise (ou l'organisation) de faire face à des aspects environnementaux variés (Löning, 1995).

Les recherches basées sur cette théorie portant sur les systèmes de contrôle de gestion ont émergé depuis les années 1980 (Ahrens et Chapman, 2007). Pour Dent (1990, p. 9) « la théorie de la contingence est devenu la logique dominante pour la recherche sur la conception des systèmes de contrôle ». Son évolution s'est premièrement expliquée par son développement en théorie des organisations (Otley, 1980, p. 416).

Cette théorie émet l'hypothèse que les organisations utilisent des systèmes de contrôle qui leur permettent d'améliorer leur efficacité (Sponem, 2006). Elle traite des facteurs externes et internes. Ceux externes qui ont été examinés par rapport aux pratiques de contrôle de gestion sont l'environnement et la culture nationale. Les facteurs internes qui sont souvent examinés par rapport aux pratiques de comptabilité de gestion sont la stratégie des entreprises, la technologie et la culture organisationnelle (Dik, 2011). Dans ce cadre, « la mise en œuvre du contrôle budgétaire devrait être expliquée par *«l'environnement technique»* de l'organisation. En effet, les chercheurs de la contingence se concentrent en premier lieu aux flux techniques entre organisations et perçoivent les organisations surtout comme des systèmes de production (Scott et Meyer, 1991, p. 111). Cette théorie s'intéresse d'abord aux facteurs explicatifs « matériels » des structures organisationnelles (Sponem, 2006). Sponem (2006) identifie cinq facteurs représentant l'environnement technique du contrôle de gestion. Il s'agit de l'incertitude de l'environnement, de la complexité de la technologie, du niveau de décentralisation, de la stratégie et de la taille de l'entreprise. L'auteur avance que l'environnement externe est une variable contextuelle capitale dans la recherche contingente. En effet, Waterhous et Tiessen (1978) soulignent que plus l'environnement est perçu comme incertain, plus les systèmes de contrôle développés dans l'organisation seront de type organique. Les auteurs montrent ainsi que dans un contexte d'incertitude élevée, les systèmes de contrôle reposent sur une plus grande latitude des managers, la surveillance des résultats et la socialisation des membres de l'organisation. De même, l'étude réalisée par Ben Hamadi et al (2014) auprès de PME tunisiennes relève atteste d'une association significative et positive entre l'incertitude perçue de l'environnement et la présence d'innovations budgétaires. Sponem (2006), quant à lui, déclare une relation positive significative entre l'incertitude de l'environnement et le niveau de re-prévisions.

Anthony (1988), suggère notamment que dans les environnements à forte incertitude les estimations budgétaires doivent être moins strictes et plus souvent révisées. Le budget reste pourtant, selon l'auteur, le principal outil de contrôle. Dans la même optique, Cyert et March (1963) soulignent que le budget est un outil qui permet de diminuer l'incertitude dans

l'organisation et de résoudre les conflits de trois sortes : la coalition, la séquentialité et l'émergence d'un langage commun. Dans la même veine, Govindarajan (1984) et Marquet-pondeville (2003) indiquent que le système d'évaluation des performances est plus subjectif que dans le cadre d'une entreprise ayant un environnement stable). Brownell (1985), quant à lui, étudie deux départements fonctionnels marketing et recherche et développement et distingue deux aspects de l'incertitude de l'environnement - la complexité et la variabilité. L'auteur remarque que les environnements de ces départements se distinguent uniquement par leur niveau de complexité. Il constate aussi que l'effet de la participation au processus budgétaire sur la performance se différencie en fonction du département (recherche, développement et marketing). Ainsi, Brownell suggère que dans les environnements plus complexes (quel que soit le département) la faible utilisation des budgets et des analyses des coûts de revient aboutit à une meilleure performance (Miroir-Lair, 2012). En s'appuyant sur les théories comportementales en général et la théorie de la contingence en particulier, Komarev (2007), dans sa thèse, a expliqué les différences dans les pratiques actuelles en termes de budgets en tenant compte des influences inégales dans les différentes entreprises des facteurs de développement historique de l'outil. Zian (2013), dans son travail doctoral, souligne l'importance des facteurs de contingence organisationnelle et comportementale pour le succès du système de contrôle de gestion.

En outre, la culture est une partie de l'environnement externe. En effet, l'obstacle le plus d'influence sur l'harmonisation dans les processus de budgétisation au sein des organisations est souvent liée à la culture, ou plus précisément aux différences culturelles (Douglas et al. 2005; Paláu, 2001). Quand une organisation a des relations avec différents pays ou si elle a des filiales à l'étranger (en particulier les sociétés multinationales), le management doit prendre en compte les aspects humains (y compris la culture) lorsqu'il s'agit de budget ou de processus de budgétisation. Rodrigues (1996, p. 302) souligne que la compréhension de la culture d'un pays avant les transactions commerciales permet de développer des relations d'affaires fructueuses à long terme. Hofstede a également montré que même dans deux régions éloignées des Pays-Bas (Dynamo 2 et Dynamo 1), il y a entre les gens des références d'ordre socio-culturel qui ont une certaine influence sur la façon dont fonctionne le système budgétaire. De même, dans les pays francophones, on a déjà vu les problèmes que pose à l'intérieur de la culture française une technique de management d'origine américaine telle que la D.P.O. (Trépo, 1973 ; Franck, 1973), lorsqu'on a voulu l'introduire comme une recette. On

joue différemment en France qu'on ne joue aux Pays-Bas, en Angleterre, aux États-Unis, au Japon. Il convient de développer un système apte à s'adapter à la culture nationale et régionale et même à l'histoire et à la culture de l'entreprise elle-même. Nous nous appuyerons sur le facteur culturel pour expliquer les différences dans les pratiques de contrôle budgétaire. Nous donnerons donc plus de détail sur les relations entre le facteur culturel et le comportement budgétaire dans la section suivante qui nous permettra de formuler nos hypothèses de recherche.

SYNTHESE

Nous avons abordé les trois courants de trois courants de recherche pour décrire les rôles qui sont assignés au budget : l'école des relations humaines, l'école de Harvard et l'école de la contingence.

Selon ces théories le budget peut jouer plusieurs rôles :

- **Planification:** le budget est l'outil le plus essentiels et le plus utilisé par les gestionnaires pour planifier l'avenir d'une organisation à court et à long terme.
- **Un outil qui facilite la communication et la coordination :** une communication et coordination optimale entre tous les gestionnaires et les employés est essentiel pour que les entreprises puissent planifier avec succès ses opérations.
- **Allocation des ressources :** le budget est outil indispensable qui permet aux organisations d'allouer ses ressources limitées et de les utiliser de façon optimale.
- **Évaluer et motiver les performances et fournir des incitations :**
La différence entre les résultats réels et les budgets permet de vérifier la performance des différents centres de responsabilité.
- **Contrôler les profits et les opérations :** budgets offrent une référence pour comparer les résultats réels aux résultats prévus afin d'identifier les écarts.

Une autre fonction s'ajoute à celles-là. Elle est liée aux aspects comportementaux de l'utilisation de l'outil budgétaire et concerne la motivation des individus et l'animation sociale (Komarev, 2007). **En nous focalisant sur l'étude des différences culturelles dans les pratiques budgétaires, nous spécifierons cette dimension comportementale.**

Question de la recherche

Des recherches antérieures ont montré que les différences culturelles entre les pays peuvent conduire à des différences dans les pratiques de gestion. L'objectif principal de cette thèse est d'examiner comment la culture nationale affecte le comportement budgétaire en comparant la culture française et maghrébine. Il s'agit plus précisément **d'identifier les différences entre les banques françaises installées en France et dans les pays du Maghreb en fonction des comportements adoptés par les managers face aux pratiques budgétaires**. Pour atteindre notre objectif de recherche, nous tenterons de répondre à la question suivante :

Comment et dans quelle mesure les dimensions culturelles affectent le comportement budgétaire dans des banques multinationales françaises implantées en France et celles implantées dans les pays du Maghreb?

Cette question de recherche peut se décliner en deux interrogations :

- 1. Comment chaque dimension culturelle affecte certaines pratiques budgétaires?*
- 2. Dans quelle mesure les employés français et magrébins sont conscients de l'influence potentielle de la culture nationale sur le comportement budgétaire?*

Modèle conceptuel

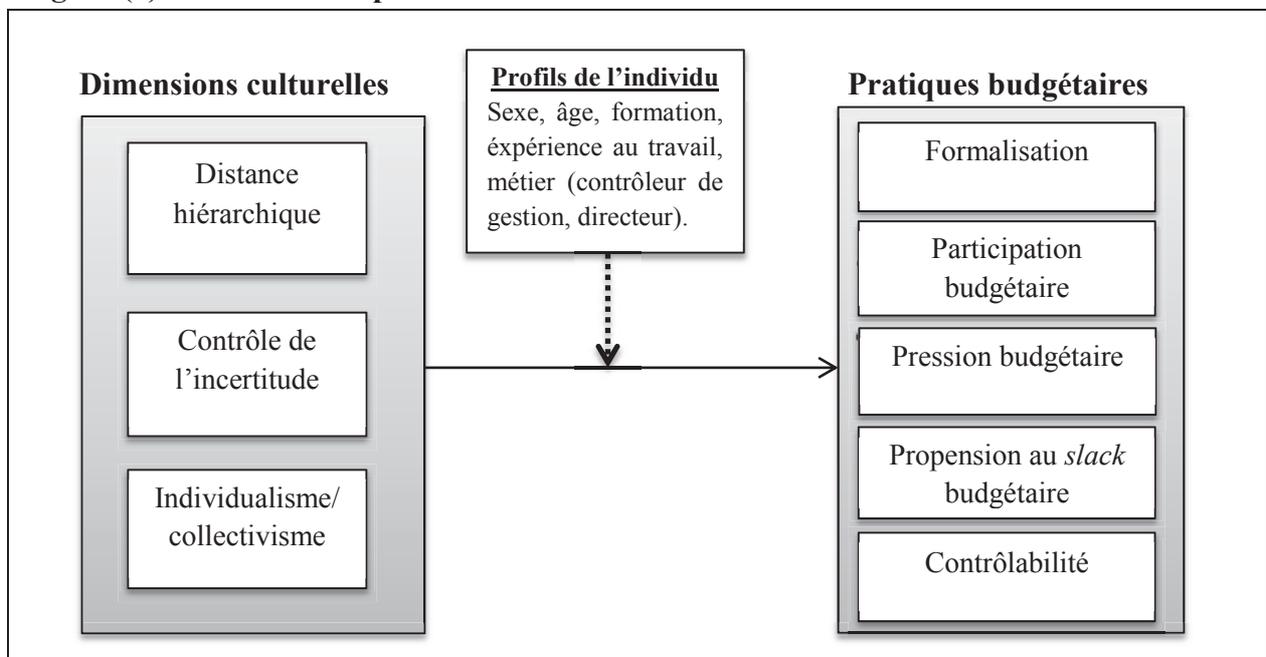
Comme nous pouvons le constater jusqu'à maintenant, il semble exister une relation entre la culture nationale et pratiques de contrôle budgétaire. De plus, la relation, à la lumière des quelques études que nous avons mentionnées, semble encore plus forte. Notre objectif est donc d'analyser la relation entre les pratiques de contrôle budgétaire et la culture nationale.

Les pratiques budgétaires retenues sont la formalisation du processus budgétaire, la participation budgétaire, la pression budgétaire, la propension à créer du *slack* budgétaire et contrôlabilité du budget. Nous nous inscrivons ainsi dans une approche comportementale.

Les prochains paragraphes vont servir à définir chacune de ces pratiques. Nous présenterons également la relation entre ces pratiques et la culture nationale à la lumière des études antérieures sur telle relation. Comme nous l'avons mentionné précédemment, afin de répondre à notre question de recherche, nous nous appuyerons dans cette étude sur le modèle de Hofstede (1994). L'utilisation des dimensions de Hofstede, plutôt que celles d'un autre auteur

se justifie par le fait que plusieurs études ont utilisé et utilisent Hofstede et que les comparaisons entre les travaux en sera facilité. La justification de notre choix est présentée en détail dans le premier chapitre (voir section 2.6). Or, à partir de la littérature, nous avons sélectionné les dimensions culturelles selon lesquelles les cultures française et maghrébine diffèrent au maximum pour expliquer les différences dans les pratiques budgétaires étudiées entre les deux groupes de pays (voir la France et les pays du Maghreb). Les dimensions culturelles sélectionnées sont donc (la distance du pouvoir, l'incertitude, l'individualisme contre le collectivisme). Nous présenterons le modèle conceptuel de notre étude dans la figure (3) qui explique l'impact de chaque dimension culturelle sur les comportements budgétaires. Nous avons bâti notre cadre conceptuel représenté et décrit comme suit :

Figure (4) : Modèle conceptuel



3.2. Les hypothèses de recherche

Étant donné l'ampleur de cette étude, plusieurs hypothèses de recherche sont nécessaires afin de bien circonscrire le sujet. Nous les présentons par catégorie de pratiques budgétaires étudiées, à savoir la participation, la formalisation du processus budgétaire, contrôlabilité du budget, *slack* budgétaire et pression budgétaire. Ces pratiques budgétaires ont alimenté un important courant de recherche. Elles peuvent être affectées par les différences culturelles. Ce classement des hypothèses pourrait en faciliter la lecture et par le fait même, la compréhension.

Les hypothèses que nous allons énumérer sont basées sur la littérature traitant de la relation entre chaque pratiques de contrôle budgétaire et les trois dimensions culturelles (la distance hiérarchique, le contrôle de l'incertitude et l'individualisme contre collectivisme).

3.2.1. La Formalisation du processus budgétaire et la culture nationale

Une structure est formalisée « *si les règles qui englobent les comportements sont formulées clairement et parfaitement et si les rôles et relations sont déterminés indépendamment des individus qui occupent une position dans la structure* » (Scott, 2003, p. 35, cité dans Sponem, 2004). Ueno et Sekeraman (1992, p. 664) définissent la formalisation du processus budgétaire comme « *le niveau de formalisation des règles et procédures contraignant la formulation du budget* ». Ueno et Sekeraman (1992) soulignent que la dimension individualisme-collectivisme a un impact sur l'élaboration de manuels budgétaires, et sur les règles et procédures budgétaires. Pour eux, dans la culture individualiste, puisque les gens s'intéressent plus à leur propre intérêt qu'à l'intérêt de l'organisation, des manuels et des règles budgétaires seront réputés tout à fait nécessaire pour dissuader les individus de s'égarer loin des objectifs de l'organisation. Cependant, dans les sociétés collectivistes s'intéressant plus au groupe que l'individu lui-même et se caractérisant par un niveau élevé de conformité, les comportements de déviance peuvent s'attendre à être si négligeables que les règles pour protéger contre la non-conformité sont susceptibles d'être perçus comme inutiles.

Quant au contrôle de l'incertitude, il peut également exercer une influence sur le processus de formalisation du budget. Hofstede (2010) souligne que dans une culture où le contrôle de l'incertitude est fort, le besoin de règle est affectif. Les individus ont été programmés depuis leur plus tendre enfance à se sentir à l'aise dans un environnement structuré. Pour Ueno et Sekaran 1992; Harrison, McKinnon et al. 1994; Van der Stede, 2000; Hofstede, 2001, Hofstede, 2010 ; Chow et al.1999 ; Chong et Ian, 2004), les lois et les règlements sont des moyens par lesquels une société essaie d'éviter les incertitudes dans le comportement des individus et rendent ces comportements prévisibles ce qui réduit l'incertitude. Par exemple, des déclarations précises et claires sur la manière dont les budgets seront gérés dans les diverses éventualités aideraient à réduire l'anxiété pour faire face à l'incertitude de l'avenir (Ueno et Sekaran, 1992).

Étant donné que les niveaux de l'individualisme et de de contrôle de l'incertitude sont plus élevés en France que dans les pays du Maghreb, nous pouvons donc proposer les hypothèses suivantes :

H1. Les processus budgétaires sont plus formalisés en France que dans les pays du Maghreb ;

H2.L'individualisme a un effet positif sur la formalisation du processus budgétaire ;

H3.L'effet de l'individualisme sur la formalisation est plus fort chez les français que chez les maghrébins ;

H4. Le contrôle de l'incertitude a un effet positif sur la formalisation du processus budgétaire ;

H5. L'effet du contrôle de l'incertitude sur la formalisation du processus budgétaire est plus fort chez les français que chez les maghrébins.

3.2.2. La participation budgétaire et la culture nationale

La participation budgétaire est une variable qui a été largement étudiée et ce depuis longtemps (Argyris, 1952 ; Hofstede, 1967), principalement pour déterminer ses effets sur les entreprises (Shields et Shields, 1998, Poon et *al.*, 2001). Par exemple, l'étude réalisée par Becker et Green est considérée comme l'une des premières recherches qui s'est intéressée spécifiquement à la participation budgétaire, constatent qu'« *à partir des années 1930, il fut reconnu que les budgets imposés menaient à du mécontentement* » (Becker et Green, 1962, p. 394). Elle se définit comme le niveau d'implication et d'effet d'un manager sur la détermination de son budget (Shields et Shields, 1998, p.49).

En outre, plusieurs études empiriques ont prouvé les effets positifs de la participation des subordonnés au processus budgétaire sur la satisfaction au travail (Milani 1975 ; Kenis 1979 ; Chenhall 1986, Merchant, 1981). Cependant, d'autres recherches ont démontré l'absence de liens entre ces deux variables (Brownell (1981, 1982). Cette relation dépendrait donc de plusieurs facteurs qui jouent un rôle sur telle association (Brownell et Dunk, 1991; Brownell et Hirst, 1986; Chenhall et Brownell, 1988; Dunk, 1993a; 1993b; Govindarajan, 1986; Merchant, 1985b). Brownell identifie (1982) quatre groupes de variables qui peuvent influencer la budgétisation participative à savoir des variables culturelles, organisationnelles, interpersonnelles et individuelles.

L'auteur a classé la culture comme une variable antécédente ou la cause de la participation. Il a suggéré que « *la plupart des ouvrages en comptabilité ont négligé la question de la participation comme une réponse à la culture* » (Brownell, 1982a, p. 145). Cela signifie que la culture est une condition préalable « *qui pourrait dicter la nécessité de la participation* » (Brownell, 1982a, p. 145) et donc le degré de cette participation. La littérature montre que

parmi les cinq dimensions culturelles, la distance hiérarchique et l'individualisme ont plus d'influence que d'autres dimensions culturelles (masculinité, le dynamisme confucéen et le contrôle de l'incertitude) sur le degré de participation des subordonnés aux affaires de leurs organisations (Brownell, 1982a; Harrison, 1992; Hofstede, 1983).

L'individualisme a un effet important sur la participation budgétaire. Selon Hofstede (1980) et Harrison (1992), les sociétés individualistes accordent plus d'importance à l'individu lui-même qu'au groupe auquel il appartient. Dans ces sociétés, les supérieurs (patrons) sont considérés comme des personnes importantes et donc ils ont le droit de prendre toutes les décisions (Chong et Caby, 2010) et leurs décisions sont considérées comme meilleures que les décisions du groupe (Hofstede, 1980; Harrison, 1992). Par contre, les sociétés collectivistes s'intéressent plus au groupe auquel appartient l'individu que à l'individu lui-même et le considère comme la base de la société (Chong et Jeng, 1998). Les employés, dans telles sociétés, ont donc une dépendance affective de leurs organisations qui assurent la sécurité des personnes. Avec les fortes relations avec leurs organisations, les individus sont très préoccupés par le sort de leurs organisations en raison de ses effets sur leur vie. Par conséquent, ils ont un fort désir d'être impliqués dans le processus décisionnel de leurs organisations et de participer aux décisions du groupe (Chong et Ian, 2004). Ils considèrent que les décisions de groupe sont meilleures que les décisions individuelles (Harrison, 1992). Ainsi, dans les sociétés où le niveau de l'individualisme est faible, le score de la participation budgétaire est susceptible d'être élevé (Harrison, 1992 ; Chong et Buckland, 2000).

De plus, dans les cultures caractérisées par une forte distance par rapport au pouvoir, les hiérarchies sont institutionnalisées pour formaliser les inégalités de pouvoir entre les supérieurs. Cet arrangement est accepté par les supérieurs et les subordonnés. Cette acceptation de la centralisation du pouvoir conduit à une acceptation similaire de centralisation de la prise de décision avec peu ou sans participation de ses subordonnés. Hofstede (1980, P.101) précise également que «*dans une société fortement stratifiée où le supérieur a tous les pouvoirs, le subordonné apprend qu'il peut être dangereux de remettre en question une décision du supérieur hiérarchique*» (Tsui, 2001). Par conséquent, les subordonnés réagissent défavorablement à la participation au processus budgétaire de leur organisation. En outre, les sociétés de forte distance hiérarchique sont également caractérisées par un manque de confiance (Hofstede, 1980: 116). Comme la participation exige un certain degré de confiance mutuelle entre les parties de négociantes (Pope, 1984), le faible niveau de confiance dans les sociétés à forte distance hiérarchique peut nuire à l'efficacité de la

participation. Ainsi, dans les sociétés où l'indice est fort, le niveau de la participation budgétaire est susceptible d'être faible (Harrison, 1992).

Cependant, dans les sociétés à faible distance hiérarchique, les subordonnés et les supérieurs sont égaux en droits. Ainsi, il existe un degré élevé de confiance interpersonnelle (Chong et Buckland, 2000). Dans tel contexte, les subordonnés sont censés être consultés sur les décisions qui les concernent (Chong et Jeng, 1998). Les réactions des subordonnés à la participation budgétaire sont donc susceptibles d'être favorables (Hofstede, 1980; Harrison, 1992 ; Chong et Buckland, 2000). L'idée est donc que les salariés à forte distance hiérarchique ne s'attendent pas à avoir des droits à la prise de décision alors que ceux ayant un faible niveau de cette dimension désireraient pouvoir participer davantage.

En revanche, puisque les deux cultures française et maghrébine se caractérisent par un niveau élevé de distance hiérarchique et puisque le score de l'individualisme est plus élevé en France que dans les pays du Maghreb, nous formulons ainsi les hypothèses suivantes :

H6. Les maghrébins participent plus au processus budgétaire que les français ;

H7. L'individualisme a un effet négatif sur la participation ;

H8. L'effet de l'individualisme sur la participation au processus budgétaire est plus fort chez les français que chez les maghrébins ;

H9. La distance hiérarchique a un effet négatif sur la participation au processus budgétaire ;

H10. L'effet de la distance hiérarchique sur la participation au processus budgétaire est plus fort chez les maghrébins que chez les français.

3.2.3. La pression budgétaire (RAPM) et la culture nationale

La recherche sur l'utilisation des données budgétaires pour l'évaluation de la performance (*Reliance on accounting performance measures* (RAPM) ou encore *Budget Emphasis*, traduit en français sous le terme de « pression budgétaire » (Naro, 1998) a fait l'objet de revues de littérature (Langevin et Naro, 2003 ; Otley et Fakiolas, 2000 ; Hartmann, 2000 ; Briers et Hirst, 1990 ; Georgescu et Naro, 2010 ; Georgescu et Commeiras, 2011) sur le plan théorique mais aussi méthodologique.

Le programme de recherche RAPM a été lancé en 1972 par une étude empirique d'Anthony Hopwood (1972) qui portait sur les styles de contrôle exercés sur les managers de centres de

coût d'une grande entreprise américaine. La recherche, manifestant clairement un penchant behavioriste, visait à dégager des styles d'évaluation de la performance plus ou moins focalisés sur les budgets et les mesures comptables de la performance, et d'étudier la relation entre ces styles d'évaluation et la tension au travail, les relations avec le supérieur hiérarchique, les relations avec les pairs et la manipulation des données comptables. L'auteur a montré dans son étude que le respect du budget, comme critère essentiel pour évaluer les performances d'un manager, aboutissait à des comportements dysfonctionnels et générait des tensions dans les relations au travail (Besson et al, 2004). D'autres auteurs ont également utilisé et exploré le concept de la pression en expliquant les causes et surtout les conséquences en termes de dysfonctionnements (Argyris, 1952, Brownell, 1982a ; Hirst, 1987 ; Dunk, 1989, 1992, 1993a ; Savall et Zardet, 1992 ; Naro, 1998 ; Besson, 2005, Georgescu, 2010). Cependant, Otley (1978), en tentant de reprendre les études de Hopwood (1972), montre que les managers qui s'appuient sur un budget strict comme mode de contrôle ont plus de chance d'atteindre leurs objectifs. Par conséquent, un fort degré de pression budgétaire serait associé positivement avec les performances individuelles. Un courant de recherche s'est alors ouvert pour étudier l'aspect contradictoire de ces résultats. Par la suite, l'hypothèse la plus validée dans la littérature a été celle suivant laquelle la pression budgétaire a des effets négatives sur les comportements (Besson et al 2004, Prudence, 2009). Ainsi, les conséquences les plus courantes sont la création de *slack*), les manipulations comptables et l'orientation des actions sur le court terme (dit « courtermisme »). Par ailleurs, plusieurs études observent que, accompagné d'un management participatif, le style RAPM est corrélé positivement à la performance (Brownell, 1982a, 1983 ; Brownell et Dunk, 1991 ; Cherrington et Cherrington, 1973 ; Dunk 1996), même si des résultats opposés sont également enregistrés (Aranya, 1990 ; Dunk, 1989) (Langevin et Naro, 2003).

Harrison (1993, p. 319) le définit comme « *l'accent mis par les supérieurs sur les critères de performance quantitatifs comptables et financiers et qui sont prédéfinis en tant qu'objectifs budgétaires* ». Ou comme « *l'intérêt et l'importance accordés par le manager à l'utilisation des données budgétaires pour l'évaluation de la performance* » (Harrison, 1993 : 451). En effet, le système budgétaire a souvent été défini comme une démarche volontariste au travers de laquelle les dirigeants demandent aux responsables opérationnels de se fixer eux-mêmes des objectifs (Dupuy, Rolland, 1991).

En outre, la traduction de « pression budgétaire » (Naro, 1998) peut sous entendre, au sens littéral une contrainte, une influence exercée sur quelqu'un. « *La pression budgétaire, entendu dans ce sens, pourrait être alors un fort accent sur l'atteinte des objectifs budgétaire, ce qui semblerait se rapprocher du concept de « budget emphasis ».* Par conséquent la traduction française du concept semble ajouter une ambiguïté, voire un degré de complexité supplémentaire dans sa compréhension » (Georgescu et Naro, 2010, P.4). De ce fait, certaines études se concentrent sur les objectifs budgétaires fixés en terme quantitatif (Hirst, 1987 ; Harrison, 1993) tandis que d'autres s'intéressent aux modalités d'utilisation du budget comme un outil de contrôle (Fisher, 1995) (Georgescu et Naro, 2010).

En revanche, Hartman (1998) souligne l'importance d'étudier les effets de la culture nationale sur la pression budgétaire (RAPM). Quant à lui, l'appréciation des employés d'utiliser les données budgétaires pour évaluer leur performance varient d'un pays à l'autre. Cependant, les études qui se sont penchées sur ce sujet sont très rares (Harrison, 1992, 1993, Van der sted, 2001).

En fait, dans les entreprises individualistes, les employés ont tendance à se préoccuper de la réussite personnelle, les droits individuels et l'indépendance (Devine et al, 2000). Par conséquent, les subordonnés dans ces sociétés sont susceptibles de réagir défavorablement à un style d'évaluation basé sur l'utilisation des données budgétaires RAPM car ils considèrent la comparaison entre les individus selon des critères d'évaluation basée sur le respect du budget (budget emphasis) est incompatible avec le principe de l'unicité des individus dans ces sociétés (Harrison, 1993). En effet, dans ces société, une telle méthode d'évaluation impose la normalisation sur les individus ce qui peut nier le droit de l'individu à une évaluation spécifique et réelle de sa performance (Hosen et al., 2011).

En ce qui concerne l'aversion à l'incertitude, les individus dans les cultures caractérisées par une incertitude élevée ne réagissent peut-être pas favorablement à la rémunération liée à la réalisation des objectifs budgétaires car cela leur fait supporter plus de risques, surtout lorsque les primes sont très discrétionnaire, plutôt que d'être basé sur une formule (Van der Sted, 2001). Dans une situation d'incertitude, l'évaluation budgétaire n'est pas appropriée et n'est donc pas utilisée par les managers (qui ont un comportement rationnel) (Hartmann, 2000 : 471).

Puisque les niveaux de l'individualisme et de contrôle de l'incertitude sont plus élevés en France que dans les pays du Maghreb, nous proposons donc les hypothèses suivantes:

H11. La culture française a tendance à accorder moins d'importance à l'utilisation des données budgétaires pour l'évaluation de leur performance que la culture maghrébine ;

H12. L'individualisme a un effet négatif sur l'importance accordée des employées à l'utilisation des données budgétaire pour l'évaluation de la performance;

H13. L'effet de l'individualisme sur la pression budgétaire est plus fort chez les français que chez les maghrébins ;

H14. Le contrôle de l'incertitude a un effet négatif sur l'importance accordée des employées à l'utilisation des données budgétaire pour l'évaluation de la performance ;

H15. L'effet du contrôle de l'incertitude sur la pression budgétaire est plus fort chez les français que chez les maghrébins.

3.2.4. La propension au *Slack* Budgétaire et la culture nationale

Le concept de *slack* budgétaire a été mis en avant par Cyert et March en 1963 ; selon eux il apparaît lorsqu'une coalition utilise plus de ressources que nécessaire pour achever sa tâche. Le *slack* organisationnel ainsi défini peut apparaître au niveau de chaque partie prenante dans l'organisation. Ce concept a paru dans la littérature de gestion, à la fin des années 1960, notamment à travers les articles de Schiff et Lewin (1968, 1970), Lowe et Shaw (1968) ainsi que Onsi (1973). Selon Schiff et Lewin (1970) le plus important est le *slack* créé par les managers et les cadres intermédiaires et qui concrétise toujours dans les budgets. Il est possible alors de définir le *slack* budgétaire comme « *Le résultat de la sous estimation déterminée des revenus et capacités de production et/ou la surestimation des coûts et ressources nécessaire pour réaliser une tâche* » (Dunk et Nouri, 1998, P. 73). Lukka (1988) de son côté identifie deux motivations différentes pour la création du *slack* dans le budget. La première est d'améliorer son pouvoir et l'estime de soi en ayant des ressources supplémentaires sous son contrôle, la seconde motivation est de garantir des performances que l'on est évalué favorablement. Il peut garantir plus de stabilité à l'organisation face à l'incertitude de l'environnement. Les excédents de ressources accumulés durant les périodes favorables sont utilisés lors d'une baisse conjoncturelle. Cela Permet alors d'amortir les variations d'activité (Naro, 1998). Le *slack* budgétaire est ainsi largement répandu dans les entreprises (Jensen, 2001; Jensen, 2003; Merchant, 1985b; Schiff et Lewin, 1968). Ses auteurs

montrent que les biais dans les estimations reflètent la perception des agents concernant leur environnement (interne à l'entreprise et externe (y compris la culture) et n'affectent pas la performance organisationnelle. Néanmoins, les recherches suivantes mettent généralement en avant les aspects dysfonctionnels du *slack* sur la performance organisationnelle et l'allocation efficiente des ressources (Chow et al., 1988; Dunk et Nouri, 1998; Jensen, 2001; Lowe et Shaw, 1968; Merchant, 1990; Otley, 1985, Naro, 1998). Pour pallier cette situation certains auteurs proposent des systèmes incitatifs de rémunération (Chow et al., 1988; Jensen, 2001).

En outre, l'impact de la culture nationale sur la propension des subordonnés à créer de *slack* budgétaire a généralement été négligé, même si l'importance accordée à l'impact de la culture nationale sur la construction du *slack* a reconnu depuis longtemps par les chercheurs en comptabilité. Par exemple, dès les années 1970, Otley (1978) souligne que la recherche sur la création de *slack* budgétaire est incomplète sans prendre en compte l'impact de la culture nationale. Pourtant, malgré cette reconnaissance précoce de l'influence de la culture nationale sur la création de *slack* budgétaire, il y a eu un manque de recherche interculturelle dans ce domaine de recherche. En revanche, des études ont montré un effet direct de la culture nationale sur la création de *slack* (par exemple : Ueno et Sekaran, 1992) et d'autres études ont affirmé l'effet de l'interaction entre la culture nationale et d'autre variable comme la participation et la pression budgétaire sur la propension des subordonnés à créer de *slack* (par exemple : Otley (1978) ; Chong et Ian (2004)). Nous allons essayer dans cette recherche de tester les effets directs et l'effet de l'interaction entre la culture nationale, la participation au processus budgétaire sur la propension à créer de *slack*.

✓ **Les différences significatives dans la propension à créer de *slack* entre les deux groupes**

En ce qui concerne le contrôle de l'incertitude, l'aversion au risque constitue selon nombre de chercheurs un facteur individuel majeur, explicatif de la propension des managers à créer du *slack* budgétaire (Prudence, 2009). Dans la mesure où les sociétés ayant un niveau élevé de cette dimension préfèrent construire plus de *slack* budgétaire afin de se prémunir contre les incertitudes de la future. Le *slack* budgétaire protège les gestionnaires contre les effets d'événements imprévus, car ils sont capables d'utiliser les ressources supplémentaires aux moments difficiles (Ueno et Sekaran, 1992). Ainsi, Young (1985), Chow et al. (1988) et Waller (1988) montrent que les individus averses aux risques créent plus de *slack* que ceux qui sont pas sujets à cette aversion. Dans une autre étude menée par Onsi (1973), 80% des 32

managers interrogés avouent créer du *slack*, en raison de la pression exercée par les dirigeants et pour se protéger des incertitudes.

La dimension individualisme-collectivisme peut également jouer un rôle dans la construction de *slack* budgétaire. Dans une société individualiste, non seulement chaque individu tente de renforcer la base de son propre pouvoir et l'estime de soi, mais l'évaluation des performances est également basé uniquement sur les réalisations des objectifs attendus de chaque individu. Les individus ont alors tendance à s'engager dans des comportements calculatrice qui les invitent instamment à créer du *slack* budgétaire pour s'assurer que des ressources supplémentaires deviennent disponibles et que le budget est réalisable en toute sécurité. Cela garantit que la personne qui accomplit l'objectif budgétaire est évaluée favorablement et est récompensée de manière adéquate (Ueno et Sekaran, 1992). Cependant, dans les sociétés collectivistes, tel que les pays du Maghreb, l'évaluation de la performance est basée sur la performance du groupe et sur la réalisation des objectifs de l'organisation plutôt que sur la performance individuelle. L'orientation collectiviste aide également les gestionnaires à coopérer les uns avec les autres et à compenser les dépenses excessives en réalisant des projets difficiles par la sous-utilisation de crédits d'autres projets moins coûteux. Ce type d'ajustement peut être tout à fait impossible à réaliser dans les sociétés individualistes, tels que la France, où chaque individu tente de se protéger et de promouvoir son autonomie (Ueno et Sekaran, 1992).

Par exemple : Ueno et Sekaran (1992) ont comparé deux groupes d'individus de nationalités différentes et ont utilisé comme base d'analyse la dimension culturelle individualisme-collectivisme. Ils en concluent que les gestionnaires américains sont généralement plus individualistes que les japonais, ce qui pourrait présager d'une plus grande propension à créer du *slack* budgétaire. Étant donné que les niveaux de l'individualisme et de de contrôle de l'incertitude sont plus élevés en France que dans les pays du Maghreb, nous proposons donc l'hypothèse suivante :

H16. Les employés français ont plus de propension à créer de slack budgétaire que les maghrébins ;

H17. L'individualisme a un effet positif sur la propension des employés à créer du slack budgétaire ;

H18. L'effet de l'individualisme sur la propension à créer du slack est plus fort chez les français que chez les maghrébins ;

H19. Le contrôle de l'incertitude a un effet positif sur la propension des employées à créer du slack budgétaire ;

H20. L'effet du contrôle de l'incertitude sur la propension à créer du slack budgétaire est plus fort chez les français que chez les maghrébins.

- ✓ **L'effet de l'interaction entre la participation au processus budgétaire et la pression budgétaire sur la propension à créer de slack modéré par la culture nationale (pays)**

Chong et Ian (2004) suggèrent que l'effet de la culture nationale sur la propension des subordonnés à créer du slack n'est pas direct. Ces auteurs soulignent que celle-ci modère l'effet de l'interaction entre la participation budgétaire, la pression budgétaire et l'asymétrie d'information sur la propension au slack budgétaire.

Pression budgétaire, participation budgétaire et *slack* budgétaire

La littérature montre que la pression et la participation budgétaire sont parmi les variables les plus importantes qui sont susceptibles d'influencer la propension à créer de *slack* budgétaire (Govindarajan, 1986; Merchant, 1985; Onsi, 1973; Young, 1985). En effet, la création de *slack* budgétaire dépend du niveau de participation au processus budgétaire. Sans cette dernière, il ne peut donc y avoir de création de *slack*, puisque, à priori, dans ce cas, le budget est exigé par la direction. Par ailleurs, dans le budget participatif, les managers tentent d'influencer les critères de performance intégrée au budget pour réaliser un niveau qu'ils voient comme étant faisable (prudence, 2009). Onsi (1973) et Marchand (1985) ont montré que le niveau de participation est associé négativement avec la création du *slack*. Selon ces auteurs, les gestionnaires qui sont impliqués aux processus budgétaires, auraient moins besoin de construire de *slack*. Cependant, la corrélation négative entre la participation et la propension à construire du *slack* budgétaire n'est pas toujours évidente. En effet, Onsi (1973), Camman (1976), Govindarajan (1986) et Dunk (1993) soulignent que la participation diminue le *slack* budgétaire. Lukka (1988) et Young (1985) montrent par contre, des résultats opposés. Quant à eux, le montant du *slack* budgétaire serait lié positivement avec le niveau de la participation budgétaire. En revanche, Collins (1978) montre qu'il n'existe pas de liens significatifs entre la participation budgétaire et la propension à créer du *slack* budgétaire. Par

conséquent, les relations entre la participation et la propension à créer du *slack* est associée aux autres facteurs comme par exemple l'importance accordée à l'utilisation des données budgétaire pour l'évaluation de la performance.

Par ailleurs, plusieurs auteurs ont montré que la propension à créer du *slack* budgétaire est associée positivement à la pression budgétaire. Merchant et Manzoni (1989) soulignent, par exemple, qu'en cas de forte pression budgétaire, les gestionnaires qui ne parviennent pas à atteindre leurs objectifs budgétaires se trouvent confrontés à des interventions de leur hiérarchie, à une perte de leurs primes et probablement à une perte de leur travail. Le *slack* permet donc de se protéger contre un tel risque. Cependant, lorsque les managers peuvent participer à la fixation de leurs objectifs budgétaires, ils les acceptent plus volontiers et s'efforcent plus activement de les atteindre (Besson et al, 2004). Ils auraient donc moins besoin du *slack* budgétaire. En revanche les gestionnaires réagissent favorablement à une combinaison compatible d'une forte pression budgétaire et une forte participation budgétaire car la participation à l'élaboration du budget permet aux subordonnés d'influencer le niveau de leurs objectifs budgétaires (Brownell, 1982). Brownell (1982) montre ainsi que la participation budgétaire joue le rôle modérateur entre la pression budgétaire et ses conséquences.

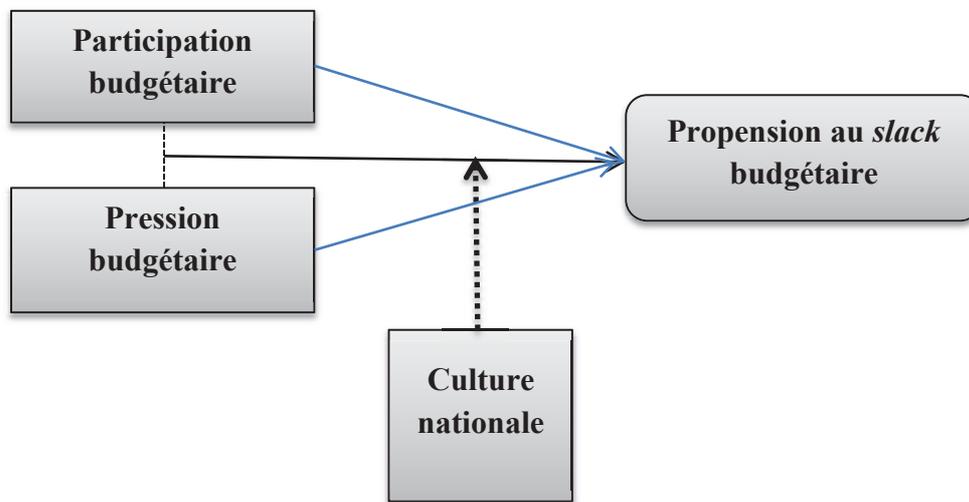
En résumé, l'effet de la pression budgétaire sur la propension à créer de *slack* est susceptible d'être différente selon le niveau de participation au processus budgétaire. Ceci suggère une interaction entre la participation budgétaire et la pression budgétaire qui pourrait affecter la propension à créer du *slack* budgétaire. Par conséquent, nous formalisons l'hypothèse suivante :

H21. L'interaction entre la participation au processus budgétaire et la pression budgétaire a un effet négatif sur la propension à créer de slack budgétaire.

Etant donné que les niveaux de la participation budgétaire et de l'importance accordée à l'utilisation des données budgétaire pour l'évaluation de la performance sont plus élevés dans les pays du Maghreb qu'en France, nous pouvons donc formuler l'hypothèse suivante :

H22. L'effet de l'interaction entre pression budgétaire et participation budgétaire sur la propension à créer du slack budgétaire est plus fort chez les maghrébins que chez les français.

Figure (5) : Effet de l'interaction entre la participation et la pression sur la propension au slack budgétaire modéré par la culture nationale



3.2.5. Contrôlabilité du budget et la culture nationale

Le principe de contrôlabilité énonce que l'évaluation de performance d'un individu ne doit pas intégrer d'élément hors de son contrôle (Langevin et Naro, 2003). Les gestionnaires ne devraient donc être débités ou crédités que pour les éléments relevant de leur contrôle (McNally, 1980). Bernard (2009, p.98) souligne que « *les managers sont jugés, en partie, sur leur réalisation budgétaire, soit sous forme d'écarts, soit sous forme de rentabilité exigée. Ils sont redevables d'un couple coût/performance. Pour cela, ils doivent donc être compétents, être soumis à une obligation de résultat et être libres d'agir sur ce couple. Mais un certain nombre de postes compris dans leur budget sont parfois hors de leur contrôle. Soit ils appartiennent aux responsabilités et prérogatives des dirigeants (montant des investissements par exemple ou encore état de l'organisation), soit ils dépendent de variables extérieures* ». En outre, Löning et al, (2013) indiquent que c'est « *un principe de justice et de faisabilité : la mesure de performance d'un centre de responsabilité doit porter sur, et uniquement sur, les éléments principalement maîtrisés par le centre. Cela signifie en particulier que la définition de l'objectif ou des objectifs du centre doit être fonction des possibilités d'action de celui-ci, que l'objectif doit inclure tous les éléments de coûts/chiffres d'affaires/actifs/autres critères de performance sur lesquels d'autres centres de responsabilité ou des variables exogènes ont une action prépondérante* ». Deux raisonnements sont avancés pour supporter ce principe : Premièrement, si les indicateurs de performance sont affectés par des événements incontrôlables, ils ne montrent pas précisément si les actions de l'individu ont été les bonnes.

Deuxièmement, tenir les individus responsables d'éléments qu'ils ne contrôlent pas peut aboutir à des comportements dysfonctionnels (Langevin et Naro, 2003).

De même, l'évaluation de la performance en basant seulement sur les éléments contrôlables est qu'il est plus efficace de structurer l'information liée à la performance en adressant à chaque manager uniquement les éléments sur lesquels il dispose de leviers d'action, afin de ne pas le surcharger d'informations inutiles (Giraud, 2002).

Berland (2009, p.98) distingue les sources de perte de contrôle:

- *Mauvaise qualité de l'affectation des coûts sur un centre de responsabilité ;*
- *Prix de cession interne mal définis ;*
- *Imputation arbitraire des frais généraux indirects ;*
- *Coresponsabilité avec un autre service dans l'utilisation des ressources attribuées ;*
- *Environnement instable qui induit des conséquences sur l'activité du centre de responsabilité.*

La mesure dans laquelle les gestionnaires désirent un budget flexible qui leur offre plus de contrôlabilité, peut varier d'une culture à l'autre (Ueno et Sekaran, 1992). Un budget flexible, qui est un plan détaillé pour le contrôle des frais généraux fournit la base correcte pour la comparaison entre les coûts réels et prévus, compte tenu de l'activité réelle (Hilton, 1991). À l'encontre du budget statique, le budget flexible offre plus de contrôlabilité du budget en écartant les effets imprévus des prix, de l'efficacité et du volume des ventes (Horngren, 1982).

En outre, selon Hofstede (2010), les primes relatives aux résultats des individus dans les sociétés individualistes constituent une source importante de la motivation individuelle. En effet, les individus dans ces sociétés préfèrent être évalués à la base des éléments qu'ils peuvent être contrôlés pour avoir une récompense individuelle. Par conséquent, ils accordent plus d'importance au principe de la contrôlabilité lors de l'évaluation de la performance.

Contrairement aux individus dans les sociétés individualistes, ceux dans les sociétés collectivistes, les primes et les récompenses dépendent plutôt de la performance au niveau du groupe (Ueno et Sekaran, 1992). Ainsi, ils favorisent moins le principe de la contrôlabilité. Vu que le niveau de l'individualisme est plus élevé en France que dans les pays du Maghreb, nous proposons les hypothèses suivantes :

H23. La culture française respecte plus le principe de contrôlabilité que la culture maghrébine ;

H24. L'individualisme a un effet positif sur la contrôlabilité du budget ;

H25. l'effet de l'individualisme sur la contrôlabilité du budget est plus fort chez les français que chez les maghrébins.

Tableau (11) : Synthèse des hypothèses de la recherche

<p><i>H1. Les processus budgétaires sont plus formalisés en France que dans les pays du Maghreb.</i></p> <p><i>H2. L'individualisme a un effet positif sur la formalisation du processus budgétaire.</i></p> <p><i>H3. L'effet de l'individualisme sur la formalisation est plus fort chez les français que chez les maghrébins.</i></p> <p><i>H4. Le contrôle de l'incertitude a un effet positif sur la formalisation du processus budgétaire.</i></p> <p><i>H5. L'effet du contrôle de l'incertitude sur la formalisation du processus budgétaire est plus fort chez les français que chez les maghrébins.</i></p>
<p><i>H6. Les maghrébins participent plus au processus budgétaire que les français.</i></p> <p><i>H7. L'individualisme a un effet négatif sur la participation</i></p> <p><i>H8. L'effet de l'individualisme sur la participation au processus budgétaire est plus fort chez les français que chez les maghrébins.</i></p> <p><i>H9. La distance hiérarchique a un effet négatif sur la participation au processus budgétaire</i></p> <p><i>H10. L'effet de la distance hiérarchique sur la participation au processus budgétaire est plus fort chez les maghrébins que chez les français</i></p> <p><i>H11. La culture française a tendance à accorder moins d'importance à l'utilisation des données budgétaires pour l'évaluation de leur performance que la culture maghrébine.</i></p> <p><i>H12. L'individualisme a un effet négatif sur l'importance accordée des employés à l'utilisation des données budgétaires pour l'évaluation de la performance</i></p> <p><i>H13. L'effet de l'individualisme sur la pression budgétaire est plus fort chez les français que chez les maghrébins.</i></p> <p><i>H14. Le contrôle de l'incertitude a un effet négatif sur l'importance accordée des employés à l'utilisation des données budgétaires pour l'évaluation de la</i></p>

performance

H15. L'effet du contrôle de l'incertitude sur la pression budgétaire est plus fort chez les français que chez les maghrébins.

H16. Les employés français ont plus de propension à créer de slack budgétaire que les maghrébins.

H17. L'individualisme a un effet positif sur la propension des employées à créer du slack budgétaire

H18. L'effet de l'individualisme sur la propension à créer du slack est plus fort chez les français que chez les maghrébins.

H19. Le contrôle de l'incertitude a un effet positif sur la propension des employées à créer du slack budgétaire

H20. L'effet du contrôle de l'incertitude sur la propension à créer du slack budgétaire est plus fort chez les français que chez les maghrébins.

H21. L'interaction entre la participation au processus budgétaire et la pression budgétaire a un effet négatif sur la propension à créer de slack budgétaire.

H22. L'effet de l'interaction entre pression budgétaire et participation budgétaire sur la propension à créer du slack budgétaire est plus fort chez les maghrébins que chez les français.

H23. La culture française respecte plus le principe de contrôlabilité que la culture maghréine.

H24. L'individualisme a un effet positif sur la contrôlabilité du budget

H25. L'effet de l'individualisme sur la contrôlabilité du budget est plus fort chez les français que chez les maghrébins.

CONCLUSION DU CHAPITRE 2

Nous avons montré dans ce chapitre des conclusions que l'on peut tirer des situations où le contrôle de gestion est confronté aux cultures nationales.

D'un premier lieu, nous avons développé une réflexion sur l'importance d'étudier les cultures nationales pour le contrôle de gestion et le management des entreprises multinationales. La compréhension des relations entre culture et contrôle de gestion est cruciale pour l'efficacité des systèmes de contrôle - en particulier pour leur capacité à mobiliser le comportement des acteurs dans le sens de l'intérêt organisationnel. Ainsi, l'ignorance des facteurs culturels est vue comme une des causes principales de l'échec des organisations. Pourtant, un grand nombre d'entreprises y compris de grandes multinationales n'ont pas pris de mesures spécifiques pour faire face aux différences culturelles.

Puis, nous avons recensé des études traitant de la relation entre la culture nationale et les pratiques de contrôle de gestion.

Nous avons terminé ce chapitre par la présentation du modèle de recherche. Ce modèle explique l'effet de trois dimensions culturelles de Hofstede (la distance hiérarchique, contrôle de l'incertitude et l'individualisme contre le collectivisme) sur cinq pratiques de contrôle budgétaire. Il s'agit de la formalisation du processus budgétaire, de la participation budgétaire, de la pression budgétaire, du *slack* budgétaire et de la contrôlabilité de budget. Et finalement, les hypothèses de recherche ont été formulées.

CONCLUSION DE LA PARTIE 1

La première partie de cette recherche doctorale a eu pour objet de présenter et de détailler les relations entre la culture nationale et les pratiques de contrôle de gestion en général et celles budgétaire en particulier en basant sur les recherches antérieures.

Nous avons présenté les différentes définitions du mot culture d'un point de vue des spécialistes du sujet l'ethnologue, l'anthropologue ou le sociologue. Nous avons exposé, par la suite, les plus importantes approches culturelles en faisant une analyse critique de l'applicabilité de ces théories dans différents contextes nationaux. En faisant recours à ces approches, nous avons pu identifier les principaux axes de différenciation entre les cultures française et maghrébine.

En s'appuyant sur la théorie comportementale, nous avons présenté la culture nationale comme étant un élément pouvant influencer la façon de gérer les individus et, par le fait même, pouvant influencer leur appréciation des pratiques de contrôle de gestion.

La problématique nous avait permis de frôler le sujet. Quant au cadre théorique, nous offre une expertise des fondements théoriques ainsi que des principales recherches empiriques associés à la relation entre la culture et les pratiques de contrôle de gestion. De plus, nous avons fait une présentation du modèle de recherche en mettant l'accent sur la définition des différentes pratiques de contrôle budgétaire que nous utiliserons dans cette thèse. Et finalement, les hypothèses de recherche ont été présentées permettant de guider le lecteur sur ce que nous voulons analyser dans notre chapitre sur la présentation des résultats (chapitre 3).

PARTIE 2 : ÉTUDE EMPIRIQUE

INTRODUCTION DE LA PARTIE 2

Nous avons présenté, dans les chapitres précédents, le cadre conceptuel de notre travail doctoral. En nous basant sur la littérature, nous avons proposé un modèle de recherche.

Nous nous intéressons dans cette partie à l'étude empirique. Pour cela, nous avons procédé à une étude quantitative auprès des gestionnaires et des contrôleurs de gestions françaises et magrébins travaillant dans des banques multinationales françaises implantées en France et dans les pays du Maghreb. Cette partie sera divisée en deux chapitres. Le chapitre 3 sera consacré à la présentation des instruments de mesure retenus pour mesurer les concepts mobilisés dans notre recherche. Nous y exposerons également les démarches méthodologiques et les résultats des analyses factorielles confirmatoires sur les échelles de mesure utilisées. Le chapitre 4, quant à lui, aura pour objet de tester nos hypothèses de recherche et de discuter les résultats de la recherche.

Dans cette partie nous présenterons la méthodologie retenue pour cette étude, les analyses statistiques et les tests des hypothèses, puis nous terminerons par une discussion des résultats.

**CHAPITRE3 : OP ÉRATIONNALISATION DES CONCEPTS ET
VALIDATION DES INSTRUMENTS DE MESURE**

INTRODUCTION DU CHAPITRE 3

L'objectif de ce chapitre est de présenter et de tester la fiabilité et la validité des instruments de mesure des variables mobilisées dans cette recherche. Il est habituellement recommandé d'utiliser autant que possible des échelles de mesure existantes (Churchill, 1979, p.67), vue la complexité et la longueur du processus de construire de nouveaux instruments de mesure (Hinkin, 1995, p.968). Nous avons ainsi opté dans notre recherche pour l'utilisation des échelles de mesure déjà existantes dans la littérature. Dans un premier temps, nous présentons toutes les échelles concernant chaque pratique budgétaire étudiée en justifiant le choix des celles retenues dans notre étude. Dans un deuxième temps, nous aborderons les instruments de mesure relatifs aux dimensions culturelles.

Afin que les différents aspects des analyses des données soient présentés de façon claire et cohérente, nous suivrons une démarche en trois étapes. Dans une première section, nous présenterons en détail les différents instruments de mesure retenus dans notre étude ainsi que le mode de collecte des données. Il s'agira dans la deuxième section de mener des analyses exploratoires et confirmatoires sur les données relatives aux différents construits inclus dans le modèle de la recherche afin de valider le modèle de mesure des concepts utilisés. Quant à la troisième section, elle sera consacrée à la validation des échelles de mesure.

1. OPÉRATIONNALISATION DES ÉCHELLES DE MESURE

La construction du questionnaire est une phase cruciale puisque la qualité de cet instrument de mesure est tributaire de la pertinence et la qualité des données recueillies. En effet, afin d'effectuer un choix des échelles de mesure les plus adaptées à notre étude, à son cadre théorique et à son design méthodologique nous avons, pour chaque variable, recensé les échelles existantes et nous avons choisi celles qui nous semblaient les plus adaptées.

Nous allons d'abord présenter les différents instruments de mesure utilisés dans notre recherche. Nous divisons cette section en deux parties. La première concerne les échelles de mesures des pratiques budgétaire retenues, voire la participation budgétaire, la formalisation du processus budgétaire, le *slack* budgétaire, la pression budgétaire et la contrôlabilité du budget. Nous allons présenter toutes les échelles existantes dans la littérature et par la suite, nous allons choisir les instruments de mesure qui correspondent à notre étude en justifiant notre choix. La deuxième partie de l'opérationnalisation concerne la culture nationale.

Toutes ces échelles sont des échelles de Likert à 5 points (1 « pas du tout d'accord » ; 2 « plutôt pas d'accord » ; 3 « ni d'accord, ni en désaccord » ; 4 « plutôt d'accord » ; 5 « tout à fait d'accord ») exceptée la pression budgétaire qui est mesurée par sa score d'importance (1 « très important » ; 2 « assez important » ; 3 « un peu d'importance » ; 4 « peu d'importance » ; 5 « pas du tout important »).

1.1. L'opérationnalisation du concept de RAPM

L'utilisation des résultats budgétaires pour mesurer la performance a fait l'objet de nombreuses recherches. On peut citer notamment la recherche d'Hopwood (1972). Son étude lui permet de repérer trois types de direction qui définissent la façon dont est utilisée l'information comptable.

Il distingue le style :

- « **Budget- Constrained Style** » (BC) : l'utilisation sévère et exclusive de l'atteinte des objectifs budgétaires à court terme pour l'évaluation de la performance, « *un critère défavorable de l'évaluation de la performance est le fait que les coûts réels dépassent les coûts prévus* » (p.160) ;
- « **Profit Conscious Style** » (PC) : l'évaluation de la performance dépend de la capacité à augmenter l'efficacité générale des opérations unitaires en tournant vers le long terme où un aspect important est le souci de la minimisation des coûts à long terme. A cet effet, les données comptables doivent être utilisés avec soin de manière assez flexible ;
- « **Nonaccounting Style** » (NA) : Les données comptables jouent un rôle relativement peu important dans l'évaluation de la performance. Bien que les données comptables indiquent clairement si une personne a réussi à atteindre les objectifs budgétaires, ils n'ont pas nécessairement s'elle se comporte de manière à minimiser les coûts à long terme. Ainsi, d'autres sources d'informations peuvent être utilisées (p. 160).

Hopwood a mesuré le style d'évaluation en se basant sur un questionnaire administré aux personnes contrôlées qui doivent ainsi donner leurs perceptions du style d'évaluation utilisé par leur supérieur hiérarchique. L'auteur développe une échelle à 8 items afin de déterminer la forme d'évaluation pratiquée par la direction et perçue par les managers. Ces items s'appuient sur une échelle de Likert à 5 points de « très important », « assez important », « un peu d'importance », « peu d'importance » à « pas du tout important ». Cette échelle présente un alpha de Cronbach de 0,7.

La question concernant l'atteinte des objectifs budgétaires indique le style rigide de l'évaluation de la performance à court terme « *budget constrained* ». Le deuxième item « *Mon inquiétude concernant les coûts* » a été associée à un style flexible de l'évaluation orienté sur

le long terme « *Profit conscious* ». Ces deux items ont été insérés avec six autres items qui peuvent influencer l'évaluation du manager.

Tableau (12) : L'instrument de mesure d'Hopwood (1972)

1. Quel est mon niveau de coopération avec mes collègues.
2. Mon inquiétude concernant les coûts.
3. Quel est mon niveau d'entente avec mon supérieur.
4. Mes efforts dans mon travail.
5. Mon inquiétude concernant la qualité.
6. J'atteins le budget.
7. Mon attitude envers mon travail et mon entreprise.
8. Ma capacité à gérer mes hommes (la main d'œuvre).

Georgescu (2010, p.91)

La procédure de réponse à ce questionnaire se réalise en deux étapes. En effet, d'abord, les répondants ont été invités à répondre à chaque item, ensuite dans un second temps, ils ont été invités à classer les trois facteurs qui sont les plus importants pour eux par ordre décroissant en accompagnant les rangs « 1 », « 2 » et « 3 ». Cette démarche a été réalisée en raison de problèmes rencontrés par le superviseur de Hopwood dans l'interprétation des résultats basés sur des échelles conçues des études psychologiques du Michigan. Toutefois, les rapports de Hopwood concernant ses résultats ne sont pas tout à fait clairs sur ce point. Or, il semble que les analyses fondées sur les scores d'importance n'ont pas réussi à produire des différences entre les deux groupes à des niveaux adéquats de signification statistique pour étayer les hypothèses antérieures.

Ainsi, quatre cas peuvent se présenter. Si l'item 6 « atteindre le budget » a été classée dans les trois premiers rangs donnés sans l'item 2 « concerné par les coûts », le style de direction est classé comme Budget-Constrained. Dans le cas où l'item 2 « concerné par les coûts » est classé parmi les trois facteurs, sans que l'item 6 « atteindre le budget » apparue dans ce même classement, le style de direction est un style « Profit Conscious ».

Si aucun de ces deux items ne se présente dans le classement, il indique le type « Non Accounting ». Lorsque les items 2 et 6 apparaissent dans le classement, Hopwood propose d'identifier ce style de direction comme un style « Budget-Profit ». Le tableau suivant indique la manière dont les données de classement a été utilisé pour générer les catégories.

Tableau (13) : Représentation des styles d'évaluation (Otley et Fakiolas, 2000)

		POINTS POUR ATTEINDRE LE BUDGET								
		1	2	3	4	5	6	7	8	
POINTS POUR ETRE CONCERNE PAR LES COUTS	1		PB	PB		PC	PC	PC	PC	PC
	2	PB		PB		PC	PC	PC	PC	PC
	3	PB	PB			PC	PC	PC	PC	PC
	4	BC	BC	BC			NA	NA	NA	NA
	5	BC	BC	BC		NA		NA	NA	NA
	6	BC	BC	BC		NA	NA		NA	NA
	7	BC	BC	BC		NA	NA	NA		NA
	8	BC	BC	BC		NA	NA	NA	NA	

BC= Budget Constrained

NA= Non Accounting Style

BP= Budget Profit

PC= Profit Conscious

Otley et Fakiolas (2000) identifient des groupes de chercheurs qui procèdent par des méthodes de classification différente :

Tableau (14) : Les opérationnalisations de la mesure de la *RAPM* (D'après Otley et Fakiolas, 2000)

Hopwood (1972, 1973) Brownell (1982) Dunk (1989a, b, 1990a) Brownell and Dunk (1991) Dunk(1993)	Otley (1978) Brownell (1985) Brownell (1987a)	Brownell and Hirst (1986) Hirst (1987) Harrison (1992) Harrison (1993)	Pope and Otley (1996)
How well I cooperate with colleague		How well I cooperate with workers at my level in the organization (peers).	How well I cooperate with colleagues
My concern with costs	How efficiently I run my unit	My long-run concern with costs and revenues	My long-term concern with costs and revenues
How well I get along with my boss	How well I get on with Area (corporate) staff	How well I get along with my immediate boss	How well I get along with my superior (district manager)
How much effort I put into my job	The effort I put into my job	How much effort I put into the job	How much effort I put into my job
My concern with quality	My concern with quality	My concern with quality	My concern with quality of service
Meeting the budget	How well I meet my budget (financial targets, quotas etc.)	My ability to meet budgeted targets in the short-run	Meeting branch (unit)targets in the short-term
My attitude towards my company	My attitude towards my work	My attitude towards my work	My attitude towards my work
		My attitude towards my company	
My ability to handle my men (work force)	The relationships I have established with my staff and men	My ability to handle my men(subordinates)	My ability to handle my subordinates with my superior (district manager)
	How much profit I make		
		How well I cooperate with individuals outside the firm (e.g. suppliers, customers)	How well I cooperate with individuals outside the branch (e.g. customers and clients)
			How well I cooperate with other (bank) managers
			How well I perform on my branch inspection

¹RAPM instrument items Otley et Fakiolas (2000, P.499).

Le premier groupe est composé des études utilisant une méthode similaire à celle d'Hopwood et semble mesurer le même concept. On peut notamment citer dans ce groupe l'étude de d'Otley (1978). Otley (1978), doctorant d'Hopwood, propose une réplique et une

¹ La traduction d'échelles de mesure pose des problèmes importants (Evrard et al., 2003). Nous faisons donc le choix de présenter les échelles dans leur langue originale, laissant ainsi le lecteur juger de la pertinence des questions posées sans biaiser sa perception par notre traduction

extension de ce travail. L'article « *Budget use and Managerial Performance* », l'auteur tente de répliquer les études d'Hopwood (1972,1973) dans un centre de profit. Il a donc choisi une organisation ayant des centres de profit indépendants comme des unités de production, à savoir la nationalisation de l'industrie charbonnière au Royaume-Uni. Il justifie son champ d'expérimentation par le fait qu'il est plus aisé d'observer les effets du système comptable quand ce dernier est exempt d'inadéquations techniques et convient pour ce type de contrôle budgétaire.

Or, Otley a supprimé l'item « *coopération avec mes collègues* ». Il trouve que ce facteur n'est pas important dans les activités d'un directeur d'une mine de charbon qui travaillent dans un centre de profit indépendant séparée géographiquement d'autres mines de charbon. Ensuite, l'auteur a remplacé la phrase « *Mon inquiétude concernant les coûts* » par « *Mon efficacité à gérer mon unité* ». Cette expression a été utilisée par les responsables concernés pour indiquer l'efficacité à long terme par opposition à l'atteinte des objectifs budgétaires à court terme. De plus, étant donné que les mines de charbon ont été traitées comme des centres de profit en termes comptables, l'auteur a ajouté l'item « *Montant du bénéfice que je réalise* ». Cependant, cet item n'a pas prouvé important dans les données de classement, et donc n'a eu aucune incidence sur la procédure de catégorisation. Le chercheur adopte ainsi les définitions d'Hopwood (1972) sur les styles d'utilisation du budget mais postule un continuum entre le style *budget-constrained* et le style *non-accounting*. Il juge qu'Hopwood (1972) a mélangé les imperfections techniques du système comptable avec la façon d'utiliser les données. L'instrument d'Otley (1978) se compose ainsi de 7 items et présente une bonne cohérence interne puisque l'alpha de Cronbach est de 0,7.

Une autre étude importante dans ce groupe a été menée par Brownell (1982). L'auteur a utilisé l'échelle originale de Hopwood ainsi que sa méthode de classement en vue de construire des catégories. Toutefois, il a ensuite regroupé les styles BC et BP dans une seule catégorie qu'il a appelé « *high budget emphasis* » et les styles PC et NA dans une catégorie qu'il a appelé « *low budget emphasis* ». Il a justifié cette partie sur le fait que la répartition des répondants entre ces deux catégories correspond aux celles trouvées par Hopwood. Il convient de noter, toutefois, que même si les items du questionnaire et la méthode de classement étaient les mêmes que ceux de Hopwood, les données comprennent maintenant toutes les personnes déclarant le style NA, et les résultats ne peuvent donc pas être directement comparés à ceux de Hopwood et d'Otley. Cependant, ce n'est plus qu'une

différence de mesure, car il représente un changement dans le concept sous-jacent étant mesurée. Par ailleurs, Brownell (1982) n'aperçoit pas le type « *accent sur le budget* » de la même manière qu'Hopwood. Il le considère comme une importance accordée à l'utilisation des données budgétaires pour l'évaluation de la performance. Cela est clairement vrai pour le style « *high budget emphasis* », étant donné que le respect du budget est classé parmi les trois premiers critères d'évaluation. En fait, le processus de catégorisation adoptée se réduit à fin de savoir si l'item « *meeting the budget* » apparaît dans les trois premiers éléments classés « *high budget emphasis* » ou « *non low budget emphasis* ». En revanche, les réponses aux autres questions, y compris « *Mon inquiétude concernant les coûts* » ne sont pas pertinentes.

Brownell et Hirst (1986) adoptent l'échelle d'Hopwood (1972) mais ajoutent « *court terme* » dans l'item 6 et « *long terme* » dans l'item 2 et l'item l'attitude envers le travail et la société a été divisé en deux items afin de permettre au supérieur hiérarchique d'évaluer la performance des subordonnés par rapport à chaque item. Deuxièmement, un nouvel item « *coopération avec les personnes de l'extérieur de l'entreprise* » a été ajouté. L'alpha de Cronbach de cette échelle indique est de 0,77.

Pope et Otley (1996) ont réalisé une étude auprès des gestionnaires de succursales bancaires au Royaume-Uni qui ont été considérées comme des centres de profit. Les auteurs ont utilisé un instrument similaire à celui de Brownell et Hirst (1986). Cependant, les gestionnaires étant classés en utilisant les trois premiers rangs, permettant ainsi d'utiliser à la fois les catégories de Hopwood et celles de Brownell et Hirst.

Dans le deuxième groupe, les études ont utilisés des items similaires à ceux développés par Hopwood. Cependant, les chercheurs dans ce groupe n'utilisent pas la méthode de classement comme dans le premier groupe, mais utilisent plutôt les scores d'importance. Brownell (1982) souligne que la plupart des personnes interrogées dans son étude de terrain n'ont pas bien terminé l'ordre de classement. Pour surmonter ce problème, Brownell (1985) a décidé de n'utiliser que les scores d'importance. En effet, le budget emphasis a été évalué en rassemblant les scores des deux items « *ma capacité à atteindre les objectifs budgétaire à court terme* » et « *Mon inquiétude concernant les coûts et les revenus à long terme* ». Brownell (1985) a suggéré que la légitimité de cette procédure dépend de l'existence d'une corrélation positive et significative entre les réponses aux deux items. Dans son étude, les corrélations entre ces deux items étaient de $r = 0,73$ ($p < 0,01$).

Cette technique a été adoptée par un certain nombre d'études antérieures. Brownell et Dunk (1991), Dunk (1989a, b) et Chong et Jeng (1998) ont utilisé l'instrument de Hopwood (1972), et puis ils ont suivi la méthode de Brownell (1985) en ajoutant les scores d'importance de ces deux éléments. Malheureusement, ils n'ont pas donné des justifications de la légitimité d'une telle procédure. Les auteurs n'ont pas déclaré la corrélation entre les deux items. Dans une autre étude, Dunk (1990) poursuit la même démarche tout en état d'une corrélation de seulement $r = 0,325$ ($p < 0,01$) pour justifier cette combinaison. Dunk (1989a, b) a été explicite sur la façon dont il a procédé. Il a ajouté les scores d'importance de ces deux éléments pertinents pour créer une échelle de valeurs de 2 à 10. Il a dichotomisé son échelle, à sa moyenne pour indiquer le style de l'évaluation basé sur les données comptables et le style d'évaluation basé sur des données non comptables (Otley et Fakiolas, 2000).

Harrison (1992,1993) a suivi la méthode de Brownell (1985) en additionnant les scores d'importance de ces deux items, mais il a ensuite divisé cette note par la somme des scores d'importance des huit autres items. Il a également multiplié le résultat par quatre, pour normaliser le score, ce qui a une valeur de l'unité lorsque les critères budgétaires et non budgétaires ont le même moyen d'importance (Otley et Fakiolas, 2000).

Quant à troisième groupe d'études, les travaux de Hirst (1983) et Hirst et Yetton (1984) développent leur propre instrument de mesure car, selon eux, l'instrument d'Hopwood n'est valable que dans un environnement de production de biens. Ils ont donc développé une nouvelle échelle de mesure de cinq points d'importance allant de 1 à 5. Cette échelle peut être utilisée pour mesurer l'importance accordée aux données chiffrées pour l'évaluation de la performance sans évoquer de manière claire les budgets. Cet instrument se distingue de ceux d'Hopwood (1972) et de Brownell (1982) car il se centre sur les données quantitatives quelque soit leur nature. Son échelle présente une bonne cohérence interne (alpha de Cronbach de 0,76).

Le quatrième groupe

Une autre approche de la mesure de RAPM a été développée par Govindarajan (1984) et Govindarajan et Gupta (1985). Les auteurs ont utilisé un seul item relatif à la dépendance objectif ou subjective de l'évaluation de la performance et la détermination de primes afin de mesurer la pression budgétaire (Georgescu, 2010). Plus précisément, Chaque répondant est invité à indiquer l'un des choix suivants (Otley et Fakiolas, 2000, P.505):

- a) si son supérieur ne se base que sur des critères subjectifs pour évaluer la performance ou décider de primes, ou ;
- b) si son supérieur évalue sa performance en n'utilisant que des critères financière ; ou
- c) si les primes sont accordées en partie de manière subjective et en partie de manière objective.

L'avantage de cette échelle est double : d'une part, elle permet de classer le manager sur un continuum de style de management et d'autre part, elle prend en considération le système d'incitations financières (Georgescu, 2010). Cependant, sur le plan méthodologique, un seul item ne permet pas d'évaluer la cohérence interne (Otley et Fakiolas, 2000), les répondants devant choisir parmi les trois items de l'échelle.

Dans notre étude, nous choisissons l'échelle utilisée par Brownell et Hirst (1986) et Harrison (1992,1993) pour mesurer la pression budgétaire. Les scores d'importance ont été employés plutôt que la forme de classement pour pallier la difficulté et les problèmes rencontrés par Brownell (1985) lorsque les personnes interrogées n'ont pas bien terminé l'ordre de classement. Le budget emphasis a été évalué en rassemblant les scores des deux items « *ma capacité à atteindre les objectifs budgétaire à court terme* » et « *mon inquiétude concernant les coûts et les revenus à long terme* ». Ce choix est justifié, d'abord, la corrélation entre ces deux items dans notre étude est de ($r=0.421^{***}$, $P<001$). Les conditions de la légitimité de cette procédure suggérée par Brownell (1985) sont donc remplies. Deuxièmement, Chong et Jeng (1998) souligne qu'il est approprié d'utiliser les deux items au lieu d'un seul item « *la capacité à atteindre les objectifs budgétaires* » lorsqu'il s'agit d'étudier le secteur bancaire. En effet, les subordonnés dans ce secteur sont susceptibles de réagir favorablement à l'utilisation des données comptables pour l'évaluation de leurs performances. Ils sont donc associés à des performances à court terme et à long terme.

En revanche, pour calculer le score de la pression budgétaire, nous avons adopté la méthode de Harrison (1992,1993) en rassemblant d'abord les deux items et en divisant ensuite cette note par la somme des scores d'importance des huit autres items. Après, nous avons multiplié le résultat par quatre.

Tableau (15) : Instrument de mesure de Brownell et Hirst (1986)

Mon niveau de coopération avec mes collègues
Mon inquiétude concernant les coûts et les revenus à long terme
Mon niveau d'entente avec mon supérieur
Mes efforts dans mon travail
Mon inquiétude concernant la qualité.
Ma capacité à atteindre les objectifs budgétaires à court terme.
Mon attitude envers mon travail.
Mon attitude envers mon entreprise
Ma capacité à gérer mes hommes (la main d'œuvre)
Mon niveau de coopération avec des individus extérieurs à l'entreprise (par exemple fournisseurs, clients).

Georgescu, (2010, p.95).

1.2. L'opérationnalisation du concept de la participation budgétaire

Le choix de l'instrument de mesure de la participation budgétaire a été un élément déterminant dans la mise en évidence de ses effets. En mentionnant les études antérieures sur la participation budgétaire, Otley et Pollanen (2000) ont affirmé que l'instrument développé par Milani (1975) a été le plus utilisé et qui domine la littérature grâce à sa fiabilité démontrée par une multitude de recherches (Brownell, 1983 et 1985 ; Brownell et Hirst, 1986 ; Dunk, 1993 ; Nouri et Parker, 1997 ; Agbejule et Saarikoski, 2006 ; Parker et Kyj 2006 ; Chong et al. (2005,2007 ; Leach Lopez et al. 2008). Knop et Sharp (1998) constatent que dix recherches sur douze utilisant une mesure de la participation budgétaire (dans les principales revues anglo-saxonnes entre 1990 et 1996) reprennent l'échelle de Milani (Sponem, 2004).

Cette mesure permet de voir la participation comme un continuum qui reflète l'implication des managers dans la construction du budget. Plus spécifiquement, « *le construit proposé par Milani regroupe plusieurs aspects de la participation budgétaire : la participation des contrôlés au processus budgétaire et la perception par les contrôlés des réactions et attitudes de leurs supérieurs en ce qui concerne le processus budgétaire* » (Milani, 1975, p. 277, cité dans Sponem, 2004). Cette échelle se compose de six items dont chacun fait appel à une réponse sur une échelle de sept points de Likert. Les six items de Milani (1975) se détaillent ainsi :

Tableau (16) : Échelle de mesure de la participation développée par Milani (1975)

Je participe dans le processus d'élaboration du budget de mon service.
Mon supérieur me fournit les raisons et/ou les explications quand le budget est révisé.
J'engage des discussions (demandes, avis et / ou suggestions) avec mon supérieur à propos du budget.
Je sens que j'ai une influence sur le budget final.
Ma contribution au budget est importante.
Mon supérieur demande mes opinions et/ou mes propositions se rapportant au budget lorsque ce dernier est déjà mis en place.

Sweringa et Moncur (1975) développent une échelle concordant pour une large part l'échelle de Milani. L'échelle se compose de cinq items sous forme d'échelle de Likert.

Quant à l'échelle de Simons (1987a), elle est composée d'un item unique. Cet instrument a été utilisé auprès de dirigeants et de directeurs financiers. Il suggère qu'une forte participation passe par un consensus sur les décisions budgétaires entre les managers alors qu'un budget non participatif est autoritairement imposé par la direction (Sponem, 2004).

Sponem (2004) dans sa thèse a proposé une échelle de mesure de la participation en retenant quatre questions proches de celles proposées par Milani. Son étude exploratoire a montré l'importance de l'organisation du processus budgétaire pour exprimer le niveau de participation des opérationnels : du bas vers le haut / du haut vers le bas. Il a ajouté donc une cinquième question, mêlant l'organisation de la participation (*top-down / bottom-up*) et le niveau d'influence respective de la direction et des directeurs opérationnels sur les objectifs budgétaires, ce qui se rapproche de l'échelle proposée par Simons (1987).

Tableau (17) : Échelle de mesure de la participation développée par Sponem (2004)

Les objectifs budgétaires sont décidés de manière...

- Top-down (les objectifs budgétaires sont à 80%, ou plus, décidés par la direction)
- Plutôt top-down (les objectifs budgétaires sont décidés entre 60 et 80% par la direction)
- Partagée (les objectifs budgétaires sont décidés de manière égale par la direction et les responsables opérationnels)
- Plutôt bottom-up (les objectifs budgétaires sont décidés entre 60 et 80% par les responsables opérationnels)
- Bottom-up (les objectifs budgétaires sont à 80% ou plus décidés par les responsables opérationnels)

L'auteur a posé aussi des questions complémentaires pour mieux comprendre le phénomène de participation.

Quelle est la part prise par chacun dans le travail d'élaboration des prévisions budgétaires ?

(Pas du tout importante, Peu importante, Assez importante, Importante, Très importante)

- Contrôle de gestion
- Marketing, stratégie
- Commerciaux

Afin de mesurer la participation budgétaire, nous choisissons l'échelle développée par **Milani (1975)**. Ce choix est motivé en égard à sa validité et sa fiabilité interne qui ont été démontrées dans les recherches empiriques antérieures. Cette mesure est considérée parmi celles la plus utilisée dans la littérature budgétaire (Brownell, 1982 ; Brownell et Hirst, 1986 ; Kren, 1992 ; Agbejule et Saarikoski, 2006 ; Parker et Kyj, 2006 ; Chong et al., 2005,2007).

1.3. L'opérationnalisation du concept du *slack* budgétaire

Les concepts de difficulté des objectifs et de *slack* sont considérés comme équivalents en ce qui concerne leur mesure. **La mesure proposée par Onsi (1973)** pour le *slack* est celle qui est la plus reprise (Sponem, 2004). En effet, elle est utilisée dans presque toutes les études sur la *slack* budgétaire impliquant des enquêtes par questionnaire (Merchant, 1985;Nouri, 1994; Nouri et Parker, 1996; Lal et al., 1996). Cette échelle est composée de quatre énoncés : le

premier a trait à la difficulté des objectifs, le second aborde la différence entre les objectifs fixés en interne et ceux qui sont acceptés en externe par un manager, le troisième et le quatrième portent sur l'acceptation et l'attitude vis-à-vis du *slack*. Dans le recensement des principales échelles utilisées dans les revues anglo-saxonnes entre 1990 et 1996 proposé par Kwop et Sharp (1998), on constate que quatre échelles sur cinq faisant référence au *slack* reposent sur l'échelle d'Onsi (Sponem, 2004).

Tableau (18) : La mesure du *slack* budgétaire proposée par Onsi (1973)

Pour se protéger, un gestionnaire soumet un budget qui peut être atteint en toute sécurité.
Pour être en sécurité, le directeur établit deux niveaux de normes, un entre lui-même et directeurs de ventes et l'autre norme entre lui-même et le directeur générale*.
Quand les affaires avancent bien, le directeur accepte un niveau raisonnable de <i>slack</i> budgétaire (Ressources supplémentaires)*.
Le <i>Slack</i> budgétaire (Ressources supplémentaires) est nécessaire pour faire des choses qui ne peuvent pas officiellement être approuvées

* =item renversé.

L'instrument de Dunk (1993) consiste en six items dont chacun fait appel à une réponse sur une échelle de sept points de Likert allant de fortement en désaccord à fortement d'accord.

Les items de Dunk (1993) se détaillent ainsi :

Tableau (19) : La mesure du *slack* budgétaire proposée par Dunk (1993)

Les normes établies dans le budget induisent une productivité élevée dans mon domaine de responsabilités*
Les budgets fixés pour mon domaine de responsabilités sont réalisables en toute sécurité (je dispose d'un montant suffisant de ressources).
Je dois surveiller attentivement les coûts dans mon domaine de responsabilité en raison de contraintes budgétaires*.
Les budgets de mon domaine de responsabilités ne sont pas particulièrement exigeants
Les objectifs budgétaires ne me pousse pas à préoccuper par l'amélioration de l'efficacité de mon domaine de responsabilités.
Les objectifs intégrés dans le budget sont difficiles à atteindre*.

* =item renversé.

L'analyse factorielle que l'auteur a procédé a montré que l'item 1 et l'item 3 ont eu une valeur inférieure à 0,5. Puisque la valeur de l'item 3 était beaucoup plus inférieure que la valeur de l'item 1. L'auteur n'a donc supprimé que l'item 1. L'analyse factorielle sur les cinq items a sorti un seule facteur qui a une valeur propre de 1,3878 et qui explique 34,7 % de la variance. En appuyant sur ses résultats, Dunk (1993) a construit une échelle de quatre items (2, 4, 5,6). Bien que la corrélation entre cette mesure en quatre items et l'échelle proposé en six items est de 0,932 ($p < 0,001$), et le coefficient alpha de *Cronbach* est pratiquement identique à celui de la mesure initialement proposé (0,6813).

Van der Stede(2000), à son tour, souligne qu'il y a du *slack* quand un manager a réussi à négocier des objectifs faciles à atteindre. L'auteur a construit un questionnaire proche de la mesure proposée par Dunk(1993). Les items s'appuient sur une échelle de Likert à 5 points de «very easy to attain», «attainable with reasonable effort», «attainable with considerable effort», «practically unattainable» à «impossible to attain ». Cette échelle présente un alpha de Cronbach de 0,68.

Tableau (20) : Echelle de mesure de la difficulté des objectifs développée par Van Der Stede (2000)

Je réussis à soumettre des budgets qui sont facilement réalisables;
Les objectifs budgétaires induisent une productivité élevée dans mon unité d'affaires *
Les objectifs budgétaires nécessitent un contrôle strict des coûts dans mon unité d'affaires *
Les objectifs budgétaires ne me pousse pas à préoccuper par l'amélioration de l'efficacité de mon domaine de responsabilités.

* =item renversé.

Simons (1987a) propose deux items :

- le premier est relatif à la précision des objectifs prévus, c'est une mesure de la difficulté des objectifs évaluant *ex post* la réalisation des prévisions ;
- le second porte sur l'appréciation des objectifs : sont-ils serrés ou relâchés ?

Il semblerait donc qu'on puisse indifféremment parler de « *slack* » ou de « difficulté des objectifs » l'un étant le réciproque de l'autre (Simons, 1988) : « *Le slack budgétaire est le résultat de la fixation d'objectifs atteignables pour que les individus reçoivent des rémunérations organisationnelles pour une performance inférieure à celle qui aurait pu être*

atteinte si les objectifs avaient été fixés de manière serrée » (Simons, 1988, p. 268 cité dans Sponem, 2004).

Nohria et Gulati (1996) et Blanchette et al. (2002) demandent aux managers de chiffrer eux-mêmes le slack en pourcentage du budget.

Afin de mesurer la variable du *slack* budgétaire, nous avons retenu l'échelle de **Dunk (1993)**. Cette échelle peut être adressée aux subordonnés et aux supérieurs en même temps (Chong et Ian, 2004). Nous pouvons donc l'adopter pour notre étude.

1.4. L'opérationnalisation du concept de la contrôlabilité du processus budgétaire

Pour mesurer la contrôlabilité des processus budgétaire nous avons retenu l'échelle de mesure de **Daley et al. (1985)**. Cette instrument se compose de quatre items. Ces items s'appuient sur une échelle de Likert à 5 points de « pas de tout d'accord » à « tout à fait d'accord ». L'échelle de Daley se détaille ainsi :

Tableau (21) : Echelle de mesure de la contrôlabilité développée par Daley et al. (1985)

Il est important que l'explication des écarts faite par le manager soit incluse dans les rapports envoyés à la direction.
Pour que l'évaluation de la performance des managers soit utile, le budget doit être révisé en permanence tout au long de l'année
Le budget ne devrait pas inclure des éléments qui ne sont pas sous le contrôle direct du manager responsable du budget (Par exemple, aucune partie des frais généraux ne devrait pas apparaître dans le budget du manager.
Il n'est pas approprié que le manager responsable du budget s'en tienne à son budget initial de façon stricte, il doit plutôt intégrer l'évolution des circonstances lors de l'évaluation de la performance.

1.5. L'opérationnalisation du concept de la formalisation du processus budgétaire

Pour mesurer la formalisation du processus budgétaire, nous avons choisi les deux items proposés par **Sponem (2004)** qui sont inspirés de Simons (1987) et d'Ueno et Sekaran (1992): le premier item est relatif à la formalisation en elle-même et le deuxième à la standardisation entre les différents centres de responsabilité.

Tableau (22) : Instrument de mesure de de la formalisation développée par Sponem (2004)

Des normes détaillées encadrent la construction du budget (le processus budgétaire est très Normalisé
Le processus budgétaire est le même pour tous les centres de responsabilité

1.6. L'opérationnalisation du concept de la culture nationale

Pour mesurer les dimensions culturelles l'individualisme vs collectivisme, le contrôle de l'incertitude et la distance hiérarchique, nous avons choisi de mesurer la culture en employant **la typologie d'Hofstede (1980, 1994)** qui constitue la base la plus utilisée dans les études antérieures portant sur la culture en générale (Lu et al., 1999 ; Robertson, 2000) et dans les recherches traitant les effets de la culture nationales sur les pratiques du contrôle de gestion en particulier. Cependant, le VSM (Module d'Enquête sur les Valeurs) ne peut être utilisé pour la mesure adéquate des dimensions culturelles de Hofstede à un niveau individuel, puisqu'il a été développé pour mesurer les différences culturelles au niveau national (Temimi, 2011). Ainsi, certains chercheurs ont développé des instruments afin de capter ces dimensions au niveau individuel. Dorfman et Howell (1988) sont les premiers à avoir développé une mesure individuelle de ces dimensions. Leur questionnaire comprend quatre des cinq dimensions de Hofstede Distance hiérarchique ($\alpha = .51$), Individualisme/Collectivisme ($\alpha = .63$), Contrôle de l'incertitude ($\alpha = .71$) et Masculinité /Féminité ($\alpha = .84$). Dans le cadre de sa recherche doctorale, Hellmann (2000) a repris le questionnaire développé par Dorfman et Howell (1988) et ajouté au questionnaire original une échelle portant sur la perspective d'orientation sur la tâche ou les relations qu'elle a nommé Masculinité B. Hellmann a validé son questionnaire à 25 items en le faisant compléter par 1950 employés, de 71 nationalités différentes, d'une organisation multinationale. Les différentes échelles incluses dans ce questionnaire présentent des indices de cohérence internes de : ($\alpha = .54$) pour distance hiérarchique, ($\alpha = .68$) pour l'individualisme/Collectivisme, ($\alpha = .71$) pour le contrôle de l'incertitude, ($\alpha = .75$) pour Masculinité / Féminité, et enfin ($\alpha = .55$) pour masculinité B. Il est à noter que certains coefficients sont assez inférieurs aux valeurs généralement jugées satisfaisantes (Nunnally, 1978). Temimi (2011), dans sa thèse, a traduit le questionnaire de Hellmann (2000) de l'anglais au français , puis elle l'a soumis à un groupe de quatre professeurs de psychologie du travail et des organisations, Canadiens bilingues, de l'Université de Montréal, qui ont examiné

les deux versions française et anglaise du questionnaire, et ce, afin de s'assurer de la qualité de la traduction.

Dans notre étude nous avons repris les items concernant le collectivisme, le contrôle de l'incertitude et la distance hiérarchique. Toutefois, certains items ont été ajoutés. Pour le contrôle de l'incertitude nous avons ajouté trois items repris par Bernard (2009) et développé par Hofstede (1994).

En ce qui concerne la dimension individualisme collectivisme, nous constatons que le questionnaire de Hellmann (2000) ne reprend que les questions présumés mesurer le collectivisme. Pour cela, nous avons ajouté cinq items repris par Harrison (1992,1993) et développé par Hofstede (1980) pour mesurer l'individualisme.

Nous avons également ajouté deux items mesurant la distance hiérarchique repris par Harrison (1992,1993).

Les trois dimensions culturelles, dans notre questionnaire, se détaillent ainsi

Tableau (23) : Echelle de mesure de la dimension individualisme vs collectivisme

Il est important pour moi d'être indépendant dans mon travail
Il est important que les gens aient beaucoup de temps libre pour leur vie privée
Mon travail me permet d'atteindre mes objectifs professionnels
Lorsque je travaille sur des projets de groupe, il est important que je sois le leader.
J'ai la possibilité d'obtenir de la formation pour améliorer mon travail
Le bien commun du groupe est plus important que les gains individuels
La réussite du groupe est plus importante que la réussite individuelle
Les individus peuvent s'attendre à renoncer à leurs buts personnels pour favoriser la réussite du groupe
Les gestionnaires devraient encourager la loyauté vis-à-vis du groupe même si les buts individuels en souffrent
Les individus peuvent s'attendre à renoncer à leurs buts personnels pour favoriser la réussite du groupe

Tableau (24) : Echelle de mesure de la dimension distance hiérarchique

Les superviseurs devraient prendre la plupart des décisions sans consulter leurs subordonnés.
Les gestionnaires devraient rarement demander l'opinion de leurs employés
Les superviseurs ne devraient pas déléguer de tâches importantes aux employés.
Il est important que le patron surveille bien leurs employés
les employés ont peur de s'exprimer leur désaccord avec leur patron

Tableau (25) : Echelle de mesure de la dimension contrôle de l'incertitude

Les procédures formelles et les normes de fonctionnement sont utiles aux employés dans l'exécution de leur travail
Les règlements et procédures sont importants parce qu'ils informent les employés de ce que l'organisation attend d'eux
Des directives opérationnelles sont importantes pour les employés dans l'exécution de leurs tâches
Il est important d'énoncer en détail les exigences et les directives liées au travail afin que les employés sachent toujours ce qui est attendu d'eux
Les superviseurs s'attendent à ce que les employés suivent fidèlement les directives et les procédures
Mon travail est basé sur des objectifs clairs et précis
Cette société est en mesure de me donner un emploi stable
Je connais exactement ce qu'on attend de moi

2. PRÉSENTATION DU MODE DE RECUEIL DE DONNEES ET DE L'ÉCHANTILLON

La démarche de la collecte des données correspond à la confrontation directe du chercheur au terrain. Dans les recherches en sciences de gestion, c'est une phase délicate puisqu'elle est dépendante non seulement de la volonté, de la disposition et de la collaboration des interlocuteurs ciblés, mais également de contraintes, non négligeables, en termes de budget et de temps qui limitent considérablement les ambitions d'une recherche doctorale (Igalens et Roussel, 1998). La généralisation d'internet donne l'opportunité au chercheur de

parcourir de nouvelles voies de collecte de données (Truell et al. 2002). Nous présenterons ainsi ce mode de recueil de données puis nous procéderons à la description de l'échantillon.

2.1. Mode de collecte de données et échantillon

Dans notre étude, nous avons opté pour une administration électronique du questionnaire. Selon Ganassali et Moscalol (2004), l'enquête par internet présente des intérêts majeurs grâce à son coût du contact réduit et la rapidité d'obtention des données. Il permet également un accès immédiat à un nombre important de personnes quelle que soit leur position géographique, ce qui le rend particulièrement intéressant pour les études internationales (Ilieva, Baron, et Healey, 2002, p.363).

De plus, le taux de réponse est évalué à 10% par enquête par voie postale (Usunier, Easterby-Smith et Thorpe, 1993). En revanche dans les enquêtes par voie électronique, il ne semble pas y avoir de résultats clairs, le taux de retour variant de 8 à 37% (Schuldt et Totten, 1994).

Notre objectif était de contacter les contrôleurs de gestion et les directeurs qui travaillent dans les banques multinationales françaises implantées en France et dans les pays du Maghreb (société générale, Bnp Paribas, banque populaire et crédit agricole). Etant donné que la traduction des items du questionnaire est l'un des problèmes les plus fréquemment mentionnés en recherche comparative empirique (Harkness, 2003, p.36), nous avons distribué notre questionnaire dans les trois pays du Maghreb, à savoir le Maroc, l'Algérie et Tunisie où le français est très répandu.

Nous avons choisi les contrôleurs de gestions et les directeurs comme interlocuteurs pour notre recherche car la plupart des études anglo-saxonnes administrent leurs questionnaires à des managers mais c'est surtout parce qu'elles s'intéressent à l'effet des systèmes de contrôle sur les contrôlés (les managers) (Sponem, 2004). Zrihen (2002, p. 160) constate même que « *les opérationnels sont souvent moins critiques quant à la pertinence de l'outil budgétaire, alors que les financiers sont beaucoup plus réalistes sur le rôle de l'outil budgétaire* ».

D'autres chercheurs ont fait ce choix. Dans la même optique, Trahand (1980) choisit d'interviewer la même population. Shields et Young font également le même choix et le justifie ainsi : « *Des contrôleurs ont été choisis car : 1/ ils jouent un rôle clé dans la configuration du système d'information et de contrôle d'une entreprise et sont donc capables d'apprécier le processus budgétaire (probablement plus que le manager moyen) 2/ ils ont un accès direct et fréquent au top management pour discuter des thèmes liés au design et à la maintenance des systèmes de contrôle* » (Shields et Young, 1993, p. 271 dans Sponem,2004).

Sur le même thème, Sponem (2004, p.127) dans sa thèse choisit le même échantillon et justifie son choix ainsi : *« D'abord, nous avons pu constater, lors de notre étude qualitative, que les contrôleurs de gestion et directeurs administratifs et financiers sont tout à fait au courant de la manière dont les managers utilisent les outils de contrôle. Ils sont capables de voir l'intérêt que ceux-ci y portent et les enjeux qui sont associés aux outils. Ensuite, au niveau pratique, l'expérience montre que les enquêtes envoyées aux directeurs généraux sur ce type de sujet souffrent d'un très faible taux de réponse, ces derniers faisant souvent suivre l'enquête à leur directeur financier, plus à même selon eux, de répondre. Enfin, ce n'est pas parce que le processus budgétaire est au cœur de leur travail que les directeurs administratifs et financiers ou les contrôleurs de gestion ne sont pas capables de prendre du recul par rapport à l'outil ».*

Nous avons recherché les noms et prénoms des contrôleurs de gestion les managers qui sont inscrits sur les réseaux professionnels (LinkedIn, Viadeo). Ces réseaux nous ont permis d'accéder à des profils des personnels de notre choix et de contacter librement avec eux.

Leur avantage est la couverture internationale. LinkedIn, par exemple, qui est implanté dans la majorité des pays, est idéal pour entretenir des contacts internationaux. Toutefois, le principal inconvénient de ces réseaux réside dans le fait que certaines personnes ne mettent pas à jour leurs profils. Cela conduit ainsi à adresser le questionnaire à des personnes n'appartenant pas à la population cible. À la suite de la mise en ligne de notre questionnaire, nous avons envoyé entre juillet et octobre 2012, à 1850 directeurs et contrôleurs de gestion dans les banques multinationales françaises implantées en France et dans les pays du Maghreb (1540 en France et 310 au Maroc, en Tunisie et en Algérie), un mail les invitant à répondre à l'enquête.

Or, seules les personnes originaires du pays ont été considérées comme des membres potentiels de la population de l'étude afin d'éviter les problèmes liés à l'entremêlement des cultures (Morris et al, 1998). Notre envoi comprenait un courrier présentant l'objet de notre recherche, un lien vers le questionnaire ainsi qu'un ensemble d'informations permettant de nous identifier (coordonnées, statut, logo de l'université).

Afin de maximiser le taux de retour, nous avons effectué deux relances. Ces relances ont permis de faire passer le taux de réponse de 13,6% à 14,5% pour la France et de 16,12 à 32,5% pour les pays du Maghreb.

Nous avons clôturé l'enquête au bout de quatre mois voyant que nous n'obtenions pas de réponses supplémentaires. A la clôture de l'enquête en ligne, nous avons reçu 391 réponses.

Parmi les réponses, 61 % des répondants sont d'origine française et 36% des participants proviennent des pays du Maghreb (22,66% d'origine marocaine, 5,6% d'origine tunisienne et 8,18% d'une nationalité algérienne). 1,8% des répondants n'ont pas indiqué leur pays d'origine et quant aux 0,6% restant, ils sont d'origine gabonaise. 379 réponses sont exploitables. Parmi les réponses exploitables, 66,5% proviennent de directeurs, 33,5% de responsables du contrôle de gestion ou de contrôleurs de gestion.

Description de l'échantillon

Si l'on prend le sexe, l'âge, le Type de formation et l'expérience dans l'entreprise comme variables de comparabilité des échantillons nationaux, on peut remarquer qu'il n'existe pas de différences entre les deux échantillons. En effet, les femmes sont sous-représentées autant chez les français que chez les maghrébins. L'échantillon se compose de 74,2% d'hommes et de 25,8% de femmes. En ce qui concerne l'âge, les répondants des deux échantillons sont jeunes. 43,7% des participants ont moins de 35 ans, soit 149 personnes, 41,6% des personnes ont entre 36 et 45 ans, soit 142 personnes. 33 personnes ont entre 45 et 55 ans, soit 9,7%. 17 répondants ont entre 55 et 65 ans.

74,8% des répondants sont des gestionnaires, 19,4% ne sont pas gestionnaire et 5,9% n'ont pas de formation précise.

27,8% des participants à notre échantillon ont une expérience de moins de 5 ans, 29% ont une expérience variant entre 5 et 10 ans et 43,7% ont une expérience de plus de 10 ans.

Tableau (26) : Description de l'échantillon

		France		Pays du Maghreb (140)					
		(239)		Maroc (86)		Algérie (32)		Tunisie (22)	
		Contrôleurs de gestion	directeur						
N = 379		77	162	33	53	7	25	9	13
Sexe	Homme	56	130	21	39	5	18	6	7
	Femme	21	32	12	14	2	7	3	6
Age	moins de 35 ans	42	60	24	17	4	10	6	7
	entre 36 et 45 ans	24	72	9	29	3	11	3	3
	entre 46 et 55 ans	7	20	–	2	–	4	–	3
	entre 56 ans et 65 ans	4	10	–	5	–	–	–	–
	plus de 66 ans	–	–	–	–	–	–	–	–
Le Type de formation	Gestionnaire	64	115	29	44	6	19	8	9
	Non gestionnaire	9	39	3	7	1	4	–	2
	Sans formation précise	4	8	1	2	–	2	1	2
Expérience dans l'entreprise	moins de 5 ans	25	35	20	7	4	1	4	2
	variant entre 5 et 10 ans	21	44	5	18	3	11	4	5
	plus de 10 ans	31	83	8	28	2	13	1	6

2.2. La multi-normalité des distributions

Il est important de vérifier que la distribution de chaque variable ou énoncé est proche de celle d'une loi normale. L'analyse multivariée nécessite généralement le respect de l'hypothèse de normalité des données (Hair et al., 2010). En revanche, selon Roussel et al. (2002), la multinormalité des distributions est très difficile à tester. Deux tests classiques univariés sont, certes, disponibles. Il s'agit des coefficients de symétrie (Skewness) et de concentration (Kurtosis), le premier ne devant pas dépasser /3/, le second étant parfois accepté jusqu'à /8/. Le coefficient d'aplatissement permet, quant à lui, de comparer la répartition des observations avec celle de la loi normale. Ces analyses préliminaires doivent être effectuées pour chaque item utilisé dans notre recherche. Les rapports du coefficient de symétrie (Skewness) sur son écart type et du coefficient concentration (Kurtosis) sont inférieurs, en valeur absolue à 2 pour tous nos items.

2.3. Les Valeurs Manquantes

Il n'est pas possible d'effectuer des statistiques sur des données avec observations manquantes. Toutefois, de nombreuses recherches ont été réalisées en statistiques pour gérer ce problème. La première solution est d'éliminer la réponse incomplète ou de remplacer les valeurs manquantes. Pour éviter de supprimer ainsi les données, on peut remplacer une valeur manquante par la moyenne. Toutefois, cette solution n'est pas préférable car elle réduit la variance et bouleverse la distribution, qui pourrait devenir centrée.

Dans notre étude, nous avons mis en place un système de contrôle des répondants pour dépasser ces inconvénients. En effet, le questionnaire étant composé de trois pages, le répondant ne pouvait passer à la page suivante sans répondre à toutes les questions de la première page. Cependant, nous n'avons pas introduit ce système de contrôle pour les deux dernières questions. Qui sont des questions ouvertes. Il s'agit de la question « *Quelle est votre nationalité?* » et la question « *Quelle était votre nationalité de naissance ?* ». 15 répondants n'ont pas répondu à ces deux questions, nous avons donc décidé de supprimer ces observations. En conséquence, nous avons obtenu 324 questionnaires complets.

En somme, cette étude par voie électronique a été menée dans des banques multinationales françaises implantées en France et dans les pays du Maghreb (société générale, Bnp Paribas, banque populaire et crédit agricole) auprès des directeurs et des contrôleurs de gestion. Cette enquête nous a permis de collecter 379 questionnaires exploitables (239 proviennent de la France et 140 des pays du Maghreb) sur 1850 envoyés (1540 en France et 310 au Maroc, en Tunisie et en Algérie) soit un taux de retour de 15,32% pour la France et de 46,5% pour les pays du Maghreb.

Nous pouvons maintenant procéder à l'analyse des résultats.

3 .TESTS DES ÉCHELLES DE MESURE

La fiabilité et la validité des résultats reposent sur la qualité des instruments de mesure. Afin d'évaluer leur qualité, deux étapes, comme nous l'avons exposé sont nécessaires.

Une première phase exploratoire, par les Analyses en Composantes Principales, permet de vérifier la structure factorielle de chaque construit mobilisé. Nous compléterons cette phase par la mesure de la fiabilité de la cohérence interne (Alpha de Cronbach). Cette étape sera réalisée à l'aide du logiciel SPSS 20. Ces analyses seront présentées dans cette section 2.

Dans une seconde phase, nous procéderons aux analyses confirmatoires des construits afin de tester leur fiabilité et leur validité. Le logiciel AMOS 20 nous permettra d'effectuer ces analyses qui seront présentées dans la section 3.

3.1. L'ANALYSE EXPLORATOIRE : LA DÉMARCHE MÉTHODOLOGIQUE

“Une analyse factorielle exploratoire permet de définir un espace de dimension minimale dans lequel la structure corrélacionnelle des indicateurs candidats peut être visualisée, afin que la direction des attributs hypothétiques puisse être décelée” (Vautier, Roussel et Jmel, 2005, p. 279). Pour nous assurer de la dimensionnalité des construits et de leurs fiabilités, différents critères méthodologiques, dans la première partie de cette section, seront retenus et expliqués. La seconde partie de la section sera, quant à elle, consacrée à la présentation des résultats des analyse exploratoires.

3.1.1. La validité des échelles de mesure

En générale, il est conseillé de réaliser une analyse factorielle exploratoire pour vérifier que les items se « regroupent » bien de la manière prévue, et d'évaluer la fiabilité de chaque échelle en calculant le coefficient alpha de Cronbach (Churchill, 1979, pp.68-69; De Vellis, 2003, p.94; Hinkin, 1995, pp.973-974). La pertinence de ces analyses repose sur une démarche d'analyse qui permet d'apprécier les qualités psychométriques et la validité des instruments de mesure. Il est nécessaire de (1) vérifier que les données peuvent être factorisées ; (2) choisir les méthodes d'analyse et d'extraction, (3) choisir le nombre de facteurs à extraire, (4) choisir la méthode de rotation, (5) épurer et interpréter les facteurs (Jolibert et Jourdan, 2011; Evrard, Pras et Roux, 2009). Nous présentons dans les paragraphes suivants des indicateurs qui permettent d'apprécier la conformité de ces échelles aux critères statistiques.

La démarche de l'analyse en composante nécessite le suivi de plusieurs étapes que nous exposerons successivement

❖ **La taille de l'échantillon nécessaire**

Selon Hair et ses collègues, le nombre minimal d'observations pour la réalisation d'une AFE est de 50 mais il est préférable de se baser sur 100 répondants au moins. De plus, la taille d'échantillon minimale est fonction du nombre d'items soumis à l'AFE. Il est alors conseillé de disposer d'au moins cinq observations par items avec un ratio de 10 pour une étant préférable (Hair et *al.*, 2006, p.112)

❖ **L'Adéquation des données à la réalisation d'une AFE.**

Avant de réaliser l'analyse, il est important de s'assurer que les données sont bien adaptées à la réalisation d'une AFE. Il s'agit essentiellement de vérifier que la matrice des données comporte suffisamment de corrélations pour justifier la réalisation d'une analyse factorielle.

Plusieurs critères peuvent être vérifiés.

La matrice des corrélations anti-Image représente la valeur négative des corrélations partielles. Des corrélations anti-image importantes indiquent que la matrice des données n'est peut-être pas adaptée à l'AFE.

Deux tests sont le plus couramment utilisés :

- **Le test de spécificité de Bartlett** : Ce test permet de vérifier l'hypothèse nulle selon laquelle toutes les corrélations seraient égales à zéro. On doit donc essayer de rejeter l'hypothèse nulle que le test doit être significatif (la probabilité d'avoir la valeur du test doit être plus petite que .05). Selon Nunnally et Bernstein cependant, ce test n'est pas suffisamment fiable. Il suffirait de quelques faibles corrélations pour que l'hypothèse nulle soit rejetée (1994, p.469).

- **L'indice Kaiser-Mayer-Olkin** : Cette mesure est un indice d'adéquation de la solution factorielle. Il révèle jusqu'à quel niveau l'ensemble de variables retenu est un ensemble cohérent et permet de créer une ou des mesures appropriées de concepts. Il est acceptable à partir de 0.6 mais reste médiocre (Jolibert et Jourdan, 2011). Cette mesure s'interprète généralement de la manière suivante :

Valeur de l'indice KMO	Validité
0,9 et plus	Très grande
0,80 à 0,89	Grande
0,60 à 0,69	Faible
0,50 à 0,59	Seuil limite
<à 0,49	Nulle

Ce test doit d'abord être réalisé pour chaque variable et celles dont l'indice est < à 0.49 doivent être supprimées. Le chercheur pourra procéder à l'examen du nombre de facteurs à retenir.

❖ L'extraction des facteurs

L'objectif de cette étape est d'obtenir un nombre de facteurs compris au plus à 1 et au moins au nombre de variables observées diminuée de 1. Différentes méthodes sont possibles (Evrard, Pras et Roux, 2009 ; Jolibert et Jourdan, 2011) pour choisir le nombre de facteurs à retenir :

- **La règle de la restitution minimale:** Il est relatif au pourcentage minimum de variance à rétablir et permettra de déterminer le nombre d'axes. Igalens et Roussel (1998) soulignent que ce pourcentage doit être au moins égal à 50%. Hair et al. (2006, 2010) indiquent qu'il convient d'arrêter l'extraction lorsque 60 % de la variance expliquée a été sortie (Hair et al. 2006, 2010). Cependant, il semblerait que dans la littérature des solutions factorielles soient adoptées avec des niveaux de variance expliquée nettement plus faibles que 60%. Dans une étude comparative interculturelle sur le concept de matérialisme, Ger et Belk, ont par exemple retenu une solution factorielle expliquant 28% de la variance de l'ensemble des données, et 26 à 39% pour les analyses réalisées pays par pays (Ger et Belk, 1996, p.64 cité par Caramelli, 2006). ;
- **l'eigen value (critère de Kaiser) :** elle indique la quantité d'informations qui va être saisie par un facteur. En conséquence, un facteur qui aurait une valeur propre inférieure à 1 montrerait moins d'information qu'un simple item. Etant donné l'objectif de l'AFE, il est logique de s'attendre à ce qu'un facteur ait une valeur propre

supérieure à 1 (De Vellis, 2003, p.114; Hair et al., 1998, p.377; Thompson, 2004, p.32). Il s'agit de la règle la plus souvent utilisée pour fixer le nombre de facteurs à extraire. La limite de cette règle est que plus il y a d'items analysés, plus il sera « facile » pour un facteur d'avoir une valeur propre > 1 (Nunnally et Bernstein, 1994, 482 cité par Caramelli, 2006).

- **le critère de Cattell ou Scree Test.** Le Graphique des valeurs propres représente des informations sur les valeurs propres de chaque facteur. Dans cette représentation, il faut vérifier le point de cassure qui indique le nombre de facteurs au-delà duquel l'information ajoutée est peu adéquate. Lorsque, entre deux facteurs, la décroissance en termes d'information devient faible ou nulle, on peut estimer que le dernier facteur ne contient pas suffisamment d'information pour être retenu (De Vellis, 2003, p.115; Thompson, 2004, p.33).

En fin, il est important de souligner qu'il n'existe pas de méthode précise pour estimer le nombre de facteurs à extraire. Si l'on en extrait trop, la structure factorielle après rotation se trouve être diluée ce qui rend l'interprétation difficile. L'ajout d'un facteur supplémentaire augmente la variance totale expliquée mais baisse les coefficients structurels. Au contraire, en retenant trop peu de facteurs, on prend le risque de cacher une partie importante des données (Nunnally et Bernstein, 1994, p.484 cité par Caramelli, 2006).). Le chercheur pourra donc privilégier, dans le cas où il hésite entre deux solutions quant au nombre d'axes à retenir, l'axe qui rend son interprétation plus facile, selon d'interopérabilité. Le nombre de facteurs choisis correspond à l'endroit où une cassure se produit (pour plus de détails voir Jolibert et Jourdan, 2011, p. 306).

❖ **Le choix d'une méthode de rotation factorielle**

La rotation des facteurs consiste à déplacer les axes factoriels qui mesurent l'emplacement des variables mesurées dans l'espace factoriel, de manière à ce que la nature des construits sous-jacents apparaisse plus clairement (Thompson, 2004, p.38). La rotation fait en sorte que chaque item ne soit fortement lié qu'à un seul facteur. Ceci est effectué par une redistribution de la variance des premiers facteurs sortis aux facteurs successifs, afin d'arriver à une structure factorielle plus simple (Hair et al., 1998, p.380).

Les rotations possibles peuvent être classées en deux catégories : des rotations orthogonales et des rotations obliques. Lors de la première extraction de facteurs, les axes sont orthogonaux et donc non corrélés. Lorsqu'une rotation orthogonale est réalisée, les axes restent non corrélés.

Le premier critère de rotation orthogonale à apparaître fut le Quartimax qui est reposée sur la minimisation des coefficients de corrélation des variables les plus corrélées. Ce critère tente de faire en sorte qu'un item donné ne puisse être attribué qu'à un seul facteur. Or, cette rotation tend à produire un facteur général et ne s'avère pertinent que lorsque le chercheur soupçonne une solution unidimensionnelle (Kieffer, 1998 ; Pett *et al.*, 2003).

C'est pour résoudre ce problème que Kaiser propose le critère de rotation Varimax. Celui-ci a pour objectif de minimiser le nombre d'énoncés attribués à un facteur donné en maximisant la variance intra-facteurs, c'est-à-dire l'écart entre les coefficients de saturation factorielle élevés et faibles. Même si la rotation Varimax semble plus adaptée aux structures multidimensionnelles que la rotation Quartimax, elle tend toutefois à fractionner les structures unidimensionnelles et à augmenter l'importance de facteurs marginaux (Browne, 2001 ; Pett *et al.*, 2003). Cette rotation est cependant la plus utilisée (Conway et Huffcutt, 2003 ; Fabrigar *et al.*, 1999 ; Henson *et al.*, 2001 ; Park *et al.*, 2002 ; Pohlmann, 2004) et, selon Browne (2001) ainsi que Fabrigar et ses collaborateurs (1999), généralement la plus adéquate parmi les rotations orthogonales. L'objectif de la «structure simple» est que chaque item ne soit lié qu'à un seul facteur. Si les variables latentes sont liées entre elles, mais que l'on force les facteurs devant les représenter à être indépendants, il est impossible d'atteindre le but fixé. Si au contraire, on permet aux items d'être corrélés à plusieurs facteurs à la fois, il sera possible d'identifier plus précisément leur appartenance factorielle (De Vellis, 2003, p.122).

Les rotations obliques lèvent les conditions d'orthogonalité. Cette rotation permet de simplifier l'interprétation des facteurs, mais sans postuler une indépendance entre les facteurs. Le choix de méthode reste discuté, « les tenants de la rotation orthogonale soulignent sa simplicité mathématique, alors que les défenseurs de la rotation oblique affirment que seule une rotation oblique est en mesure de bien refléter la réalité des phénomènes psychologiques étudiés » (Baillargeon, 2003).

Les premiers critères de rotation oblique furent la rotation orthoblique ainsi que le critère Promax qui font suivre une rotation orthogonale d'une rotation oblique (Browne, 2001). La rotation Direct Oblimin et Promax conviennent particulièrement à une étude confirmatoire car elles permettent de mieux rendre compte de certaines situations bien qu'étant délicates à interpréter.

Les critères de choix entre l'un et l'autre type de rotation sont les suivants (cité dans Caramelli, 2006): Si l'on a des raisons théoriques de penser que des concepts sont corrélés, il est certainement logique de réaliser une rotation oblique. On peut également inspecter la corrélation entre facteurs : si elle est faible (inférieure à 0,15 pour De Vellis (2003, p.124) et inférieure à 0.3 pour Nunnally et Bernstein (1994, p.470), la rotation orthogonale sera préférée pour sa simplicité. On peut également comparer la solution avec rotation oblique et rotation orthogonale. S'il est possible d'assigner un item au même facteur dans les deux cas, alors le choix de la rotation orthogonale est préférable pour sa plus grande simplicité. Lorsqu'on a des items qui ont des coefficients élevés sur deux ou plusieurs facteurs, alors il est peut-être pertinent de réaliser une rotation oblique.

Hair et ses collègues estiment cependant que la rotation oblique est conseillée si l'on souhaite déterminer des facteurs qui représentent des concepts qui seront analysés dans des analyses postérieures (Hair et al., 1998, p.84) car la structure factorielle obtenue a une plus grande stabilité.

❖ L'interprétation de la structure factorielle

C'est une procédure qui se base sur deux indicateurs : l'analyse des communautés et le test des saturations. L'analyse des communautés montre la part de l'item développé par le facteur. Ainsi, une communauté inférieure à 0.5 signifie que l'item explique mal le facteur retenu. Dans ce cas, après réflexion sur cet état, cette variable doit être retirée du facteur (Larivet, 2002) et une nouvelle analyse factorielle doit être refaite. L'analyse des saturations indique le niveau de corrélation d'un item avec un facteur. Ainsi, les items faiblement corrélés avec tous les facteurs ou fortement corrélés avec plus d'un doivent être éliminés. En l'absence d'un seuil défini par la littérature pour déterminer un loading suffisant, Hair et ses collègues (2010) proposent d'éliminer les items inférieurs 0.35 lorsque l'échantillon est inférieur ou égal à 250.

3.1.2. Le test de fiabilité et de cohérence interne

Selon Igalens et Roussel (1998, p. 121), « *La fiabilité correspond à la cohérence entre les items qui sont censés mesurer un même concept. Le chercheur se pose la question de savoir si une personne interrogée va répondre à peu près de la même manière aux différents items servant à mesurer un même construit. S'il le vérifie, l'échelle présentera alors une bonne cohérence interne, elle sera donc fiable* ». Le test de fiabilité des échelles de mesure le plus commun est l'alpha de Cronbach qui permet de « *mesurer la fiabilité des différentes questions censées mesurer un même phénomène* » (Evrard et al., 2003). Il

s'agit d'un indice statistique variant entre 0 et 1 qui permet d'évaluer la consistance interne d'un instrument de mesure composé de plusieurs items. Cet indice traduit un degré de consistance interne d'autant plus élevé que sa valeur est proche de 1. Selon Evrard et al. (2003) « *il n'existe pas de distribution statistique connue permettant de conclure si l'alpha est acceptable ou non* ». Dans la pratique, on considère généralement que la fiabilité de l'instrument est acceptable lorsque la valeur du coefficient est au moins égale à 0.70 (Roussel et al., 2002 ; Hair et al., 2006).

3.2. LES RESULTATS DE L'ANALYSE EXPLORATOIRE

Nous exposerons ici, les résultats des tests des échelles de mesure utilisés. Notre démarche s'effectuera en plusieurs étapes successives :

- ❖ L'analyse des résultats issus des tests de Bartlett et de l'indice KMO ;
- ❖ l'identification du nombre de facteurs à retenir selon la règle de la restitution minimale ;
- ❖ les rotations orthogonale et la position de chaque item sur chaque axe ;
- ❖ le calcul de la cohérence interne de chaque axe grâce à l'alpha de Cronbach.

En effet, deux analyses factorielles distinctes ont été effectuées. La première sur les 28 items concernant les pratiques budgétaire et la seconde sur l'ensemble des items sur les trois dimensions culturelles de Hofstede (1980, 1994).

3.2.1. Analyse en composantes principales de l'ensemble des pratiques du contrôle budgétaire

Nous vérifions que les données sont factorisables avec l'indice de KMO et le test de spécificité de Bartlett. Les résultats indiquent que nous pouvons poursuivre l'analyse car l'indice KMO est égal à 0,75 ce qui suggère que les matrices se prêtent bien à la factorisation et le test de sphéricité de Bartlett est significatif <0,001 : l'hypothèse nulle selon laquelle il n'y aurait aucune corrélation significative dans la matrice des données est donc rejetée.

Tableau (27) : Test de Bartlett et indice KMO pour l'ensemble des échelles des pratiques budgétaire

Mesure de précision de l'échantillonnage de Kaiser-Meyer-Olkin.		0,75
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approximé	3145,59
	Ddl	378
	Signification de Bartlett	,000

Tableau (28) : Matrice des composantes des pratiques budgétaires après rotation

Rotation de la matrice des composantes									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
PARTI4	0,853	0,002	-0,083	-0,026	0,045	0,123	-0,061	-0,061	0,156
PARTI5	0,84	0,04	0,001	-0,033	0,13	0,125	-0,13	-0,03	0,043
PARTI3	0,794	0,008	-0,055	0,07	0,041	0,105	-0,097	0,098	0,094
PARTI6	0,744	0,039	-0,02	0,025	-0,298	-0,009	-0,088	-0,057	0,173
PARTI2	0,698	0,023	0,016	0,023	0,288	-0,078	0,192	0,105	-0,234
PARTI1	0,656	0,039	0,02	0,057	0,326	-0,096	0,247	0,045	-0,125
RAPM10	0,035	0,825	0,028	0,052	0,055	0,024	-0,117	0,1	-0,103
RAPM9	0,014	0,781	-0,094	0,151	0,168	0,125	-0,069	-0,07	0,034
RAPM7	0,039	0,765	-0,108	0,221	0,125	-0,136	0,185	-0,056	0,048
RAPM8	0,066	0,699	-0,14	0,228	-0,005	-0,133	0,248	0,024	-0,053
SLACK5	-0,014	-0,123	0,73	0,016	-0,128	-0,089	-0,138	0,032	-0,027
SLACK1	-0,061	0,054	0,679	-0,089	-0,067	-0,072	0,006	-0,18	-0,284
SLACK3	0,018	-0,065	0,649	-0,193	0,126	0,166	-0,155	-0,165	0,035
SLACK4	-0,081	-0,091	0,539	0,003	-0,052	0,027	0,22	0,04	0,238
SLACK6	0,011	-0,107	0,517	0,075	0,223	0,095	-0,09	-0,138	0,361
RAPM1	0,042	0,083	0,068	0,794	0,019	-0,122	0,072	0,174	-0,081
RAPM3	0,179	0,16	-0,119	0,574	0,079	0,108	-0,126	-0,046	-0,062
RAPM5	-0,099	0,274	-0,062	0,56	0,133	0,091	-0,035	-0,108	0,239
RAPM4	-0,123	0,334	-0,123	0,525	0,111	0,166	-0,116	-0,089	0,07
RAPM2	0,187	0,083	-0,037	0,155	0,758	0,04	-0,169	-0,017	0,11
RAPM6	0,101	0,245	-0,002	0,084	0,747	-0,082	0,034	0,079	0,031
Control4	0,046	0,026	-0,008	0,002	-0,026	0,774	0,234	0,056	-0,039
Control2	0,135	-0,074	0,06	0,106	-0,022	0,761	0,109	0,049	-0,004
Control1	0,039	0,094	-0,089	0,062	-0,069	0,224	0,786	0,028	0,022
Control3	-0,144	0,016	-0,055	-0,269	-0,032	0,174	0,626	-0,116	0
FORMAL2	-0,001	-0,098	-0,117	0,068	-0,006	-0,079	0,031	0,82	0,038
FORMAL1	0,042	0,109	-0,131	-0,08	0,078	0,233	-0,107	0,755	0,042
SLACK2	0,173	-0,026	0,051	0,006	0,073	-0,072	0,034	0,096	0,823
Variance	15,73%	12%	7,87%	6,44%	5,48%	4,51%	4%	3,77%	3,60%

L'analyse en composantes principales des 28 items retenus fait apparaître 9 axes factoriels (selon le critère de Kaiser des valeurs propres supérieures à 1) qui expliquent 63,48% de la variance.

Facteur 1 : Le premier facteur reprend les six items relatifs à la participation budgétaire et explique 15,73% de la variance.

Facteur 2 : Le deuxième facteur reprend quatre items relatifs à l'utilisation des données non budgétaires pour l'évaluation de la performance (*non-accountinge* ou *low budget emphasis*).

Facteur 3 : Le troisième facteur regroupe les items relatifs à la difficulté des objectifs ou le *slack* budgétaire.

Facteur 4 : Ce facteur reprend les autres items liés à l'utilisation des données non budgétaires comme mesure de la performance.

Facteur 5 : le cinquième facteur porte sur l'évaluation budgétaire et traduit l'utilisation du budget pour évaluer la performance.

Facteur 6 : Ce facteur regroupe deux items ayant trait à la contrôlabilité du processus budgétaire.

Facteur 7: le facteur 7 reprend les deux autres items relatifs à la contrôlabilité du processus budgétaire.

Facteur 8: le facteur 8 porte sur la formalisation du processus budgétaire.

Facteur 9 : Le dernier facteur comprend un seul item « *Les budgets fixés pour mon domaine de responsabilités sont réalisables en toute sécurité (je dispose d'un montant suffisant de ressources)* ».

Analyses factorielles exploratoires des dimensions

Ces modèles de mesure sont améliorés par l'étude des échelles de chaque concept. Les items ayant une contribution factorielle est inférieur à 0,5 sont sortis de l'analyse. Dans le même temps, nous évaluons la fiabilité de l'instrument.

❖ **La participation budgétaire**

Tableau (29) : Matrice des composantes : échelle « participation budgétaire »

Code	Enoncé des Items	Contribution Factorielle	Communalité
PARTI4	Je sens que j'ai une influence sur le budget final.	0,865	0,75
PARTI5	Ma contribution au budget est importante.	0,862	0,75
PARTI3	J'engage des discussions (demandes, avis et / ou suggestions) avec mon supérieur à propos du budget.	0,813	0,66
PARTI6	Mon supérieur demande mes opinions et/ou mes propositions se rapportant au budget lorsque ce dernier est déjà mis en place.	0,704	0,50
PARTI2	Mon supérieur me fournit les raisons et/ou les explications quand le budget est révisé.	0,713	0,509
PARTI1	Je participe dans le processus d'élaboration du budget de mon service.	0,685	0,47
Part de la variance expliquée		60%	
Alpha		0,87	

Pour la participation, la règle de Kaiser et l'examen du graphique des valeurs propres suggèrent de retenir un seul facteur ce qui affirme l'unidimensionnalité du concept. Le facteur explique 60% de la variance. L'alpha des Cronbach des six items est de 0,86. Le coefficient alpha est très bon, le facteur est donc retenu. Ce qui correspond au résultat d'AFFES (2010).

❖ **Slack budgétaire**

L'analyse a fait ressortir deux facteurs dont les valeurs propres sont supérieures à 1, la variance expliquée est respectivement de 38,68% et 23%. La communalité et la contribution factorielle de l'item SLACK4 sont faibles (inférieur à 0,5). L'item est donc éliminé. La suppression de cet item a amélioré le coefficient alpha.

Tableau (30) : Matrice de structure : échelle « Slack budgétaire »

Code	Énoncé des Items	Contribution Factorielle		Communalité
		1	2	
SLACK3	Je dois surveiller attentivement les coûts dans mon domaine de responsabilité en raison de contraintes budgétaires(*).	0,74		0,563
SLACK5	Les objectifs budgétaires ne me pousse pas à préoccuper par l'amélioration de l'efficacité de mon domaine de responsabilités.	0,73		0,52
SLACK1	Les normes établies dans le budget induisent une productivité élevée dans mon domaine de responsabilités(*).	0,74		0,607
SLACK6	Les objectifs intégrés dans le budget sont difficiles à atteindre(*).		0,61	0,602
SLACK4	Les budgets de mon domaine de responsabilités ne sont pas particulièrement exigeants.	0,47		0,28
SLACK2	Les budgets fixés pour mon domaine de responsabilités sont réalisables en toute sécurité (je dispose d'un montant suffisant de ressources).		0,87	0,784
Part de la variance expliquée		38,68%	23%	
Alpha		0,61	0,34	
Alpha sans SLACK4		0,62		

Les résultats obtenus pour l'opérationnalisation du concept de *Slack* budgétaire indiquent que le construit est bidimensionnel. Cependant, l'alpha de deuxième dimension est faible (0,34). Nous supprimons donc cette dimension. Ce résultat correspond au résultat de Dunk (1993) qui souligne l'unidimensionnalité de cette variable.

❖ **Pression budgétaire**

Tableau (31): Matrice des composantes : échelle « pression budgétaire »

Code	Énoncé des Items	Contribution Factorielle			Communalité
		1	2	3	
RAPM7	Mon attitude envers mon travail	0,83			0,706
RAPM10	Mon niveau de coopération avec des individus extérieurs à l'entreprise (par exemple fournisseurs, clients)	0,793			0,621
RAPM8	Mon attitude envers mon entreprise	0,778			0,652
RAPM9	Ma capacité à gérer mes hommes (la main d'œuvre)	0,76			0,628
RAPM2	Mon inquiétude concernant les coûts et les revenus à long terme		0,86		0,76
RAPM6	Ma capacité à atteindre les objectifs budgétaires à court terme		0,804		0,69
RAPM3	Mes efforts dans mon travail			0,718	0,526
RAPM1	Mon inquiétude concernant la qualité			0,684	0,475
RAPM4	mon niveau de coopération avec mes collègues			0,596	0,416
Part de la variance expliquée		33,3	14,6	12,8	
		%	%	%	
Alpha		0,82	0,59		

L'analyse en composantes principales fait apparaître trois axes factoriels qui expliquent 61% de la variance. Le coefficient alpha pour la première dimension de 0.84 est bon, le facteur est retenu. Toutefois, l'alpha du deuxième facteur est tout juste acceptable, surtout tenant compte du faible nombre d'items. L'échelle est tout de même retenue. En ce qui concerne la troisième dimension, les communalités des deux items (RAPM1, RAPM4) sont faibles, nous choisissons donc de les exclure de l'échelle. Les items supprimés sont les suivants : RAPM1 «*mon niveau de coopération avec mes collègues*», RAPM4 «*Mes efforts dans mon*

travail ». Cependant, il ne reste qu'un seul item dans le facteur³ qui a une communalité juste acceptable(0,526). Nous avons donc décidé de ne pas retenir ce facteur. Les résultats indiquent que le concept de la pression budgétaire est donc bidimensionnel. Une dimension concerne le respect du budget pour l'évaluation de la performance « *high budget emphasis* » et l'autre dimension l'utilisation des données non budgétaire pour l'évaluation de la performance « *low budget emphasis* ».

❖ **Contrôlabilité du processus budgétaire**

Tableau (32) : Matrice de structure : échelle « contrôlabilité du processus budgétaire »

Code	Enoncé des items	Contribution Factorielle		Communalité
		1	2	
Control2	Pour que l'évaluation de la performance des managers soit utile, le budget doit être révisé en permanence tout au long de l'année.		0,87	0,76
Control4	Il n'est pas approprié que le manager responsable du budget s'en tienne à son budget initial de façon stricte, il doit plutôt intégrer l'évolution des circonstances lors de l'évaluation de la performance.		0,78	0,689
Control3	Le budget ne devrait pas inclure des éléments qui ne sont pas sous le contrôle direct du manager responsable du budget (Par exemple, aucune partie des frais généraux ne devrait pas apparaître dans le budget du manager.	0,88		0,77
Control1	Il est important que l'explication des écarts faite par le manager soit incluse dans les rapports envoyés à la direction.	0,73		0,66
Part de la variance expliquée		44,37%	26%	
Alpha		0,52	0,58	

L'analyse en composantes principales fait apparaître (selon le critère de Kaiser) deux axes factoriels qui expliquent 70% de la variance. Les deux facteurs ne sont malheureusement composés que de deux items ce qui est inférieur au minimum de trois qui est généralement conseillé pour les échelles de mesure (Hair et *al.*, 2006, p.780). Cependant certains auteurs considèrent qu'une échelle à 2 items est admissible « techniquement et mathématiquement » (Rindskopf et Rose, 1988, p.54; Roussel, 2005, p.253). Le coefficient alpha est bon, nous retenons tout de même l'échelle. Nous avons décidé de retenir les deux dimensions malgré la faible valeur du coefficient alpha

❖ **La formalisation du processus budgétaire**

Tableau (33) : Matrice de structure : échelle «La formalisation du processus budgétaire»

Code	Enoncé des Items	Contribution Factorielle	Communalité
FORMA2	Des normes détaillées encadrent la construction du budget (le processus budgétaire est très normalisé).	0,83	0,69
FORMA1	Le processus budgétaire est le même pour tous les centres de Responsabilité.	0,83	0,69
Part de la variance expliquée		69%	
Alpha		0,54	

L'axe factoriel représente 69% de la variance. Malgré que le coefficient alpha n'est que de 0,54, ce qui est faible nous avons retenu ce facteur. C'est le même résultat de Sponem(2004).

3.2.2. Analyse en composantes principales des dimensions culturelles

Une analyse factorielle en composante principale (ACP) a été réalisée sur l'ensemble des items présumés mesurer le concept d'individualisme (5 items), de collectivisme (5 items) et de contrôle de l'incertitude (8 items). Le Test de Sphéricité de Bartlett indique un Khi 2 de 3329,219 avec 253 degrés de liberté et une valeur $p < 0.001$: l'hypothèse nulle selon laquelle il n'y aurait aucune corrélation significative dans la matrice des données est donc rejetée. Les données analysées sont donc adaptées à la réalisation d'une AFE.

L'analyse a fait ressortir 6 facteurs dont les valeurs propres sont supérieures à 1, la variance expliquée est de 62,32%. La solution a été comparée à une rotation orthogonale Varimax. Les deux rotations ont abouti à la même solution. Pour des raisons de simplicité d'analyse, la solution Varimax a été retenue.

Tableau (34) : Matrice des composantes des dimensions culturelles après rotation

Composante						
	1	2	3	4	5	6
FOCIN7	0,841	-0,043	0,149	0,121	0,312	-0,191
FOCIN3	0,832	0,058	0,131	0,035	0,214	0,003
FOCIN8	0,79	-0,079	0,118	0,206	0,248	-0,241
FOCIN1	0,779	0,15	0,142	-0,002	0,123	0,154
FOCIN5	0,763	-0,119	0,175	0,16	0,291	0,024
FOCIN2	0,709	-0,039	0,142	0,121	0,139	0,244
COL4	-0,006	0,867	-0,115	-0,401	0,004	-0,085
COL3	-0,004	0,865	-0,2	-0,467	0,037	-0,065
COL2	-0,021	0,743	-0,126	-0,385	0,152	-0,189
COL1	0,039	0,703	-0,066	-0,153	0,142	-0,076
COL5	-0,055	0,659	-0,042	-0,032	-0,146	-0,093
IND4	0,113	0,018	0,777	-0,243	-0,122	0,253
IND3	0,133	-0,091	0,74	0,138	0,132	-0,08
IND5	0,168	-0,117	0,723	0,17	0,211	-0,133
IND2	0,158	-0,236	0,664	0,125	-0,448	0,449
IND1	0,18	-0,115	0,58	-0,051	-0,482	0,22
DIS2	0,116	-0,327	0,049	0,857	0,107	0,003
DIS1	0,161	-0,322	0,067	0,839	0,027	-0,031
DIS3	0,049	-0,225	0,072	0,752	-0,009	0,169
DIS5	0,054	-0,12	-0,131	0,304	0,146	0,06
FOCIN6	0,363	-0,038	0,109	0,108	0,707	0,001
FOCIN4	0,278	0,004	0,098	0,047	0,54	-0,012
DIS4	0,046	-0,175	0,061	0,156	-0,018	0,832
Variance	19,47%	15,87%	10,26%	6,87%	5,16%	4,70%

Facteur 1 : Le premier facteur est composé de six items présumés mesurer le niveau du contrôle de l'incertitude.

Facteur2 : Le deuxième facteur reprend les cinq items relatifs au collectivisme.

Facteur 3 : le facteur 3 comprend les items relatifs à l'individualisme.

Facteur 4 : le quatrième facteur regroupe quatre items relatifs à la distance hiérarchique.

Facteur5 : le facteur5 reprend les autres items présumés mesurer le contrôle de l'incertitude.

Facteur 6 : le dernier facteur comprend un seul item relatif à la distance hiérarchique.

Analyses factorielles exploratoires des dimensions

❖ Dimension 1 : Le contrôle de l'incertitude.

Selon Hofstede, le contrôle de l'incertitude est un construit unidimensionnel.

Nous avons réalisé une Factorisation en composante principales sur l'ensemble des items présumés mesurer les concepts du contrôle de l'incertitude. Un seul facteur avait une valeur propre supérieure à 1. La variance expliquée était de 62%.

Tableau (35) : Matrice des composantes : échelle « contrôle de l'incertitude »

Code	Enoncé des Items	Contribution Factorielle	Communalité
FOCIN7	Cette société est en mesure de me donner un emploi stable.	0,86	0,74
FOCIN3	Les règlements et et procédures sont importants parce qu'ils informent les employés de ce que l'organisation attend d'eux	0,84	0,70
FOCIN8	Je connais exactement ce qu'on attend de moi.	0,80	0,64
FOCIN5	Les superviseurs s'attendent à ce que les employés suivent fidèlement les directives et les procédures.	0,734	0,60
FOCIN1	Les procédures formelles et les normes de fonctionnement sont utiles aux employés dans l'exécution de leur travail.	0,77	0,60
FOCIN2	Des directives opérationnelles sont importantes pour les employés dans l'exécution de leurs tâches.	0,70	0,50
FOCIN4	Il est important d'énoncer en détail les exigences et les directives liées au travail afin que les employés sachent toujours ce qui est attendu d'eux.	0,38	0,14
FOCIN6	Mon travail est basé sur des objectifs clairs et précis.	0,48	0,23
Part de la variance expliquée		62%.	
Alpha		0,85	
Alpha sans FOCIN2 et FOCIN6		0,88	

Nous abandonnons les items FOCIN4 et FOCIN6 dont les communalités sont faibles (0,14, 0,23). L'alpha des Cronbach des items restant après la suppression de ces items est très bon, le facteur est donc retenu.

Ces résultats permettent de confirmer l'unidimensionnalité du concept.

Dimension 2 : Individualisme / Collectivisme

Selon Hofstede, l'individualisme et le collectivisme sont considérés comme des opposés bipolaires unidimensionnels.

Dans le cadre de cette dimension nous obtenons deux facteurs qui expliquent 57% de la variance. Suite à l'examen des communalités nous procédons à l'élimination de deux items afin d'améliorer la qualité de la représentation. Les deux axes retenus expliquent, après épuration, plus de 64% de la variance. Les items supprimés sont l'item « *Les employés ne devraient poursuivre leurs objectifs personnels qu'une fois l'intérêt du groupe pris en considération* » et l'item « *Il est important pour moi d'être indépendant dans mon travail* ».

Tableau (36) : Matrice des composantes : échelle « Individualisme/Collectivisme »

Code	Énoncé des Items	Contribution Factorielle		Communalité
		1	2	
COL4	Les gestionnaires devraient encourager la loyauté vis-à-vis du groupe même si les buts individuels en souffrent.	0,86		0,76
COL3	Les individus peuvent s'attendre à renoncer à leurs buts personnels pour favoriser la réussite du groupe.	0,87		0,77
COL2	La réussite du groupe est plus importante que la réussite individuelle.	0,78		0,62
COL1	Le bien commun du groupe est plus important que les gains individuels.	0,71		0,54
COL5	Les employés ne devraient poursuivre leurs objectifs personnels qu'une fois l'intérêt du groupe pris en considération.	0,60		0,39
IND4	Lorsque je travaille sur des projets de groupe, il est important que je sois le leader.		0,78	0,62
IND5	J'ai la possibilité d'obtenir de la formation pour améliorer mon travail.		0,78	0,68
IND3	Mon travail me permet d'atteindre mes objectifs professionnels.		0,76	0,61
IND2	Il est important que les gens aient beaucoup de temps libre pour leur vie privée.		0,63	0,46
IND1	Il est important pour moi d'être indépendant dans mon travail.		0,49	0,34
Part de la variance expliquée		39%	27%	
Alpha		0,83	0,74	
Alpha sans COL5, IND1 et IND2		0,84	0,75	

Le coefficient alpha de 0,85 est très bon pour le premier facteur et de 0,75 est bon pour le deuxième. Les deux facteurs sont donc retenus. Ce qui indique ainsi que l'individualisme et le collectivisme sont deux concepts différents non des positions extrêmes sur un même construit. Plusieurs auteurs ont confirmé que l'IND et le COL sont des construits bidimensionnels CARAMELLI, (2004) et Bernard (2009) dans leurs thèse ont considéré que l'IND et le COL sont des construits bidimensionnels. Ce qui conforme à notre résultat.

❖ Dimension 3 : Distance Hiérarchique

La distance hiérarchique est vue comme un construit unidimensionnel. Nous avons réalisé une analyse sur les cinq items. L'analyse a fait ressortir un seul facteur dont les valeurs propres sont supérieures à 1, qui explique 60% de la variance.

Tableau (37): Matrice des composantes : échelle « Distance Hiérarchique »

Code	Enoncé des Items	Contribution Factorielle	Communalité
DIS1	Les superviseurs devraient prendre la plupart des décisions sans consulter leurs subordonnés.	0,85	0,72
DIS2	Les gestionnaires devraient rarement demander l'opinion de leurs employés.	0,85	0,73
DIS3	Les superviseurs ne devraient pas déléguer de tâches importantes aux employés.	0,80	0,65
DIS4	Il est important que le patron surveille bien leurs employés.	0,31	0,09
DIS5	les employés ont peur de s'exprimer leur désaccord avec leur patron.	0,34	0,11
Part de la variance expliquée		70%	
Alpha		0,65	
Alpha sans DIS4 et DIS5		0,78	

La contribution factorielle et les communalité des deux items DIS4 et DIS5 sont très faibles, nous choisissons donc d'exclure de l'analyse ces deux items. Sortir ces deux items de l'analyse améliore l'alpha de Cronbach de 0,65 à 0,78. Le facteur est alors retenu. Ce résultat confirme l'unidimensionnalité du construit. Ce résultat correspond au résultat de Caramelli (2004). En effet, l'auteur a suggéré que le concept de distance hiérarchique est bidimensionnel, avec une composante concernant l'attitude vis-à-vis des inégalités en termes de prise de décision, et une composante concernant l'inégalité perçue entre supérieurs et subordonnés ou la distance émotionnelle vis à vis des personnes de position hiérarchique différente. Cependant, après avoir réalisé une analyse factorielle, l'auteur a constaté que la distance hiérarchique est un concept unidimensionnel.

SYNTHESE

Dans cette section, nous avons réalisé une analyse factorielle exploratoire par une analyse en composante principale afin de déterminer la structure des instruments de mesure retenus dans notre recherche. À cet effet, nous avons étayé différents critères dans la première partie de cette section, pour nous assurer de la dimensionnalité des construits et de leurs fiabilités. Les analyses exploratoire réalisées sur les données collectées indiquent l'unidimensionnalité des échelles de mesure de la participation budgétaire ; de la formalisation du budget ; du *slack* budgétaire; du contrôle de l'incertitude et de la distance hiérarchique. Ils montrent également que le concept de individualisme/collectivisme est bidimensionnel (individualisme et collectivisme). De même, ils démontrent également la bidimensionnalité des construits de contrôlabilité du budget et de la pression budgétaire. La fiabilité est calculée à l'aide de l'Alpha de Cronbach pour toutes les échelles qui se varie entre 0,54 et 0,88. L'analyse factorielle confirmatoire qui sera présentée dans la section suivante nous assurera de la validité de trait des construits introduits dans l'étude.

4. VALIDATION DES ÉCHELLES DE MESURE

Dans cette section, nous allons nous intéresser à la validation des instruments de mesure mobilisés dans cette recherche et dont la structure factorielle a été déterminée lors de la phase exploratoire, par les Analyses en Composantes Principales. La validation des instruments de mesure par des analyses factorielles confirmatoires, qui nous serviront non seulement à nous assurer de la validité de trait des construits inclus dans cette recherche, mais également “*pour comparer la structure factorielle hypothétique suggérée par des modèles théoriques différents*” (Roussel et al., 2002, p. 91). C’est une étape essentielle à la préparation des analyses multivariées permettant de tester le modèle de recherche et ses hypothèses sous-jacentes.

Tout d’abord, nous expliquerons la démarche méthodologique retenue pour tester la fiabilité et la validité de ces échelles de mesure. Dans une seconde phase, pour chaque échelle de mesure, nous procédons à une analyse confirmatoire et ajustons le modèle afin qu’il s’ajuste au mieux aux données collectées.

Nous nous assurerons, en premier temps, que le modèle factoriel destiné respecte tous les indices d’ajustement. En second temps, nous testerons le rôle de Jöreskog puis nous calculerons la validité discriminante de chaque variable latente afin de savoir si, la création d’un construit de second ordre est nécessaire.

Avant de procéder à la validation empirique, nous allons en rappeler les principes théoriques sous-jacents dans la première partie de la section. Les résultats obtenus seront présentés dans la deuxième partie.

4.1. L’ANALYSE CONFIRMATOIRE : LA DÉMARCHE MÉTHODOLOGIQUE

L’analyse factorielle exploratoire ou en composante principale (ACP) que nous avons menée et présentée plus haut nous a permis de définir et vérifier la structure des construits de notre recherche. L’analyse factorielle confirmatoire (AFC), quant à elle, est une technique complémentaire permettant de confirmer la structure factorielle qui a été déjà définie a priori, par un modèle théorique ou par une analyse exploratoire. Ceci est réalisé à l’aide de la méthode des équations structurelles. Plusieurs indicateurs sont importants pour s’assurer de la qualité d’ajustement des modèles de mesure aux données collectées (Roussel et al., 2002 ; Hair et al., 2010). Il s’agit notamment des indices d’ajustement du modèle de mesure et de la fiabilité et de la validité de ces modèles.

4.1.1. Les indices d'ajustement du modèle de mesure

Les indices d'ajustement sont les critères grâce auxquels les qualités des modèles de mesure peuvent être appréciés et comparés au modèle théorique à tester (Roussel et al., 2002 ; Roussel et Wacheux, 2005). Il est conseillé de combiner plusieurs d'entre eux afin d'obtenir une meilleure représentation de la qualité du modèle (Roussel et al. 2002). Nous pouvons distinguer trois familles d'indices. Il s'agit des indices absolus, des indices incrémentaux et des indices de parcimonie.

❖ Les indices absolus

- ✓ Selon Roussel et al. (2002), les indices absolus ont pour objectif de vérifier si le modèle testé reproduit convenablement les données. Parmi ces indices, nous retiendrons ici trois essentiels: le GFI (Goodness of Fit), qui évalue la part de la variance-covariance expliquée par le modèle; l'AGFI (Adjusted Goodness of Fit), qui mesure la part relative de la variance-covariance ajustée par le nombre de variables par rapport au nombre de degrés de liberté (Roussel et al. 2002) et le RMSEA (Root Mean Square Error of Approximation) qui fournit la différence moyenne d'ajustement attendue dans la population totale et non dans l'échantillon (Roussel et al. 2002).

❖ Les indices incrémentaux

La seconde famille d'indice est relative aux indices incrémentaux. Ces indices permettent de comparer plusieurs modèles (celui testé à celui dit indépendant ou nul qui présume une absence de covariance entre les variables observées ou celui testé à celui dit saturé qui duplique exactement la matrice de variance-covariance (Jolibert et Jourdan, 2011). Nous retiendrons dans notre étude le NFI (Normal Fit Index) (Bentler et Bonett, 1980), qui est un indicateur désignant « la part de la covariance totale entre les variables expliquées par le modèle testé, lorsque le modèle nul est pris comme référence » (Roussel et al., 2002) et le CFI (Comparative Fit Index) Bentler (1989), qui est apprécié selon la distribution non centrée du χ^2 du modèle testé par rapport au modèle de base. Ces deux indices ainsi que l'indice de RMSEA sont désormais considérés comme étant les plus stables, les plus insensibles à la complexité des modèles et à la taille des échantillons et les plus robustes d'un point de vue statistique (Hu et Bentler, 1999 ; Barrett, 2007 ; Kline, 2011).

❖ Les indices de parcimonie

Les indices de parcimonie, quant à eux, comparent le modèle testé à un modèle de référence appelé modèle saturé. Parmi ces indices, nous retiendrons dans notre recherche deux. Il s'agit de Chi-deux et de ratio χ^2 /ddl le (Chi deux rapporté aux degrés de liberté): le premier permet de tester l'hypothèse nulle selon laquelle le modèle s'ajuste bien aux données collectées. Le CAIC (Consistent Akaike's Information Criterion) est le deuxième indice retenu. Cet indice s'utilise quand le modèle présente des relations entre les variables, on compare ainsi entre le CAIC du modèle testé et le CAIC du modèle saturé.

Roussel et ses collègues (2002) proposent un tableau de synthèses des indices d'ajustement les plus souvent utilisés dans les recherches employant les modèles d'équations structurelles.

Tableau (38): Valeurs clés des principaux indices d'ajustement du modèle global

Catégorie d'indices	Indices retenus	Valeur acceptable
Indices absolus	X ² et Scaled χ^2	Aucuns (p associés)
	GFI et AGFI	> 0.9
	PNNI PNNI	> 0.95
	RMR et SRMR	La plus proche de 0. Valeur fixée par le chercheur
	RMSEA	< 0.08 et si possible < 0.05
Indices incrémentaux	NFI et BL86	> 0.9
	TLI (NNFI) et IFI (BL89)	> 0.9
	CFI et BFI (RNI)	> 0.9
Indices de parcimonie	X ² normé	Le plus faible ente 1 et 2/3, voire 5
	AIC, CAIC, CAK et ECVI	Le plus faible possible (comparaison)
	PNFI et PGFI	Le plus fort possible (comparaison)

(Roussel et *al.*, 2002, p. 74)

4.1.2. La fiabilité et la validité des instruments de mesure

Outre les indices d'ajustement que nous venons de présenter, Anderson et Gerbing (1988) préconisent de tester la fiabilité et la validité des construits avant de tester les liens entre les variables du modèle. Le chercheur peut avoir recours à différents paramètres statistiques afin de juger de la qualité des instruments de mesures. Il s'agit ici du rhô de Jöreskog, des indices de validité convergente et discriminante.

❖ La fiabilité des instruments de mesure

Pour mesurer la cohérence interne d'une échelle de mesure lors de l'analyse factorielle confirmatoire, nous pouvons calculer l'indicateur de rhô de Jöreskog. C'est un coefficient qui s'interprète comme l'alpha de Cronbach. Cependant, il diffère de celui-ci car il intègre dans son calcul les termes d'erreurs et s'avère moins sensible au nombre d'items utilisés. Il constitue une alternative au coefficient alpha, plus stable et plus approprié aux méthodes d'équations structurelles (Hair et al., 2010). Il est admis qu'une échelle présente une cohérence interne satisfaisante lorsque la valeur du rhô est supérieure à 0,7 (Fornell et Larcker, 1981). Il est calculé selon la formule suivante (Jöreskog, 1971) :

$$\rho = \frac{(\sum_{i=1}^n \lambda)^2}{(\sum_{i=1}^n \lambda)^2 + \sum_{i=1}^n Var(\epsilon_i)}$$

Avec :

$\rho(A)$: Rhô de Jöreskog du construit ;

A : construit à tester ;

λ_i : contribution factorielle de l'indicateur i ;

n : nombre de variables observées i pour le construit A ;

var (ϵ_i) : variance de l'erreur de mesure de i.

❖ La validité des instruments de mesure

La validité d'une échelle de mesure vise à vérifier que l'instrument de mesure parvient à mesurer ce qui était prévu (Evrard, Pras et Roux, 2009). Selon Trochim (2005), elle peut faire l'objet de différentes analyses. Plusieurs formes de validité peuvent être distinguées. Il s'agit de la validité de contenu, de la validité faciale (ou de consensus), de la validité de trait (ou de construit), de la validité nomologique et de la validité de critère (Jolibert et Jourdan, 2011, p. 189 ; Evrard, Pras et Roux, 2009, p.49).

- La validité faciale permet de vérifier l'adéquation d'un indicateur (un énoncé) au concept qu'il prétend mesurer.

- La validité de contenu permet de vérifier que l'échelle ou les énoncés retenus cerne bien tous les phénomènes et toutes les facettes que l'on cherche à mesurer.

Ces deux types de validité sont jugés subjectivement en se basant sur le jugement du chercheur ou d'experts.

- La validité du construit, quant à elle, a pour objectif de vérifier que les énoncés de l'échelle ne mesurent que le construit étudié. Il s'agit ici d'une vérification empirique basée sur l'analyse des données. Pour cela, il est nécessaire de vérifier la validité convergente et la validité discriminante. Selon Roussel et ses collègues (2002, p. 55), « la validité convergente correspond à la capacité d'une mesure à fournir des résultats proches de ceux d'autres mesures du même trait (variable latente ou facteur principal) ; à l'opposé, la validité discriminante est sa capacité à fournir des résultats différents de mesures d'autres traits ». Autrement dit, la validité convergente s'avère lorsque les différents items d'un construit sont convergents. Ainsi, elle est vérifiée quand les différents items d'un même construit sont suffisamment corrélés.

La validité discriminante se vérifie lorsque les énoncés qui sont censés mesurer des phénomènes différents sont faiblement corrélés.

Fornell et Larcker (1981) soulignent que la validité convergente est jugée acceptable lorsque la variance moyenne extraite par chaque construit est supérieure à 0.5. Calculée selon la formule suivante, la validité convergente est ainsi jugée satisfaisante si elle est supérieure à 0.5 (Fornell & Larcker, 1981) :

$$\rho_{vc(A)} = \frac{\sum_{i=1}^n (\lambda_i^2)}{\sum_{i=1}^n (\lambda_i^2) + \sum_{i=1}^n Var(\varepsilon_i)}$$

ρ_{vc} : rho de validité convergente ; A : construit à tester ;

λ_i : contribution factorielle de l'item ;

n : nombre d'items ;

ε : erreur de mesure de l'item

La validité discriminante sera évaluée si la variance que chaque variable latente partage avec ses variables observées ou indicateurs est supérieure au carré de sa corrélation avec chacune des autres variables latentes. Selon Hair et *al.*, (2006), nous pouvons aussi avoir recours à une série de tests de la différence des Chi-Deux, rapportée à la différence des degrés de liberté et en apprécier la significativité pour s'assurer de la validité discriminante des différents construits.

4.2. LES RESULTATS DE L'ANALYSE CONFIRMATOIRE

4.2.1. Analyse factorielle confirmatoire et test de fiabilité et de validité des échelles des pratiques budgétaires

Cinq pratiques budgétaires sont retenues dans notre étude. Il s'agit de la participation budgétaire, de la formalisation du budget, du *slack* budgétaire, de la pression budgétaire et de la contrôlabilité du budget. Nous présentons dans les paragraphes suivants les résultats de l'analyse factorielle confirmatoire effectuée sur chacune des échelles de mesure.

❖ Qualité d'ajustement, fiabilité et validité du modèle de la participation budgétaire

Comme nous l'avons vu précédemment dans notre analyse factorielle exploratoire, l'échelle de la participation budgétaire de Milani (1975) est une échelle unidimensionnelle. Nous procédons donc à l'analyse factorielle confirmatoire d'une échelle à une seule dimension de six items afin de savoir si nous devons le conserver tel quel ou procéder à l'élimination de certains items. Nous obtenons les indices suivants du modèle :

Tableau (39) : Qualité d'ajustement du modèle exploratoire de la participation budgétaire

Indices	Critères d'acceptation	Ajustement du modèle
χ^2/DF	< 5	12,518
GFI	Proche ou > 0,9	0,91
AGFI	Proche ou >0,8	0,796
RMSEA	Proche ou <0,08	0,175
RMR	= <5	0,113
NFI	Proche ou >0,9	0,902
CFI	Proche ou >0,9	0,908
CAIC	CAIC modèle testé < CAIC Modèle saturé	195,913 > 145,688

Les indices obtenus relatifs à la qualité d'ajustement du modèle ne sont pas satisfaisants : le χ^2/df est de 12,518 ce qui dépasse beaucoup le seuil d'acceptation (<5). Le GFI a une valeur de 0,91, l'AGFI 0,796 ce qui est moins de la valeur acceptée. De plus, le CAIC du modèle testé est supérieur au CAIC du modèle saturé, le RMSEA est de 0,175 ce qui dépasse beaucoup le seuil d'acceptation qui est de 0,08. Par conséquent, aucune des critères d'acceptation n'est donc respectée. Nous devons donc chercher à améliorer le modèle pour qu'il soit le plus parcimonieux possible. Les modifications, basées sur les résultats de l'analyse factorielle confirmatoire, consistent à supprimer des items ou à ajouter des corrélations ou des covariances entre les variables latentes ou les erreurs de mesure des variables observées.

Pour arriver à un seuil d'acceptabilité et donc valider cette échelle de mesure, nous analysons les résidus standardisés, les valeurs de t de student et les indices de modifications. MacCallum, 1986 et MacCallum et *al.*, 1992 cité par Roussel, 2002) indiquent que des résidus standardisés importants, de l'ordre de 3, sont le reflet d'un mauvais ajustement par du modèle. « *Un résidu positif élevé signifie que le modèle sous-estime la covariance entre les deux variables. D'un autre côté, un résidu négatif élevé montre que le modèle surestime la covariance entre les deux variables. Dans le premier cas, le chercheur doit modifier le modèle en ajoutant une relation entre les deux variables pour améliorer leur covariance. Dans le second cas, il faut éliminer la relation entre les deux variables en question* »

(Jöreskog, 1993, P.133). Selon Roussel(2002), la démarche est faite pas à pas en effectuant une seule modification à la fois afin de contrôler les changements éventuels.

Toutes les valeurs de test t de student sont significatives et nettement supérieures à 1,96, le seuil de signification. De plus, il existe un résidu qui dépasse la valeur de 2,58 (valeur à partir de laquelle on considère que le résidu est élevé). En se référant aux indices de modification que nous donne « Amos output », nous remarquons aussi que l'ajout d'une covariance entre les erreurs de mesure e3et e5 peut significativement réduire le CHI DEUX et donc améliorer l'ajustement du modèle.

Tableau (40) : Indices d'acceptabilité des modèles testés concernant la participation budgétaire

INDICES	Modèle1	Modèle2
χ^2/dl	9,365	1,09
GFI	0,94	0,993
AGFI	0,842	0,98
RMSEA	0,149	0,015
RMR	0,107	0,03
NFI	0,935	0,993
CFI	0,941	0,999
CAIC	165,112>1 45,688	104,739<1 45,688

En observant les modèles1 et 2. Nous constatons que le modèle2 remplit toutes les conditions d'acceptabilité. Ce modèle s'ajuste presque parfaitement aux données. En effet, le GFI et AGFI sont supérieurs au seuil préconisé (>0,90). Le RMSEA et le RMR sont également bons, et le CAIC du modèle testé est inférieur au CAIC du modèle saturé. Le rapport χ^2/dl est de 0,036 ce qui inférieur au seuil cible de 1,0 ce qui est donc très satisfaisant. Le GFI (0,993). L'AGFI (0,98). Ces deux indices dépassent le seuil habituel de 0,90 et apportent donc un nouveau soutien à la qualité du modèle d'analyse. Le NFI et le CFI sont à 1 ce qui dépasse la norme de bon ajustement la plus communément utilisée, soit 0,90. Les critères de bon ajustement incrémentaux renforcent l'acceptation du modèle proposé. Le RMSEA et le RMR sont parfaits (0,015 et 0,03 respectivement). Le CAIC du modèle testé est inférieur de CAIC

du modèle saturé indiquant une bonne parcimonie du modèle. Nous décidons de retenir le modèle 4 pour la poursuite de notre analyse.

Tableau (41) : Validité convergente et fiabilité du construit de la participation budgétaire

Fiabilité et Validité convergente	Poids de la contribution factorielle	Poids de la contribution factorielle au carré
PARTI1	0,535	0,714
PARTI2	0,572	0,673
PARTI3	0,827	0,316
PARTI4	0,847	0,283
PARTI5	0,919	0,155
PARRI6	0,632	0,601
Somme des contributions	3,259	2,741
Rhô de Jöreskog		0,87
Rhô de validité convergente		0,54
Alpha de cronbach		0,87

L'analyse montre que le construit de la participation budgétaire a une bonne fiabilité (Rhô de Jöreskog de 0,87). Egalement, ce construit explique plus de 54% de la variance totale extraite. Cela signifie que plus de 54% de l'information contenue dans les données est expliqué ; ce qui correspond au seuil empirique minimum (50%).

Tous les items de l'échelle de mesure de la participation budgétaire sont ainsi retenus :

PARTI1 : Je participe dans le processus d'élaboration du budget de mon service.

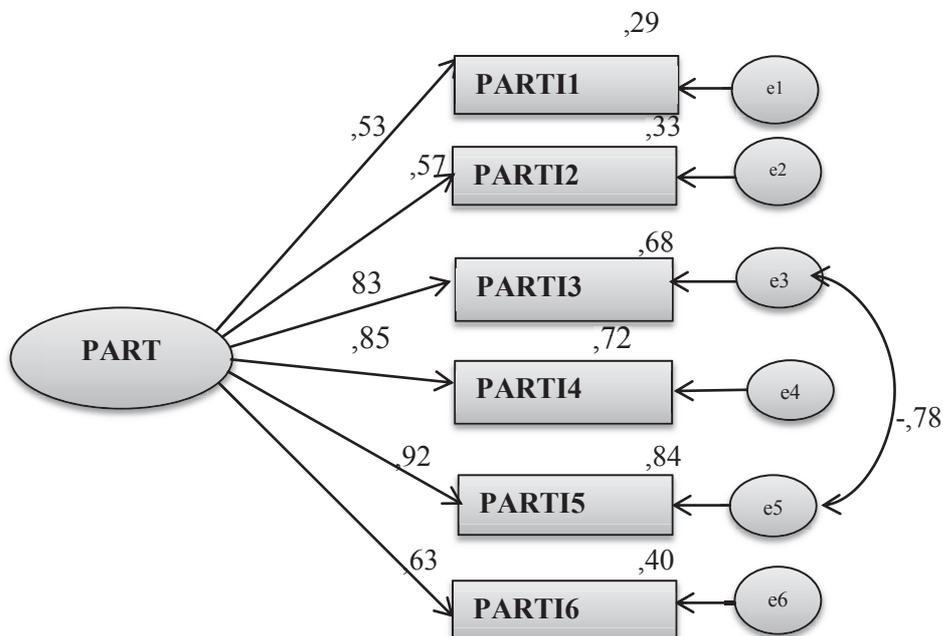
PARTI2 : Mon supérieur me fournit les raisons et/ou les explications quand le budget est révisé.

PARTI3 : J'engage des discussions (demandes, avis et / ou suggestions) avec mon supérieur à propos du budget.

PARTI4 : Je sens que j'ai une influence sur le budget final.

PARTI5 : Ma contribution au budget est importante.

PARTI6 : Mon supérieur demande mes opinions et/ou mes propositions se rapportant au budget lorsque ce dernier est déjà mis en place.



❖ **L'analyse factorielle confirmatoire et test de fiabilité et validité de l'échelle du *slack* budgétaire**

❖ **La qualité d'ajustement du modèle du *slack* budgétaire**

L'échelle du *slack* budgétaire est une échelle unidimensionnelle se compose de 3 items. L'analyse AFC montre que le modèle s'ajuste parfaitement aux données. Les résultats nous révèlent que le degré de liberté du modèle est égal à zéro, ce qui indique que le modèle est « exactement identifié » (Roussel et al., 2002).

Tableau (42) : Qualité d'ajustement du modèle exploratoire du slack budgétaire

Indices	Ajustement du modèle
χ^2/DF	0
GFI	1
AGFI	1
RMSEA	0
RMR	0
NFI	1
CFI	1
CAIC	40,684=40,684

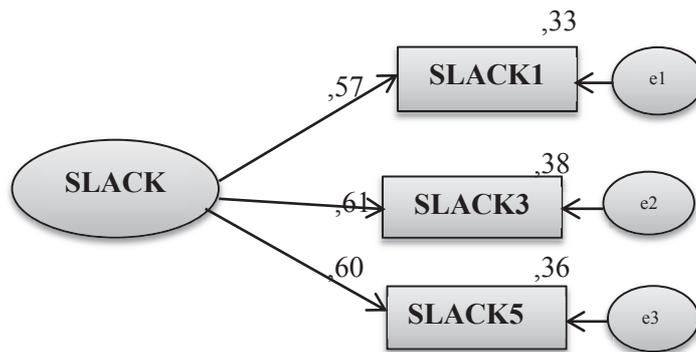
❖ **Validité convergente et fiabilité du construit du *slack* budgétaire**

Toutes les contributions factorielles sont significatives au terme du test t de Student. Nous poursuivons les analyses relatives à la fiabilité et à la validité convergente.

Tableau (43): Validité convergente et fiabilité du construit du *slack* budgétaire

Fiabilité et Validité convergente	Poids de la contribution factorielle	Poids de la contribution factorielle au carré
SLACK1	0,573	0,672
SLACK3	0,614	0,623
SLACK5	0,598	0,642
Somme des contributions	1,39	2,609
Rhô de Jöreskog		0,68
Rhô de validité convergente		0,35
Alpha de cronbach		0,62

Les résultats d'analyse montrent que le Rhô de Jöreskog est de 0,68 ce qui est satisfaisant. Cependant, la validité convergente de construit est faible de 0,35 ce qui n'est pas bon.



❖ **L'analyse factorielle confirmatoire et test de fiabilité et validité de l'échelle de la pression budgétaire**

❖ **La qualité d'ajustement du modèle de la pression budgétaire**

L'analyse en composantes principales du concept de la pression budgétaire a montré que cette échelle est donc bidimensionnelle. Une dimension concerne le respect du budget pour l'évaluation de la performance « *high budget emphasis* » qui regroupe deux items et l'autre dimension l'utilisation des données non budgétaire pour l'évaluation de la performance « *low budget emphasis* » qui est composée de 4 items. Nous effectuons donc une AFC à cette échelle et obtenons les indices suivants :

Tableau (44) : Qualité d'ajustement du modèle exploratoire de la pression budgétaire

Indices	Critères d'acceptation	Ajustement du modèle
χ^2/DF	< 5	7,852
GFI	Proche ou > 0,9	0,935
AGFI	Proche ou > 0,8	0,829
RMSEA	Proche ou < 0,08	0,146
RMR	= < 0,05	0,036
NFI	Proche ou > 0,9	0,861
CFI	Proche ou > 0,9	0,875
CAIC	CAIC modèle testé < CAIC Modèle saturé	150,963 > 142,396

Les indices obtenus relatifs à la qualité d'ajustement du modèle ne sont pas tous bons : le

χ^2/dl est de 7,852 ce qui n'est pas satisfaisant. Le GFI a une valeur de 0,935, l'AGFI de 0,829 ce qui est bien acceptable. En outre, le CAIC du modèle testé est supérieur au CAIC du modèle saturé (150,963 > 142,396), le RMSEA est trop important (0,146) par rapport au seuil d'acceptation qui est de 0,08. Par conséquent **le modèle doit être re-spécifié**.

Les indices de modifications nous indiquent que l'on peut améliorer la qualité d'ajustement en ajoutant une covariance entre les erreurs de mesure e_3 et e_4 qui correspondent aux items RAPM9 et RAPM10 respectivement. Nous obtiendrons les indices suivants du nouveau modèle :

Tableau (45) : Indices d'acceptabilité des modèles testés concernant la pression budgétaire

Indices	Critères d'acceptation	Ajustement du modèle
χ^2/DL	< 5	1,964
GFI	Proche ou > 0,9	0,984
AGFI	Proche ou > 0,8	0,957
RMSEA	Proche ou < 0,08	0,055
RMR	= < 0,05	0,021
NFI	Proche ou > 0,9	0,975
CFI	Proche ou > 0,9	0,987
CAIC	CAIC modèle testé < CAIC Modèle saturé	103,860 < 142,396

Les critères d'ajustement du modèle sont bons. En effet, le GFI est de 0,984, de l'AGFI de 0,957, les NFI et CFI sont supérieurs aux valeurs seuils et sont respectivement de 0,975 et 0,987. Le CAIC du modèle testé (103,860) est inférieur à celui du modèle saturé (142,396). Le RMSEA est acceptable (0,055) et le χ^2/DL est aussi satisfaisant (<5). Nous sélectionnons donc ce modèle pour la poursuite de notre analyse.

❖ Validité convergente et fiabilité du construit de la pression budgétaire

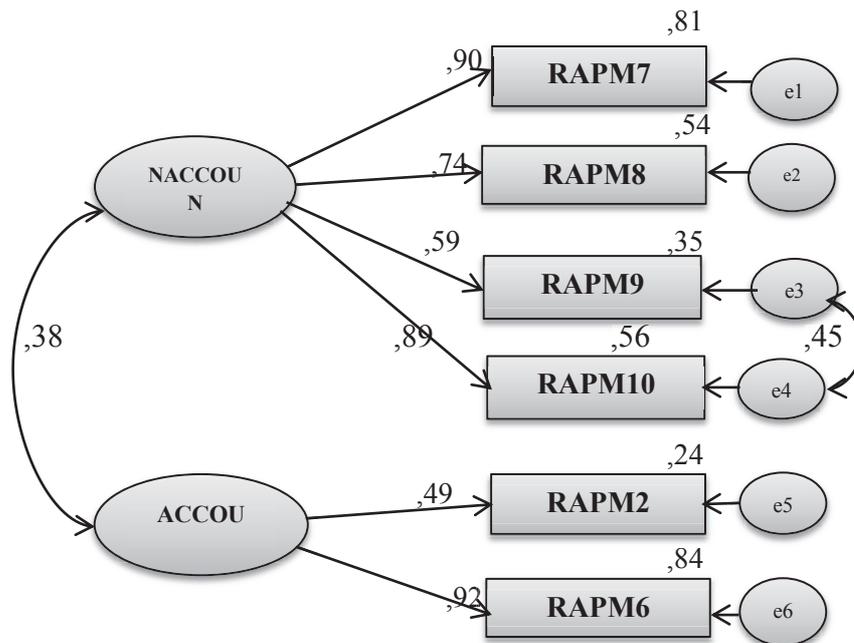
Toutes les contributions factorielles sont significatives au terme du test t de Student. Nous poursuivons les analyses relatives à la fiabilité, à la validité convergente et à la validité discriminante des construits.

Tableau (46) : Validité convergente et fiabilité du construit de la pression budgétaire

Fiabilité et Validité convergente	Poids de la contribution factorielle	Poids de la contribution factorielle au carré
Variable latente 1 : Accounting		
RAPM7	0,648	0,421
RAPM8	0,574	0,329
RAPM9	0,795	0,632
RAPM10	0,768	0,560
Somme des contributions	2,786	1,97
Rhô de Jöreskog		0,79
Rhô de validité convergente		0,50
Alpha de cronbach		0,82
Variable latente 1 : Non-Accounting		
RAPM2	0,422	0,178
RAPM6	0,997	0,994
Somme des contributions	1,419	1,172
Rhô de Jöreskog		0,71
Rhô de validité convergente		0,56
Alpha de cronbach		0,59

La variable de la pression budgétaire est au final composée de deux dimensions. La validité convergente est de 0,50 pour le premier facteur nommé (Non-Accounting) et la fiabilité est de 0,79 ce qui est bon. Le deuxième facteur nommé (Accounting) explique plus de 56% de la variance de la variable latente ce qui est satisfaisant. La fiabilité est aussi bon (0,71).

En procédant à l'analyse discriminante, on peut constater que la variance des variables latentes (de 0,50 pour le facteur 1 et de 0,56 pour le facteur 2) est supérieure au carré de la corrélation entre les variables latentes (0,08). Par conséquent, la validité discriminante est prouvée



❖ **L'analyse factorielle confirmatoire et test de fiabilité et validité de l'échelle de la contrôlabilité du processus budgétaire**

❖ **La qualité d'ajustement de modèle de contrôlabilité du processus budgétaire**

L'analyse en composantes principale que nous avons réalisée précédemment montre que le concept de la contrôlabilité est bidimensionnel. Chacun de ces deux facteurs se compose de deux items. Nous appelons la première dimension (item 1, item3) contrôlabilité du budget et nous appelons la deuxième dimension (item 2, item 4) flexibilité du budget. Nous effectuons donc une AFC à cette échelle et obtenons les indices suivants :

Tableau (47) : Qualité d'ajustement du modèle exploratoire de la contrôlabilité du budget

Indices	Critères d'acceptation	Ajustement du modèle
χ^2/DF	< 5	4,038
GFI	Proche ou > 0,9	0,990
AGFI	Proche ou >0,8	0,948
RMSEA	Proche ou <0,08	0,08
RMR	= <0,05	0,041
NFI	Proche ou >0,9	0,951
CFI	Proche ou >0,9	0,962
CAIC	CAIC modèle testé < CAIC Modèle saturé	63,375 < 69,38

La variance de l'erreur de mesure de l'item Control4, ($e_4 = 0,008$). Selon (Dillon, Kumer et Mulani, 1987 ; Hair et *al.*, 1998 cité par Roussel et *al.*, 2002), les matrices des paramètres estimés peuvent être non définies positives quand elle comportent des estimations aberrantes nommées « Heywood cases ». Il s'agit principalement des variances négatives, nulles ou non significatives, et des coefficients standardisés supérieurs à 1. D'après Anderson et Gerbing (1984), plusieurs causes sont à l'origine de ces estimations aberrantes : 1- la taille de l'échantillon est faible ; 2- le nombre d'indicateurs par variable latente est inférieur à deux ; 3- les contributions factorielle (loading) des indicateurs sont faibles. L'importance du nombre de paramètres estimés par rapport au nombre de variances /covariances peut aussi provoquer des matrices non définies positives. Elles peuvent également résulter d'un problème d'identification et d'une mauvaise spécification du modèle (Roussel et *al.*, 2002). Selon ces auteurs, pour assurer la convergence du modèle, plusieurs solutions sont possibles. Entre autres, (1) Le chercheur peut simplifier ou re-spécifier le modèle ; (2) fixer les estimations aberrantes telles que les variances négatives à des faibles valeurs positives (0,05). Nous procédons ainsi à la re-spécification du modèle en fixant la variance de l'erreur de mesure de la variable observée Control4 à (0,05).

Les indices de qualité d'ajustements du modèle sont tous bons. En effet, ce modèle remplit toutes les conditions des critères d'acceptation notamment un RMSEA acceptable (0,08) et un très bon χ^2/df (il est inférieur à 1). Les GFI, AGFI, NFI et CFI sont supérieurs à 0,9 ce qui est très satisfaisant. Le CAIC du modèle testé est inférieur au CAIC du modèle saturé.

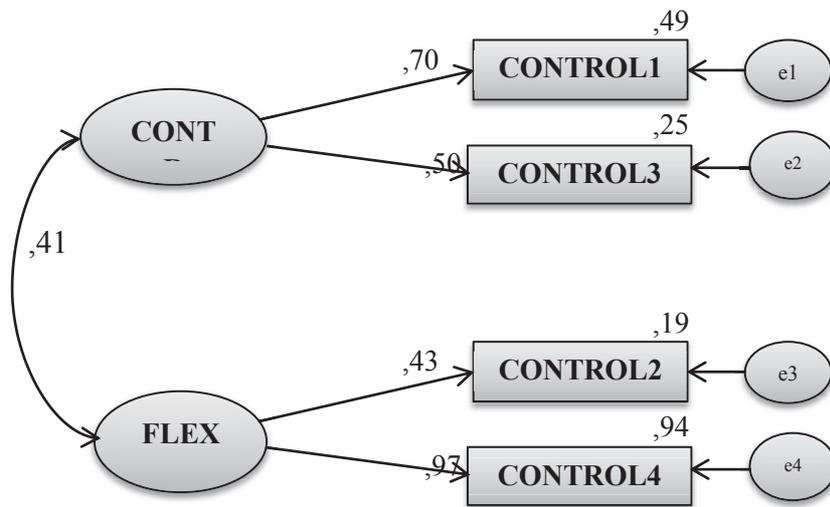
❖ **Validité convergente et fiabilité de la contrôlabilité**

Toutes les contributions factorielles sont significatives au terme du test t de Student et le seuil de signification est de 0,001. Nous poursuivons les analyses relatives à la fiabilité, à la validité convergente et à la validité discriminante des construits.

Tableau (48) : Validité convergente et fiabilité du construit de la contrôlabilité du budget

Fiabilité et Validité convergente	Poids de la contribution factorielle	Poids de la contribution factorielle au carré
Variable latente 1 : contrôlabilité		
CONTROL1	0,703	0,996
CONTROL3	0,50	0,143
Somme des contributions	1,256	0,744
Rhô de Jöreskog		0,54
Rhô de validité convergente		0,37
Alpha de cronbach		0,54
Variable latente 1 : flexibilité		
CONTROL2	0,433	0,813
CONTROL4	0,971	0,057
Somme des contributions	1,130	0,870
Rhô de Jöreskog		0,69
Rhô de validité convergente		0,57
Alpha de cronbach		0,57

Une première analyse semble indiquer une fiabilité du construit juste acceptable pour le facteur 1 (Rhô de Jöreskog de 0,54) et satisfaisant pour le facteur 2 (Rhô de Jöreskog de 0,69). Cependant, la validité convergente de construit est faible pour le deuxième facteur (0,37). Par ailleurs, la validité du premier facteur deux explique 57% de la variance.



Concernant la validité discriminante, les variances des deux variables latentes (de 0,57) sont supérieures au carré de la corrélation entre les variables latentes (0,023), cela signifie que la validité discriminante est prouvée.

- ❖ **L'analyse factorielle confirmatoire et test de fiabilité et validité de l'échelle de la formalisation du processus budgétaire**
- ❖ **La qualité d'ajustement de modèle de la formalisation du processus budgétaire**

Suite à notre analyse factorielle exploratoire, l'instrument de mesure de la formalisation est vu comme un construit unidimensionnel à deux items. Nous effectuons donc une AFC à cette échelle et obtenons les indices suivants :

Tableau (49) : Qualité d'ajustement du modèle exploratoire de la formalisation

Indices	Critères d'acceptation	Ajustement du modèle
χ^2/DF	< 5	0,532
GFI	Proche ou > 0,9	0,998
AGFI	Proche ou > 0,8	0,992
RMSEA	Proche ou < 0,08	0
RMR	= < 0,05	0,023
NFI	Proche ou > 0,9	0,992
CFI	Proche ou > 0,9	1
CAIC	CAIC modèle testé < CAIC Modèle saturé	55,31 < 67,807

Nous procédons à l'AFC pour valider cette échelle de mesure. Les résultats nous indiquent que le degré de liberté du modèle est égal à zéro, ce qui signifie que le modèle est « exactement identifié » (Roussel et *al.*, 2002). Cela signifie aussi que le modèle s'ajuste parfaitement aux données (Roussel et *al.*, 2002).

Rappelons que nous avons dû fixer l'erreur de mesure de l'item FORMAL2 à (0,05) car sa contribution factorielle est supérieure à 1 et donc la variance de son erreur de mesure est négative. Pour résoudre ce problème, Roussel et *al.*(2002) recommandent de fixer l'erreur de mesure de la variable observée ayant une erreur de mesure ayant une valeur négative à (0,05).

Tableau (50) : Indices de qualité du modèle retenu de la formalisation

Indices	Ajustement du modèle
χ^2/DF	0
GFI	1
AGFI	1
RMSEA	0
RMR	0
NFI	1
CFI	1
CAIC	20,342=20,342

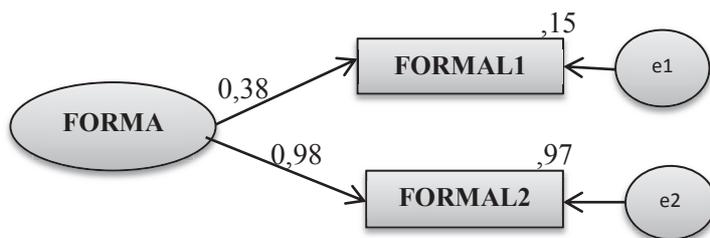
❖ Validité convergente et fiabilité du construit de la formalisation du processus budgétaire

La validité convergente du modèle peut être validée si le test de Student associé à chaque contribution factorielle est significatif, c'est-à-dire supérieur à 1,96 au seuil de significativité de 5%. Nous pouvons vérifier cette condition pour l'ensemble des items de l'échelle et nous constatons que teste t de Student est significatif au seuil de 0,001 pour tous les items. Nous poursuivons les analyses relatives à la fiabilité et à la validité convergente.

Tableau (51) : Validité convergente et fiabilité du construit de la formalisation

Fiabilité et Validité convergente	Poids de la contribution factorielle	Poids de la contribution factorielle au carré
FORMAL1	0,379	0,144
FORMAL2	0,998	0,996
Somme des contributions	1,116	0,884
Rhô de Jöreskog		0,68
Rhô de validité convergente		0,56
Alpha de cronbach		0,54

L'analyse semble montrer une fiabilité du construit (Rhô de Jöreskog) de 0,68 ce qui est acceptable. Concernant la validité du construit, le résultat indique qu'elle est acceptable aussi. Le construit explique plus de 56% de la variance.



4.2.2. L'analyse factorielle confirmatoire et test de fiabilité et validité des dimensions culturelles

❖ L'analyse factorielle confirmatoire et test de fiabilité et validité de la dimension individualisme-collectivisme

❖ La qualité d'ajustement du modèle de l'individualisme-collectivisme:

Nous allons tester un modèle à deux facteurs. Un facteur à 4 items concernant le collectivisme et un autre facteur à 4 items aussi concernant l'individualisme. L'analyse nous donne les résultats suivants :

Tableau (52) : Qualité d'ajustement du modèle exploratoire de l'individualisme/Collectivism

Indices	Critères d'acceptation	Ajustement du modèle
χ^2/DF	< 5	4,355
GFI	Proche ou > 0,9	0,941
AGFI	Proche ou >0,8	0,888
RMSEA	Proche ou <0,08	0,102
RMR	= <0,05	0,068
NFI	Proche ou >0,9	0,921
CFI	Proche ou >0,9	0,937
CAIC	CAIC modèle testé < CAIC Modèle saturé	198,017 < 244,107

Les indices obtenus relatifs à la qualité d'ajustement du modèle sont tous bons : le χ^2/df est de 4,355 ce qui est au-dessous du seuil d'acceptabilité (<5). Les indices d'ajustement du modèle ne sont pas tous bons.

Egalement, le GFI est de 0,941, de l'AGFI de 0,888, les NFI et CFI sont supérieurs aux valeurs seuils et sont respectivement de 0,921 et 0,937. Le CAIC modèle testé < CAIC Modèle saturé (198,017 < 244,107).

Cependant, le RMSEA est de 0,102 ce qui est trop important. Le modèle doit alors être re-spécifié. De plus, le RMR dépasse légèrement le seuil d'acceptation (0,068). Nous procédons ainsi à la re-spécification du modèle. En effet, les indices de modifications nous indiquent que l'on peut améliorer la qualité d'ajustement en ajoutant une covariance entre les erreurs de mesure e_1 et e_2 qui correspondent aux items COL1 et COL2 respectivement. Nous obtenons les indices suivants :

Tableau (53) : Indices d'acceptabilité des modèles testés concernant l'individualisme/Collectivisme

Indices	Critères d'acceptation	Modèle1	Modèle2
χ^2/DF	< 5	3,500	3,500
GFI	Proche ou > 0,9	0,956	0,961
AGFI	Proche ou >0,8	0,912	0,917
RMSEA	Proche ou <0,08	0,088	0,081
RMR	= <0,05	0,063	0,063
NFI	Proche ou >0,9	0,94	0,949
CFI	Proche ou >0,9	0,956	0,965
CAIC	CAIC modèle testé < CAIC Modèle saturé	185,055<244,107	181,878<244,107

Les indices d'ajustement ont légèrement modifié, mais nous ne constatons pas une amélioration remarquable. Nous poursuivons le processus de spécification en regardant les résidus standardisés et les indices de modification pour savoir si l'on peut encore améliorer la qualité d'ajustement du modèle.

Nous constatons que le modèle 2 présente quelques bons indices d'ajustement. En effet, les χ^2/df , GFI, AGFI, NFI, CFI et CAIC sont bons. Cependant, le RMSEA, RMR dépassent légèrement le seuil d'acceptation. Nous cherchons donc si nous pouvons les améliorer.

Roussel et *al.* (2002) recommandent que toutes les contributions factorielles des variables manifestes doivent être supérieures à 0,50, et il est préférable qu'elles soient d'une valeur de 0,70. Nous avons donc supprimé l'item IND2 qui a une contribution factorielle de 0,47. Cette suppression a amélioré la qualité d'ajustement. Nous avons obtenu les indices suivants du nouveau modèle :

Tableau (54) : Indices de qualité du modèle retenu de l'individualisme/ Collectivisme

Indices	Critères d'acceptation	Ajustement du modèle
χ^2/DF	< 5	2,433
GFI	Proche ou > 0,9	0,976
AGFI	Proche ou >0,8	0,943
RMSEA	Proche ou <0,08	0,067
RMR	= <0,05	0,041
NFI	Proche ou >0,9	0,969
CFI	Proche ou >0,9	0,981
CAIC	CAIC modèle testé < CAIC Modèle saturé	137,686<189,861

Ainsi, tous les indices sont très satisfaisants, nous pouvons donc retenir ce modèle.

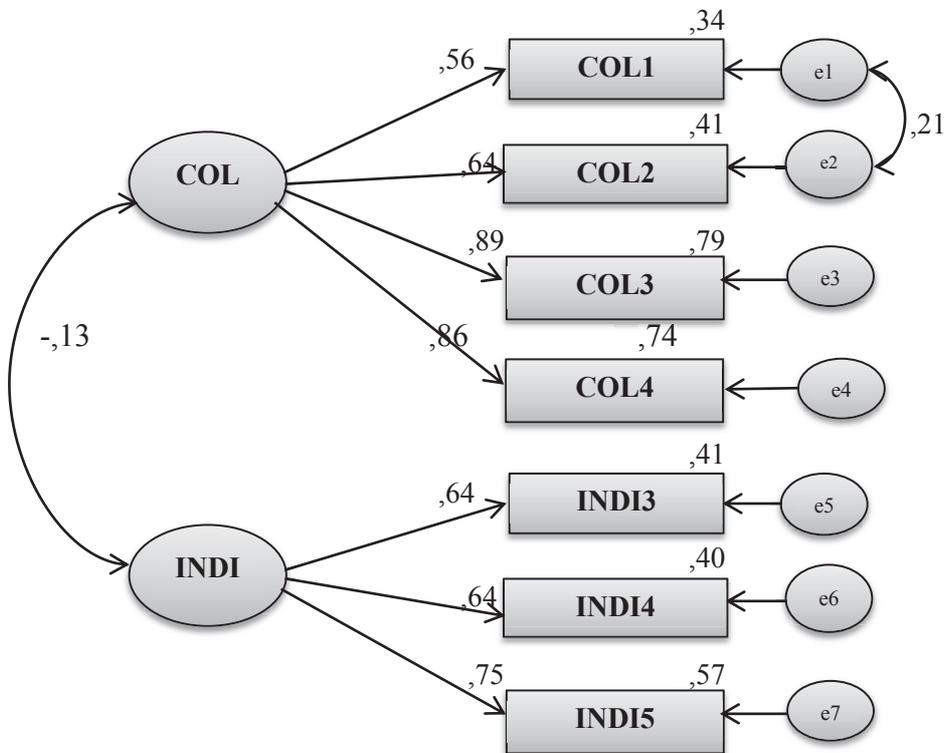
Tableau (55) : Validité convergente et fiabilité du construit de l'individualisme/Collectivisme

Fiabilité et Validité convergente	Poids de la contribution factorielle	Poids de la contribution factorielle au carré
Variable latente 1 : collectivisme		
COL1	0,556	0,691
COL2	0,641	0,589
COL3	0,887	0,213
COL4	0,86	0,260
Somme des contributions	2,246	1,754
Rhô de Jöreskog		0,83
Rhô de validité convergente		0,56
Alpha de cronbach		0,85
Variable latente 1 :Individualisme		
IND3	0,64	0,59
IND4	0,635	0,597
IND5	0,755	0,43
Somme des contributions	1,38	1,61
Rhô de Jöreskog		0,72
Rhô de validité convergente		0,46
Alpha de cronbach		0,73

L'examen des contributions indique qu'elles sont significatives au terme du test t de Student et à un niveau de signification de 0,001.

La variable latente « collectivisme » présente une bonne fiabilité (Rhô de Jöreskog de 83) et une validité convergente satisfaisante (**0,56**). Par ailleurs, la variable latente « Individualisme » indique aussi un bon niveau de fiabilité (Rhô de Jöreskog est de 0,72). Cependant, la validité convergente n'explique que 46% de la variance, ce qui est faible.

Concernant la validité discriminante, les variances des deux variables latentes (de 0,60, et 0,50) sont supérieures au carré de la corrélation entre les variables latentes (0,026), cela signifie que la validité discriminante est prouvée.



❖ **L'analyse factorielle confirmatoire et test de fiabilité et validité de la dimension contrôle de l'incertitude**

❖ **La qualité d'ajustement du modèle du contrôle de l'incertitude**

L'analyse en composantes principales nous indique que l'échelle de contrôle de l'incertitude est une échelle unidimensionnelle à 6 items. Nous effectuons une analyse factorielle confirmatoire sur cette échelle pour savoir si l'on doit la conserver tel quelle ou modifier sa structure. L'analyse nous donne les résultats suivants :

Tableau (56) : Qualité d'ajustement du modèle exploratoire du contrôle de l'incertitude

Indices	Critères d'acceptation	Ajustement du modèle
χ^2/DF	< 5	14,823
GFI	Proche ou > 0,9	0,892
AGFI	Proche ou >0,8	0,748
RMSEA	Proche ou <0,08	0,191
RMR	= <0,05	0,057
NFI	Proche ou >0,9	0,89
CFI	Proche ou >0,9	0,896
CAIC	CAIC modèle testé < CAIC Modèle saturé	216,657 > 145,688

Les indices obtenus relatifs à la qualité d'ajustement du modèle ne sont pas tous satisfaisants : χ^2/df est de 8,328 ce qui est beaucoup trop important. Le GFI a une valeur de 0,892, l'AGFI de 0,854 ce qui bien acceptable. Le RMR est satisfaisant (0,038). En outre, le CAIC du modèle testé est supérieur au CAIC du modèle saturé, le RMSEA est trop important (0,151) par rapport au seuil d'acceptation qui est de 0,08. Par conséquent, **le modèle n'est pas acceptable tel quel et donc doit être re-spécifié**. En observant à la fois aux résidus standardisés et aux indices de modification, nous avons la possibilité d'améliorer l'ajustement du modèle initial en ajoutant une covariance entre deux erreurs de mesure des variables observées CONTINC1 et CONTINC7. Nous allons donc tester à nouveau le modèle modifié. Nous obtiendrons les indices suivants :

Tableau (57) : Indices d'acceptabilité des modèles testés concernant le contrôle de l'incertitude

Indices	Critères d'acceptation	Ajustement du modèle
χ^2/DF	< 5	5,956
GFI	Proche ou > 0,9	0,972
AGFI	Proche ou > 0,8	0,894
RMSEA	Proche ou < 0,08	0,124
RMR	= < 0,05	0,033
NFI	Proche ou > 0,9	0,974
CFI	Proche ou > 0,9	0,978
CAIC	CAIC modèle testé < CAIC Modèle saturé	98,412 < 101,711

Les critères d'ajustement du modèle sont corrects dans l'ensemble. En effet, le GFI est de 0,972, de l'AGFI de 0,894, les NFI et CFI sont supérieurs aux valeurs seuils et sont respectivement de 0,974 et 0,978. Le CAIC du modèle testé (98,412) est inférieur à celui du modèle saturé (101,711). Toutefois, le RMSEA reste toujours trop important (0,085) et le χ^2/DF est supérieur au seuil d'acceptabilité (<5), nous allons procéder à une re-spécification du modèle. Nous ajoutons une nouvelle covariance entre les erreurs de mesure e1 et e2 ; e2 et e3 ; e1 et e6.

Tableau (58) : Indices de qualité du modèle retenu du contrôle de l'incertitude

Indices	Ajustement du modèle
χ^2/DF	0,831
GFI	0,996
AGFI	0,985
RMSEA	0
RMR	0,012
NFI	0,997
CFI	1
CAIC	115,155 < 145,688

Tous les indices sont bons, nous sélectionnons ce modèle pour la poursuite de notre analyse.

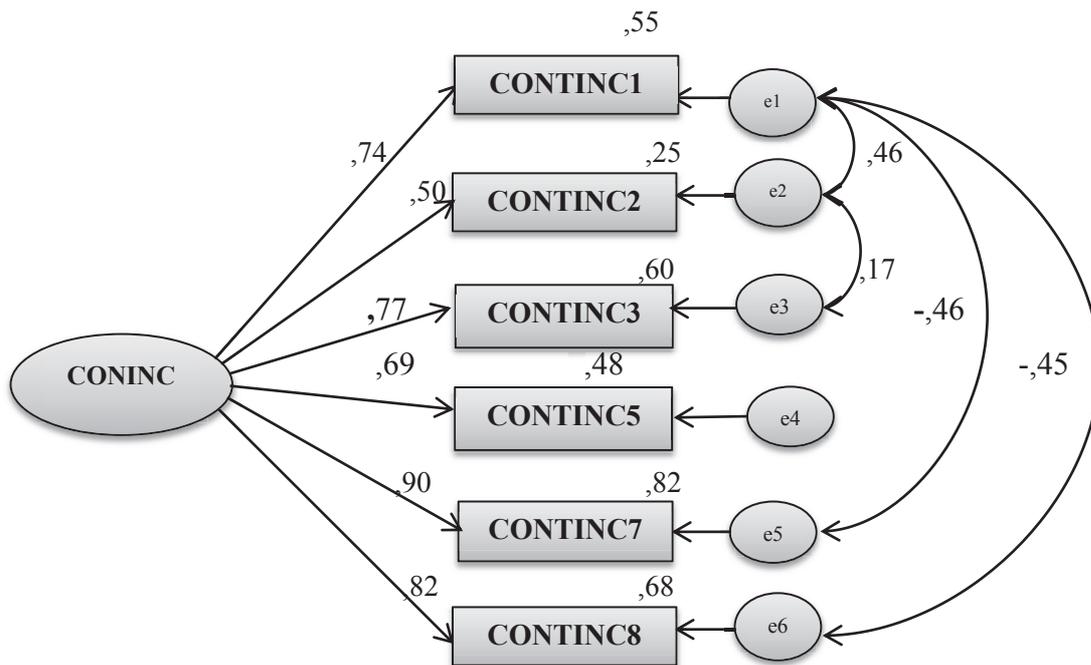
❖ **Validité convergente et fiabilité du construit du contrôle de l'incertitude**

Nous pouvons constater que la validité convergente, basée sur le test t de Student, est avérée, toutes les contributions factorielles des items sont significatives au seuil de 0,001. Le premier critère de la validité convergente est prouvé. Nous procédons maintenant au test de la validité convergente et de la fiabilité du construit.

Tableau (59): Validité convergente et fiabilité du construit du contrôle de l'incertitude

Fiabilité et Validité convergente	Poids de la contribution factorielle	Poids de la contribution factorielle au carré
CONTINC1	0,739	0,454
CONTINC2	0,502	0,748
CONTINC3	0,772	0,404
CONTINC5	0,693	0,520
CONTINC7	0,903	0,185
CONTINC8	0,823	0,323
Somme des contributions	3,367	2,633
Rhô de Jöreskog		0,88
Rhô de validité convergente		0,56
Alpha de cronbach		0,88

❖ Le construit représente une fiabilité satisfaisante (Rhô de Jöreskog de 0,88). La validité convergente est également acceptable puisque le construit explique 56 % de la varianc



❖ **L'analyse factorielle confirmatoire et test de fiabilité et validité de la dimension distance hiérarchique**

❖ **La qualité d'ajustement du modèle de la distance hiérarchique**

Nous procédons au test du modèle issu de l'analyse en composante principale menée plus haut afin de savoir si nous devons le conserver tel quel ou procéder à l'élimination de certains items ou à l'ajout de certains paramètres.

Le modèle s'ajuste parfaitement aux données. Les résultats nous indiquent que le degré de liberté du modèle est égal à zéro, ce qui signifie que le modèle est « exactement identifié » (Roussel et *al.*, 2002).

Tableau (60) : Qualité d'ajustement du modèle exploratoire de la distance hiérarchique

Indices	Ajustement du modèle
χ^2/DF	0
GFI	1
AGFI	1
RMSEA	0
RMR	0
NFI	1
CFI	1
CAIC	40,684=40,684

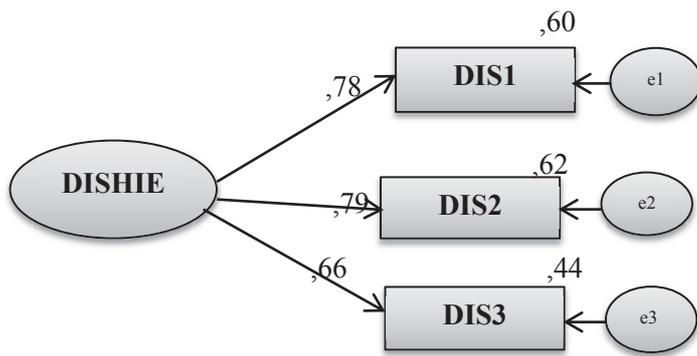
❖ **Validité convergente et fiabilité du construit de la distance hiérarchique**

Toutes les contributions factorielles sont significatives au terme du test t de Student. En effet, toutes les valeurs sont supérieures au seuil de 0,001. Nous poursuivons les analyses relatives à la fiabilité et à la validité convergente.

Tableau (61) : Validité convergente et fiabilité du construit de la distance hiérarchique

Fiabilité et Validité convergente	Poids de la contribution factorielle	Poids de la contribution factorielle au carré
DIS1	0,777	0,396
DIS2	0,786	0,382
DIS3	0,663	0,56
Somme des contributions	1,661	1,339
Rhô de Jöreskog		0,79
Rhô de validité convergente		0,55
Alpha de cronbach		0,78

Le construit représente une fiabilité satisfaisante (Rhô de Jöreskog de 0,79). La validité convergente est également acceptable puisque le construit explique 55% de la variance.



CONCLUSION DU CHAPITRE 3

Dans ce chapitre nous avons procédé à l'opérationnalisation des échelles de mesures et aux analyses exploratoires et confirmatoires des instruments de mesure utilisés dans notre recherche. Nous avons utilisé la méthode d'équations structurelles pour vérifier la fiabilité et la validité des échelles retenues afin de nous assurer que le modèle s'ajuste au mieux aux données collectées. Nous avons pris le soin de respecter rigoureusement les recommandations relatives aux critères d'ajustement de données. En effet, cette étape d'analyse montre que trois échelles ne présentent pas de qualités acceptables au niveau de la validité (*slack* budgétaire, individualisme, contrôlabilité). Par conséquent, nous ne pouvons pas utiliser la méthode des équations structurelles pour tester nos modèles de recherche parce qu'une des conditions de l'utilisation de la méthode d'équation structurelles est que la validité des échelles de mesures retenues soit acceptable (supérieurs à 0,50). Cette condition n'est pas remplie dans notre étude. En revanche, nous utiliserons donc la méthode d'analyse de la variance ANOVA pour expliquer les effets de la culture nationale sur l'appréciation des employés de certaines pratiques de contrôle budgétaire dans deux groupes de pays (Soit la France et les pays du Maghreb). Cette méthode est appropriée et souvent utilisée par les recherches quand d'une comparaison entre deux populations (Pavkov et *al.*, 2000; StatSoft, 2010).

De plus, nous testerons aussi les effets directs des dimensions culturelles sur chaque pratique budgétaire étudiée à l'aide de la méthode de régression multiple (linéaire et binaire). De plus, nous testerons l'effet modérateur de la culture nationale et les profils des dirigeants (Sexe, âges, formation, expérience, métier) sur les relations entre dimensions culturelles et les comportements budgétaires à l'aide de la macro de Hayes (2013). Nous utiliserons également cette méthode pour analyser l'effet de la culture nationale comme une variable modératrice sur la relation entre l'effet de l'interaction entre la participation budgétaire et la pression budgétaire sur la propension au *slack* budgétaire.

Dans le chapitre suivant, nous procéderons au test des hypothèses selon la méthode ANOVA et la régression linéaire et binaire.

**CHAPITRE 4 : TEST DES HYPOTHESES DE RECHERCHE ET
DISCUSSION DES RÉSULTATS**

INTRODUCTION DU CHAPITRE 4

L'objectif de ce chapitre est de tester les hypothèses de notre recherche. Cette étape permet de répondre à notre questionnement portant sur le lien entre les dimensions culturelles et les comportements budgétaires. Ainsi, c'est une ultime étape dans la phase empirique, et doit reposer sur une démarche d'analyses rigoureuse et processuelle. Pour ce faire, nous devons expliquer la stratégie que nous avons choisie et qui nous permettrait de tester nos hypothèses de recherche.

Ce chapitre est composé de deux sections. La première sera consacrée à la présentation de la démarche méthodologique utilisée pour tester nos hypothèses de recherche ainsi que les résultats des analyses. Avant de pouvoir répondre aux principales hypothèses de notre recherche, nous devons analyser les autres hypothèses. Voici donc l'ordre dans lequel nous présenterons les résultats.

La première série portera sur les dimensions culturelles afin de vérifier si elles sont en accord avec la perception des employés pour chaque groupe de pays. Cette série apportera des réponses aux trois questions relatives à l'explication théorique d'Hofstede.

Dans la deuxième série de résultats, nous vérifierons les différences dans les pratiques budgétaires choisies en fonction des pays en tenant compte des dimensions culturelles. Cette série correspond aux hypothèses H1, H6, H11, H16, H23. Portant, selon plusieurs chercheurs, le meilleur niveau d'analyse de l'effet des dimensions culturelles est au niveau individuel (Hofstede, 2010). Nous testons donc les hypothèses qui vérifient l'effet direct des dimensions culturelles sur chaque pratique du contrôle budgétaire étudiée au niveau individuel en utilisant la régression multiple (linéaire, binaire). Cette série regroupe les hypothèses (H2, H3 ; H4, H5 ; H7, H8, H9, H10, H12, H13, H14, H15, H17, H18, H19, H20, H24, H25).

En fin, nous analysons l'effet modérateur de la culture nationale, les profils des dirigeants (âge, sexe, métier, formation, expérience) sur la relation entre les pratiques budgétaires étudiées et les trois dimensions culturelles et aussi l'effet de l'interaction entre la participation budgétaire et la pression budgétaire sur la propension à créer du slack budgétaire, et ce pour chaque groupe de pays à l'aide de la macro de Hayes (2013).

Dans la deuxième section, nous proposons une discussion approfondie des principaux constats observés dans notre recherche.

1. TEST DES HYPOTHESES DE RECHERCHE

Comme nous l'avons présenté dans la partie relative aux justifications des hypothèses de recherche, nous avons posé plusieurs séries d'hypothèses. Il s'agit d'abord de repérer les différences significatives entre les deux groupes de pays (la France et les pays du Maghreb) en ce qui concerne les comportements budgétaires. Ensuite, des hypothèses relatives aux effets directs des dimensions culturelles au niveau individuel sur les comportements budgétaires ont été posées. Puis, nous avons des hypothèses liées à l'effet modérateur de la culture nationale (le pays) entre les dimensions culturelles testées individuellement et comportements budgétaires. Ces différentes hypothèses nécessitent une explication de la stratégie utilisée pour les tester. Ainsi, dans un premier lieu, l'analyse de la variance (ANOVA) et le test-t sera utilisé pour vérifier l'existence d'un écart culturel entre la France et les pays du Maghreb. De même, ce test nous servira aussi pour tester les hypothèses relatives aux différences significatives dans les comportements budgétaires dans les deux groupes de pays (la France et les pays du Maghreb). Pour tester les effets directs de la culture nationale sur les comportements budgétaires, nous opterons pour une analyse de régression multiple (linéaire, binaire). Plus précisément, avec la régression multiple linéaire, nous testerons les effets directs des dimensions culturelles sur la formalisation du processus budgétaire, la participation budgétaire, le *slack* budgétaire et la contrôlabilité du budget. En outre, nous nous appuierons sur la régression logistique binaire pour tester les effets des dimensions culturelles sur la pression budgétaire vue que cette variable est dichotomique. Dans le même ordre d'idées, pour tester l'effet modérateur de la culture nationale et des profils des dirigeants (métier, sexe, âge formation et expérience) sur les relations entre les dimensions culturelles et les pratiques budgétaires, nous utiliserons la macro de Hayes (2013). Cet auteur utilise la méthode du bootstrap, qui est très pratique, pour tester les effets de modulation. Cette macro sera aussi employée pour tester l'effet de l'interaction entre la participation au processus budgétaire et la pression budgétaire sur la propension à créer du *slack* en générale et ce pour chaque groupe culturel. Autrement dit, nous avons une modulation modérée, c'est-à-dire, l'effet de l'interaction entre deux variables sur une variable à expliquer est modérée par une autre variable (le pays dans notre cas). Afin de faciliter la compréhension de test des différentes hypothèses de recherche, nous allons expliquer la méthode utilisée avant la présentation des résultats de test de chaque série d'hypothèses.

A présent et avant de procéder au test de notre modèle de recherche, qui permettra de confirmer ou de refuser les différentes hypothèses que nous avons posées, il serait préalable d'effectuer une analyse des corrélations entre les différentes variables du modèle global pour estimer les liens entre les construits mobilisés pour cette recherche.

1.1. Analyse des corrélations entre les variables étudiées

Nous débuterons par l'analyse des corrélations entre les pratiques du contrôle budgétaire et les dimensions culturelles. Nous poursuivrons avec l'analyse des corrélations entre les pratiques budgétaires et les profils des dirigeants (métier, sexe, âge, expérience, formation).

❖ Corrélation entre pratiques budgétaires et dimensions culturelles

Tableau (62) : Corrélation entre pratiques budgétaires et dimensions culturelles

	FORM	PARTI	PRESS	SLACK	CONT	FLEXI	IND	COL	CONI N	DISH
FORM	1									
PARTI	0,057	1								
PRESS	0,043	0,143**	1							
SLACK	-0,232**	-0,062	0,038	1						
CONT	-0,002	-0,05	-0,083	-0,096	1					
FLEXI	0,066	0,133**	-0,048	-0,029	0,256**	1				
IND	0,102*	0,157**	-0,063	-0,043	-0,002	0,230**	1			
COL	-0,072	0,057	0,063	0,022	-0,164**	0,048	-0,078	1		
CONIN	0,396**	0,043	-0,143**	0,107*	0,023	0,035	0,169**	0,008	1	
DISH	0,152**	-0,071	-,210**	-0,047	0,218**	-0,008	0,019	-0,394**	0,142*	1

** .La corrélation est significative au niveau 0,01(bilatéral)

* .La corrélation est significative au niveau 0,05(bilatéral)

En ce qui concerne la formalisation au processus budgétaire, Le tableau (62) montre qu'il y a des corrélations significatives entre avec le *slack* budgétaire et trois dimensions culturelles (soit, l'individualisme, le contrôle de l'incertitude, la distance hiérarchique). Plus précisément, la corrélation avec le *slack* budgétaire est de -0,232** ($p < 0,01$). Cela signifie que l'utilisation des règles et des procédures formelles en ce qui concerne le budget aurait un lien négatif sur la propension à créer du *slack* budgétaire. En revanche, les résultats montrent que la formalisation est corrélée positivement avec les dimensions culturelles (0,102* ($p < 0,05$ avec l'individualisme, 0,396** ($p < 0,01$) avec le contrôle de l'incertitude et 0,152** ($p < 0,05$) avec la distance hiérarchique). Par conséquent, ces dimensions auraient un lien positif sur la formalisation du processus budgétaire.

En ce qui concerne la variable « participation budgétaire », il y a des liens significatifs avec deux pratiques budgétaires (la pression budgétaire et la flexibilité du budget). Plus précisément, la corrélation avec la pression budgétaire est de 0,143** (P<0,01) et celle avec la flexibilité est de 0,133** (p<0,01). Ce résultat indique la pression budgétaire et la flexibilité du budget auraient un effet positif sur la participation au processus budgétaire.

En revanche, le tableau de corrélation montre qu'il y a un lien positif entre la participation budgétaire et l'individualisme (0,157** (p<0,01)). Ce résultat indique que la participation budgétaire serait positivement associée au niveau d'individualisme.

En ce qui concerne la variable « la pression budgétaire », qu'il y a des corrélations significatives avec deux dimensions culturelles (le contrôle de l'incertitude et la distance hiérarchique). Plus précisément, la pression budgétaire est négativement corrélée avec le contrôle de l'incertitude (-0,143**; p < 0.01) et avec la distance hiérarchique (-,210**; p <0.01). Il semblerait donc que ces deux dimensions auraient un effet négatif sur l'appréciation des managers à l'utilisation du budget pour évaluer la performance. En ce qui concerne la variable « contrôlabilité du budget », il existe des corrélations significatives avec la dimension individualisme/ collectivisme. En effet, la contrôlabilité est négativement corrélée avec le collectivisme (-0,164**p<0,01). Par ailleurs, la flexibilité du budget est positivement corrélée avec l'individualisme (0,230**, p<0,01).

❖ Corrélation entre pratiques budgétaires et profils des dirigeants

Tableau (63) : Corrélation entre pratiques budgétaires et profils des dirigeants

	FORM	PARTI	PRESS	SLACK	CONT	FLEXI	GM	sexe	Age	EXP	FORM AT
FORM	1										
PARTI	0,057	1									
PRESS	0,043	0,143**	1								
SLACK	-0,232**	-0,062	0,038	1							
CONT	-0,002	-0,05	-0,083	-0,096	1						
FLEXI	0,066	0,133**	-0,048	-0,029	0,256*	1					
GM	-,105*	-,346**	-,133**	0,042	,120*	-0,076	1				
Sexe	-0,024	-0,027	-0,037	0,091	-,125*	-0,004	-0,074	1			
Age	-0,021	-0,053	-0,022	-0,032	0,013	-0,06	,198**	-,164**	1		
EXP	-0,084	-0,028	-0,07	-0,039	0,055	-0,01	,243**	-,132*	,626**	1	
FORMA T	0,017	-0,036	0,029	0,068	0,037	-,106*	0,1	-0,053	,108*	,107*	1

** .La corrélation est significative au niveau 0,01(bilatéral)

* .La corrélation est significative au niveau 0,05(bilatéral)

En ce qui concerne la variable « métier (contrôleurs de gestion et directeurs), ils y a des corrélations significatifs avec certaines pratiques budgétaires (formalisation, participation budgétaire, pression budgétaire et contrôlabilité du budget). Plus précisément, le métier est négativement corrélé avec la formalisation du processus budgétaire (-,105*, $p < 0,05$), avec la participation budgétaire (-,346**, $p < 0,01$) et avec la pression budgétaire (-,133**, $p < 0,01$). Il semblerait donc que les directeurs utiliseraient moins des règles formelles en ce qui concerne le budget, participeraient moins au processus budgétaire et accorderaient moins d'importance à l'utilisation des données budgétaires pour évaluer la performance que les contrôleurs de gestion.

En ce qui concerne la variable « sexe », elle est corrélée (négativement) uniquement avec la contrôlabilité du budget. Les femmes respecteraient davantage le principe de la contrôlabilité. En ce qui concerne les variables « âge, expérience », il n'existe pas de corrélations avec les différentes pratiques budgétaires étudiées.

En ce qui concerne la variable « formation », elle est corrélée (négativement) uniquement avec la flexibilité du budget. Il semblerait donc que les gestionnaires favoriseraient davantage le budget flexible que les autres catégories « non gestionnaire, sans formation précise).

Rappel : les tests des hypothèses de recherche vont s'organiser en plusieurs étapes. Nous débuterons avec les tests des hypothèses concernant les différences culturelles entre les deux groupes de pays. Ensuite, nous continuerons avec les tests des différences dans les pratiques budgétaires entre les deux groupes de pays. Nous poursuivrons avec les tests des effets d'interaction entre la culture nationale, la participation budgétaire et la pression budgétaire sur la propension à créer du *slack* budgétaire. Puis, nous testerons les effets de la culture nationale au niveau individuel (l'effet direct des dimensions culturelles) sur les pratiques budgétaires. Enfin, nous terminerons avec les tests des effets modérateurs des profils des dirigeants (Métier, sexe, âge, formation, expérience) sur les relations entre dimensions culturelles et pratiques budgétaires).

1.2. Les explications théoriques d'Hofstede

L'analyse de la variance à un facteur (ANOVA) a été utilisée pour vérifier l'explication théorique d'Hofstede, c'est-à-dire vérifier l'existence d'un écart culturel entre la France et les pays du Maghreb (Tunisie, Algérie, Maroc). L'analyse de variance univariée (ANOVA) est un test paramétrique qui sert à tester les différences de moyenne entre

différents groupes (Gavard-Perret et *al.*, 2008). Ce test est approprié et souvent utilisé par les recherches quand il s'agit d'une comparaison entre deux populations (Pavkov et *al.*, 2000; StatSoft 2010). L'hypothèse nulle est vérifiée par le test F à l'aide du logiciel SPSS. Plus la valeur de la signification du test F est petite, plus la preuve est forte contre l'hypothèse nulle d'égalité des moyennes de la variable dépendante selon la variable indépendante. En revanche, pour pouvoir effectuer ces tests statistiques, deux hypothèses doivent être vérifiées. Il s'agit de l'hypothèse de normalité et de l'hypothèse d'homoscédasticité (c'est-à-dire d'homogénéité des variances). Deux tests courants et puissants pour tester cette hypothèse sont le test de Levene et la modification de ce test par Brown-Forsythe. En effet, Si le test de Levene est statistiquement significatif, l'hypothèse d'homogénéité des variances doit être rejetée. Dans ce cas, Il faut regarder les résultats des tests alternatifs à l'ANOVA comme le test de Welch ou celui de Brown-Forsythe (Pallant, 2010). Ces tests peuvent être utilisés pour discerner la signification entre les moyens lorsque les écarts ne sont pas égaux. Ces tests permettent donc de révéler les différences significatives entre les groupes (Field 2009; Roth 1983; Weerahandi, 1995; Xu et *al.*, 2008).

Par ailleurs, cette recherche ne consiste pas à valider les travaux d'Hofstede, ces explications pourraient, certes, être intéressantes au niveau de la compréhension des résultats pour chaque hypothèse.

Question 1 : la dimension culturelle « contrôle de l'incertitude » est-elle plus forte en France que dans les pays du Maghreb ?

Question 2 : la dimension culturelle « individualisme » est-elle plus forte en France que dans les pays du Maghreb ?

Question 3 stipule que la dimension culturelle « collectivisme » est-elle plus forte dans les pays du Maghreb qu'en France ?

Question 4 : la dimension culturelle « distance hiérarchique » est-elle plus forte dans les pays du Maghreb qu'en France ?

Tableau (64) : Différences culturelles entre chaque pays (adapté d'Hofstede, 1994)

Variables explicatives	France	Pays du Maghreb
Contrôle de l'incertitude	86	68
Individualisme	71	38
Distance hiérarchique	80	68

Une analyse de variance a été effectuée afin de comparer la moyenne des employés des deux pays pour chaque dimension culturelle. Cette analyse sert à vérifier jusqu'à quel point les dimensions culturelles propres à chaque pays sont en accord avec la perception des employés et avec l'explication théorique d'Hofstede.

- **Contrôle de l'incertitude**

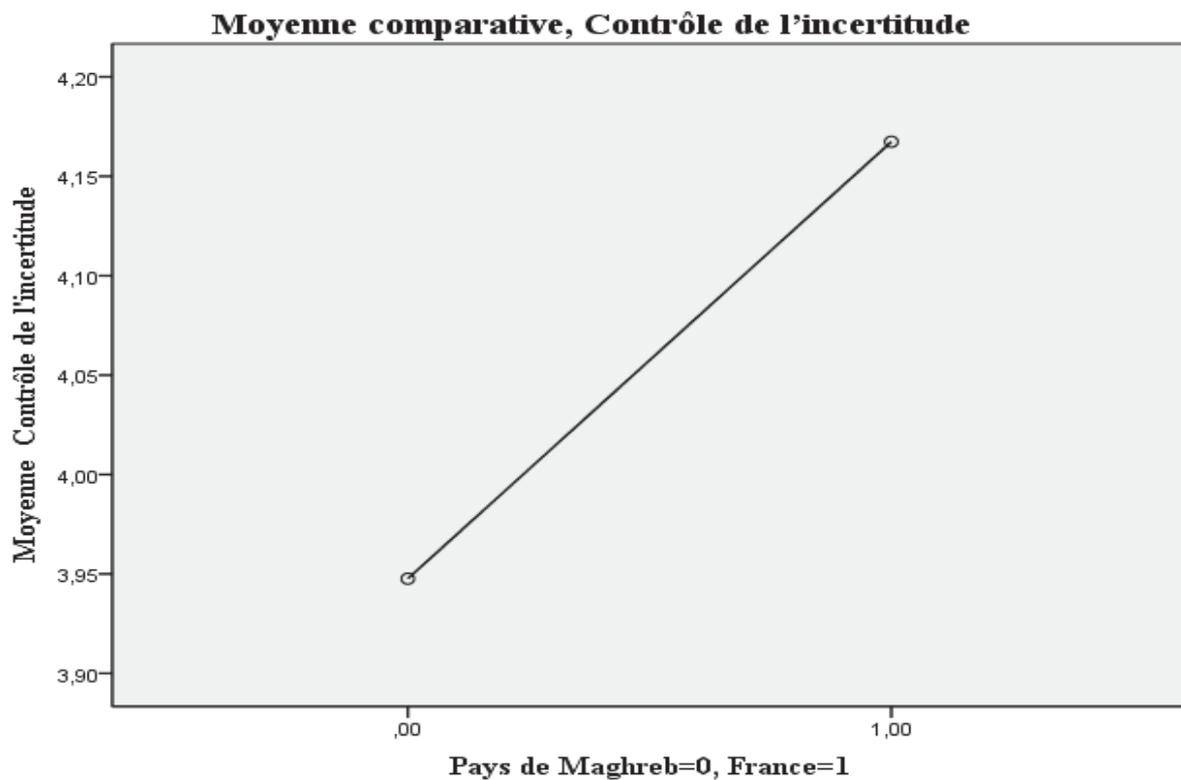
La question 1 stipule que la dimension culturelle « contrôle de l'incertitude » est –elle plus forte en France que dans les pays du Maghreb?

Les résultats obtenus (tableau (65)) montrent que les employés en France ont une perception moyenne significativement plus forte que celle des employés des pays du Maghreb. Ces résultats sont en accord avec la théorie d'Hofstede ($F=3,53$, $df=1$, $p\text{-value}=0,061$).

Tableau(65) : Contrôle de l'incertitude, ANOVA à 1 facteur

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	4,267	1	4,267	7,64	,006
Intra-groupes	210,584	377	,559		
Total	214,85	378			

Figure (6) : Moyenne comparative, Contrôle de l'incertitude



La représentation graphique démontre bien que la moyenne de la dimension de contrôle de l'incertitude est plus élevée en France ($m=4,08$) que dans les pays du Maghreb ($m=4,26$).

- **L'individualisme/Collectivisme**

L'analyse en composante principale que nous avons réalisée précédemment montre que cette variable se compose de deux dimensions soit l'individualisme et le collectivisme. Nous allons vérifier les différences entre les deux groupes de pays pour chaque de ces deux dimensions.

- ❖ **L'individualisme**

Quant à cette dimension, nous avons posé la question2 selon laquelle la dimension culturelle « individualisme » est-elle plus forte en France que dans les pays du Maghreb ?

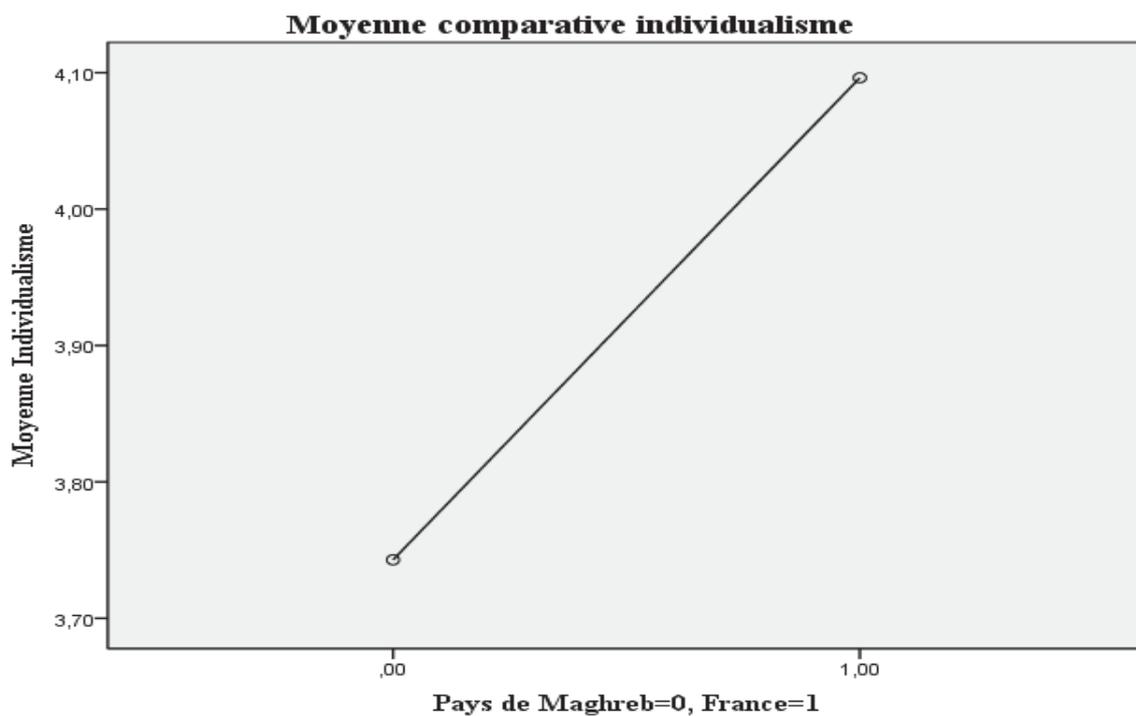
Les résultats affichés au tableau (68) démontrent que les employés en France ont une perception moyenne significativement plus forte ($m=4,17$) que celle des employés dans les

pays du Maghreb (m=3,91). En conséquence, ces résultats sont en accord avec la théorie d'Hofstede (F=16,445, df=1, p-value<001).

Tableau (66) : Individualisme, ANOVA à 1 facteur

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	10,40	1	10,40	16,445	,000
Intra-groupes	238,378	377	,632		
Total	248,776	378			

Figure (7) : Moyenne comparative individualisme



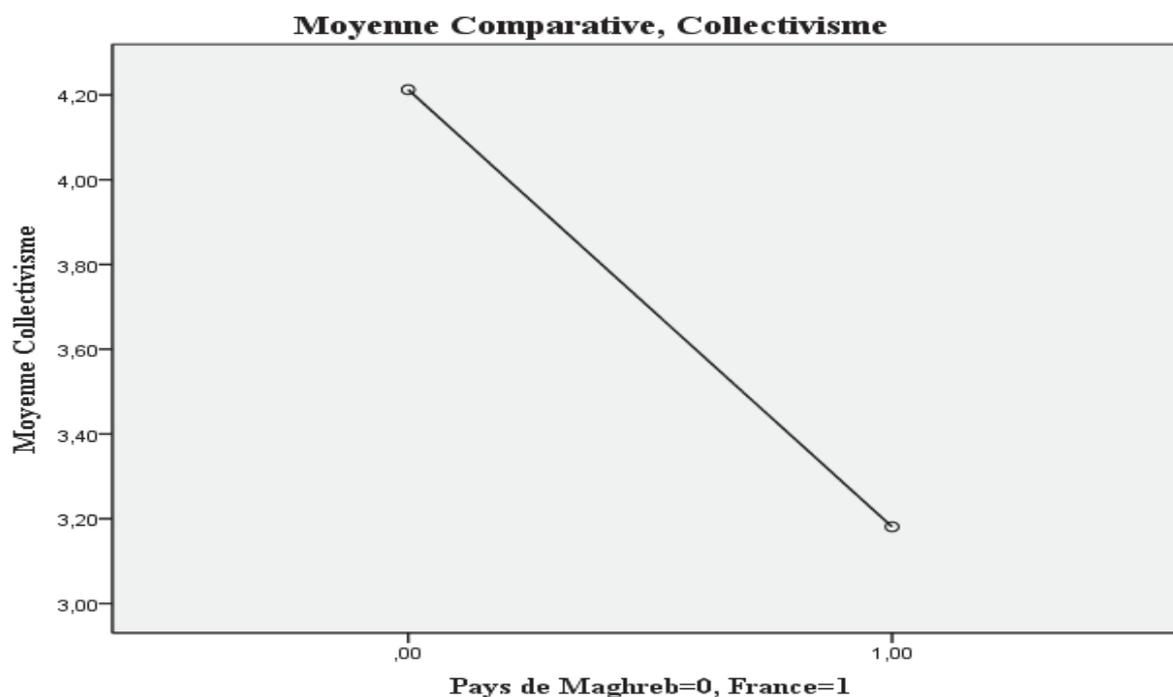
❖ Le Collectivisme

La question 3 stipule que la dimension culturelle « collectivisme » est-elle plus forte dans les pays du Maghreb qu'en France ? Ainsi, l'analyse de variance (tableau (68)) dévoile que les employés des pays du Maghreb ($m=4,29$) ont une perception moyenne significativement plus forte que celle des employés français ($m=3,29$). Un tel résultat justifie que le niveau du collectivisme est significativement plus élevé dans les pays du Maghreb que celui des employés en France. Ce résultat conforme donc à la théorie d'Hofstede. ($F=224,293$, $df=1$, $p\text{-value}<0,001$).

Tableau (67) : Collectivisme, ANOVA à 1 facteur

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	92,250	1	92,250	155,057	,000
Intra-groupes	238,378	377	,632		
Total	248,776	378			

Figure (8) : Moyenne comparative, Collectivisme



❖ La Distance Hiérarchique

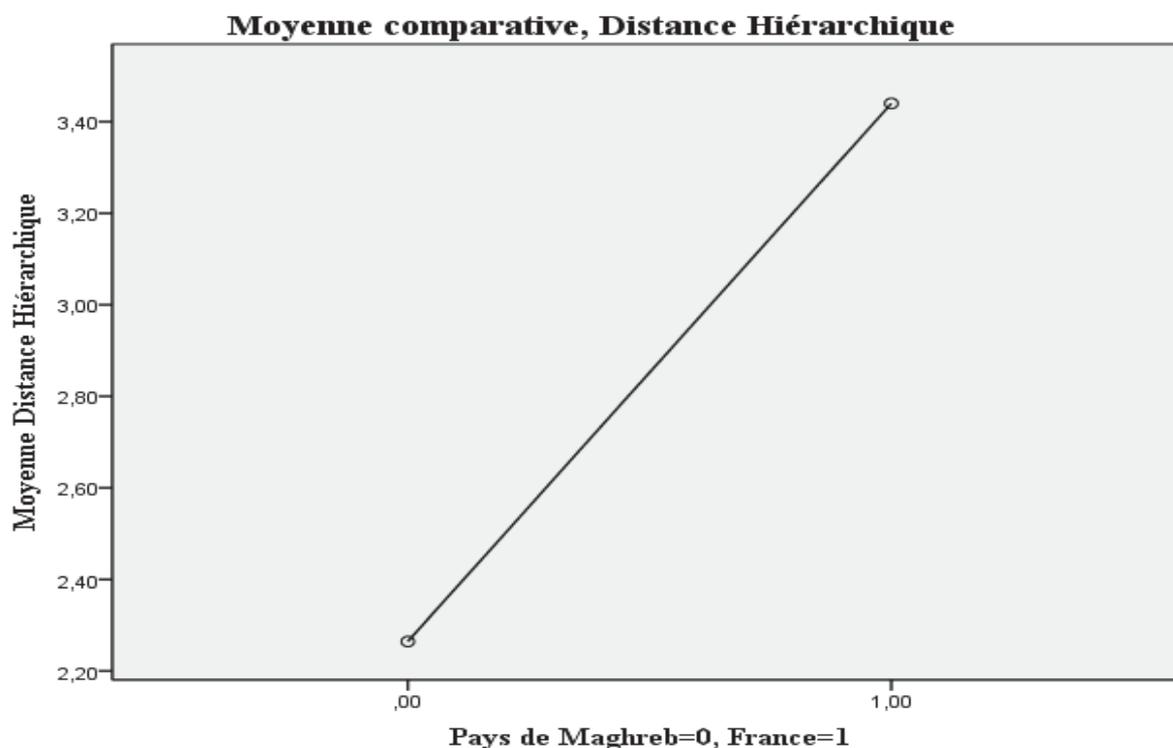
La question 4 précise que la dimension culturelle « distance hiérarchique » est-elle plus forte dans les pays du Maghreb qu'en France ?

En ce qui concerne la distance hiérarchique l'analyse de la variance ANOVA (tableau (68)) montre, à l'encontre de l'hypothèse que nous avons émise, que la perception des employés des pays du Maghreb est significativement plus faible ($m=2,39$) que celle des employés français ($m=3,59$). Ces résultats sont exactement l'inverse de ceux prédits par la théorie d'Hofstede.

Tableau (68) : Distance hiérarchique, ANOVA à 1 facteur

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	130,304	1	130,304	157,81	,000
Intra-groupes	310,446	376	,826		
Total	440,770	377			

Figure (9) : Moyenne comparative, Distance Hiérarchique



En synthèse, les résultats de cette étude montrent que les français et les maghrébins diffèrent en termes des trois dimensions culturelles. Nous présenterons ainsi les résultats de notre étude par rapport à celle de Hofstede dans le tableau suivant :

Tableau (69) : Résultats de notre étude par rapport à celle de Hofstede

Variables explicatives	Les travaux d'Hofstede		Notre étude	
	France	Pays du Maghreb	France	Pays du Maghreb
Contrôle de l'incertitude	86	68	83	79
Individualisme	71	38	66	51
Distance hiérarchique	80	68	69	45

Malgré le fait qu'il existe des différences significatives en ce qui concerne les dimensions culturelles entre les deux groupes culturels, nos résultats diffèrent de ceux de Hofstede.

Les résultats montrent que les français et les maghrébins ont un niveau élevé du contrôle de l'incertitude et un score intermédiaire de l'individualisme. En revanche, l'analyse indique que les français avaient un niveau de la distance hiérarchique significativement plus élevé que celui des maghrébins.

Nous continuerons l'analyse en vérifiant l'existence des différences significatives entre les deux groupes culturelles en termes des pratiques budgétaires étudiées.

1.3. Pratiques du contrôle budgétaire selon les différences culturelles

Dans cette étude, l'analyse de la variance ANOVA a été utilisée pour vérifier s'il existe des différences significatives entre les deux groupes culturels (France et Pays du Maghreb) en fonction de leurs comportements budgétaires. Par ailleurs, plusieurs auteurs ont utilisé ce test pour expliquer l'influence de la culture nationale sur des pratiques du contrôle budgétaire. Ueno et Sekaran (1992), par exemple, ont utilisé le t-test pour tester leurs hypothèses qui postulent qu'il existe des différences significatives entre les sociétés américaines et japonaises en termes des comportements budgétaires. Dans le même contexte, Harrison et al. (1994) ont utilisé ce test pour comparer entre les sociétés anglo-américaines (Etats-Unis et Australie) et les sociétés dans les pays de l'Est (Singapour et Hong Kong) en termes de la

décentralisation, de la responsabilité dans l'organisation, du contrôle de la planification, de la planification à long terme et mettre l'accent sur la centralisation dans la prise de décision. O'Connor (1995) a aussi utilisé le même test pour évaluer l'impact de la culture nationale sur la participation des gestionnaires de Singapour et de la Chine au processus budgétaire. Kanan dans sa thèse (2010) a également utilisé le test t et le test ANOVA pour vérifier s'il existe des différences significatives entre les pays anglo-américains et la Lybie en ce qui concerne certaines pratiques budgétaires dans le secteur pétrolier.

En effet, le t-test a été effectué pour chacune des hypothèses suivantes, la participation budgétaire, la formalisation du processus budgétaire, la propension à créer du *slack* budgétaire, la pression budgétaire et la contrôlabilité du budget.

Nous vérifierons d'abord l'homogénéité des variances en utilisant le test de Levene. Si ce test est significatif, les écarts entre les groupes peuvent donc être considérés comme égaux. Dans ce cas, nous effectuerons l'analyse ANOVA à un facteur et les tests d'égalité des moyennes (Welch, Brown-Forsythe) pour identifier les différences significatives entre les deux groupes de pays en termes de chaque pratique du contrôle budgétaire étudiée.

1.3.1. Résultats de l'analyse des effets de la culture nationale sur la formalisation du processus budgétaire

Pour tester l'hypothèse qui postule que « *les processus budgétaires sont plus formalisés en France que dans les pays du Maghreb* », nous avons utilisé l'analyse de variance ANOVA

Tableau (70) : Formalisation, ANOVA à 1 facteur

Formalisation	Test de Levene pour l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes		
	F	p-value	t	df	p-value
	8,46	0,004	12,07	1	0,001
Groupe	N	Moyenne	Ecart type		
France	239	3,89	0,848		
Pays du Maghreb	140	3,56	0,997		

Le tableau (70) indique que le test de Levene est significative ($p = 0,004$). Par conséquent, les écarts de groupes ne sont pas égaux. Le t-test indique une différence significative entre les

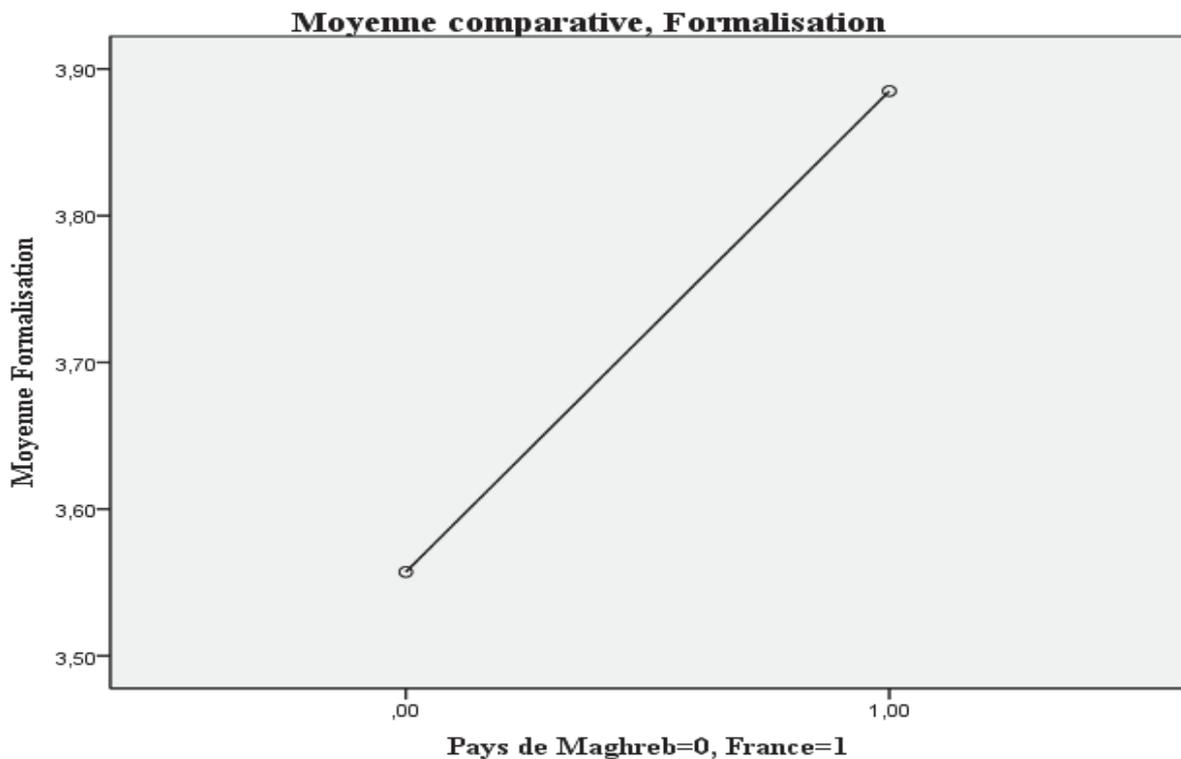
deux groupes de pays en termes de formalisation du budget ($F=12,07$, $p<0,01$). Ainsi, les employés français utilisent plus de règles et procédures formelles ($m=3,89$, $ET=0,848$) en ce qui concerne le budget que les maghrébins ($m=3,56$, $ET=0,997$). Il est approprié d'appliquer aussi les tests Welch et Brown-Forsythe pour révéler les différences entre les groupes en termes de la formalisation du processus budgétaire. Les résultats sont affichés au tableau (72).

Tableau (71) : Tests Welch et Brown-Forsythe, Formalisation

Test de l'homogénéité des variances				Teste d'égalité des moyennes				
Statistique de levene	Df1	Df2	P		Statistique ^a	Df1	Df2	P
8,46	1	377	0,004	Welch	11,152	1	263,380	0,001
				Brown-Forsythe	11,152	1	263,380	0,001

Les tests d'égalité des moyennes (Welch et Brown-Forsythe) montrent une différence significative au niveau $P<0,01$ entre les deux groupes culturels.

Figure (10) : Moyenne comparative, Formalisation



L'hypothèse qui proposait que les processus budgétaires sont plus formalisés en France que les pays du Maghreb est **donc confirmée**.

H1. Les processus budgétaires sont plus formalisés en France que dans les pays du Maghreb (Validée).

1.3.2. Résultats de l'analyse des effets de la culture nationale sur la participation budgétaire

Une analyse de la variance ANOVA et le test t ont été utilisés pour tester l'hypothèse qui proposait que « *les maghrébins participent plus aux processus budgétaires que les français* ».

Tableau (72) : Participation, ANOVA à 1 facteur

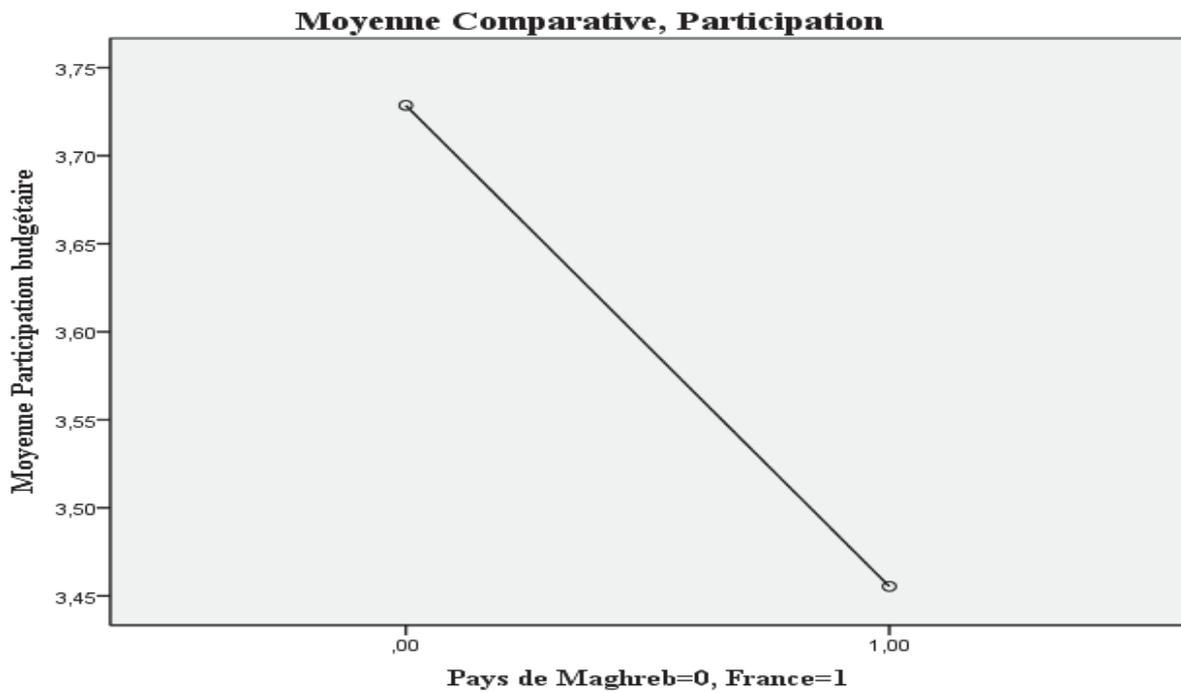
Participation budgétaire	Test de Levene pour l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes		
	F	P	t	df	P
	0,160	0,690	6,119	1	0,014
Groupe	N	Moyenne	Ecart type		
France	239	3,46	1,055		
Pays du Maghreb	140	3,72	0,935		

Le test de Levene est significatif ($p=0,007$). Par conséquent, les écarts entre les groupes culturels ne sont pas égaux. Le t-test indique que les deux groupes de pays se distinguent sur la mesure de la participation budgétaire. En effet, la moyenne de la participation budgétaire chez les maghrébins ($m=3,72$, $ET=0,935$) est significativement plus forte que celle des français ($m=3,46$, $ET=1,055$). De même, la différence entre les deux groupes culturels selon le test de t-test est aussi significative ($t=6,119$, $p<0,05$).

Tableau (73) : Tests Welch et Brown-Forsythe, Participation

Test de l'homogénéité des variances				Teste d'égalité des moyennes				
Statistique de levene	Df1	Df2	P		Statistique ^a	Df1	Df2	P
8,46	1	377	0,007	Welch	6,495	1	327,965	,011
				Brown-Forsythe	6,495	1	327,965	,011

Figure (11) : Moyenne comparative, Participation



L'hypothèse qui proposait que les maghrébins participent plus aux processus budgétaires que les français **est donc confirmée**.

H6. Les maghrébins participent plus aux processus budgétaires que les français. (Validée)

1.3.3. Résultats de l'analyse des effets de la culture nationale sur la pression budgétaire

Le teste-t a été effectué pour tester l'hypothèse « *Les entreprises françaises ont tendance à accorder moins d'importance à l'utilisation des données budgétaires pour l'évaluation de la performance que celles des pays du Maghreb* ».

Tableau (74) : Pression budgétaire, ANOVA à 1 facteur

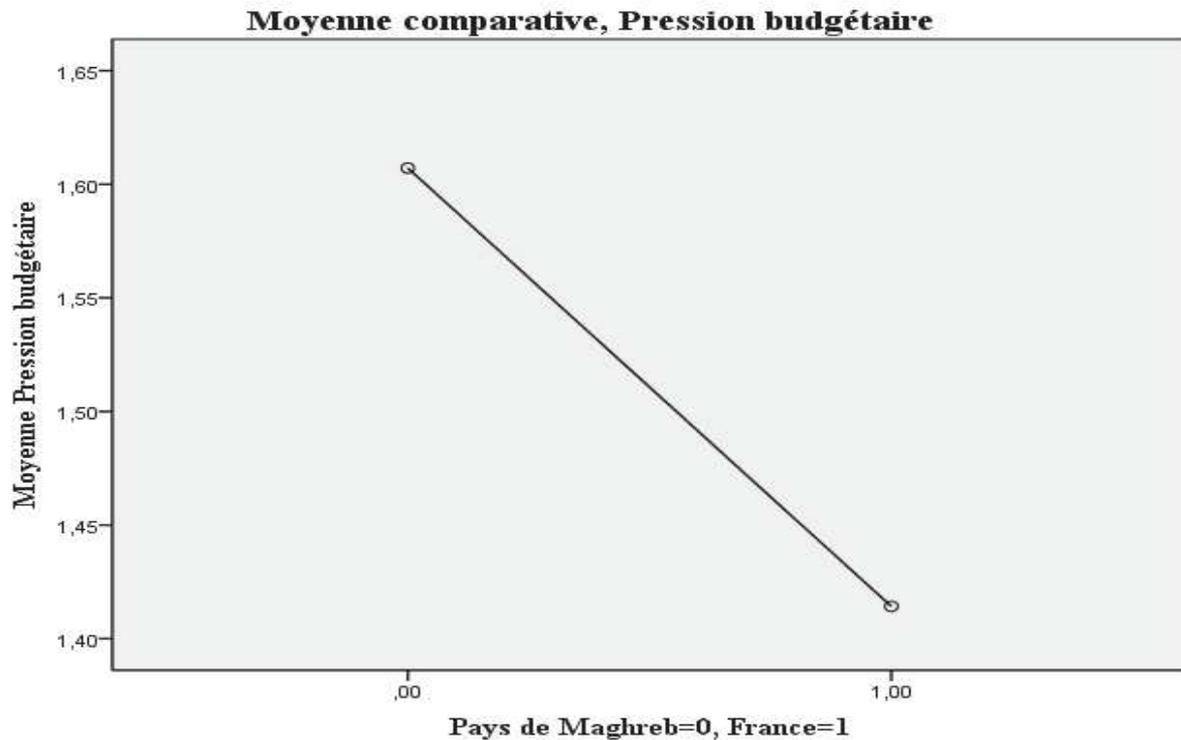
Pression budgétaire	Test de Levene pour l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes		
	F	P	t	df	P
	0,056	0,813	20,878	1	0,000
Groupe	N	Moyenne	Ecart type		
France	239	0,94	0,199		
Pays du Maghreb	140	1,04	0,189		

Le tableau (74) montre que le test de Levene n'est pas significatif ($p = 0,813$). Ce qui signifie que les variances entre les deux groupes sont homogènes. En revanche, l'analyse de la variance ANOVA à 1 facteur montre une différence très significative entre les groupes culturels en termes de la pression budgétaire ($t = 20,878$, $p = 0,000$). En effet, les maghrébins travaillant dans les banques multinationales françaises accordent plus d'importance au respect du budget pour l'évaluation de la performance (score = 1,04, ET = 0,189) que leur homologues français (score = 0,94, ET = 0,199).

Tableau (75) : Tests Welch et Brown-Forsythe, Pression budgétaire

Test de l'homogénéité des variances				Teste d'égalité des moyennes				
Statistique de Levene	Df1	Df2	P		Statistique ^a	Df1	Df2	P
0,56	1	377	0,813	Welch	20,361	1	287,834	0,000
				Brown-Forsythe	20,361	1	287,834	0,000

Figure (12) : Moyenne comparative, Pression budgétaire



L'hypothèse H3 est donc validée.

H11. Les français ont tendance à accorder moins d'importance à l'utilisation des données budgétaires pour l'évaluation de la performance que les maghrébins. (Validée).

1.3.4. Résultats de l'analyse des effets de la culture nationale sur la propension au *slack* budgétaire

L'analyse des effets de la culture nationale sur la propension à créer du *slack* s'effectuera en plusieurs étapes. Dans un premier lieu nous vérifierons la différence significative entre les deux groupes de pays en ce qui concerne cette variable. Ensuite, nous testerons l'effet de l'interaction entre la culture nationale, la participation budgétaire et la pression budgétaire sur la propension à créer du *Slack* budgétaire. Puis, l'effet de l'interaction entre la participation budgétaire et la pression budgétaire sur la propension au *slack* budgétaire modéré par la culture nationale (le pays) sera vérifié.

✓ **La différence significative relative à la propension à créer du *Slack* budgétaire**

Un t-test a été effectué pour tester l'hypothèse qui postule que «les français ont plus de propension à créer du *slack* que les maghrébins».

Tableau (76) : Propension au *Slack* budgétaire, ANOVA à 1 facteur

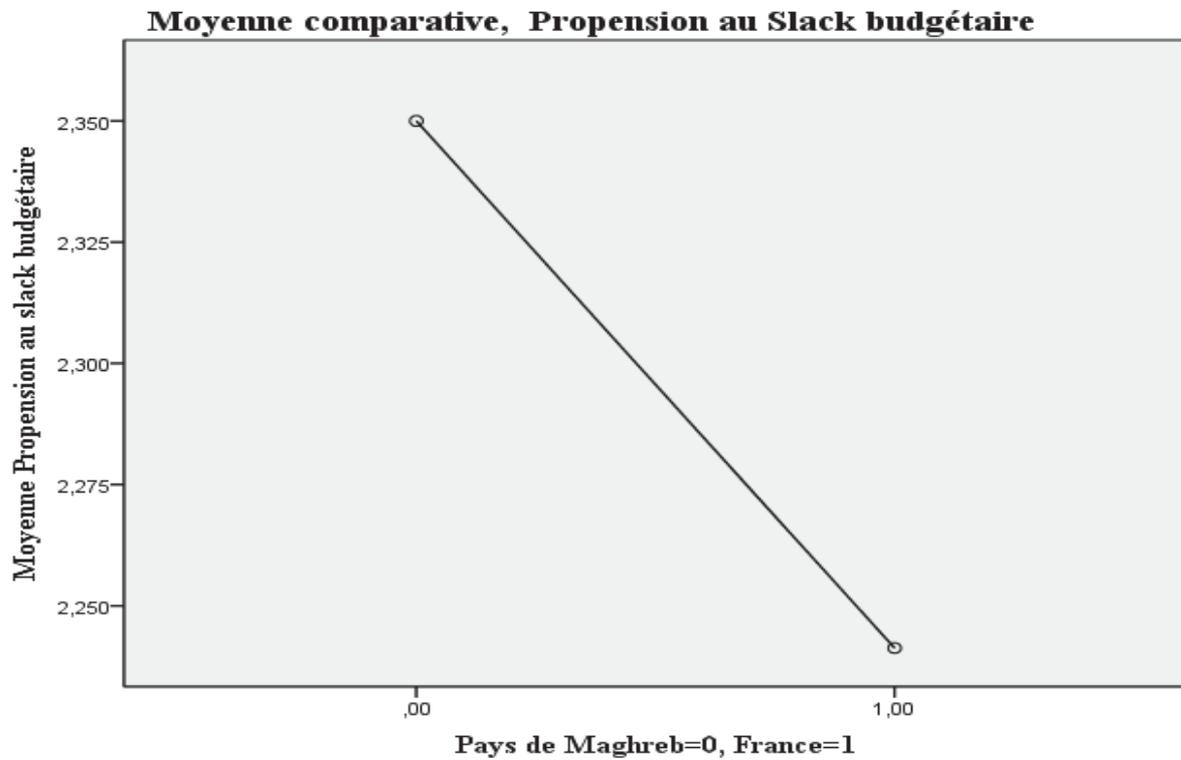
Propension au <i>slack</i> budgétaire	Test de Levene pour l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes		
	F	P	t	df	P
	0,808	0,369	1,66	1	0,199
Groupe	N	Moyenne	Ecart type		
France	239	2,24	0,757		
Pays du Maghreb	140	2,35	0,805		

Les résultats montrent que le teste de levene n'est pas significatif. Par conséquence, les variances sont égales entre les deux groupes de pays. Le t-test indique qu'il n'existe pas de différence significative entre les deux groupes culturels en termes de la création du *slack* budgétaire (t =1,66, p=0.199).

Tableau (77): Tests Welch et Brown-Forsythe, *Slack* budgétaire

Test de l'homogénéité des variances				Teste d'égalité des moyennes				
Statistique de levene	Df1	Df2	P		Statistique ^a	Df1	Df2	P
0,808	1	377	0,369	Welch	1,608	1	283,590	0,206
				Brown-Forsythe	1,608	1	283,590	0,206

Figure (13) : Moyenne comparative, Propension au Slack budgétaire



Les tests de Welch et de Brown-Forsythe indiquent également qu'il n'existe pas de différence significative entre les groupes culturels ($p=0,206$) en ce qui concerne leur appréciation de créer des ressources supplémentaires dans leurs budgets. En revanche, à l'encontre de ce que nous attendrions, les résultats démontrent que les français ont moins tendance à créer du *slack* dans leurs budgets ($m= 2.24$, $ET=0,757$) que les maghrébins ($m=2,35$, $ET=0,805$). Par conséquent, l'hypothèse qui postule que les français ont plus de propension à créer du *slack* budgétaire que les maghrébins **es rejetée**.

H16.les français ont plus de propension à créer du slack que les maghrébins (rejetée).

✓ **Effet de l'interaction entre la participation et la pression sur la propension au slack budgétaire modéré par la culture nationale**

Nous testons ici l'effet de l'interaction entre la participation budgétaire et la pression budgétaire sur la propension à créer du slack budgétaire, et ce pour chaque groupe de pays. Pour effectuer cette analyse nous utiliserons la macro de Hayes (2013).

Les résultats indiquent que la propension à créer du *slack* budgétaire est associée positivement avec la participation et la pression budgétaire (coefficient de régression : 0,531; $p < 0,05$ avec la participation budgétaire, coefficient de régression : 1,19, $p < 0,05$ avec la pression budgétaire).

Tableau (78) : l'effet de l'interaction entre la participation et la pression budgétaire sur la propension à créer du *slack* budgétaire

Variable	Coeff. Régres	T de Student	p
Participation (P)	0,531	2,32	0,02
Pression budgétaire (B)	1,19	2,23	0,026
P*B	-0,312	-2,25	0,025

En revanche, la participation au processus budgétaire semble diminuer l'effet de la pression budgétaire sur la propension à créer du *slack* budgétaire (coefficient de régression : -0,312, $p < 0,05$). **L'hypothèse H21 est donc Validée.**

H21. L'interaction entre la participation au processus budgétaire et la pression budgétaire a un effet négatif sur la propension à créer de slack budgétaire. (Validée)

Afin de tester l'hypothèse qui proposait que « *L'effet de l'interaction entre pression budgétaire et participation budgétaire sur la propension à créer du slack budgétaire est plus fort chez les maghrébins que chez les français* », nous testons l'effet de l'interaction entre la participation et la pression budgétaire sur la propension à créer du *slack* budgétaire pour chaque group culturel (la France et les pays du Maghreb).

Tableau (79) : Résultats des effets de l'interaction entre participation et pression budgétaire sur la propension à créer du *slack* budgétaire pour chaque groupe culturel

Variable	France (239)			Pays du Maghreb(140)		
	Coeff. Régres	T de Student	p	Coeff. Régres	T de Student	p
Participation (P)	0,144	0,999	0,31	0,410	1,80	0,07
Pression budgétaire (B)	0,703	1,99	0,05	0,941	1,75	0,08
P*B	-0,173	-1,80	0,07	-0,225	-1,79	0,07

Les résultats présentés dans le tableau (79) montrent que la propension à créer du *slack* budgétaire est associée positivement avec la participation et la pression budgétaire pour les magrébins (t de student : 1,80 avec la participation budgétaire, t de student: 1,75 avec la pression budgétaire). Par ailleurs, en ce qui concerne les français, la pression budgétaire a un effet positif sur la propension à créer du *slack* budgétaire. En revanche, la participation au processus budgétaire n'a pas d'effet significatif sur la propension des managers français à créer du *slack* dans leurs budgets (t de student : 0,999).

Plus précisément, les résultats indiquent que la participation joue un rôle modérateur entre la pression budgétaire et la propension à créer du *slack* budgétaire pour les deux groupes de pays car elle a diminué le *slack* budgétaire. En revanche, l'analyse montre que l'effet de l'interaction entre la participation au processus budgétaire et la pression budgétaire est plus fort chez les magrébins que chez les français (coefficient de régression : -0,173 pour la France et coefficient de régression : -0,225). **Par conséquent, l'hypothèse H.22 est validée.**

H22. L'effet de l'interaction entre pression budgétaire et participation budgétaire sur la propension à créer du slack budgétaire est plus fort chez les magrébins que chez les français. (Validée).

1.3.5. Résultats de l'analyse des effets de la culture nationale sur la contrôlabilité du budget

Pour tester l'hypothèse qui proposait que « *La culture française respecte le principe de contrôlabilité plus que celle des maghrébins* », Une analyse de la variance ANOVA et test t ont été effectués.

Tableau (80) : Contrôlabilité du budget, ANOVA à 1 facteur

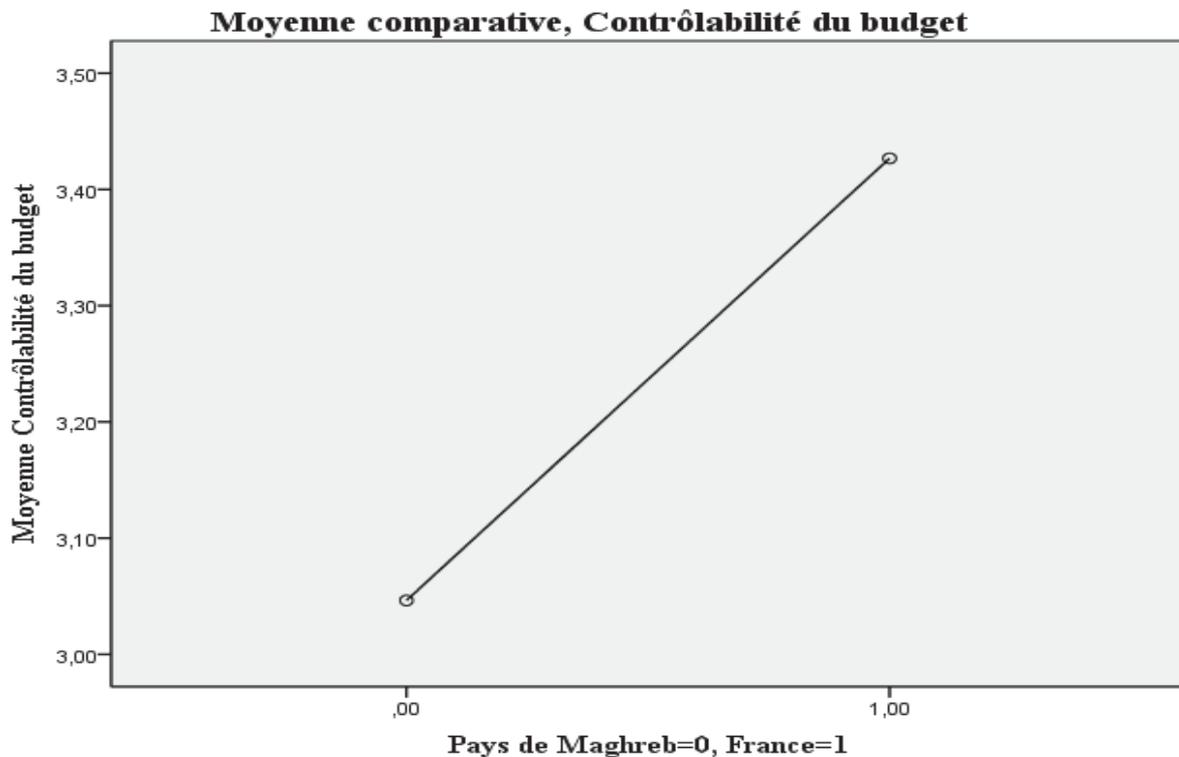
Contrôlabilité du budget	Test de Levene pour l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes		
	F	P	t	df	P
	36,013	0,000	13,708	1	0,001
Groupe	N	Moyenne	Ecart type		
France	239	3,43	0,928		
Pays du Maghreb	140	3,04	1,30		

Le test de Levene est très significative ($p = 0,000$). Par conséquent, les écarts entre les deux groupes culturels ne sont pas égaux. Le t-test indique qu'il existe une différence très significative entre les deux groupes en termes du respect du principe de la contrôlabilité (l'utilisation des éléments du budget qui sont contrôlables pour évaluer la performance) ($t=13,708$, $P= 0,001$). Les résultats démontrent que les français dans les banques multinationales françaises installées en France ($m=3,43$, $ET=0,928$) respectent plus le principe de la contrôlabilité que les maghrébins ($m=3,04$, $ET=1,30$).

Tableau (81) : Tests Welch et Brown-Forsythe, Contrôlabilité du budget

Test de l'homogénéité des variances				Teste d'égalité des moyennes				
Statistique de Levene	Df1	Df2	P		Statistique ^a	Df1	Df2	P
36,013	1	377	0,000	Welch	9,95	1	229,826	0,002
				Brown-Forsythe	9,95	1	229,826	0,002

Figure (14) : Moyenne comparative, Contrôlabilité du budget



Les tests d'égalité des moyennes révèlent aussi une différence très significative entre les groupes deux groupes en ce qui concerne cette variable. Ainsi, l'hypothèse qui proposée que « *La culture française respecte le principe de contrôlabilité plus que celle des maghrébins* » est donc confirmée.

H23. *La culture française respecte le principe de contrôlabilité plus que celle des maghrébins. (Validée)*

1.3.6. Résultats de l'analyse des effets de la culture nationale sur la flexibilité du budget

Pour tester l'hypothèse qui proposait que « *La culture française favorise le budget flexible plus que celle des maghrébins* », Une analyse de la variance ANOVA et test-t a été effectuée.

Tableau (82) : Flexibilité du budget, ANOVA à 1 facteur

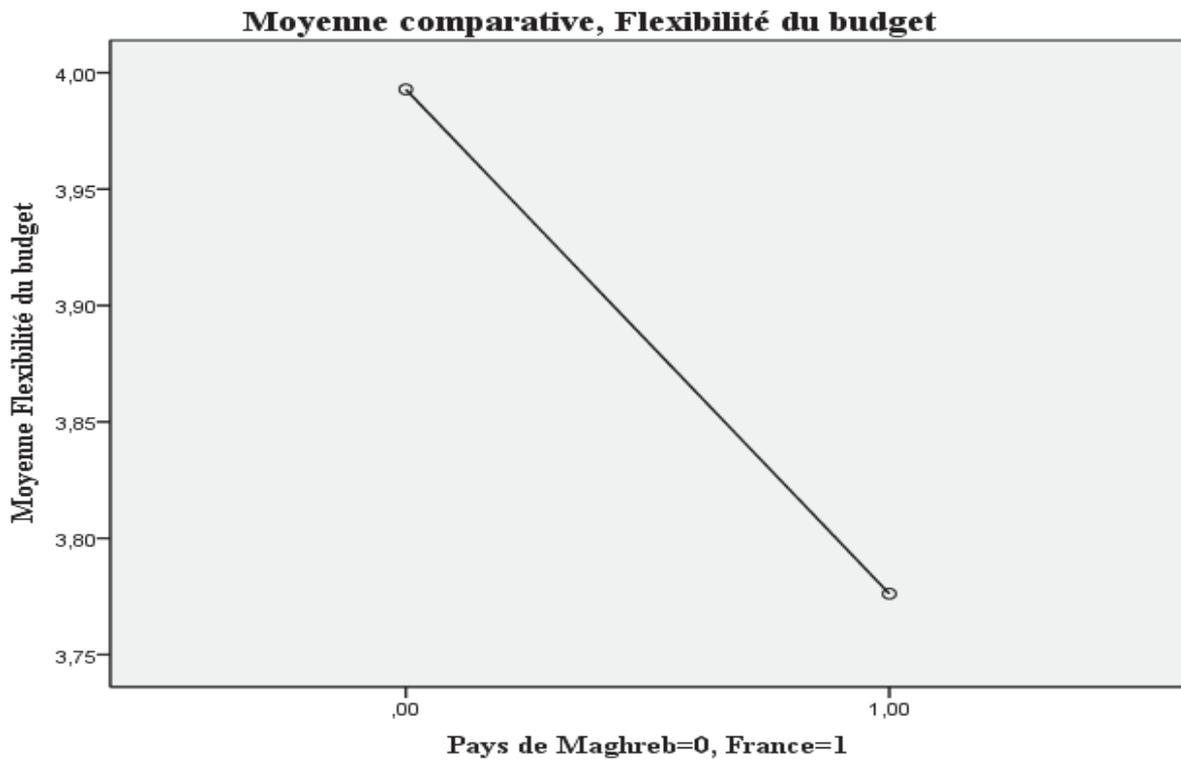
Flexibilité du budget	Test de Levene pour l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes		
	F	P	t	df	P
	0,005	0,946	4,376	1	0,04
Groupe	N	Moyenne	Ecart type		
France	239	3,78	0,87		
Pays du Maghreb	140	3,98	0,92		

Le test de Levene n'est pas significatif ($p = 0,946$). Par conséquent, les écarts entre les deux groupes culturels peuvent être considérés comme égaux. Cependant, le t-test indique qu'il existe une différence significative entre les deux groupes en termes de flexibilité du budget ($t=4,376$, $P= 0,04$). De plus, les tests de Welch et de Brown-Forsythe montrent le même résultat ($P=0,04$).

Tableau (83) : Tests Welch et Brown-Forsythe, Flexibilité du budget

Test de l'homogénéité des variances				Teste d'égalité des moyennes				
Statistique de Levene	Df1	Df2	P		Statistique ^a	Df1	Df2	P
4,376	1	377	0,04	Welch	1,041	1	175,22	0,04
				Brown-Forsythe	1,041	1	175,22	0,04

Figure (15) : Moyenne comparative, Flexibilité du budget



En revanche, les résultats démontrent que la moyenne de flexibilité chez les français dans les (m=3,78, ET=0,87) est moins élevée que celle chez les maghrébins (m=3,98, ET=0,92). L'hypothèse qui postule que « *La culture française favorise le budget flexible plus que celle des maghrébins* » **est donc rejetée.**

H23b. La culture française favorise le budget flexible plus que celle des maghrébins. (Rejetée).

Tableau (84) : Résumé des résultats sur les hypothèses relatives aux différences dans les pratiques budgétaires selon les différences culturelles

H1. Les processus budgétaires sont plus formalisés en France que dans les pays du Maghreb.	Validée
H6. Les maghrébins participent plus aux processus budgétaires que les français.	Validée
H11. Les français ont tendance à accorder moins d'importance à l'utilisation des données budgétaires pour l'évaluation de la performance que les maghrébins.	Validée
H16. les français ont plus de propension à créer du <i>slack</i> que les maghrébins.	Rejetée
H21. L'interaction entre la participation au processus budgétaire et la pression budgétaire a un effet négatif sur la propension à créer de <i>slack</i> budgétaire	Validée
H22. L'effet de l'interaction entre pression budgétaire et participation budgétaire sur la propension à créer du <i>slack</i> budgétaire est plus fort chez les maghrébins que chez les français.	Validée
H23 .La culture française respecte plus le principe de contrôlabilité que les maghrébins.	Partialement Validée

1.4. Les effets directs et d'interaction entre les dimensions culturelles et les pratiques budgétaires

Comme nous avons mentionné précédemment, étudier seulement l'existence des différences significatives dans les pratiques budgétaires étudiées entre les deux groupes de pays n'est pas la mesure adéquate pour étudier les effets de la culture nationale sur ces pratiques budgétaires. Nous vérifions donc, par la suite, les effets directs de ces dimensions culturelles sur chaque pratique budgétaire étudiée. Pour ce faire, nous avons opté pour la méthode de régression multiple (linéaire, binaire). En effet, la régression linéaire multiple nous permet de tester les liens entre les quatre dimensions culturelles (collectivisme, individualisme, contrôle de l'incertitude et la distance hiérarchique) et les pratiques du contrôle budgétaire (formalisation du processus budgétaire, participation budgétaire, *slack* budgétaire, contrôlabilité et flexibilité du budget). En effet, la régression linéaire a pour but d'expliquer une variable dépendante par une ou un ensemble de variables indépendantes quantitatives

(Carricano et al., 2010). Cette analyse permet d'analyser les liens entre la variable à expliquer mesurée sur une échelle d'intervalle ou de rapport et une (régression simple) ou plusieurs (régression multiple) variables explicatives mesurées sur une échelle d'intervalle ou de rapport (Gavard-Perret et al., 2008).

Quant à la régression binaire multiple, cette méthode nous servira pour tester les effets directs de dimensions culturelles sur la pression budgétaire vue que cette variable est dichotomique. Desjardins (2005) définit la régression logistique comme « *une méthode permettant d'ajuster une surface de régression à des données lorsque la variable dépendante est dichotomique* ». Cette technique est utilisée pour des études ayant pour but de vérifier si des variables indépendantes peuvent prédire une variable dépendante dichotomique. Quant aux effets de modulation, nous utilisons la macro de Hayes (2013), qui utilise la méthode du bootstrap. Cette méthode sera utilisée pour tester l'effet modérateur de la culture nationale, les profils de dirigeants (sexe, âge, métier, formation et expérience) sur les relations entre les dimensions culturelles, à savoir le contrôle de l'incertitude, l'individualisme/ collectivisme et la distance et les comportements budgétaires, soit : la formalisation du processus budgétaire, la participation, la pression budgétaire, la propension au *slack* budgétaire et la contrôlabilité du budget). En outre, une variable modératrice est une variable qui agit essentiellement sur la relation entre deux autres variables (Roussel et Wacheux, 2005). Il s'agit d'une variable qui modifie invariablement la grandeur, l'intensité, le sens et/ou la forme de l'effet de la variable indépendante sur la variable dépendante (Sharma et al., 1981). Selon ces auteurs, le lien existant entre les deux variables sera différent en fonction des différents niveaux d'une troisième variable dite modératrice. Ce lien peut devenir plus fort ou plus faible; ou devenir négatif alors qu'il était positif sans l'intervention de la variable modératrice. (Sharma et al., 1981). D'après Baron et Kenny (1986), une variable modératrice est « *une variable qualitative ou quantitative qui influence la direction et/ou la force de la relation entre la variable indépendante et la variable dépendante (...). Un effet modérateur simple peut être montré par une interaction entre une variable indépendante principale et un facteur qui précise les conditions appropriées de son impact sur la variable dépendante* ».

Les résultats de l'analyse des effets directs des dimensions culturelles sur les pratiques budgétaires

L'interprétation des résultats d'une régression se réalise grâce à différents indices. Nous vérifions le coefficient de régression standardisé (compris entre - 1 et + 1) qui permet de comparer la contribution de chaque variable, ainsi que le test *t* dont la valeur doit être plus grande que 1,96 pour être significative à $p < 0,05$ (Carricano et *al.*, 2010). Les résultats sont présentés dans le tableau suivant (Tableau (85)).

Tableau (85) : Résultats des liens entre les dimensions culturelles et les pratiques budgétaire

Variables à expliquer	Variables explicatives	Coefficient de régression	P	T de Student
Formalisation	Individualisme	0,097	0,06	1,88
	Collectivisme	-0,065	0,209	-1,25
	Contrôle de l'incertitude	0,396	0,000	7,819
Participation	Individualisme	0,157	0,003	3,027
	Collectivisme	0,046	0,414	0,818
	Distance Hiérarchique	-0,059	0,293	-1,052
Pression budgétaire	Individualisme	-0,165	0,12	-1,50
	Collectivisme	0,138	0,22	1,47
	Contrôle de l'incertitude	-0,390	0,006	-7,48
Slack budgétaire	Individualisme	-0,043	-0,41	-0,826
	Collectivisme	0,022	0,675	0,420
	Contrôle de l'incertitude	0,107	0,04	2,08
	Distance Hiérarchique	0,047	0,365	0,907
Contrôlabilité	Individualisme	-0,02	0,77	-0,297
	Collectivisme	-0,198	0,001	-3,239
Flexibilité	Individualisme	0,259	0,000	4,617
	Collectivisme	0,064	0,19	1,31

Le tableau (85) résume les coefficients de régression linéaire et binaire (pression budgétaire) qui vont permettre de valider les hypothèses relatives aux liens entre les dimensions culturelles et les pratiques du contrôle budgétaires étudiées.

Les résultats des analyses permettent d'apprécier dans quelle mesure les hypothèses relatives aux liens directs entre les dimensions culturelles et chaque pratique de contrôle budgétaire sont vérifiées. Il en ressort ainsi que la dimension contrôle de l'incertitude est la seule dimension culturelle semble avoir un effet sur la formalisation au processus budgétaire (coefficient de régression : **0,396**, **P<0,001**). **Ainsi**, l'utilisation des règles et des procédures formelles est significativement associée positivement et significativement au niveau d'aversion au risque perçu par les employées. **L'hypothèse H4 est ainsi validée et l'hypothèse H2 est rejetée.**

*H2. L'individualisme a un effet positif sur la formalisation du processus budgétaire.
(Rejetée)*

H4. Le contrôle de l'incertitude a un effet positif sur la formalisation du processus budgétaire. (Validée)

Les résultats de cette recherche montrent également que les dimensions culturelles (collectivisme et la distance hiérarchique) ne semblent avoir d'impact que sur la participation budgétaire. Cependant, les résultats démontrent une relation positive entre l'individualisme et l'implication des employées dans les processus budgétaires au lieu d'être positives comme il avait été supposé (coefficient de régression : **0,157**, **P<0,01**). **Par conséquent, les hypothèses H7 et H9 sont rejetées.**

*H7. L'individualisme a un effet négatif sur la participation au processus budgétaire.
(Rejetée)*

H9. La distance hiérarchique a un effet négatif sur la participation au processus budgétaire. (Rejetée)

Plus précisément, les résultats indiquent que l'importance accordée à l'utilisation des données budgétaire pour évaluer la performance est négativement associée au niveau du contrôle de l'incertitude (coefficient de régression : **-0,390**; $p < 0,01$). En revanche, la dimension culturelles individualisme /collectivisme ne semble avoir d'effet sur cette variable ($t=1,50$ pour la dimension individualisme et $t=1,47$ pour la dimension collectivisme). **Par conséquent, l'hypothèse H14 est validée et l'hypothèse H12 est rejetée.**

H12. L'individualisme a un effet négatif sur l'importance accordée des employés à l'utilisation des données budgétaire pour l'évaluation de la performance. (Rejetée)

H14. Le contrôle de l'incertitude a un effet négatif sur l'importance accordée des employés à l'utilisation des données budgétaire pour l'évaluation de la performance. (Validée)

En ce qui concerne la propension à créer du *slack* budgétaire, les résultats révèlent que la propension des managers à créer du *slack* budgétaire est positivement associée (coefficient de régression : **0,107**; $p < 0,05$) à leur niveau d'aversion au risque. Portant, le test *t* de Student ne révèle pas de liens significatifs entre l'appréciation des employés à construire du *slack* dans leurs budgets et l'individualisme. Par conséquent, **l'hypothèse H19 est validée et l'hypothèse H17 est rejetée.**

H17. L'individualisme a un effet positif sur la propension des employés à créer du slack budgétaire. (Rejetée)

H19. Le contrôle de l'incertitude a un effet positif sur la propension des employés à créer du slack budgétaire (Validée)

De plus, le tableau montre que l'individualisme est positivement associé à l'utilisation du budget flexible (coefficient de régression : **0,259**, $P < 0,001$) et la dimension collectivisme est liée négativement au respect du principe de la contrôlabilité (coefficient de régression **-0,198**, $P < 0,01$). **L'hypothèse H5a est partiellement supportée.**

H24. L'individualisme a un effet positif sur la contrôlabilité du budget. (Partiellement validée)

Le tableau (86) résume les résultats obtenus sur les hypothèses mettant en lien les trois dimensions culturelles et les pratiques budgétaires étudiées. Il permet de constater que sur les 9 hypothèses posées, 3 sont validées, 5 sont rejetées par manque de lien significatif, et une hypothèse est partiellement validée car chaque dimension de individualisme / collectivisme a une relation significative avec une seule dimension de la contrôlabilité du budget. **Plus précisément, les données collectées lors de cette étude révèlent que l'utilisation des règles et des procédures formelles en ce qui concerne le budget et la propension des employées à créer du *slack* budgétaire seraient favorisées par le niveau d'aversion au risque. De même, le niveau d'implication des employées dans le processus budgétaire serait favorisé par le niveau d'individualisme à l'encontre de l'hypothèse émise. En revanche, l'importance accordée à l'utilisation des données budgétaires pour l'évaluation de la performance serait atténué par le niveau du contrôle de l'incertitude perçu par les employées. Elles révèlent aussi que la contrôlabilité serait positivement liée au niveau d'individualisme.**

Tableau (86) : Résultats des effets directs des dimensions culturelles sur les pratiques budgétaires

Hypothèse	Liens directs	Résultat
H2	Individualisme/collectivisme —→ Formalisation	Rejetée
H4	Contrôle l'incertitude —→ Formalisation	Validée
H7	Individualisme/collectivisme —→ Participation	Rejetée
H9	Distance Hiérarchique —→ Participation	Rejetée
H12	Individualisme/collectivisme —→ Pression budgétaire	Rejetée
H14	Contrôle l'incertitude —→ Pression budgétaire	Validée
H17	Individualisme/collectivisme —→ <i>slack</i> budgétaire	Rejetée
H19	Contrôle de l'incertitude —→ <i>slack</i> budgétaire	Validée
H24	Individualisme/collectivisme —→ contrôlabilité	Partiellement validée

1.5. Les résultats de l'analyse des effets modérateurs de la culture nationale (pays) entre les dimensions culturelles et les pratiques budgétaires

Pour rappel, en ce qui concerne les relations entre les pratiques budgétaires étudiée et les dimensions culturelles **six liens directs significatifs ont été démontrés** :

1. *Entre le contrôle de l'incertitude et la formalisation du processus budgétaire (relation positive, coefficient de régression : 0,396,*
2. *Entre la dimension individualisme et la participation budgétaire (relation positive, coefficient de régression : 0,157,*
3. *Entre le contrôle de l'incertitude et la pression budgétaire (relation négative, coefficient de régression : -0,390,*
4. *Entre le contrôle de l'incertitude et la propension à créer du slack budgétaire (relation positive, coefficient de régression : 107,*
5. *Entre la dimension Collectivisme et la contrôlabilité du budget (relation négative, coefficient de régression : -0,198,*
6. *Entre l'individualisme et la flexibilité du budget (relation positive, coefficient de régression : 0,259),*

Tableau (87) : Effets d'interaction significatifs entre les dimensions culturelles et la culture nationale sur les pratiques budgétaires étudiées

Liens	France			Pays du Maghreb		
	Coeff. Régres	T de Student	p	Coeff. Régres	T de Student	p
CONINCER→ FORMALI	0,532	7,01	0,000	0,367	4,11	0,000
CONINCER → RAPM	-0,548	-2,234	0,02	-0,202	-1 ,10	0,27
CONINCER → SLACK	0,009	0,136	0,89	0,258	3,154	0,001
COLLEC → CONTOL	-0,093	-1,15	0,25	-0,227	-1,40	0,16
IND → FLEX	0,198	2,24	0 ,025	0,332	4,87	0 ,000

Les résultats montrent que le contrôle de l'incertitude semble avoir un effet sur la formalisation au processus budgétaire pour les deux groupes de pays (coefficient de régression : **0,532**, **P<0,001 pour la France** et coefficient de régression : **0,367**, **P<0,001 pour les pays du Maghreb**). Ainsi, l'utilisation des règles et des procédures formelles est significativement associée positivement et significativement au niveau d'aversion au risque perçu par les employés français et maghrébins travaillant dans les banques multinationales françaises implantées en France et dans les pays du Maghreb. En revanche, les résultats indiquent que l'effet du contrôle de l'incertitude sur la formalisation du processus budgétaire est plus fort chez les français que chez les maghrébins. Par conséquent, **l'hypothèse H5 est ainsi validée.**

H.5 l'effet du contrôle de l'incertitude sur la formalisation du processus budgétaire est plus fort chez les français que chez les maghrébins. (Validée)

En ce qui concerne l'importance accordée à l'utilisation des données budgétaires pour évaluer la performance, les résultats indiquent que cette variable est négativement liée au niveau d'aversion au risque perçue par les français (coefficient de régression : -0,548; $p < 0,05$). En revanche, il n'existe pas de lien significatif entre le niveau du contrôle de l'incertitude et l'appréciation des employés maghrébins à utiliser l'atteinte des objectifs budgétaires pour évaluer leurs performances (t de Student : - 1,10). **Par conséquent, l'hypothèse H15 est rejetée.**

H15. L'effet du contrôle de l'incertitude sur la pression budgétaire est plus fort chez les français que chez les maghrébins. (Rejetée).

Les résultats révèlent également que la propension des employés maghrébins à créer du *slack* budgétaire est positivement associée (coefficient de régression : **0,258**; $p < 0,01$) à leur niveau d'aversion au risque. En revanche, le test t de Student ne révèle pas de liens significatifs entre l'appréciation des employés français à construire du *slack* dans leurs budgets et leur niveau de contrôle face à l'incertitude. Par conséquent, **l'hypothèse H20 est rejetée.**

H20. l'effet du contrôle de l'incertitude sur la propension à créer du slack budgétaire est plus fort chez les français que chez les maghrébins. (Rejetée).

Plus précisément, les résultats montrent que l'individualisme est positivement associé à l'utilisation de budget flexible pour les deux groupes culturelles (coefficient de régression : **0,198, P<0,05 pour la France** et coefficient de régression : **0,332, P<0,001 pour les pays du Maghreb**). Or, à l'encontre de l'hypothèse émise, les résultats indiquent que l'effet de l'individualisme sur la flexibilité du budget est plus fort chez les maghrébins que chez les français.

L'hypothèse H25 est donc rejetée.

H25. l'effet de l'individualisme sur la contrôlabilité du budget est plus fort chez les français que chez les maghrébins. (Rejetée).

Tableau (88) : Résultats des effets des dimensions culturelles sur les pratiques budgétaires étudiées selon les groupes de pays

Code	Hypothèse	Validation
H3	H3. L'effet de l'individualisme sur la formalisation est plus fort chez les français que chez les maghrébins.	Rejetée
H5	H.5 l'effet du contrôle de l'incertitude sur la formalisation du processus budgétaire est plus fort chez les français que chez les maghrébins.	Validée
H8	L'effet de l'individualisme sur la participation au processus budgétaire est plus fort chez les français que chez les maghrébins.	Rejetée
H10	L'effet de la distance hiérarchique sur la participation au processus budgétaire est plus fort chez les maghrébins que chez les français	Rejetée
H13	L'effet de l'individualisme sur la pression budgétaire est plus fort chez les français que chez les maghrébins	Rejetée
H15	L'effet du contrôle de l'incertitude sur la pression budgétaire est plus fort chez les français que chez les maghrébins.	Rejetée
H18	L'effet de l'individualisme sur la propension à créer du slack est plus fort chez les français que chez les maghrébins.	Rejetée
H20	L'effet du contrôle de l'incertitude sur la propension à créer du slack budgétaire est plus fort chez les français que chez les maghrébins	Rejetée
H25	L'effet de l'individualisme sur la contrôlabilité du budget est plus fort chez les français que chez les maghrébins	Rejetée

1.6. Les résultats de l'analyse des effets modérateurs profils de dirigeants (métier, âge, sexe, expérience, formation) entre les dimensions culturelles et les pratiques budgétaires

Figure (16) : Modèle effets modérateurs des profils de dirigeants

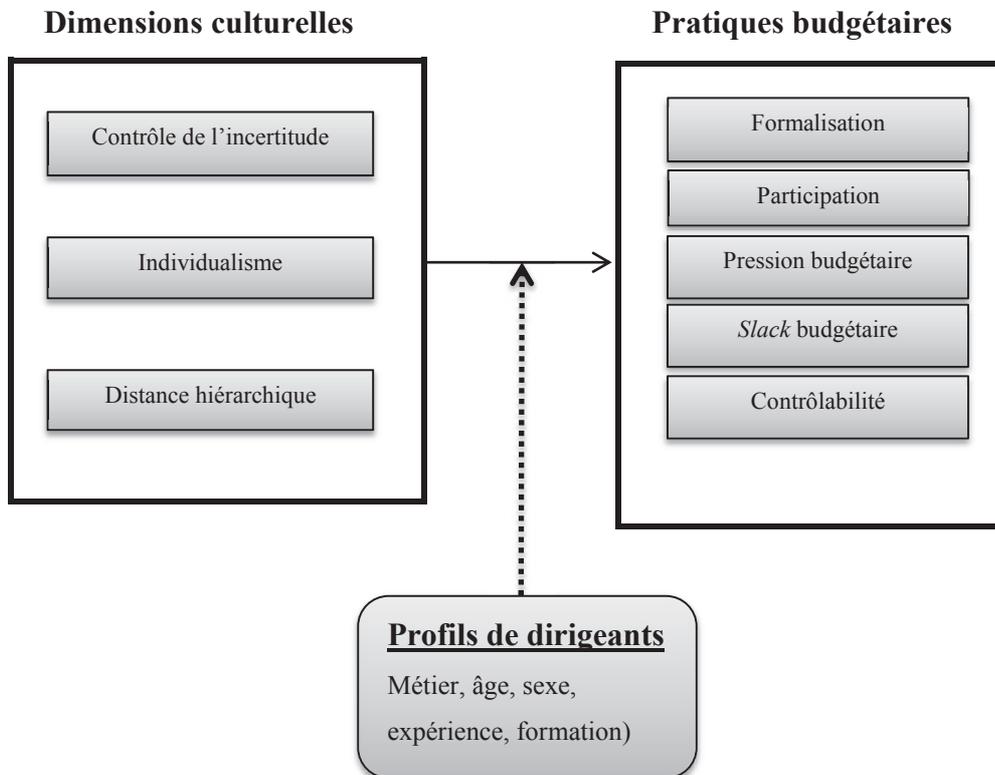


Tableau (89) : Effets d'interaction significatifs entre le contrôle de l'incertitude et les profils de dirigeants sur la formalisation du processus budgétaire

Variable modératrice	Coeff. Régres	T de Student	p
Métier	-0,206	1,64	0,10
Age	-0,159	-2,29	0,02
sexe	-0,081	-0,615	0,54
Expérience	-0,016	-0,227	0,820
Formation	-0,074	-0,751	0,45

Tableau (90) : Effets d'interaction significatifs entre le contrôle de l'incertitude et les profils de dirigeants sur pression budgétaire

Variable modératrice	Coeff. Régres	T de Student	p
Métier	-0,310	-0,996	0,31
Age	-0,193	-0,908	0,36
sexe	-0,430	-1,23	0,22
Expérience	-0,187	-1,06	0,29
Formation	-0,346	-1,30	0,19

Tableau (91) : Effets d'interaction significatifs entre le contrôle de l'incertitude et les profils de dirigeants sur le *slack* budgétaire

Variable modératrice	Coeff. Régres	T de Student	p
Métier	0,261	2,27	0,023
Age	0,016	0,213	0,83
sexe	0,067	0,565	0,57
Expérience	0,065	1	0,32
Formation	0,045	0,607	0,54

Tableau (92) : Effets d'interaction significatifs entre l'individualisme et les profils de dirigeants sur la flexibilité du budget

Variable modératrice	Coeff. Régres	T de Student	p
Métier	0,119	0,992	0,32
Age	0,113	1,39	0,16
sexe	-0,018	-0,143	0,89
Expérience	0,115	1,60	0,11
Formation	0,218	2,32	0,02

L'analyse des résultats montre des effets modérateurs dans trois cas. **L'âge** semble diminuer l'effet du contrôle de l'incertitude sur la formalisation du processus budgétaire (coefficient de

régression : $-0,159$; $p < 0,05$). En effet, l'effet de l'aversion au risque sur la formalisation au processus budgétaire est plus fort chez les employées qui ont moins de 35 ans et moins fort chez les autres catégories d'âge.

Le type de métier semble accentuer l'augmentation de l'effet du contrôle de l'incertitude sur la propension des employées à construire du *slack* dans leurs budgets (coefficient de régression : $0,261$; $p < 0,05$). En effet, l'effet de l'aversion au risque sur la propension à construire du *slack* budgétaire est significativement plus fort chez les directeurs que chez les contrôleurs de gestion.

De même, **le type de formation** semble augmenter l'effet de l'individualisme sur l'utilisation de budget flexible (coefficient de régression : $0,0794$; $p < 0,05$). L'effet de l'individualisme est moins fort chez les gestionnaires que chez les non gestionnaires et sans formation précise.

Tous les résultats obtenus à l'issue de l'analyse des corrélations et des tests d'hypothèses appellent une discussion au regard de la littérature. Cette discussion sera développée dans la prochaine et dernière section de ce chapitre.

2. DISCUSSION DES RESULTATS

Pour discuter les résultats qui ont été obtenus avec l'étude quantitative confirmatoire, dans un premier temps, nous reviendrons sur le modèle d'Hofstede pour expliquer l'écart culturel entre la France et les pays du Maghreb. Cette étape nous aidera à interpréter les résultats des différences entre les deux groupes de pays en termes des pratiques budgétaires (formalisation au processus budgétaire, participation budgétaire, pression budgétaire, *slack* budgétaire, contrôlabilité du budget). Ensuite, nous reviendrons sur les liens directs significatifs entre les dimensions culturelles et les pratiques budgétaires étudiées. A ce sujet, nous discuterons l'effet des dimensions culturelles sur chaque pratique budgétaire.

Puis, l'interaction entre la culture nationale, la participation au processus budgétaire et la pression budgétaire seront aussi le sujet d'une discussion. Enfin, nous reviendrons sur les influences des profils des dirigeants sur les relations entre les dimensions culturelles et les pratiques budgétaires.

2.1. Dimensions culturelles d'Hofstede

Dans notre recherche, notre premier objectif consiste à comprendre comment le modèle théorique d'Hofstede pourrait contribuer à expliquer les différences dans les dimensions culturelles entre deux types de pays, soit la France et les pays du Maghreb. De surcroît, les résultats ressortis de cette comparaison nous serviront de base pour interpréter les différences entre ces deux ensembles en termes de comportements budgétaires. Ce travail sera notre deuxième objectif dans cette étude. En effet, les dimensions culturelles d'Hofstede peuvent nous guider à identifier et à comprendre comment ce comportement des français et des maghrébins travaillant dans les banques multinationales françaises se ressent en termes de pratiques budgétaires.

Pour ce faire, nous avons procédé à des analyses de variance (ANOVA) et avons comparé les moyennes de chaque groupe culturel. Les résultats obtenus montrent qu'il existe des différences significatives entre les deux contrées, ethnies en ce qui concerne le contrôle de l'incertitude et de l'individualisme. En effet, la perception des employés français est supérieure par rapport à celle des employés maghrébins en ce qui concerne ces deux dimensions culturelles. Autrement dit, les employés français ont conscience que l'incertitude et l'individualisme sont plus accentués chez eux que chez leurs homologues maghrébins. Bien que nos résultats soient conformes à ceux d'Hofstede, les scores retrouvés dans notre recherche ne sont pas identiques aux siens. En effet, en ce qui concerne le contrôle de l'incertitude, notre analyse dévoile que les managers français et maghrébins ont des niveaux élevés d'aversion au risque (83 pour les français et 79 pour les maghrébins). Ces scores diffèrent un peu de ceux d'Hofstede (86 pour les français et 68 pour les arabes). De même, selon les résultats de cet auteur le niveau de l'individualisme était de 71 chez les français et de 38 chez les arabes. Ces scores sont aussi différents des nôtres (66 pour les français et 51 pour les maghrébins). Par ailleurs, les résultats de notre recherche indiquent que le score relatif à la distance hiérarchique est significativement plus élevé en France que dans les pays du Maghreb (69 chez les français et 45 chez les maghrébins). Ces résultats divergent de ceux d'Hofstede qui signalent que le niveau de cette dimension était de 80 chez les arabes et de 68 chez les français.

En somme, nos résultats sont très intéressants et peuvent être expliqués par plusieurs points :

- ❖ Tout d'abord Hofstede dans ses travaux s'est intéressé aux pays du Moyen-Orient, et non pas aux pays du Maghreb. Ce constat corrobore les critiques déjà soulignées par

d'autres chercheurs quant à la généralisation du modèle d'Hofstede comme un modèle universel pour les recherches sur les différences culturelles. En effet, ses scores attribués aux différentes dimensions culturelles ne sont pas identiques pour tous les pays arabophones et chaque pays pourrait avoir une spécificité culturelle propre. En effet, étant d'origine syrienne et ayant un regard assez proche sur la culture dans les pays arabophones, je ne suis de l'avis d'Hofstede quant au regroupement généralisé des pays arabes dans son modèle (Arabie Saoudite, Egypte, Emirats arabes Unis, Irak, Koweït, Liban et la Lybie). La culture du Liban est assez différente de celle de la Lybie qui diffère aussi en termes de celle de l'Iraq. Bien que ces pays partagent des choses en commun telles que la langue arabes et la religion, des facteurs politiques, géographiques et économiques peuvent jouer un rôle essentiel dans la diversité culturelle dans chacun d'entre eux. De même, la religion qui est un facteur commun a un rôle clé dans la culture de chaque pays. Par exemple, au Liban qui est laïque, on peut trouver des cultures très différentes et les chrétiens cottoient les musulmans et de même des musulmans chiites les musulmans sunnites. Est-ce qu'un musulman pratiquant a la même culture qu'un musulman non pratiquant ? Autrement dit, les libanais par exemple, bien qu'ils soient musulmans ou chrétiens, n'auraient pas le même niveau de contrôle de l'incertitude par rapport aux saoudiens car le Liban est un pays laïque beaucoup plus ouvert que l'Arabie Saoudite. Hofstede (2010 p. 271.) a d'ailleurs souligné le rôle que peut jouer la religion. Il note que « *la religion est un des moyens par lequel l'humanité évite l'anxiété. Les croyances et les rituels religieux nous aident à accepter les incertitudes contre lesquelles nous ne pouvons rien* ». Toutefois, Hofstede indique que les pays musulmans ont des résultats moyens en termes d'aversion au risque. Nos résultats contredisent cette affirmation car ils dévoilent un niveau élevé de contrôle de l'incertitude chez les maghrébins, qui appartiennent à des pays musulmans, et plus proche des français que des arabophones ou même des musulmans selon Hofstede.

Dans la même lignée, ces différences qui pourraient être retrouvées dans les différents pays arabophones peuvent être relatives au système de politique de ces-derniers. De même, les événements historiques tels que les guerres pourraient également jouer un rôle dans les différences notamment dans un pays comme le Liban qui a subi des guerres sans cesse. Dans le même ordre d'idées, nos résultats démontrent que les français et les maghrébins ont une façon de voir très proche quant au contrôle de

l'incertitude. Il n'en reste pas moins qu'une partie de notre échantillon du Maghreb provient de membres d'organisations encore influencées par des méthodes françaises. Autrement dit, les pays du Maghreb sont des pays « *francophones* » ce qui pourrait conduire à penser que les citoyens de ce pays pourraient être influencés par la France et sa culture compte tenu des très bonnes relations politiques, commerciales, culturelles.....etc. entre ces pays et la France.

- ❖ Un autre point permet d'expliquer nos résultats. Comme le souligne Hofstede (2010), le niveau des scores dépend de la nature et de la taille des échantillons. Contrairement à ses travaux, menés auprès des filiales d'IBM, dans notre recherche, nous avons traité du secteur bancaire où le contrôle de l'incertitude pourrait être plus élevé les gestionnaires traitant systématiquement des opérations financières dans le cadre de leurs activités quotidiennes (Hogan et *al.*, 2000; Saunders et Lange, 2000). Ainsi, ces gestionnaires ressentent plus le risque dans leur milieu de travail et ils cherchent à l'anticiper. Par conséquent, l'aversion au risque serait plus élevée dans ce secteur. De même, l'écart entre notre échantillon et celui d'Hofstede est assez large (116000 dans cet échantillon et seulement 379 dans le notre) et pourrait contribuer aussi à expliquer nos résultats relatifs à ces différences. En outre, la majorité des répondants dans notre échantillon sont des français (236 France, 61 %), ce qui pose un problème de validité externe et cela aurait peut-être contribué à expliquer certains de nos résultats. Le faible nombre des répondants maghrébins dans notre échantillon ne permettrait peut-être pas de généraliser les scores obtenus.
- ❖ Dans notre étude, seules les personnes originaires du pays ont été considérées comme des membres potentiels de la population pour l'étude. Par exemple, nous n'avons pas fait de distinction entre les maghrébins qui travaillent dans les banques multinationales françaises implantées en France, qui sont généralement influencés par la culture française, et ceux travaillant dans celles implantées dans leurs pays, qui gardent normalement leur propre culture. Cela pourrait tout de même aider à comprendre les résultats de cette recherche doctorale.

À l'issue de nos résultats sur les différences entre la France et les pays du Maghreb, nous nous interrogeons sur le rôle que peut jouer ces contrastes pour expliquer les disparités dans les comportements budgétaires en France et dans les pays du Maghreb. La section suivante sera consacrée à expliquer ces multiples résultats.

2.2. Dimensions culturelles et comportements budgétaires

Les analyses que nous avons menées pour repérer les différences dans les comportements budgétaires indiquent qu'il existe des dissimilarités significatives entre les deux groupes de pays en ce qui concerne la formalisation du processus budgétaire, la participation budgétaire, la pression budgétaire et la contrôlabilité du budget. En revanche, ils n'attestent pas de différences significatives entre les deux groupes de pays en termes de propension à créer du Slack budgétaire. Nous allons expliquer dans les paragraphes suivants chacun de ces résultats en se basant sur ceux relatifs aux disparités dans les dimensions culturelles entre la France et les pays du Maghreb.

2.2.1. Formalisation de processus budgétaire

En ce qui concerne la formalisation du processus budgétaire, les résultats de l'analyse ANOVA démontrent une différence significative entre la France et les pays du Maghreb en termes de l'utilisation des règles et des procédures budgétaires formelles. En effet, les managers français, qui ont un niveau élevé d'individualisme et un fort contrôle de l'incertitude, se sentent plus à l'aise, avec l'utilisation des règles formelles qui rendent leur travail prévisible et tangible, que leurs homologues maghrébins. Ces résultats sont en accord avec les travaux d'Hofstede (1980, 1991, 2010) qui suggèrent que les gens ayant une forte aversion aux risques préfèrent y faire face en s'appuyant sur les règles, la structuration des activités, et la normalisation des procédures. Comme il n'existe pas d'études comparatives entre la France et les pays du Maghreb sur les comportements budgétaires, il nous semble difficile de confronter nos résultats aux conclusions des recherches antérieures réalisées dans d'autres pays. Nous donnons tout de même l'exemple de trois études menées sur les comportements budgétaires et la culture dans des contextes différents. Chow *et al.* (1994) et de Lincoln et McBride (1987) ont trouvé que la moyenne de la formalisation était plus élevée au Japon où le niveau du contrôle de l'incertitude était de (92) qu'aux États-Unis où l'indice était de 46. Toutefois, l'étude d'Ueno et Wu (1993) montre qu'il n'existe pas de différence significative des moyennes de la formalisation entre les entreprises japonaises et américaines.

Cependant, il faut noter que les recherches antérieures n'ont testé qu'au niveau national l'effet de la culture nationale sur la formalisation du processus budgétaire. Or, qu'en est-il au niveau individuel ? A notre connaissance, il n'existe pas d'études qui en testent les effets. De telles études seraient, à notre avis, très pertinentes car elles permettraient de voir l'effet propre à chaque dimension culturelle sur les comportements budgétaires. De même, repérer unqu-

ement les différences significatives, bien qu'il soit analyse importante au niveau national, donne une vision générale et ne permet pas de savoir quelle dimension culturelle a plus d'impact que les autres. En outre, l'analyse de leurs effets directs sur les comportements budgétaires au niveau individuel nous fournirait la valeur de chaque effet, autrement dit le coefficient de régression entre chaque pair de variables. De, surcroît cette méthode écarte les effets d'autres facteurs pouvant influencer les comportements budgétaires. Cette analyse révèle que seul le contrôle de l'incertitude a un effet significatif sur la formalisation du processus budgétaire. En effet, les résultats montrent que plus les employés ont d'aversion au risque, plus ils utilisent des règles formelles en ce qui concerne le budget. Par ailleurs les résultats des effets de modération dévoilent que la culture nationale de chaque pays joue un rôle modérateur entre le contrôle de l'incertitude et la formalisation du processus budgétaire. Plus précisément, l'effet du contrôle de l'incertitude sur celle-ci est plus élevé chez les managers français que chez managers maghrébins. Par conséquent, les différences entre la France et les pays du Maghreb en termes de niveau du contrôle de l'incertitude conduisent à des dissimilitudes dans l'utilisation des règles et des procédures formelles en ce qui concerne le budget entre ces deux types de pays.

Dans la même veine, malgré le fait qu'il existe une différence significative entre les deux groupes culturels en termes de la formalisation au processus budgétaire, le niveau de cette variable peut être considéré comme élevé pour les deux groupes. Cela peut être justifié pour deux raisons. Premièrement, l'analyse de l'écart culturel montre que la France et les pays du Maghreb ont un niveau élevé de contrôle de l'incertitude qui est le seul, selon nos résultats, à avoir des effets sur la formalisation. Et avoir ce niveau élevé pousse les managers français et maghrébins à utiliser des règles formelles en ce qui concerne le budget pour réduire l'incertitude. Deuxièmement, nous avons analysé des institutions spécifiques, à savoir les banques multinationales qui se caractérisent par un fort contrôle de l'incertitude (Hofstede, 2010). En effet, les gestionnaires dans le secteur bancaire sont systématiquement impliqués dans des opérations et des questions financières dans le cadre de leurs activités quotidiennes (Hogan et al., 2000; Saunders et Lange, 2000), il est donc probable qu'ils réagiraient plus favorablement à l'utilisation des règles et des procédures formelles en ce qui concerne les budget.

L'analyse des résultats révèle également que parmi les profils des dirigeants, l'âge semble diminuer l'effet du contrôle de l'incertitude sur cette formalisation. En effet, l'effet de

l'aversion au risque sur elle est plus forte chez les employés qui sont plus jeunes que chez les autres catégories d'âge. Cela peut être justifié du fait que les employés qui ont moins de 35 ans ont moins d'expériences et de connaissances que les autres catégories d'âge et ils ont donc plus de réticence face au risque. Par conséquent, ils s'appuient plus sur les règles et les procédures formelles pour faire face à l'incertitude. Nos résultats sont, en une partie, en accord avec ceux d'Hofstede (2010) qui soulignent que l'âge est la seule caractéristique des employés d'IBM ayant une relation étroite avec le contrôle de l'incertitude. Pourtant, selon Hofstede (2010), les employés les plus âgés sont les plus stressés et donc ont plus d'anxiété face aux risques, ce qui contredit notre résultat. Cependant, ce constat concorde avec celui de Ben Hamadi et *al.* (2014) qui montre que les jeunes gestionnaires ayant de 35 à 45 ans possèdent plus d'aversion au risque que ceux ayant de 45 à 71 ans.

2.2.2. Participation au processus budgétaire

Les aboutissants de cette recherche doctorale attestent d'une différence significative entre les managers français et maghrébins en termes de participation au processus budgétaire. Les managers français travaillant dans des banques multinationales françaises sont moins impliqués dans les processus de budgétisation que leurs homologues maghrébins.

Ces résultats peuvent être expliqués si l'on se réfère aux différences culturelles entre ces deux types de pays qui montrent que le niveau de l'individualisme et de la distance hiérarchique est plus élevé chez les managers français que chez les managers maghrébins. De même, la littérature montre que ces deux variables ont plus d'influence sur la participation budgétaire que les autres dimensions culturelles (Harrison, 1992), et que leur niveau élevé chez les managers français peut expliquer celui moins élevé de participation budgétaire par rapport aux managers maghrébins.

Ces résultats sont en accord avec ceux de Lau et Buckland (2000) révélant que les gestionnaires norvégiens avaient un niveau moyen (69) d'individualisme, mais un score de participation plus élevé que celui des australiens se caractérisant eux par un score élevé d'individualisme (90) et ceux de Douglas et *al.* (2007), de Douglas et *al.* (2005), d'Ueno et *al.* (1992), d'Yee et *al.* (2008) et de Kanan (2010) qui indiquent que la participation des employés au processus budgétaire est plus élevée dans les sociétés à faible distance hiérarchique que dans celles ayant un niveau élevé de cette dimension culturelle.

De surcroît, les résultats de l'analyse des effets directs des dimensions culturelles sur la participation budgétaire indiquent que cette dernière variable est positivement associée au niveau d'individualisme. Ce résultat contredit notre hypothèse postulant que cette participation est négativement liée au niveau de l'individualisme. La spécificité du secteur bancaire et de notre échantillon, soit les managers ou les contrôleurs de gestion, pourrait peut-être expliquer ce résultat surprenant. En effet, nous avons interrogé des managers ou des contrôleurs de gestion travaillant dans des banques. La nature du travail de ces derniers implique une participation à la prise de décision et donc à la participation budgétaire. De même, les gestionnaires dans ce secteur préfèrent le style de l'évaluation de la performance basée sur l'atteinte des objectifs budgétaires (Chong et lau, 2006). Ils ont donc un fort désir d'être impliqués dans le processus budgétaire pour s'assurer que leurs objectifs soient raisonnables et réalisables. Cette contribution est très cruciale pour eux car leurs évaluations de la performance et de leurs récompenses sont fortement liées à ces objectifs budgétaires (Chong et lau, 2006). Dans le même ordre d'idées, comme nous l'avons vu plus haut, le secteur bancaire se caractérise par un niveau élevé du contrôle de l'incertitude. Les employés dans ce secteur préféreraient donc être impliqués dans la fixation des objectifs budgétaires pour partager le risque en cas de difficulté d'atteindre ceux-ci.

Chong et Jeng (1998) soulignent également que le niveau de la difficulté des tâches dans le secteur des services financiers est plus élevé que celui dans le secteur industriel et de merchandising. Il varie généralement entre moyen et élevé. Par exemple, dans l'étude réalisée par Harrison (1992) dans le secteur de commercialisation, la difficulté de la tâche se situait entre un niveau faible et moyen, par contre dans les études de Lau et *al.*, (1995, 1997), elle était généralement à un niveau moyen. Par conséquent, les employés dans ce secteur sont également susceptibles de réagir favorablement à la participation budgétaire (quel que soit le niveau d'importance du budget) dans des situations de difficulté de tâche. Quand le niveau de ce dernier est élevé, la participation pourrait être l'occasion pour les gestionnaires d'accéder à des ressources qui peuvent être utilisées pour introduire de nouveaux et de meilleurs moyens pour exécuter les tâches dans des situations imprévues (Brownell et Hirst, 1986, p. 242). En conséquence, lorsque les employés ont un niveau élevé d'individualisme et que les tâches sont difficiles à réaliser, ils tentent de participer aux processus budgétaires pour partager les risques et protéger leurs intérêts personnels.

2.2.3. Pression budgétaire

L'hypothèse qui suppose que les managers français accordent moins d'importance à l'utilisation de budget pour l'évaluation de la performance que les managers maghrébins est validée. Les résultats de notre étude dévoilent que les employés des pays du Maghreb favorisent plus l'utilisation des données budgétaires pour l'évaluation de leur performance que les employés français. Ces résultats soutiennent le propos d'Harrison (1993) sur le fait que les employés dans les sociétés individualistes ne favorisent pas une méthode d'évaluation de la performance basée sur la réalisation des objectifs budgétaires car celle-ci est incompatible avec le principe de l'unicité des individus dans ces sociétés. Toutefois, nos résultats ne sont pas conformes avec ceux d'autres recherches menées par (Wu 2005, Yee et *al.*, 2008, Kanan, 2010), qui montrent que les sociétés individualistes accordent une grande importance aux budgets considérés comme un outil essentiel utilisable pour évaluer la performance des employés et que leurs récompenses dépendent plutôt de la réalisation des objectifs budgétaires. Par exemple, Kanan (2010) souligne que les sociétés anglo-américaines, caractérisées par un fort niveau d'individualisme, utilisent les budgets pour évaluer la performance individuelle tandis que les sociétés libyennes, caractérisées par un fort niveau de collectivisme, n'utilisent pas les résultats budgétaires pour évaluer cette performance. Selon cet auteur, les employés dans les pays en voie de développement préfèrent davantage la sécurité et la réalisation de leurs besoins sociaux que les récompenses financières. De plus, Kanan souligne que les gestionnaires en Lybie rencontrent de nombreuses difficultés dans la réalisation efficace des objectifs budgétaires car ils ont une tendance générale à se concentrer sur le népotisme plutôt que sur l'équité, à s'intéresser à l'ancienneté plutôt qu'au mérite et à accorder plus d'importance à la centralisation qu'à la décentralisation.

Afin de tester les effets directs des dimensions culturelles sur l'appréciation des employées à utiliser les données budgétaires pour évaluer la performance, nous avons effectué une analyse de régression logistique binaire qui montre que la pression budgétaire est négativement associée au niveau du contrôle de l'incertitude pour tout l'échantillon. En effet, les gestionnaires qui ont une forte crainte du risque ont normalement peur de l'avenir et ils ne parviennent pas à atteindre leurs objectifs. Ainsi, ils ne favorisent pas l'utilisation de données budgétaires pour évaluer leurs performances car cela leur apporte plus de risque. En revanche, la dimension culturelle individualisme /collectivisme ne semble avoir aucun effet sur cette variable.

Par ailleurs, les résultats indiquent que la pression budgétaire est négativement liée au niveau de l'aversion au risque perçue par les français. Or, il n'existe pas de liens significatifs entre le niveau du contrôle de l'incertitude et l'appréciation des maghrébins à utiliser l'atteinte des objectifs budgétaires pour évaluer leurs performances. Ces résultats peuvent être justifiés, dans un premier lieu, par la forte peur du risque chez les employés français par rapport aux maghrébins et ensuite, par le fait que le niveau de la participation est plus élevé dans les pays du Maghreb qu'en France. En effet, lorsque les gestionnaires participent activement au processus budgétaire, ils apprécient l'évaluation de la performance liée à la réalisation des objectifs budgétaires et s'efforcent plus activement de les atteindre. Ces résultats sont en accord avec les travaux de Besson *et al.* (2004) qui trouvent que lorsque les managers peuvent participer à la fixation de leurs objectifs budgétaires, ils les acceptent plus volontiers et s'efforcent plus activement de les atteindre. Ainsi, cette forte participation dans les pays du Maghreb atténue l'effet du contrôle de l'incertitude sur la pression budgétaire.

Nos résultats montrent aussi que dans les deux groupes culturels les profils des employés (le sexe, le niveau d'expérience et le type de formation) n'ont pas d'effet sur l'importance accordée de l'utilisation du budget pour l'évaluation de la performance.

2.2.4. Slack budgétaire

Nous avons utilisé l'analyse de la variance ANOVA pour vérifier l'existence des différences significatives entre la France et les pays du Maghreb en termes de propension à créer du *slack* budgétaire. En effet, l'hypothèse qui supposait que les français ont plus de propension à créer du *slack* que les maghrébins n'a pas été confirmée. Plus précisément, les résultats de notre étude montrent qu'il n'existe pas de différences significatives entre les deux groupes de pays en ce qui concerne cette variable ce qui est en contradiction avec les conclusions d'Ueno et Sekaran (1992) qui constatent que les anglo-américains, caractérisés par un fort individualisme, créent plus du *slack* dans leurs budgets que les japonais. De même, nos résultats divergent avec ceux de Kanan (2010) qui trouve que ces sociétés anglo-américaines ont moins de propension à créer du *slack* dans leurs budgets que les entreprises libyennes. Ce résultat peut être expliqué par le fait que d'autres variables pourraient avoir des effets sur la propension des employés à construire du *slack* dans leurs budgets. Cela est confirmé par Chong et Ian (2004) qui indiquent dans leur étude que la culture nationale affecte la propension des subordonnés à créer du *slack* à travers son impact sur la participation budgétaire, la pression budgétaire et l'asymétrie d'information. Dans notre étude, nous avons

constaté que la participation au processus budgétaire et la pression budgétaire sont associées positivement à la propension à créer du *slack* budgétaire, et ce pour l'ensemble de l'échantillon et que que les gestionnaires recourent à cette participation pour construire plus de *slack* budgétaire qui rend leurs objectifs budgétaires réalisables en toute sécurité.

Ces résultats sont en accord avec certains travaux antérieurs qui attestent que l'environnement participatif fournit aux gestionnaires des occasions pour créer du *slack* budgétaire (Chow et *al.*, 1988; Lukka, 1988; Schiff et Lewin, 1970; Young, 1985). Cependant, nos résultats sont en contradiction avec ceux d'autres recherches qui démontrent une corrélation négative entre les deux (Onsi, 1973; Marchand, 1985a; Camman, 1976; Govindarajan, 1986; Dunk, 1993).

En ce qui concerne la pression budgétaire, les résultats indiquent que plus les gestionnaires accordent une grande importance à l'utilisation des données budgétaires, plus ils auraient besoin de construire du *slack*. Ces résultats sont en accord avec des recherches antérieures qui attestent bien d'une relation positive entre les deux (Merchant et Manzoni, 1989 ; Hughes et Kwon, 1990 ; Lau et *al.*, 1995).

Dans le même ordre d'idées, les résultats montrent que l'interaction entre la participation et la pression budgétaire est associée négativement avec la propension à construire du *slack* dans les budgets. Cela signifie que lorsque les gestionnaires participent à la fixation de leurs objectifs budgétaires, ils parviendraient à atteindre ces objectifs et ils auraient moins besoin de créer un montant de ressource surestimé dans les budgets. En ce qui concerne les différences entre les deux groupes de pays en termes de l'effet de l'interaction entre la participation et la pression budgétaire sur la propension au *slack* budgétaire, nos résultats révèlent que cet effet est plus fort chez les managers maghrébins que chez leurs homologues français. Ces résultats peuvent être expliqués par la forte implication des managers maghrébins au processus budgétaire. Cette participation budgétaire leur permet de se sentir capable de réaliser leurs objectifs budgétaires. Ils auraient donc moins besoin du *slack* budgétaire par rapport aux managers français qui participent moins au processus budgétaire.

De plus, nous avons utilisé la méthode de la régression linéaire multiple pour tester les effets des dimensions culturelles au niveau individuel sur la propension à créer du *slack* budgétaire pour tout l'échantillon. et les résultats de cette analyse qu'elle est liée uniquement au contrôle de l'incertitude. En effet, les gestionnaires qui ont une forte aversion au risque auraient plus besoin de ressources supplémentaires dans leurs budgets pour se protéger.

Quant à la différence entre les deux groupes de pays, les résultats indiquent que la propension des managers maghrébins à construire un montant surestimé de ressources dans les budgets est positivement associée à leur contrôle de l'incertitude. Pourtant, il n'existe pas de liens significatifs entre l'appréciation des gestionnaires français à construire du *slack* dans leurs budgets et leur niveau du contrôle face à l'incertitude parce qu'ils ont plus de moyen pour y faire face. Nous avons trouvé, par exemple, que le niveau de la formalisation du processus budgétaire était plus élevé en France que dans les pays du Maghreb. Ainsi, la forte utilisation des règles et des procédures formelles en ce qui concerne le budget atténuerait l'effet du contrôle de l'incertitude sur la propension à créer du *slack* budgétaire. Une autre justification de ces résultats réside dans le fait que le *slack* budgétaire est largement affecté par l'environnement externe et peut donc être utilisé comme un coussin de ressources (Bourgeois, 1981) qui permet d'absorber l'incertitude de l'environnement (Merchant 1985a, Lukka, 1988). De ce fait, puisque les sociétés mères ne connaissent pas vraiment l'environnement de leurs filiales dans les pays d'accueil, elles doivent allouer plus de ressources en *slack* budgétaire afin de répondre à l'imprévu dans ces pays. De plus, nos résultats ont révélé que le niveau du *slack* budgétaire est généralement faible dans les banques multinationales françaises installées en France et celles installées dans les pays du Maghreb. Cela peut être justifié de fait que la crise financière qui frappe les banques oblige leur direction à réduire le *slack* dans leurs budgets qui est considéré généralement comme un comportement dysfonctionnel, voire malhonnête de la part du manager (Prudence, 2009). Il s'agit l'un des premiers problèmes sans issue du contrôle budgétaire (Homgren, 1982).

De plus, les résultats de l'analyse montrent que parmi les profils des dirigeants, le type de métier (contrôleur de gestion, directeur) semble être le seule à avoir un effet modérateur sur les relations entre le contrôle de l'incertitude et la propension à créer du *slack* budgétaire. Elle est ainsi significativement plus forte chez les directeurs que chez les contrôleurs de gestion. Cela peut être expliqué du fait que ces derniers sont systématiquement impliqués dans les processus budgétaires et cette participation diminuerait l'effet de leur contrôle de l'incertitude.

2.2.5. Contrôlabilité du budget

L'analyse de la variance ANOVA a révélé une différence significative entre les français et les maghrébins en termes de contrôlabilité de budget. En effet, l'hypothèse qui proposait que la culture française, ayant un score très élevé de l'individualisme (71) par rapport à la culture

magrébine, prédisposerait les gestionnaires à rechercher une contrôlabilité plus élevée du budget que la culture magrébine a été confirmée. Rares sont les études qui ont traité de la relation entre la culture nationale et la contrôlabilité du budget (Kanan, 2010, Ueno et Sekaran, 1992). Ce résultat doit donc être interprété avec prudence. En effet, l'étude quantitative de Kanan (2010) ne montre pas de différences significatives entre les sociétés libyennes et anglo-américaine en termes du budget flexible. De plus, son étude qualitative illustre ce résultat. L'auteur souligne également que les entreprises libyennes et anglo-américaines n'utilisent que des budgets fixes et que les budgets flexibles peuvent être adaptés aux entreprises saisonnières mais pas à l'industrie du pétrole et du gaz.

Quant aux Ueno et Sekaran (1992), en raison de la faible fiabilité de l'instrument de mesure, les auteurs n'ont pas pu tester leur hypothèse qui postulait que les entreprises américaines, ayant un niveau élevé de l'individualisme, respectaient plus le principe de contrôlabilité du budget que les entreprises japonaises.

Les résultats des effets directs des dimensions culturelles sur la contrôlabilité du budget, dans tout l'échantillon, montrent que l'individualisme est positivement associé à l'utilisation du budget flexible et la dimension collectivisme est liée négativement au respect du principe de la contrôlabilité. Plus précisément, les résultats montrent que l'individualisme est positivement associé à l'utilisation de budget flexible pour les deux groupes culturels. En ce qui concerne la différence entre les deux groupes, à l'encontre de l'hypothèse émise les résultats indiquent que l'effet de l'individualisme sur la flexibilité du budget est plus fort chez les maghrébins que chez les français.

Finalement, le type de formation semble augmenter l'effet de l'individualisme sur l'utilisation d'un budget flexible. L'effet de l'individualisme est moins fort chez les gestionnaires que chez les non gestionnaires et sans formation précise.

CONCLUSION DU CHAPITRE 4

Ce chapitre a été consacré à l'analyse des résultats et à leur discussion au regard de la littérature. Les résultats de l'analyse de la variance ANOVA montrent que les managers français ont des niveaux plus élevés d'individualisme, de contrôle de l'incertitude et de distance hiérarchique que les managers maghrébins. Ils dévoilent des différences significatives entre les deux groupes dans certaines pratiques budgétaires. Il s'agit de la participation budgétaire, de la formalisation du processus budgétaire, de l'utilisation des données budgétaires pour l'évaluation de la performance et de la contrôlabilité du budget. Cependant, notre analyse ne démontre pas de différences significatives entre la France et les pays du Maghreb en ce qui concerne la propension à créer du *slack* budgétaire. Cependant, les résultats remarquent que la culture nationale affecte cette propension à travers son impact sur la participation et la pression budgétaire. Les résultats de l'analyse des effets directs des dimensions culturelles sur les pratiques budgétaires démontrent que le contrôle de l'incertitude est la dimension la plus importante en termes d'effets sur les pratiques budgétaires étudiées. Plus précisément, nos résultats attestent des effets positifs de l'aversion au risque sur la formalisation du processus budgétaires et sur la propension au *slack* budgétaire et des effets négatifs sur l'importance accordée à l'utilisation des données budgétaires pour l'évaluation de la performance. Ils révèlent également que la culture nationale joue un rôle modérateur sur la relation entre le contrôle de l'incertitude et les pratiques budgétaires étudiées. De plus, l'effet modérateur de certains profils de dirigeants sur les relations entre les dimensions culturelles et certaines pratiques budgétaires a été montré dans cette étude.

CONCLUSION DE LA PARTIE II

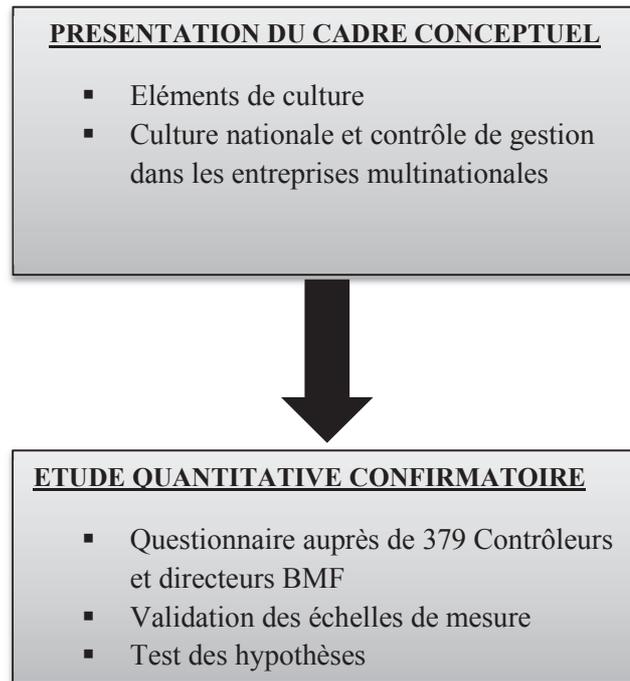
Cette seconde partie a été l'occasion de relater les détails de la phase empirique de cette recherche. Conformément aux exigences de notre positionnement épistémologique hypothético-déductif, nous avons précisé les étapes suivies débutant par la construction des questionnaires de la recherche et du choix des échelles de mesure, passant par les analyses factorielles exploratoires et confirmatoires nécessaires pour assurer de la qualité des instruments mobilisés pour mesurer les variables de l'étude; pour finir avec la validation des hypothèses. Les résultats de cette recherche indiquent que les différences culturelles entre la France et les pays du Maghreb peuvent influencer le choix des pratiques budgétaires dans les deux types de pays.

CONCLUSION GENERALE

L'objectif principal de cette étude était d'identifier les différences entre les banques françaises implantées en France et dans celles installées dans les pays du Maghreb en fonction de leurs comportements budgétaires. Ainsi, notre recherche visait à examiner la façon dont chaque dimension culturelle, à savoir l'individualisme / collectivisme, le contrôle de l'incertitude et la distance hiérarchique influence sur certaines pratiques budgétaires, soit la formalisation du processus budgétaire, la participation budgétaire, la pression budgétaire, la propension au slack budgétaire et la contrôlabilité du budget. Nous nous sommes focalisés donc sur une approche behavioriste du budget pour expliquer les effets des différences culturelles sur la réaction des managers face aux pratiques budgétaires adoptées.

Nous avons abordé dans le premier chapitre le concept de la culture nationale en faisant recours aux principales approches culturelles. À l'encontre des autres recherches sur ce sujet, nous avons réalisé, dans ce chapitre, une analyse critique de l'applicabilité de ces approches dans différents contextes nationaux afin de justifier le choix de la théorie d'Hofstede. Dans le deuxième chapitre de ce travail de recherche, nous avons tenté de mieux comprendre les avantages d'étudier la culture nationale dans le domaine de contrôle de gestion en général et de contrôle budgétaire en particulier. En présentant les études effectuées sur le sujet, nous avons constaté que l'ignorance du facteur culturel est une des causes principales de l'échec des entreprises multinationales. Nous avons aussi enrichi dans le chapitre 2 la réflexion sur l'effet de la culture nationale sur les pratiques du contrôle de gestion par une analyse critique des études antérieures traitant de ce sujet afin de montrer les apports de notre recherche par rapports aux études précédentes. L'analyse de la littérature nous a permis de construire notre modèle de recherche et de formuler nos hypothèses de recherche. Le troisième chapitre a été consacré à la présentation de la démarche méthodologique. Nous avons présenté dans ce chapitre 3 l'étude quantitative confirmatoire que nous avons menée auprès de 379 directeurs et contrôleurs de gestion travaillant dans des banques multinationale françaises installées en France et dans les pays du Maghreb (239 français et 140 magrébins). Plus précisément, l'opérationnalisation des instruments de mesure ainsi que leur validation ont été abordés dans ce chapitre. Le chapitre 4, quant à lui, a été l'occasion de tester nos hypothèses de recherche et de discuter les résultats de la recherche. La figure (17) présente ce processus de recherche.

Figure (17) : Schéma du processus de recherche



Les résultats indiquent qu'il existe des différences significatives entre les deux types de pays en ce qui concerne quelques pratiques budgétaires étudiées. Il s'agit de la participation budgétaire, de la formalisation du processus budgétaire, de l'utilisation des données budgétaires pour l'évaluation de la performance et de la contrôlabilité du budget.

Cependant, les résultats indiquent que la culture nationale n'a pas d'effet direct sur la propension au *slack* budgétaire, et qu'elle influence sur cette variable à travers son impact sur la participation et la pression budgétaire. Nos résultats révèlent également des effets positifs du contrôle de l'incertitude sur l'utilisation des règles formelles concernant le budget et sur la propension à créer du *slack* budgétaire. De même, ils démontrent des effets négatifs sur la pression budgétaire. Les analyses des effets modérateurs de la culture nationale (le pays) entre les dimensions culturelles et les pratiques budgétaires indiquent que la culture nationale a un rôle modérateur entre le contrôle de l'incertitude et les pratiques budgétaires étudiées. Les résultats attestent aussi d'un effet modérateur de certains profils de dirigeants sur les relations entre les dimensions culturelles et certaines pratiques budgétaires.

Pour compléter et conclure ce travail de recherche, nous allons exposer les différentes contributions théoriques, méthodologiques et pratiques. Enfin, nous terminerons ce travail en évoquant les différentes limites et perspectives de ce travail.

❖ Les contributions théoriques de la recherche

Notre travail de recherche participe de différentes manières au développement des connaissances dans les domaines du management interculturel et du contrôle de gestion.

Tout d'abord, cette étude apporte un éclairage nouveau sur l'analyse des effets de la culture nationale sur les pratiques de contrôle de gestion en général et les pratiques budgétaires en particulier. Bien qu'un nombre important de recherches aient été menées sur les effets de la culture nationale sur les pratiques du contrôle de gestion, peu d'entre elles se sont intéressées au comportement budgétaire. Par ailleurs, le budget est considéré selon plusieurs auteurs comme l'outil de contrôle le plus utilisé dans les entreprises française, en témoigne l'enquête réalisée par Jordan en 1998 qui souligne que « *le budget est omniprésent dans 100% des grandes entreprises, et dans 98% des structures moyennes* ». Villesèque-Dubus, 2005) souligne, par exemple, que l'engouement dans la littérature pour la gestion sans budget est loin d'être accepté de la part les entreprises et que le budget et le contrôle budgétaire restent l'outil du contrôle le plus utilisé. Toutefois, il existe une évidence dans la littérature que les comportements budgétaires sont largement affectés par les valeurs culturelles (Kanan, 2010, Ueno et Sekaran, 1992).

Notre recherche apporte aussi un éclairage supplémentaire quant à l'efficacité et à l'applicabilité du modèle d'Hofstede comme un modèle universel dans les recherches sur la culture nationale. En effet, comme nous l'avons vu dans la discussion des résultats, tous les pays arabophones ou musulmans n'ont pas les mêmes valeurs culturelles et plusieurs facteurs historiques, économiques, religieux et politiques peuvent apporter des changements à la culture d'un pays donné. Regrouper donc tous ces pays et leur attribuer un score unique pour chaque dimension culturelle ne nous semble pas assez fiable et peut contribuer à une distorsion méthodologique et théorique. Deux points de vue existent, certes, dans la littérature concernant l'universalité du modèle d'Hofstede. Plusieurs recherches ayant adopté le modèle de Hofstede pour analyser la culture, trouvent que ces dimensions culturelles peuvent être utilisées d'une manière universelle (Chapman, 1996, Soares, Farhangmehr et Shoham, 2007 ; Carbone et al., 2013). D'autres voient, par contre, que les approches d'Hofstede ont été développées avec des méthodologies et biais occidentaux et donc, qu'elles ne sont pas adaptées pour être appliquées en dehors de leur contexte d'origine (Baskerville, 2003 ; Bodolica et Spraggon, 2007). Selon Bodolica et Spraggon, (2007), la généralisation que le modèle théorique d'Hofstede impose est grave, car elle ne prend pas en considération des idiosyncrasies individuelles des membres de la même culture. Plus encore, les défenseurs de

cette opinion suggèrent que cette approche pose problème même quand elle est appliquée dans le contexte dans lequel elle a été développée.

De plus, nous avons choisi certains aspects des pratiques budgétaires qui n'ont pas été suffisamment étudiées dans les études comparatives précédentes. Il s'agit de la contrôlabilité du budget, de la pression budgétaire, de la formalisation du budget, du *slack* budgétaire et de la participation budgétaire. Un important courant de recherche a prouvé l'impact de ces variables sur les attitudes et comportement au travail et la performance organisationnelle (Odey, 1978, Hopwood, 1972, Shields et Shields, 1998 ; Dunk, 1993 ; Bass et Leavitt 1963 ; Brownell 1982, Dunk, 1995 ; Onsi, 1973, Naro, 1998 ; Giraud, 2002, etc.). Cette recherche doctorale a donc comblé ces lacunes en s'intéressant aux effets de la culture nationale sur ces pratiques budgétaires. L'étude de ces relations permettrait d'avancer la compréhension de ces différents comportements budgétaires au sein des organisations notamment dans un contexte multinational.

De même, bien que les pays arabes et les pays du Maghreb en particulier aient connues un élargissement des échanges commerciaux, notamment au niveau des entreprises multinationales opérant au niveau international, rares sont les études qui se sont focalisées sur les pays arabes (Douglas et al. 2007) particulièrement ceux du Maghreb (Kanan, 2010). Les recherches antérieures, penchées sur ce sujet, se sont le plus souvent intéressées à comparer des nationalités américaine, française, britannique, canadienne, Japonaise et une moindre mesure chinoise (Harrison et Mckinnon, 1999; Joannides, 2011). Néanmoins, la culture du monde arabe diffère complètement de la culture occidentale dans de nombreux aspects (Hofstede, 2001, 2010). Dans les mêmes lignées, aucune étude à ce jour n'avait traité de l'impact des différences culturelles entre la France et les pays du Maghreb sur les comportements budgétaires. Ce travail doctoral permet donc à d'autres chercheurs de partir d'une base solide et d'approfondir le sujet.

En outre, une des originalités de cette recherche doctorale réside dans le fait qu'elle constitue la première recherche à avoir examiné les effets de la culture nationale à la fois au niveau nationale et au niveau individuel sur les pratiques budgétaires. Les études antérieures se sont uniquement intéressées à l'effet de la culture sur les pratiques budgétaires au niveau nationale. En effet, nous avons d'abord vérifié s'il existe des différences significatives en ce qui concerne les pratiques budgétaires étudiées dans les deux groupes de pays. Ensuite, nous avons testé l'effet direct de chaque dimension culturelle sur chaque pratique du contrôle

budgétaire pour vérifier l'effet de la culture nationale au niveau individuel sur les comportements budgétaires. Cette analyse a permis de vérifier si les dimensions culturelles pouvaient avoir des effets propres sur les comportements budgétaires tout en isolant les effets des autres facteurs (l'incertitude de l'environnement, l'environnement politiques, le niveau de l'éducation, le développement économique ...etc.). Hofstede (1994), lui-même, souligne que le meilleur niveau d'analyse des effets de la culture nationale est au niveau individuel.

Un autre apport de cette étude réside dans notre terrain de recherche, à savoir le secteur bancaire. Analyser les comportements budgétaires dans les banques multinationales françaises dans les deux types de pays permet, dans une certaine mesure, de dissocier les effets de la culture nationale. En effet, les banques multinationales françaises possèdent leurs propres cultures organisationnelles en France comme à l'international, notamment en ce qui concerne les normes, les méthodes d'effectuer le travail, les technologies...etc. Ainsi, cela peut conduire à penser que la culture nationale est à l'origine des différences entre les deux groupes de pays en ce qui concerne les pratiques budgétaires. Hofstede confirme dans ses travaux sur l'IBM qu'étudier des contextes de travail homogène permet d'isoler les effets de la culture organisationnelle ce qui pourrait conduire à repérer les effets de la culture nationale. De plus, bien que le secteur bancaire joue un rôle essentiel de fournisseur de services financiers à la population et à l'économie, ce secteur a été négligé dans les études sur la diversité culturelle et les comportements budgétaires.

Dans le même ordre d'idées, les questions que nous avons posées sur les explications théoriques d'Hofstede pour affirmer l'existence d'un écart culturel entre les deux groupes de pays constituent un autre apport théorique à notre recherche doctorale. En effet, bien que certains de nos résultats convergent avec ceux d'Hofstede, d'autres résultats sont en contradiction. L'apport de ces résultats réside dans le fait que, comme nous l'avons vu plus haut, les scores attribués par Hofstede ne sont pas applicables tels quels dans les différents contextes. Les recherches antérieures ont tout simplement répliqué le modèle d'Hofstede sans avoir vérifié les écarts culturels réels entre les pays comparés. Comme ces études antérieures, nous nous sommes appuyés sur la théorie d'Hofstede pour justifier et expliquer nos hypothèses de recherche. Toutefois, nous avons calculé un score pour chaque groupe de pays pour chaque dimension culturelle. Ensuite, ces scores nous ont servi de base pour interpréter les résultats de notre recherche. Puis, nous avons confronté nos résultats avec ceux d'Hofstede et/ou d'autres recherches sur le sujet. Ainsi, cette stratégie nous a permis de revalider certains

résultats déjà évoqués par Hofstede et d'autres études dans ce domaine. Pourtant, d'autres résultats sont en contradiction avec ceux d'Hofstede. Par exemple, le niveau de la distance hiérarchique était chez les arabes (80) dans l'étude d'Hofstede alors que dans notre recherche ce score est de 45. Ce résultat conduit à penser que le score donné par Hofstede aux pays arabes est à revoir car il ne peut pas être appliqué dans tous les contextes et tout les pays. Ainsi, notre recherche a pour apport de fournir un score relatif aux pays du Maghreb qui est relativement différent de celui attribué par Hofstede à ces pays. Ce score pourrait être utile pour les chercheurs désirant poursuivre cette recherche en se concentrant sur les pays du Maghreb par exemple. Il faut rappeler ici qu'Hofstede n'a pas intégré les pays du Maghreb (le Maroc, l'Algérie et la Tunisie) dans son étude sur les pays arabes. Cette étude a examiné le cas de la Lybie regroupé avec d'autres pays tels que le Liban et l'Egypte. Il nous semble tout de même important de noter ici que nos résultats sont à prendre avec précaution compte tenu des différences entre notre échantillon et celui d'Hofstede et de la spécificité du secteur bancaire. De même, il se peut que notre échantillon ait un biais relatif au fait qu'il peut y avoir certains répondants d'origine maghrébine vivants en France et influencés par sa culture.

Dans la même veine, cette recherche indique que la propension à créer du *slack* budgétaire n'est pas directement affectée par la culture nationale, mais d'une manière indirecte à travers son interaction avec la participation et la pression budgétaire. Bien que d'autres recherches aient déjà examiné l'effet de l'interaction entre la participation et la pression budgétaire sur la propension à créer du *slack* budgétaire (Merchant et Manzoni, 1989 ; Dunk, 1990b ; Dunk, 1993a), une seule étude (Chong et Ian, 2004), a vérifié le rôle modérateur de la culture nationale sur ces relations. Notre recherche contribue donc à l'avancement des connaissances sur ce sujet.

Enfin, cette étude donne quelques éclairages quant aux profils de dirigeants qui peuvent jouer un rôle modérateur sur les relations entre les dimensions culturelles et les pratiques budgétaires étudiées (formation, âge, métier). De même, le fait d'effectuer une analyse dans plusieurs pays nous a permis de recevoir 379 réponses ce qui constitue une solide base de données. Cette base de données peut donc servir de point de départ pour les prochaines recherches qui seront menées.

✓ Les contributions méthodologiques de la recherche

Notre recherche a un apport méthodologique lié notamment à l'importance de la méthodologie comparative utilisée dans notre étude. En effet, cette recherche doctorale permet de mieux faire émerger des axes de différenciation entre les deux groupes de pays. Faire du comparatif est une méthodologie destinée à répondre ou de moins éclairer des problématiques dans notre cas celles de gestion et de contrôle. « *L'étude comparative est utilisée par toutes les sciences sociales. [...] est également employée à tous les stades de la recherche. Elle fait partie de l'observation, mais peut aussi suggérer d'hypothèses et parfois même les vérifier. [...] Liée à la typologie, la méthode comparative vaut, sur le plan scientifique, ce que valent les types qu'elle compare. Dans la mesure où ceux-ci, systématiquement établis, correspondent à ce que la réalité comporte de plus significatif, la comparaison aura de l'intérêt.* » (Löning, 1995).

L'apport méthodologique de cette recherche réside aussi dans l'utilisation de plusieurs méthodes pour tester les hypothèses centrales de notre modèle. Les méthodes d'équations structurelles (MES) nous ont permis de vérifier la fiabilité et la validité des échelles retenues afin de nous assurer que le modèle s'ajuste au mieux aux données collectées, celles de des variances ANOVA, largement utilisée dans les travaux en sciences de gestion, pour tester les hypothèses relatives aux différences culturelles et dans les pratiques budgétaires entre la France et les pays du Maghreb. Nous avons aussi utilisé les méthodes de régression multiple (linéaire et binaire) pour tester l'effet direct des dimensions culturelles sur les pratiques du contrôle budgétaires étudiées. Enfin, nous avons tester l'effet de l'interaction entre la culture nationale, la participation budgétaire et la pression budgétaire sur la propension à créer du *slack* et aussi l'effet modérateur des profils des dirigeants sur les relations entre dimensions culturelles et pratiques budgétaire à l'aide de nouveaux outils tels que la macro de Hayes (2013), qui utilise la méthode du bootstrap et qui est très pratique pour tester les effets de modération. Ainsi, nous pensons que notre recherche doctorale est représentative de la multitude des méthodes mises à disposition des chercheurs pour étudier les relations complexes entre des concepts difficilement quantifiables et observables de manière exacte et fiable.

Un autre apport méthodologique de cette étude concerne la traduction et la validation des échelles de mesure en versions française (contrôlabilité du budget, *slack* budgétaire, pression

budgétaire, culture nationale). En cela, nos mesures pourront être utiles pour de futures recherches.

✓ **Les contributions pratiques de la recherche**

L'adoption de pratiques budgétaires appropriées dans les affaires internationales constitue une nécessité fondamentale pour la durabilité des entreprises multinationales (Kanan, 2010). L'adoption de ces pratiques dépend de la capacité des entreprises à opérer avec succès dans différentes cultures et aussi de l'efficacité de leur systèmes budgétaire (Wu, 2005). Les résultats de cette étude contribuent à développer la compréhension de l'impact de la culture nationale sur les comportements budgétaires. En effet, ces résultats pourraient être utilisés pour guider à la fois les employés travaillant dans la société mères et ceux travaillant dans la société de pays d'accueil en termes d'engagement avec la diversité culturelle et l'environnement d'exploitation. De même, ce guide pourrait être particulièrement utile pour orienter les gestionnaires travaillant dans les banques multinationales qui exploitent leurs filiales dans divers pays. Cette étude aiderait également les gestionnaires à identifier les meilleures pratiques qui apportent le succès au niveau international en particulier en termes de l'ouverture d'esprit aux idées culturellement différentes, de la sensibilité à la diversité, la reconnaissance de l'importance de la diversité de la gestion et de la compréhension les différences culturelles de la main-d'œuvre (Enshassi et al., 1991; Harris et al., 2008). La croissance du commerce international entre la France et les pays du Maghreb nécessite une meilleure compréhension de la culture nationale. Avec une meilleure connaissance et compréhension des similitudes et des différences entre la France et les pays du Maghreb, les gestionnaires dans ces deux groupes de pays pourraient comprendre comment interagir d'une façon optimale l'un avec l'autre. Par ailleurs, les gestionnaires dans les pays du Maghreb pourraient appliquer des pratiques budgétaires qui sont efficaces et appropriées en France mais qui ne correspondent pas à leur propre culture ce qui les rendraient insatisfaits.

Dans le même ordre d'idées, les résultats de cette recherche doctorale pourrait aider les entreprises françaises désirant investir dans les pays du Maghreb et plus particulièrement dans le secteur bancaire maghrébin. Cela peut-être très intéressant notamment dans un contexte où les relations commerciales entre la France et les pays du Maghreb se renforcent de plus en plus ces dernières années.

De plus, un autre apport pratique de ce travail doctoral porte notamment sur l'analyse des effets modérateurs de la culture nationale sur l'effet de l'interaction entre la participation

budgétaire et la pression budgétaire sur la propension à créer du *slack*. En effet, un courant de recherche considère le *slack* budgétaire comme un comportement dysfonctionnel, une perte d'opportunité et une augmentation des coûts (Schiff et Lewin 1970; Onsi 1973). Il s'agit d'un des premiers problèmes sans issue du contrôle budgétaire. L'organisation devrait donc réduire, ou du moins, maîtriser le *slack* budgétaire (Prudence, 2009). Ainsi, les résultats de cette étude pourraient aider les gestionnaires dans différents environnements culturels à sélectionner la combinaison de la pression budgétaire et la participation budgétaire qui s'adapte au mieux à l'environnement culturel afin de minimiser le *slack* budgétaire. Plus précisément, les résultats de cette recherche montrent que les gestionnaires travaillant dans des banques multinationales françaises, qu'ils soient français ou magrébins, préfèrent être impliqués dans les processus budgétaires et favorisent aussi la pression budgétaire. De ce fait, imposer le budget par la direction aurait des effets négatifs sur l'organisation. En effet, plus la direction laisse la possibilité aux gestionnaires pour participer au processus budgétaire, plus qu'elle pourrait déterminer leurs budgets avec précision. Autrement dit, le budget serait déterminé avec un peu de *slack*. Ainsi, les résultats de notre recherche pourraient guider les gestionnaires et les professionnels du secteur financier à réduire le *slack* budgétaire, ou du moins, à le maîtriser, dans l'avenir.

❖ Les limites et perspectives de la recherche

Comme toute autre recherche, cette étude n'est pas épargnée aux limites. Tout d'abord, nous avons utilisé le modèle d'Hofstede pour explorer les effets de la culture nationale sur les comportements budgétaires dans les banques multinationales françaises installées en France et celles implantées dans les pays du Maghreb. Bien que ce modèle ait été largement, presque exclusivement, adopté par les chercheurs, il a été critiqué dans la littérature. En effet, il souffre des lacunes, surtout méthodologiques, qui remettent en question son caractère généralisable et « universel », et des lacunes relatives au déterminisme systémique qui est parfois reconnu à outrance à l'approche culturaliste (d'Iribarne, 1998; McSweeney, 2002). Une autre limite de cette recherche est relative à l'applicabilité des scores attribués aux pays arabes comme aux pays du Maghreb (la Tunisie, le Maroc, l'Algérie). En effet, Hofstede dans ses travaux a étudié le moyen orient et non pas les pays du Maghreb bien qu'il ait intégré la Lybie dans les pays arabes examinés. La culture magrébine est, certes, largement affectée par la culture française comme les résultats de notre recherche l'ont montré. Il serait donc intéressant de s'appuyer sur d'autres théories de la culture et de les comparer avec celle

d'Hofstede. La généralisation de nos résultats aux pays arabes pourrait être limitée aux pays du Maghreb contrairement à Hofstede. Nous encourageons donc les futures recherches à effectuer une étude comparative entre la France et d'autres pays arabes comme (la Jordanie, l'Égypte, la Syrie...) pour savoir si des résultats différents de ceux que nous avons obtenus en ce qui concerne les effets des dimensions culturelles sur les pratiques budgétaires pouvaient apparaître.

Une autre limite de notre étude réside dans le fait que nous avons regroupé les répondants tunisiens, marocains et algériens dans un seul groupe et que nous l'avons comparé avec le type français. Il serait ainsi judicieux de distinguer entre ces trois pays et vérifier s'il existe un écart culturel entre eux. Toutefois, nous n'avons pas pu éviter cette limite car les réponses provenant de chaque pays n'étaient pas suffisantes pour l'analyse des données. _Nous rappelons que nous avons obtenu 140 réponses dans les trois pays, soit 22 réponses en Tunisie, 32 réponses en Algérie et 86 réponses au Maroc. Ainsi, des recherches complémentaires sont encouragées à examiner l'influence des dimensions culturelles sur les comportements budgétaires entre les employés français et les employés de chaque pays du Maghreb (soit la Tunisie, l'Algérie et le Maroc). De telles recherches permettraient d'enrichir les résultats de notre étude et d'apporter des nouvelles idées et perspectives.

En outre, seules les personnes originaires du pays ont été considérées comme des interlocuteurs pour notre étude ce qui constitue une autre lacune de ce travail doctoral. En effet, nous n'avons pas fait de distinction entre les employés français travaillant dans des banques multinationales françaises installées en France et celles installées dans les pays du Maghreb avec les maghrébins travaillant en France et ceux qui travaillent dans les pays du Maghreb. Une étude réalisée par Douglas et al. (2007) révèle que les employés égyptiens qui travaillent aux États-Unis participent plus au processus de budgétisation que les employés égyptiens travaillant en Égypte.

De plus, bien que les budgets soient un outil important du contrôle de gestion, ils sont seulement un sous-ensemble du système de contrôle global alloué à une organisation (Merchant, 1998). Ainsi, les effets de la culture nationale constatés dans cette étude pourraient être sous-estimés car les entreprises peuvent utiliser d'autres mécanismes pour faire face aux différences culturelles (par exemple : des pratiques de ressources humaines) (Van der stede, 2003). Combiner les pratiques des ressources humaines, la culture nationale et les comportements budgétaires nous semble une voie de recherche promotrice car cela permettrait d'affiner les différentes relations testées.

Etant donné que notre étude se caractérise par son aspect quantitatif à l'aide d'un questionnaire, il serait judicieux d'envisager une approche de recherche plus qualitative. En effet, les cultures peuvent se différencier par leur sensibilité aux différents sujets. Par exemple, alors que les recherches antérieures (par exemple Merchant, 1985, 1989) suggèrent que les gestionnaires aux États-Unis n'ont pas de réticence à discuter les questions de rémunération et de promotion, les responsables taiwanais n'étaient pas à l'aise avec ces types de questions. Cela peut être justifié, de fait que les membres de cultures collectives ont un plus grand souci d'éviter des comparaisons interpersonnelles. Une étude qualitative qui implique une interaction plus vaste et prolongée entre le chercheur et l'objet, peut aider à construire la confiance nécessaire pour explorer ces aspects sensibles mais importants des contrôles.

De plus, nous avons testé, dans cette étude, l'effet de la culture nationale sur certaines pratiques budgétaires (participation budgétaire, formalisation au processus budgétaire, *slack* budgétaire, pression budgétaire et la contrôlabilité du budget) qui affectent les attitudes, le comportement au travail et la performance organisationnelle (Odey, 1978, Hopwood, 1972, Shields et Shields, 1998; Dunk, 1993; Bass et Leavitt 1963; Brownell 1982, Dunk, 1995; Onsi, 1973, Naro, 1998; Giraud, 2002, etc.). Il serait donc intéressant d'étudier l'effet direct de ces pratiques sur la performance organisationnelle et la satisfaction au travail et tester l'effet de la culture nationale comme un variable modérateur. Une telle recherche pourrait aider les entreprises multinationales à gérer le comportement organisationnel notamment en termes de renforcement de la motivation de leurs employés de diverses cultures.

Une autre limite de cette recherche réside dans sa capacité à généraliser les résultats à un autre secteur d'activité. En effet, nous avons étudié les banques multinationales françaises, mais **pouvons-nous affirmer que les résultats obtenus sont généralisables à d'autres secteurs ou d'autres industries ?** Selon, Ueno et Sekaran (1992), les différences dans la nature des industries examinées pourraient conduire à des résultats différents. Il faudrait donc appliquer cette expérience à d'autres secteurs (secteur commerciale, secteur manufacturier, secteur public, etc.), afin de pouvoir généraliser ou non nos résultats.

BIBLIOGRAPHIE

A

Adler, N. (1983), A Typology of Management Studies Involving Culture, *Journal of International Business Studies*, fall, p. 29-45

Adler, N.J. (1994), *Comportement organisationnel : une approche multiculturelle*, Repentigny, Canada: Les éditions Reynald Goulet inc.

Affes, H. (2010), L'impact de la participation budgétaire et l'incertitude environnementale sur la performance et la satisfaction au travail, Manuscrit auteur, publié dans « *Crises et nouvelles problématiques de la Valeur* », Nice : France

Agbejule. A., et Saarikoski. L. (2006), The effect of cost management knowledge on the relationship between budgetary participation and managerial performance, *The British Accounting Review*, Vol. 38, n°4, p.427-440.

Agbejule.A., Saarikoski. L. (2006), The effect of cost management knowledge on the relationship between budgetary participation and managerial performance, *The British Accounting Review*, Vol.38, P.427-440

Aгнаia, A.A.(1997), Management Training and Development Within Its Environment: the Case of Libyan Industrial Companies, *Journal of European Industrial Training*, Vol.21, n°3, p. 117-123.

Ahrens, T., et Chapman, C. (2007), Management accounting as practice, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.32, n°1/2, p.1–27.

Ahrens, T., et Mollona, M. (2007), Organizational control as cultural practice--A shop floor ethnography of a Sheffield steel mill , *Accounting, Organizations and Society*, Vol.32, p.305-331.

Al Bahar, A.L., Peterson, E. et Taylor, W.G.K. (1996), Managing training and development in Bahrain: the influence of culture, *Journal of management psychology*, Vol.11, n°5, P.26-32.

Anthony,R.N. (1988), *The Management Control Function*, Harvard Business School Press, Boston.

Arcand, G. (2006), *Étude du rôle de la culture nationale dans la relation entre les pratiques de GRH et la performance organisationnelle : le cas des banques de vingt-deux pays*

d'Amérique du Nord, d'Europe et d'Asie, Thèse en sciences de gestion de l'Université Paul-Verlaine.

Argyris, C. (1952), *The impact of Budgets on People*, New York: School of business and public administration, Cornell University.

Argyris, C. (1953), Human Problems with budgets, *Harvard Business Review*, Vol. 31, n°1, p. 97-110.

B

Baillargeon, J. (2003), *L'analyse factorielle exploratoire*, Note de cours UQTR (disponible en ligne : <http://www.uqtr.ca/cours/srp-6020/afe/afe.pdf>).

Barakat, H. (1993), *The Arab world: society, culture, and state*. Berkeley: University of California Press Ltd.

Barmeyer, C., et Mayrhofer, U. (2009), «Management Interculturel et processus d'intégration : une analyse de l'alliance Renault-Nissan», *Revue Management et Avenir*, Vol.2, n°22, p.109-131.

Barmeyer, CH. et Mayrhofer U. (2009), Management interculturel et processus d'intégration : une analyse de l'alliance Renault-Nissan, *Management & Avenir*, Vol.2, n° 22, p. 109-131.

Barnouw, V. (1963), *Culture and Personality*, Homewood, IL: Dorsey Press.

Barsoux, J.L. et Lawrence, P. (1991), The making of a french manager, *Havard Business Review*, Vol.69, n°4, p.58-60.

Barsoux, J.L. et Lawrence, P.(1991), *Management in France* , London, Cassell

Barzantny, C. (1997), *La prise de décision en management multiculturel à travers le processus budgétaire*" thèse en Sciences de Gestion de l'Université Toulouse I.

Baskerville, R.F. (2003), Hofstede never studied culture, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, p.1-14.

Beck, B.E.F., et Moore, L.F. (1995), Linking the ost culture to organizational variables. In P.J.F.e. al. (Ed.), *Organizational culture*. Beverley Hills Ca.: Sage.

Becker, S. et Green, D. J. (1962), Budgeting and employee behavior, *The Journal of Business*, vol. 35,n°4, p. 392-402.

Bélangier, L. et Mercier. (2006), Auteurs et textes classiques de la théorie des organisations, Québec, Les Presses de l'université Laval.

- 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 Hamadi, Z. ; Chapellier, PH. et Villeseque-Dubus, F. (2014)**, Innovations budgétaires en PME : l'influence du secteur d'activité et du profil du dirigeant, *Innovations*, n° 43, p. 223-252.
- Berland, N. (1999)**, À quoi sert le contrôle budgétaire ? , *Finance Contrôle Stratégie – Volume 2, N° 3*, PP.5 - 24.
- Berland, N. (2002)**, *Le contrôle budgétaire*, Paris, La Découverte « Repères », 128 pages.
- Berland, N. (2009)**, Mesurer et piloter la performance, e-book, www.management.free.fr.
- Bernard, .M (2009)**, *l'effet des pratiques des ressources humaines sur la performance sociale des employés dans un contexte de culture nationale*, thèse de doctorat en science de gestion, université de Strasbourg.
- Besson, M., Löning, H., Mendoza, C. (2004)**, Les directeurs commerciaux face au processus budgétaire, *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Vol.10, n°2, P.125-154.
- Bhimani, A. (1999)**, Mapping methodological frontiers in cross-national management control research, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.24, p. 413-440.
- Birnbaum, P. H., et Wong, G. Y. Y. (1985)**, Organizational structure of multinational banks in Hong Kong from a culture-free perspective, *Administrative Science Quarterly*, Vol.30, P.262-277
- Birnbaum, P. H.,et Wong, G. Y. Y. (1985)**, Organizational structure of multinational banks in Hong Kong from a culture-free perspective, *Administrative Science Quarterly*, Vol.30, n°2, p.262-277.
- Birnberg, J. G., et Snodgrass, C. (1988)**, Culture and control: A field study, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.13, n°5, p.447-464.
- Bjerke, B. et Al-Meer, A. (1993)**, Culture's consequences: Management in Saudi Arabia, *Leadership and Organization Development Journal*, Vol. 14, n°2, p. 30-35.
- Blanchette, D., Pilote, C. et Cadieux, J. (2002)**, *Managers' moral evaluation of budgetary slack creation*, Working Paper.
- Bodolica, V. et Spraggon, M. (2007)**, Approches d'étude des entreprises multiculturelles : portée, limites et applicabilité dans différents contextes nationaux XVIème, *Conférence Internationale de Management Stratégique*.
- Bollinger, D.,et Hofstede, G. (1987)**, *Les différences culturelles dans le management : comment chaque pays gère-t-il ses hommes?*, Paris: Les éditions d'organisation.

- Boubacar, H.** (2010), Le contrôle des implantations bancaires à l'étranger par la maison-mère, *La Revue des Sciences de Gestion*, n° 245-246, p. 73-80.
- Bouquin, H.** (2001), *Le contrôle de gestion*, Gestion, Paris, PUF, 5ème édition.
- Bouquin, H.** (2010), *Le contrôle de gestion*, Gestion, Paris, PUF, 9ème édition, 595 pages.
- Bourguignon, A., Malleret, V. et Norreklit, H.** (2002), L'irréductible dimension culturelle des instruments de gestion : l'exemple du tableau de bord et du balanced scorecard , *Comptabilité-Contrôle-Audit*, numéro spécial, mai.
- Breuer, Jochen P. et Pierre de Bartha** (1993), La médiation interculturelle au secours des partenariats franco-allemands, *dans Gérer et comprendre*, n°3, P.50-58.
- Briers, M., et Hirst, M.** (1990), The role of budgetary information in performance evaluation, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, n°4, p.373-398.
- Brownell, P.** (1981), Participation in budgeting, locus of control & organizational effectiveness, *The Accounting Review*, Vol. 56, p. 844-860.
- Brownell, P.** (1982b), et Brownell, P., (1982), A field study examination of budgetary participation and locus of control , *The Accounting Review*, Vol. 57, n° 4, p.766-777.
- Brownell, P.** (1982a), The role of accounting data in performance evaluation, budgetary participation, and organizational effectiveness, *Journal of Accounting Research*, vol. 20, n°1, p. 12-27.
- Brownell, P.** (1983), The motivational impact on management by exception in a budgetary context, *Journal of Accounting Research*, Vol. 21, n° 2, p. 456-472.
- Brownell, P.** (1985), Budgetary systems and the control of functionally differentiated organizational activities, *Journal of Accounting Research*, Vol.23, n°2, p.502-512.
- Brownell, P.** (1987),The role of accounting information, environment and management control in multi-national organizations, *Accounting and Finance*, Vol.27, n°1, p.1-16.
- Brownell, P., et Dunk, A.S.,** (1991), Task uncertainty and its interaction with budgetary participation and Budget Emphasis: some methodological issues and empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16, n°8, p.693-703.
- Brownell, P., et Hirst, M.** (1986), Reliance on accounting information, budgetary participation and task uncertainty: tests of a three-way interaction, *Journal of Accounting Research*, Vol. 24, n°2, p.241-249.
- Brownell, P. et Dunk, A.** (1991), Task uncertainty and its interaction with budgetary participation and budget emphasis: some methodological issues and empirical investigation, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.16, n°8, p.693-703.

Brownell, P. et Hirst, M.K. (1986), Reliance on accounting information, budgetary participation, and task uncertainty: tests of a three-way interaction, *Journal of Accounting Research*, vol.24, n°2, p.241-249.

Brownell, P; et Hirst, M. (1986), Reliance on Accounting Information, Budgetary Participation, and Task Uncertainty: Tests of a Three-Way Interaction, *Journal of Accounting Research*, Vol. 24, n°2, p. 241-249.

Bruns, W. J. et Waterhouse, J. H. (1975), Budgetary control and organizational structure, *Journal of Accounting Research*, vol. 33, n°2, p. 101-129.

C

Cadin L. ; Guérin, F. ; Pigeyre, F. et Pralong, J. (2012), *Gestion des ressources humaines* , GRH - 4e éd, DUNOD.

Calori, R.,et Seidel, E. (1994), *The dynamics of management systems in Europe*, in: Calori, R. et De Woot (eds), *A European Model of Management: Beyond Diversity*, Prentice Hall, London.

Cammann, C. (1976), Effects of the use of control systems , *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 1, n°4, p. 301-313.

Caramelli, M. (2006), *une étude des effets de l'actionnariat salarié dans le contexte de l'entreprise multinationale : une approche attitudinale interculturelle*, Thèse en science de gestion, Université Montpellier2

Chanlat, J.F. et Alami, R. (2011), Paradoxes et défis interculturels en matière de gestion : le cas des managers marocains formés en Occident en poste au Maroc, *Communication pour le 22^{ème} congrès de l'AGRH, Marrakech, Maroc*.

Chapman, C. S. (1997), Reflections on a contingent view of accounting, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, n° 2, p. 189-205.

Chapman, M. (1996), Social Anthropology, Business Studies, and Cultural Issues. (cover story), *International Studies of Management & Organization*, vol. 26, n°4, p. 3-29.

Chenhall, R.H., (1986), Authoritarianism and participative budgeting: a dyadic analysis, *The Accounting Review*, Vol.11, n°2, PP.263-272.

Chenhall, R.H., et Brownell, P., (1988), The effect of participative budgeting on job satisfaction and performance: role ambiguity as an intervening Variable, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13, n°3, p. 225–233.

- Cherrington, DJ. et Cherrington, JO. (1973)**, Appropriate Reinforcement Contingencies in the Budgeting Process, *Journal of Accounting Research*, p. 225- 253.
- Chevrier, S. (2003)**, Cross-cultural management in multinational project groups, *Journal of World Business*, Vol.38, p.141-149.
- Chevrier, S.(2013)**, *Le management interculturel* , P.U.F. « *Que sais-je ?* ».
- Chong, M. L et Buckland, (2000)**, Budget emphasis, participation, task difficulty and performance: the effect of diversity within culture, *Accounting and Business Research*. Vol. 31, n°1; p. 37-55.
- Chong, M. L. et Eggleton, I.R. C. (2004)**, Cultural differences in managers' propensity to create slack, *Advances in international accounting*, Vol. 17, p.137-174
- Chong, M. L. et Jeng J. T.(1998)**, The impact of budget emphasis, participation and task difficulty on managerial performance: a cross-cultural study of the financial services sector, *Management Accounting Research*, Vol. 9, p.163-183.
- Chong, V. K., Eggleton, I. R. C., et Leong, M. K, (2005)**, The impact of market competition and budgetary participation on performance and job satisfaction: a research note, *The British Accounting Review*, Vol. 37, p.115–133.
- Chong, V. K., et Johnson, D.M. (2007)**, Testing a model of the antecedents and consequences of budgetary participation on job performance, *Accounting and business research*, Vol. 37, n°1, p. 3-19.
- Chow, C., Cooper J., et Waller W.S. (1988)**, Participative budgeting: Effects of a truth-inducing pay scheme and information asymmetry on slack and performance, *The Accounting Review*, Vol.63, n°1,p. 111-122.
- Chow, W.CH., Shields M. D. , Wu, A. (1999)**, The importance of national culture in the design of and preference for management controls for multi-national operations, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 24, P.441-461.
- Chow, C. W., Harrison, G.L., Mckinnon, J. L. et Wu, A. (2001)**, Organizational culture: Association with affective commitment, job satisfaction, propensity to remain and information sharing in a Chinese cultural context, *CIBER working paper*, Faculty of Business and Economics, San Diego State University.
- Chow, C. W., Kato, Y., et Shields, M. D. (1994)**, National culture and the preference for management controls: an exploratory study of the firm-labor market interface, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.19, n°4/5, p.381-400.

Chow, C. W., Shields, M. D., et Chan, Y. K. (1991), The effects of management controls and national culture on manufacturing performance: an experimental investigation, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.16, n°3, p.209-226.

Chow, C. W., Shields, M. D., et Wu, A. (1996a), The importance of national culture in the design of and preference for management controls for multinational operations, *the Accounting, Organizations and Society Comparative Management Accounting Conference*, University of Siena, Italy.

Chow, C. W.; Kato, Y. et Merchant, K. A. (1996b), The use of organizational controls and their effects on data manipulation and management myopia: a Japan vs U.S. comparison. *Accounting, Organizations and Society*, vol.21, p.175-192.

Churchill, G.A. (1979), A paradigm for developing better measures of marketing constructs, *Journal of Marketing Research*, Vol.16, n°1. p. 64-73.

Collins F. (1978), The interaction of budget characteristics and personality variables with budgetary response attitudes, *The Accounting Review*, Vol.52, n°2, p. 324-35.
constructs, *Journal of Marketing Research*, vol. 16, n°1,p. 64-73.

Conway, J.M. et Huffcutt, A.I. (2003), A review and evaluation of exploratory factor analysis practices in organizational research, *Organizational Research Methods*, Vol.6, n°2, p.147-168.

Courpasson, D. (2000), Iribarne Philippe d' (dir.), Cultures et mondialisation. Gérer par-delà les frontières, *Revue française de sociologie*, Vol.41, n°3. p. 562-564.
http://www.persee.fr/web/revues/home/prescript/article/rfsoc_0035_2969_2000_num_41_3_5299

Covaleski, M. A., Evans, J.H., Lufet, J.L. et Shieldes, M.D.(2003), Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 15,n°1, p. 3-49.

Crozier, M. (1964), *Le phénomène bureaucratique*; éditions du seuil.

Crozier, M., Friedberg, E. (1977), *L'acteur et le système*, Paris, Seuil

Cyert, R., et March J. (1963), *The Behavioral Theory of the Firm* (2nd ed.) 1992. Blackwell Publishers: Cambridge, MA.

D

D'Iribarne, P. (1989), *La logique de l'honneur-gestion des entreprises et cultures nationales*, Seuil.

- D'Iribarne, P. (1998)**, *Cultures et mondialisation*, Paris : Le Seuil.
- D'Iribarne, P. (2003)**, *Le Tiers-Monde qui réussit. Nouveaux modèles*, Paris, O. Jacob, 273 pages.
- Dahl, S. (2004)**, Intercultural research: the current state of knowledge, *Middlesex university discussion paper n°26*.
- Daley, L., Jiambalvo, J., Sundem, G. L., et Kondo, Y. (1985)**, Attitudes toward financial control systems in the United States and Japan, *Journal of International Business Studies*, Fall, P.91-110.
- Daniels, J.D., et Radebaugh, L.H. (2001)**, *International Business: Environments and Operations*, Reading, Mass: Addison-Wesley.
- Decoster, D.T. et Fertakis J.P. (1968)**, Budget Induced Pressure and Its Relationship to Supervisory Behavior, *Journal of Accounting Research*, Vol. 6, n°2, p. 237-246.
- Delange N., et Pierre, P. (2004)**, Note de lecture de l'ouvrage de Philippe D'Iribarne, ethnographiques.org, Comptes-rendus d'ouvrages [en ligne].
<http://www.ethnographiques.org/2004/Pierre,Delange.html>
- Dent, J. F. (1990)**, Strategy, organization and control: Some possibilities for accounting research, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n° 1/2, p. 3-25.
- DeVellis, R.F. (2003)**, *Scale development: theory and applications* (2nd Ed.). Thousand Oaks: Sage Publications.
- Devine, K.; O'Clock, P. et Rooney, C. J. (2000)**, Implications of culture on the development of control systems , *Ohio CPA Journal*, Vol.59, n°1, p.37- 41
- Dik, R. (2011)**, *Arab Management Accounting Systems under the Influence of their Culture*, A Dissertation is submitted in the fulfillment of the requirements for the degree of Doctor rerum politicarum
- Dorfman, P.W., et Howell, J.P. (1988)**, Dimensions of national culture and effective leadership patterns: Hofstede revisited, *Advances in International Comparative Management*, Vol.3, p.127-150.
- Douglas, P et Wier, B. (2005)**, Cultural and Ethical Effects in Budgeting Systems: A comparison of US and Chinese managers, *Journal of Business Ethics*, vol. 60, n°2, p. 159-174.
- Douglas, P. C., Elnaby, H., Norman, C. S., et Wier, B. (2007)**, An investigation of ethical position and budgeting systems: Egyptian managers in US and Egyptian firms, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol.16, p.90-109.

- Douglas, P. et Wier, B.(2007)**, An investigation of ethical position and budgeting systems: Egyptian managers in US and Egyptian firms, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 16, n°1, p. 90-109.
- Drummond, V. (2014)**, *Le management interculturel, Gérer efficacement la diversité culturelle dans l'entreprise*, 4e édition, Gereso, 238 pages.
- Dunk, A. S. (1989a)**, Budget emphasis, budgetary participation and managerial performance: a note, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.14, n°4, p.321-324.
- Dunk, A. S. (1989b)**, Reliance on budgetary control, manufacturing process automation and production subunit performance, Working Paper C-2, *International Conference on Research in Management Control Systems*, London.
- Dunk, A. S. (1990a)**, Budgetary participation, agreement on evaluation criteria and managerial performance: A research note, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, n° 3, p. 171-178.
- Dunk, A. S. (1990b)**, *The impact of budget emphasis and information asymmetry on the relationship between budgetary participation and budgetary slack: the case for a three-way interaction*, Unpublished Ph.D. Thesis, School of Economic and Financial Studies, Macquarie University, NSW, Australia.
- Dunk, A. S. (1992)**, Reliance on budgetary control, manufacturing process automation and production subunit performance: A research note. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 17, n° 3-4, p. 195-203.
- 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.
- Dunk, A.S. (1993a)**, The effect of budget emphasis and information asymmetry on the relation between budgetary participation and slack, *The Accounting Review*, Vol.68, n°2, p. 400-410.
- Dunk, A.S. (1993b)**, The effects of job-related tension on managerial performance in Dunod, 2ème éd.
- Dupriez, P., et Simons, S. (2002)**, *La résistance culturelle : fondements, applications et implications du management interculturel*, Bruxelles: De Boeck.
- Dupuy, Y., et Rolland, G. (1991)**, *Manuel de contrôle de gestion, " module gestion "*, Dunod, Paris.

E

- Eddakir A. (2003)**, Etude de la relation culture nationale-pratiques de management: cas du Maroc , Actes de colloque AIREPME, Agadir, octobre.
- Ekholm, B., et Wallin.J. (2000)**, Is the annual budget really dead?, *The European Accounting Review*, Vol.9, P.519–539.
- El Akremi, A. ; Nasr, M.I. et Sassi, N. (2007)**, Impacte de la culture nationale sur la confiance interpersonnelle en milieu du travail : Analyse comparative entre la France et la Tunisie, <http://www.reims-ms.fr/agrh/docs/actes-agrh/pdf-des-actes/2007elakremi-ikramnasr-sassi057.pdf>
- El Louadi, M. (2004)**, Cultures et communication électronique dans le monde arabe, *Systèmes d'Information et Management (SIM)* , Vol.9, n°3, p. 117-143.
- Etemadi, H., Dilami, Z.D., Bazaz, M.S. et Parameswaran, R. (2009)**, Culture, management accounting and managerial performance: Focus Iran, *Advances in Accounting*, Vol. 25, n°2, p. 216-225.
- Evrard, Y., Pras, B. et Roux, E. (2003)**, *Market. Etudes et recherches en marketing*, Paris : Dunod.
- Eylon, D., et Au, K.Y. (1999)**, Exploring Empowering Cross-Cultural Differences along the Power Dimension, *International Journal of Intercultural Relations*, Vol.23, p.373-385.
- Fabrigar, L., Wegener, D., MacCallum, R. et Strahan, E. (1999)**, Evaluating the use of exploratory factor analysis in psychological research, *Psychological Methods*, Vol.4, n°3, p.272-299.
- Field, A. (2009)**, *Discovering Statistics Using SPSS*, 3edn, Sage, London.
- Flamholtz, E. G. (1983)**, Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: theoretical and empirical perspectives, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8, n° 2/3, p. 153-169.
- Foulquié, P. (1995)**, *Dictionnaire de la langue philosophique*, P.U.F.; Paris.
- Frimousse, S. et Peretti, J. M. (2006)**, L'émergence d'une gestion des ressources humaines hybride au Maghreb, *Revue Française de Gestion*, Vol.32, n°166, août-septembre, p.149-160.
- Frucot V. et Shearon T. SH. (1991)**, Budgetary Participation, Locus of Control, and Mexican Managerial Performance and Job Satisfaction, *The Accounting Review*, Vol. 66, n°. 1. p. 80-99.
- Frucot, V., et Shearon, W. T. (1991)**, Budgetary participation, locus of control, and Mexican managerial performance and job satisfaction, *The Accounting Review*, Vol.66, p.80-99.

G

- Ganassali, S. et Moscarola. J. (2004)**, Protocoles d'enquêtes et efficacité des sondages par internet, *Décisions marketing*, Vol.33, n°Janvier-mars, p. 63-75.
- Garbutt, D. (1992)**, *Making budgets work: the control and use of the budgetary control process*, Chartered Institute of Management Accountants, London.
- Geertz, C. (1973)**, *The Interpretation of cultures : Selected Essays*, New York: Basic Books.
- George, G., et Mallery, P. (2003)**, SPSS for windows step by step: A simple guide and reference, 11.0 update. Boston, MA: Allyn et Bacon.
- Gergeoscu I. et Naro G. (2010)**, Pressions et budget : une étude qualitative dans le secteur hospitalier, *Manuscrit auteur, publié dans "Crises et nouvelles problématiques de la Valeur*, Nice : France .
- Gergeoscu, I. (2010)**, *La Pression Financière Interne, ses déterminants et ses effets sur les attitudes et comportements: le cas de l'hôpital public français*, Thèse en science de gestion, Université Montpellier1.
- Gergeoscu, I. et Comeiras, N. (2011)**, Pression budgétaire et implication organisationnelle des médecins , *Journal d'Economie Médicale*, Vol.29, n°6/7 , P. 294-304.
- Gervais, M. (1983)**, *Contrôle de gestion et planification de l'entreprise*, 2 e éd., Economica, Paris.
- Gervais, M. (2005)**, *Contrôle de gestion*, 8e édition, Economica.
- Gignon, I. (2003)**, Les rôles actuels de la gestion budgétaire en France : une confrontation des perceptions du professionnel avec la littérature, *Comptabilité Contrôle Audit*, Vol. 9. n°1, P. 53-77.
- Giraud,F. (2002)**, Responsabilité et contrôlabilité: une approche empirique , *Finance Contrôle Stratégie* , Vol.5, n°1, p.77 – 99.
- Gómez-Mejia, L. R. et Palich, L. E. (1997)**, Cultural Diversity and the Performance of Multinational Firms, *Journal of International Business Studies*, Vol. 28, n° 2, P. 309-335
- Govindarajan, V. (1984)**, Appropriateness of accounting data in performance evaluation: an empirical evaluation of environmental uncertainty as an intervening variable, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 9, n°2, p.125-135.
- Govindarajan, V. (1986)**, The Impact of Participation in the Budgetary Process in Management Attitude and Performance: Universalistic and Contingency Perspectives, *Decision Sciences*, Vol.17, n°4, p. 496-516.
- Govindarajan, V., et Gupta, A. K. (1985)**, Linking control systems to business unit strategy: impact on performance, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.10, n°1, p.51-66.

Griffin, R.W., et Pustay, M.W. (2005), *International Business: A Managerial Perspective.* Upper Saddle River, N.J.: Pearson Prentice Hall.

H

Hair, J., Black, W., Babin, B., Anderson, R., et Tatham, R. (2006), *Multivariate Data Analysis*, 6th Ed. Upper Saddle River, New Jersey: Pearson Prentice Hall.

Hair, J.F., Black, W.C., Babin, B.J., et Anderson R.E. (2010), *Multivariate Data Analysis: A global perspective.* Pearson. 7th ed. 800 pages.

Hair, J.r., Anderson, J.F., Tatham, R. L.,et Black, W. C. (1998), *Multivariate Data Analysis* (5ème ed.) Upper Saddle River, NJ, USA: Prentice Hall Int. Inc.

Hall, E. T. (1984), *Le langage silencieux*, Seuil.

Hall, E. T. et Hall, M. R. (1990), *Understanding cultural differences: Germans, French and Americans.* Yarmouth: Intercultural Press.

Hansen, S.C., et Van der Stede, W. A., (2004), Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis», *Management Accounting Research*, Vol.15, n°4, P. 415-439.

Hansen, S.C., Oteley, D.T. et Van Der Stede. W. (2003), Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 15, p. 95-116.

Harkness, J. (2003), *Questionnaire Translation.* In: Harkness, Janet A., Van de Vijver, Fons J.R., Mohler, Peter Ph.(Hrsg.): *Cross-Cultural Survey Methods*, Wiley Series in Survey Methodology. New Jersey: John Wiley and Sons Inc

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, p.483-506.

Harrison, G. L. (1992),The cross-cultural generalizability of the relation between participation, budget emphasis and job related attitudes, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 17, n°1, p. 1-15.

Harrison, G. L. (1993), Reliance on accounting performance measures and superior evaluative style: the influence of national culture and personality, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.18, n°3, p. 319-339.

Harrison, G. L., McKinnon, J. L., Panchapakesan, S., et Leung, M. (1994), The influence of culture on organizational design and planning and control in Australia and the United

States compared with Singapore and Hong Kong, *Journal of International Financial Management and Accounting*, Vol.5,n°3, p.242-261.

Hartmann, F.G.H. (2000), The appropriateness of RAPM: toward the further development of theory, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.25, n°4, p. 451-482.

Hellmann, P.S. (2000), *Diverse Perspectives on Team Dynamics: The Effect of Cultural Values, Personal Values, Gender and Job Level on Preferences for Team Processes*, Thèse de doctorat, George Washington University

Hergert.K .J (1999), Budgetary slack, private knowledge, and managerial level, submitted to school of business and entrepreneurship Nova Southeastern University.

Hernandez, E.M. (1992), Pour un modèle contingent de DPO : le cas de l'Afrique, *Direction et Gestion des Entreprises*, n°135, mars-avril, p.23-33.

Hilton, Ronald W. (1991), *Managerial accounting*, New York: McGraw-Hill.

Hinkin, T. R. (1995), A review of scale development practices in the study of organizations, *Journal of Management*, Vol.21, n°5, p.967-988.

Hinkin, T. R. (1998), A brief tutorial on the development of measures for use in survey, *Journal of Management*, Vol.21,n°5, p.967-988.

Hirst, M. K. (1987), Some further evidence of the effects of budget use and budget participation on managerial performance, *Australian Journal of Management*, vol. 12, n°1 49-56.

Hofstede G. (1994), *Vivre dans un monde multiculturel: comprendre nos programmation mentale*. Paris éditions d'organisation.

Hofstede, G. (1967), *The game of budget control*, The Netherlands, Royal van Gorcum Ltd. Trad. Franç. *Contrôle budgétaire, les règles du jeu*, Paris, Ed. Hommes et Techniques, 1977, 235 pages.

Hofstede, G. (1980), *Culture's consequences: international differences in work-related values*. Beverly Hills, CA: Sage University Press.

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), *Vivre dans un monde interculturel*, Paris, Editions d'Organisation.

Hofstede, G. (2001), *Culture's Consequences*, Beverly Hills: Sage.

Hofstede, G., Hofstede, G. J. et Minkov, M. (2010), *Culture et organisations : comprendre nos programmations mentales*, Pearson Education France, Paris.

Homgren, C.T. (1982), *Cost Accounting: A Managerial Emphasis* Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.

Hopwood, A. G. (1972), An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation, *Journal of Accounting Research*, Supplement: p.156-182.

Hopwood, A. G. (1973), *An accounting system and managerial behavior*. London: Saxon House.

Hopwood, A.G. (1976), *Accounting and Human Behaviour*, Prentice-Hall

Hosen, M.A., Hussain, M.A. et Mjalli, S.F. (2011), Hybrid Modeling And Kinetic Estimation For Polystyrene Batch Reactor Using ANN Approach, *Asia Pacific Journal of Chemical Engineering*, Vol.6, n°2, p.274-287.

I

Igalens, J. et Roussel, P. (1996), Etude comparative des liaisons entre rémunération, motivation et satisfaction des cadres et des non-cadres, *Revue de Gestion des Ressources Humaines*, n°19, p.19-35. Article présenté au 24ème congrès de l'ASAC, Montréal, 27 mai 1996.

Ilieva, J., Baron, S., et Healey, N.M. (2002), Online surveys in marketing research: pros and cons, *International Journal of Market Research*, Vol.44, n°3, p. 361.

J

Johnson, H.T. et Kaplan, R.S. (1987), *Relevance Lost: the Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston, US.

Jolibert, A. et Jourdan, P. (2011), *Marketing Research. Méthodes de recherche et d'études en marketing*. Dunod, 604 pages.

Jones, T.A. (2008), Changes in Hotel Industry Budgetary Practice, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 20, n°4, p. 428-44.

Jordan, H. (1998), *Planification et contrôle de gestion en France en 1998*, Paris, Cahier de Joseph, Beyrouth, 28 -29 octobre.

K

Kais, L. (2008), L'adaptation culturelle du contrôle de gestion : cas de la Tunisie, *Manuscrit auteur, publié dans la comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité*.

Kanan, R.(2010), *Cross-cultural impact on the budgeting cycle: an empirical comparison between Anglo-American and Libyan companies operating in the Libyan oil sector*,(Thèse de doctorat, University of Southern Queensland Australia.

Kelley, L. et Worthley, R. (1981), The Role of Culture in Comparative Management: A Cross-Cultural Perspective, *Academy of Management Journal*, Vol.24, P.164-173.

Kenis, I. (1979), Effects of budgetary goal characteristics on managerial attitudes and performance, *The Accounting Review*, vol. 54, n° 4, p. 707-721.

Kieffer, K.M. (1998), *Orthogonal versus oblique factor rotation: A review of the literature regarding the pros and cons*. Communication présentée dans le cadre du Annual Meeting of the Mid-South Educational Research Association, Nouvelle-Orléans.

Komarev, I. (2007), *la place des budgets dans le dispositif de contrôle de gestion : une approche contingente*, Thèse en Sciences de Gestion, Université Montesquieu IV.

Kren L. (1992), Budgetary participation and managerial performance: The impact of information and environmental volatility, *The Accounting Review*, Vol. 67, n°3, p. 511-526.

Kren, L. (1997), The role of accounting information in organizational control: the state of the art, In V. Arnold & B. Sutton (Eds.), *Behavioral Accounting Research: Foundations and Frontiers*, Sarasota, Florida, p. 1-48.

Kroeber, A., et Kluckhohn, C., (1952), Culture: A Critical Review of Concepts and Definitions, *Papers of the Peabody Museum*, Harvard University, 47.

L

Laforge, H. (1981), *Analyse multi variée pour les sciences sociales et biologiques avec applications des logiciels BMD, BMDP, SPSS, SAS*, Montréal : Édition Étude Vivantes.

Lal M., Dunk A., et Smith G. (1996), The Propensity of Managers To Create Budgetary Slack: A Cross National Examination Using Random Sampling, *The International Journal of Accounting*, Vol. 31, n° 4, p. 483-496.

Langevin, P., et Naro, G. (2003), Contrôle et comportements. Une revue de la littérature anglo-saxonne, *Actes du 24ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Louvain-La-Neuve, mai.

Langfield-Smith, K. (1997), Management Control Systems and Strategy: a Critical Review, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22,n°2, p. 207-232.

Langfield-Smith,K., Thorne,H. et Hilton, R. (2005),*Management Accounting: Information for Managing and Creating Value*, 4th edn (McGraw-Hill-Irwin, Sydney,NSW).

- Larivet, S. (2002)**, *Les réalités de l'intelligence économique en PME*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Toulon et du Var.
- Lau, C. M., Low, L. C., et Eggleton, I. R. C. (1995)**, The impact of reliance on accounting performance measures on job-related tension and managerial performance: additional evidence, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.20, p.359-381.
- Lau, CH.M. et Caby,J. (2010)**, The Effects of national culture on the role of participation in different task situations, *Advances in Accounting*, Vol. 26, n°1, p.128-133.
- Lau,c.M. et Buckland, C.(2000)**, Budget emphasis, participation, task difficulty and performance: the effet of diversity within culture, *Accounting and Business Research*, Vol.31, n°1, p.37-55.
- Lawrence, P. R. et Lorsch, J. W. (1967)**, *Organization and environment: managing differentiation and integration*, Boston, Massachusetts, Harvard University Press. Trad. franç. *Adapter les structures de l'organisation*, Paris, Les Editions d'organisation, 1969.
- Leach-Lopez M.A, Stammerjohan, W.W., et Rigsby, John. T. (2008)**, An Update on Budgetary Participation, Locus of Control, and the Effects on Mexican Managerial Performance and Job Satisfaction, IABR and TLC Conference Proceeding, San Juan, Puerto Rico, USA.
- Leach-Lopez, M, A., Stammerjohan, W., et McNair F., (2008)**, Effects of budgetary participation conflict on job performance of Mexican and US managers, *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, Vol.24, p.49-64.
- Lincoln, J. R. ; Hanada M. et McBride K. (1986)**, Organizational Structures in Japanese and U.S. *Manufacturing, Administrative Science Quarterly*, Vol. 31, n°3, p. 338-364.
- Lincoln, J. R., et McBride, K. (1987)**, Japanese Industrial Organization in Comparative Perspective, *Annual Review of Sociology*, Vol. 13, p. 289-312.
- Linton, R. (1945)**, *The Cultural Background of Personality*, New York: Appleton- Century-Crofts.
- Livian, Y.F. (2011)**, Pour en finir avec Hofstede, Renouveler les recherches en management interculturel, *conférence francophone sur le management international*, Paris, France.
- Löning, H. (1994)**, *Une approche culturelle de l'utilisation des systèmes d'information comptable et de gestion dans différents contextes nationaux : l'exemple de la France et de la Grande-Bretagne* , Thèse de doctorat en Sciences de Gestion, HEC School of Management, , 548 pages.

Löning, H. (1999), *Universel ou local ? La problématique interculturelle du contrôle de gestion*, in *Questions de Contrôle*, L. Collins (Ed.), PUF, p. 173-193.

Löning, H. (2000), culture nationales et contrôle de gestion, in Colasse, *Encyclopédie Comptabilité- contrôle-Audit*, art.43.

Löning, H. (2005), « Geert Hofstede », in Bouquin H., *Les grands auteurs en contrôle de gestion*, Ed. EMS, PP. 347-366

Löning, H., Malleret V., Méric J. et Pesqueux, Y. (2013), *Contrôle de gestion, des outils de gestion aux pratiques organisationnelles*, 4^e édition, Dunod, Paris

Lowe, E.A., et Shaw, R.W. (1968), An analysis of managerial biasing: Evidence from the company's budgeting process, *Journal of Management Studies*, Vol.5, n°3, p. 304-15.

Lu, L.C.; Rose, G.M. et Blodgett, J.G. (1999), The effects of cultural dimensions on ethical decision making in marketing: An exploratory study, *Journal of Business Ethics*, vol.18, n°1, p.91-105.

Lu, L.C.; Rose, G.M. et Blodgett, J.G. (1999), The effects of cultural dimensions on ethical decision making in marketing: An exploratory study, *Journal of Business Ethics*, Vol.18, n°1, p. 91-105.

Lukka, K. (1988), Budgetary biasing in organizations: theoretical framework and empirical evidence, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.13, n°3, p.281-301.

Lyne, S. et Dugdale, D. (2004), Beyond Budgeting "Or "More Budgeting"? – A Survey", Actes de conférence: *Congrès European Accounting Association*, Prague.

M

Magner, N.; Welker, R.B., et Campbell, TL. (2006), The Case For Fair Budgetary Procedures, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, n°4, p. 408-419.

Marquet-Pondeville, S. (2003), *Le contrôle de gestion environnemental*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, UCL presses universitaires de Louvain.

Mateescu, V.M. (2008), *Le management interculturel en Roumanie : Le cas des investissements directs étrangers des PME étrangères*, Thèse de doctorat en Sciences de Gestion. Université Paris-Est.

Mayrhofer, U. (2002), Environnement national et stratégies de rapprochement : une analyse des entreprises françaises et allemandes, *Finance Contrôle Stratégie*, Vol. 2, p.61-84.

- McNally, G. M. (1980)**, Responsibility accounting and organizational control: Some perspectives and prospects, *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol.7, n°2, p.165-181.
- Mcsweeney, B. (2002)**, Hofstede's model of national cultural differences and their consequences: A triumph of faith, a failure of analysis , *Human Relations*, vol. 55, n° 1, p. 89-118.
- Mead, M. (1962)**, *Société, traditions et techniques*, UNESCO, Paris.
- Mendonca, M. et Kanungo, R.N. (1996)**, Impact of Culture on Performance Management in Developing Countries, *International Journal of Manpower*, vol. 17, n°4/5, pp. p. 65-75.
- Mendoza, R., Collins, F.et Holzmann, O.J.(1997), Central American budgeting scorecard: Cross cultural insights, *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, Vol. 6, n°2, p. 191-209.
- Merchant, K. (1985a)**, Budgeting and the Propensity to Create Budgetary Slack, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10, n° 2 ; p. 201-210.
- Merchant K. (1985b)**, Organizational Controls and Discretionary Program Decision Making: A Field Study, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.10, n°1, p. 67-85.
- Merchant K., et Manzoni J.F. (1989)**, The Achievability of Budget Targets in Profit Centers: A field Study, *The Accounting Review*, vol.64, n°3, p.539-558.
- Merchant, K. (1990)**, The effect of financial controls on data manipulation and management Myopa, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.15, n°4, p. 297- 313.
- Merchant, K. A. (1981)**, The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance, *The Accounting Review*, vol. 4, n°4, p. 813-829.
- Merchant, K. A. ; Chow, C. W., et Wu, A. (1995)**, Measurement, evaluation and reward of profit center managers: a cross-cultural field study, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.20, p.619-638.
- Meschi, P.-X., et Riccio, E.L. (2006)**, Analyse longitudinale de l'impact du risque-pays et des différences culturelles sur la survie des coentreprises internationales au Brésil entre 1974 et 2005, *Finance Contrôle Stratégie*, Vol.9, p.87-111.
- Meyer, J. (1988)**, *Gestion budgétaire*, 10 e éd., Dunod, Paris.
- Mia, L. (1989)**, The impact of participation in budgeting and job difficulty on managerial performance and work motivation: A research note, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.14, n°4, p.347-357.

Milani, K. (1975), Budget setting, performance and attitudes, *The Accounting Review*, vol. 50, April, p. 539-558.

Miroshnik, V. (2002), Culture and international management: a review, *Journal of Management Development*, vol. 21, n°7, p. 521-44.

Morakul, S. et Wu, F.H. (2001), Cultural influences in the ABC implementation in Thailand's environment, *Journal of Managerial Psychology*, Vol.16, n°2, 142-158.

Morris M.W. Williams K.Y. Leung, K., et Larrick, R. (1998), Conflict management style: Accounting for cross-national differences, *Journal of International Business Studies*, Vol.29, n°4, p.729-747.

N

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*, Tome 4, p. 45-62

Newman, K.L., et Nollen, S.D. (1996), Culture and congruence: The fit between management practices and national culture, *Journal of International Business Studies*, Vol.27, n°4, p.753-778.

Nohria, N., et Gulati, R. (1966), Is slack good or bad for innovation?, *Academy of Management Journal*, Vol.39, n°5, p. 1245-1264.

Nouri, H. (1994), Using Organizational Commitment and Job Involvement to Predict Budgetary Slack: A Research Note, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 19, n°3, p. 289-295.

Nouri, H., et Parker, R.J.(1998),The relationship between budget participation and job performance : the roles of budget adequacy and organizational commitment, *Accounting organizations and society*, vol. 23, n°5/6, p.467-483.

Nunnally, J. C., et Bernstein, I. H. (1994), *Psychometric theory* (3rd ed.).New York: McGraw-Hill.

O

O'Connor, N. G. (1995), The influence of organizational culture on the usefulness of budget participation by Singaporean-Chinese managers. *Accounting, Organizations and Society*, Vol.20, P.383-403.

- Onsi, M. (1973)**, Factor analysis of behavioral variables affecting budgetary slack, *The Accounting Review*, Vol.48, n°3, p. 535-548.
- Otley, D. (1978)**, Budget use and managerial performance. *Journal of Accounting Research*, vol. 16, n°1, p.122-149.
- Otley, D. (1980)**, The contingency theory of management accounting: achievements and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, vol.5, n°4, p.413–428.
- Otley, D. T., et Berry, A. (1980)**, Control, Organization and Accounting, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.5, n°4, p. 231-244.
- Otley, D., et Fakiolas, A. (2000)**, Reliance on accounting performance measures: dead end or new beginning? *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25, n° 1, p.497-510.
- Otley, D.T, et Pollanen, R. (2000)**, Budgetary criteria in performance evaluation: a critical appraisal using new evidence. *Accounting, organizations and Society*, Vol.25, p.483-496.
- Otley, D.T. (1978)**, Budget Use and Managerial Performance, *Journal of Accounting Research*, Vol. 16, n°1, p. 122-149.

P

- Paláu, S.L. (2001)**, Ethical Evaluations, Intentions, and Orientations of Accountants: Evidence From A Cross-Cultural Examination, *International Advances in Economic Research*, vol. 7, n°3, p. 351-64.
- Pallant, J. (2010)**, *SPSS survival manual: A step by step guide to data analysis using SPSS* (4th ed.). Berkshire, England: McGraw Hill.
- Park, S. (2005)**, Student engagement and classroom variables in improving mathematics achievement, *Asia Pacific Education Review*, Vol.6, n°1, p.87-97.
- Parker, L.D. (2002)**, Twentieth-century textbook budgetary discourse: formalization, normalization and rebuttal in an Anglo-Saxon environment, *European Accounting Review*, Vol. 11, n°2, p. 305-327.
- Parker. R. J, et Kyj, .L, (2006)**, Vertical information sharing in the budgeting process. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 31, n°1, p. 27–45
- Parnell, J.A. et Hatem, T. (1999)**, Culture Antecedents of Behavioral Differences Between American and Egyptian Managers, *Journal of Management Studies*, Vol. 36, n°3, p. 399-418.
- Parsons, T., et Shils, E. A. (1951)**, *Values, motives and systems of action*. In T. Parsons, & E. A. Shils (Eds.), *Toward a general theory of action* (pp. 47-109). Cambridge, MA: Harvard University Press.

Pateau, J. (1998), *Une étrange alchimie: la dimension interculturelle dans la coopération franco-allemande*, CIRAC

Pavkov, T et Pierce, K (2000), Ready, Set, Go! A Student Guide to SPPSS® 9.0 For Windows®, Mayfield, California.

Perrow, C. (1967), A Framework for the Comparative Analysis of Organizations, *American Sociological Review*, April, p. 194-208.

Pesqueux Y. (2004), Culture nationale, valeurs et références « ultimes », *Management International*, Vol.8, n°3; p. 1.

Pesqueux, Y. (2000), *Le gouvernement d'entreprise comme idéologie*, Paris, Ellipses.

Pett, M.A., Lackey, N.R. et Sullivan, J.J. (2003), *Making sense of factor analysis. The use of factor analysis for instrument development in health care research*. Thousand Oaks, CA : Sage.

Pierre, PH. et Delange, N.(2004), Compte-rendu d'ouvrage D'Iribarne Philippe, 2003, *Le Tiers-Monde qui réussit. Nouveaux modèles*

Piggott, L. (2005), Tribalism in the Arab MEAN Region. *Policy*, Vol.21, p.15-20.

Poon, M., Pike, R. et Tjosvold, D. (2001), Budget Participation, Goal Interdependence and Controversy: A Study of a Chinese Public Utility, *Management Accounting Research*, Vol.12, n°1, p.101-118.

Pope, P., et Otley, D. T. (1996), Budgetary control and performance evaluation: an empirical analysis of bank branches, *Working Paper*, Lancaster University.

Pope, P.F. (1984), Information Asymmetries in Participative Budgeting: A Bargaining Approach, *Journal Of Business Finance & Accounting*, Vol.11, n°1, p.41-59.

Proulx, D. et Vallée, M. (2008), Le contrôle dans l'administration marocaine, *Management International*, Vol.12, n°3, p.105-117.

Prudence, J. (2009), *La maîtrise du slack budgétaire : une analyse autour des théories de la déviance et de la criminologie : Le cas d'une entreprise de distribution*, Thèse en science de gestion à L'université de PARIS IX – Dauphine.

Q

Quail, J.M. (1997), More Peculiarities of the British: Budgetary Control in U.S. and UK questionnaires, *Organizational Research Methods*, vol. 1,n°1, p. 104-121.

R

- Rindskopf, D., et Rose, T. (1988)**, Some Theory and Applications of Confirmatory Second-Order Factor Analysis, *Multivariate Behavioral Research*, Vol.23, n°1, p.51-67.
- Robertson, C.J. (2000)**, The global dispersion of chinese values: A three-country study of Confucian dynamism, *Management International Review*, Vol.40, n°3, p.253-268.
- Rockness, H. O. et Shields M. D. (1984)**, Organizational control systems in research and development, *Accounting, Organizations and Society*, vol.9, 165
- Rodrigues, C. (1996)**, *International management: a cultural approach*, West Pub. Co., Minneapolis/St. Paul.
- Roth, A.J. (1983)**, Robust Trend Tests Derived and Simulated: Analogs of the Welch and Brown-Forsythe Tests, *Journal of the American Statistical Association*, vol. 78, n°384, p. 972-980.
- Roure, L. (2001)**, Culture nationale et management des innovations : une comparaison France /Allemagne , *Revue Française du Marketing*; n°182, p. 115-128.
- Roussel, P. (2005)**, Méthodes de Développement d'Echelles pour Questionnaires d'Enquête. In P. Roussel & F. Wacheux (Eds.), *Management des Ressources Humaines -Méthodes de Recherche en Sciences Humaines et Sociales* (p.245-276).Bruxelles: De Boeck & Larcier.
- Roussel, P., Durrieu, F., Campoy, E. et El Akremi, A. (2002)**, *Méthodes d'équations structurelles : recherche et applications en gestion*, Recherche en gestion, Economica. Sage.

S

- Savall, H. et Zardet, V. (1992)**, *Le nouveau contrôle de gestion*, Ed. Malesherbes.
- Schein Edgar, H. (1985)**, *Organizational Culture & Leadership*, Jossey Bass.
- Schiff, M., et Lewin, A.Y. (1968)**, Where traditional budgeting fails, *Financial Executive*, Vol. 36, n°5, p. 50-62.
- Schiff, M., et Lewin, A.Y. (1970)**, The impact of people on budgets, *The Accounting Review*, Vol. 45, n°2, p. 259-68.
- Schneider, S.C. et Barsoux, J.L. (2003)**, *Managing Across Cultures*, 2nd edn, Harlow: Prentice-Hall/Financial Times.
- Schuldt, B. A., et Totten, J. W. (1994)**, Electronic mail vs. mail survey response rates, *Marketing Research*, Vol.6, n°1, p.36-39.

- Schwartz, S.H., et Sagiv, L. (1995)**, Identifying culture-specifics in the content and structure, *Journal of Cross-Cultural Psychology*, Vol.26, n°1, p.92-116.
- Scott, R. W. (2003)**, *Organizations: rational, natural and open systems*, Pearson Education, Upper Saddle River, New Jersey, Prentice Hall, 5ème édition.
- Scott, R. W. et Meyer, J. W. (1991)**, The organization of societal sectors: proposition and early evidence, In W. W. Powell et P. J. DiMaggio (Eds.), *The new institutionalism in organizational analysis*, Chicago, The University of Chicago Press, p. 108-140.
- Shields, J. F. et Shields, M. D. (1998)**, Antecedents of participative budgeting, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 23, n° 1, p. 49-76.
- Shields, J.F. et Shields, M.D.(1998)**, Antecedents of Participative Budgeting, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 23, n°1, p. 49-76.
- Shields, M. D. et Young, S. M. (1993)**, Antecedents and consequences in participative budgeting: evidence on the effects of asymmetrical information, *The Journal of Management Accounting Research*, vol. 5, n°2, p. 265-280.
- Sid Ahmed, A.(1993)**, Les relations économiques entre l'Europe et le Maghreb , *Revue Tiers Monde*. t. XXXIV, n° 136, p.758-779.
- 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. (1991)**, Strategic orientation and top management attention to control systems, *Strategic Management Journal*, vol. 12, n°1, p. 49-62.
- Slocum, J.W.Jr. et Lei, D. (1993)**, Designing global strategic alliances: Integrating cultural and economic factors. p. 295-322
- Smith, P. B.,Dugan, S., et Trompenaars, F. (1996)**, National culture and the values of organizational employees, *Journal of Cross-Cultural Psychology*, Vol.27, p.231-264.
- Snodgrass, C., et Grant, J. H. (1986)**, Cultural influences on strategic planning and control systems, *Advances in Strategic Management*, Vol.4, p.205-228.
- Soares, A.M., Farhangmehr, M. et Shoham, A. (2007)**, Hofstede's dimensions of culture in international marketing studies, *Journal of Business Research*, vol. 60, n°3, p. 277-284.
- Society*, vol. 17, n° 3-4, p. 195-203.

Sondergaard, M. (1994), Hofstede's consequences: A study of reviews, citations and replications, *Organization Studies*, Vol.15, p.447-456.

Soussi, S.A., et Coté, A., (2006), La diversité culturelle dans les organisations : analyse critique des fondements théoriques du management interculturel, *ASAC*, p.131-143

Soyah, T. et Magroun, W. (2004), Influence du contexte culturel tunisien sur l'orientation des systèmes d'information des banques tunisiennes, Colloque CIDEGEF, Université Saint-Joseph, 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 en Sciences de Gestion. Paris Dauphine.

Sponem, S. (2006), Le contrôle budgétaire : recherche d'efficacité ou recherche de légitimité ?, *27ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Tunis*, 27 p.

StatSoft, I. (2010), Electronic Statistics Textbook, Tulsa, OK, StatSoft. WEB.viewed <<http://www.statsoft.com/textbook/>>.

T

Temimi, N. (2011), *Le rôle des dimensions culturelles de Hofstede en regard du fonctionnement interne des équipes de travail pluriculturelles*, thèse en psychologie – recherche et intervention, en psychologie du travail et des organisations, Université de Montréal Faculté des études supérieures

Théry, B. (2002), *Manager dans la diversité culturelle*, Paris, Editions d'Organisation.

Thompson, B. (2004), *Exploratory and Confirmatory Factor Analysis : Understanding Concepts and Applications*. Washington DC: American Psychological Society.

Thompson, F. (2003), *An Action Research Analysis of Factors Involved In Australian Small - To Medium - Sized Enterprises Planning and tendering For Overseas Development Aid Projects*, PhD thesis, Southern Cross University.

Trahand, J. (1982), Le contrôle de gestion : quel style adopter?, *Revue Française de Gestion*, sept-oct, p. 59-66.

Triandis, H.C. (1982), Review of culture's consequences, *human organization*, Vol.41, p.86-90.

Triandis, HC. (1995), *Individualism and Collectivism*, Boulder, CO: Westview

Trompenaars, F. (1993), *Riding the waves of culture*, Chicago: Irwin.

Truell, A. D., Bartlett, J. E., et Alexander, M.W. (2002), Response rate, speed and completeness: A comparison of Internet-based and mail surveys, *Behavior Research Methods, Instruments and Computers*, Vol.34, n°1, p.46-49.

Tsui, A. ; Nifadkar, S. et Yi Ou, A. (2007), Cross-National, Cross-Cultural Organizational Behavior Research: Advances, Gaps, and Recommendations, *Journal of Management*, Vol.6, n°3, p. 462-478.

Tsui, J.S.L.(2001), The impact of culture on the relationship between budgetary participation, management accounting systems, and managerial performance: An analysis of Chinese and Western managers, *The International Journal of Accounting*, Vol. 36, n°2, p. 125-146.

U

Ueno, S. et Sekaran, U. (1993), The comparative influence of culture on budget control practices in the United States and Japan, *International Journal of Accounting*, vol. 28, n°1, p. 17-39.

Ueno, S., et Sekaran, U. (1992), The influence of culture on budget control practices in the USA and Japan: an empirical study, *Journal of International Business Studies*, Vol.23, P.659-674.

UNDP (2002), Women and Men in the Arab Countries, *United Nations Development Program*, Vol.1, p.1-16.

Usinier, J-C.;Easterby-Smith, M., et Thorpe, R. (1993), *Introduction à la Recherche en Gestion*. Paris : Economica, 230pages (Gestion)

Usunier, J.-C. (1992), *Commerce entre cultures : Une approche culturelle du marketing international*, Paris: PUF.

V

Vachette, J.L. (1984), Peut-on mettre en évidence la culture de l'entreprise? , *Revue Française de Gestion*, septembre-octobre, p.74-81.

Van der Stede, W. A. (2000), The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25, n° 6, p. 609-622.

Van Der Stede, W. A. (2001), Measuring 'tight budgetary control, *Management Accounting Research*, Vol. 12, n° 1, p. 119-137.

Van der Stede W. A. (2003), The effect of national culture on management control and incentive system design in multi-business firms: evidence of intracorporate isomorphism, *European Accounting Review*, Vol.12, n°2, p.263-285

Joannides, V. (2011), A de l'ethnicité à la culture en science de gestion, Manuscrit auteur, publié dans, *Finance Contrôle Stratégie*, Vol. 14, n°1, P.33-68.

Vautier, S., Roussel, P. et Jmel, S. (2005), *Modéliser les différences individuelles avec l'analyse factorielle*, In P. Roussel et F. Wacheux, *Management des Ressources Humaines : Méthodes de Recherche en Sciences Humaines et Sociales*, Bruxelles : De Boeck, Chapitre 10, p.276-296.

Villesèque-Dubus, F. (2005), Vers une transversalisation des budgets: un essai d'observation et d'interprétation, *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Vol. 11, n°2, p. 127-147.

W

Waller W.S. (1988), Slack in participative budgeting: The joint effect of a truth- inducing pay scheme and risk preferences, *Accounting, Organizations and Society*, vol.13, n°1, p. 87-98.

Waterhouse, J. H. et Tiessen, P. (1978), A contingency framework for management accounting systems research, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 3, n° 1, p.65-76.

Weerahandi, S. (1995), ANOVA Under Unequal Error Variances, *Biometrics*, vol. 51, n°2, p. 589-599.

Williams, J. J. et Seaman, A. E. (2001), Predicting change in management accounting systems: National culture and industry effects, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 26, n°5, p. 443-460.

X

Xu, L. et Wang, S. (2008), A New Generalized p-Value and Its Upper Bound for ANOVA Under Unequal Error Variances, *Communications in Statistics: Theory & Methods*, vol. 37, n° 7, p. 1002-1010.

Y

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.

Yasin, M. et Stahl, M. (1990), An investigation of managerial motivational effectiveness in the Arab culture, *International Studies of Management and Organizations*, Vol.20, n°3, p.69-78.

Yates, G. et Cutler, B. (1996), Hofstede's model of national culture: A social science contribution to international business, *Journal of Teaching in International Business*, Vol. 8, p. 77-93.

Yee, C, Setsuo, O, Kieran, J et Kwai-Sim, L.J. (2008), Japanese culture and budgeting: a review of the literature and a limited pilot study to illustrate the research agenda, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 23, n°9, p. 873-99.

Young, S.M. (1985), Participative Budgeting: The Effects of Risk Aversion and Asymmetric Information on Budgetary Slack, *Journal of Accounting Research*, Vol. 23, n°2, p.829-842.

Ysnel, A. (2002), Le management des firmes à l'international, Rapport de recherche bibliographique.

Z

Zian, H. (2013), *Contribution à l'étude des tableaux de bord dans l'aide à la décision des PME en quête de performances*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Montesquieu-Bordeaux IV.

Zghal, R. (1991), Culture et comportement organisationnel, quelques problèmes méthodologiques et résultats de recherche, Les cahiers du mirs, n°1, février.

Zghal, R. (1992), Culture sociétale et culture d'entreprise, Les Cahiers de l'ERG, Publications de la FSEG de Sfax, octobre.

Zrihen, R. (2002), *Les rôles informels du contrôle budgétaire*, thèse pour l'obtention du titre de docteur ès sciences de gestion, Paris, Université Paris Dauphine.

Annexe A : Questionnaire



Lettre d'accompagnement du questionnaire :

Recherche menée par Dima MOHANNA, étudiante au doctorat en science de gestion à l'université Montpellier I sous la direction du professeur Gérald NARO.

Madame, Monsieur,

Voici un ensemble d'informations sur ce projet de recherche auquel nous vous avons demandé de participer.

- L'objet du projet d'étude permettra de constater si les pratiques de contrôle budgétaire sont adaptées à la culture nationale du pays dans votre institution bancaire.
- 2. Votre participation au projet consistera à remplir un questionnaire qui portera sur divers aspects des pratiques budgétaires au sein de la banque ainsi que sur les dimensions culturelles de votre culture nationale.
- 3. S'il y a des questions auxquelles vous ne pouvez ou préférez ne pas répondre, vous êtes tout à fait libre de le faire, sans justification et sans inconvénients. Sachez par ailleurs qu'à titre de participant volontaire à cette étude, vous avez la possibilité de vous retirer à tout moment si vous le jugez nécessaire.
- Nous vous remercions de votre participation. Vos réponses resteront strictement confidentielles et seront traitées statistiquement en supprimant tout lien entre les données fournies et le nom de la société.
- Vous pouvez me contacter, si vous souhaitez toute information complémentaire, par mail à l'adresse suivante : dimamohanna@yahoo.com ou bien par téléphone au 0651766969.

Nous vous remercions de votre collaboration.

En s'intéressant aux pratiques de contrôle budgétaire dans votre entreprise, veuillez indiquer votre accord sur chacune des propositions suivantes:

Contrôlabilité du budget

	Pas du tout d'accord	Plutôt pas d'accord	Sans opinion	Plutôt d'accord	Tout à fait d'accord
Il est important que l'explication des écarts faite par le manager soit incluse dans les rapports envoyés à la direction.	<input type="checkbox"/>				
Pour que l'évaluation de la performance des managers soit utile, le budget doit être révisé en permanence tout au long de l'année.	<input type="checkbox"/>				
Le budget ne devrait pas intégrer des éléments qui ne sont pas sous le contrôle direct du manager responsable du budget (Par exemple, aucune partie des frais généraux ne devrait apparaître dans le budget du manager)	<input type="checkbox"/>				
Il n'est pas approprié que le manager responsable du budget se tienne à son budget initial de façon stricte, il doit plutôt intégrer l'évolution des circonstances lors de l'évaluation de la performance	<input type="checkbox"/>				

Participation au processus budgétaire

	Pas du tout d'accord	Plutôt pas d'accord	Sans opinion	Plutôt d'accord	Tout à fait d'accord
Je participe dans le processus d'élaboration du budget de mon service.	<input type="checkbox"/>				
Mon supérieur me fournit les raisons et/ou les explications quand le budget est révisé.	<input type="checkbox"/>				
J'engage des discussions (demandes, avis et / ou suggestions) avec mon supérieur à propos du budget.	<input type="checkbox"/>				
Je sens que j'ai une influence sur le budget final	<input type="checkbox"/>				
Ma contribution au budget est importante.	<input type="checkbox"/>				
Mon supérieur demande mes opinions et/ou mes propositions se rapportant au budget lorsque ce dernier est déjà mis en place	<input type="checkbox"/>				

Slack budgétaire

	Pas du tout d'accord	Plutôt pas d'accord	Sans opinion	Plutôt d'accord	Tout à fait d'accord
Les normes établies dans le budget induisent une productivité élevée dans mon domaine de responsabilité.	<input type="checkbox"/>				
Les budgets fixés pour mon domaine de responsabilité sont réalisables en toute sécurité (je dispose d'un montant suffisant de ressources).	<input type="checkbox"/>				
Je dois surveiller attentivement les coûts dans mon domaine de responsabilité en raison de contraintes budgétaires.	<input type="checkbox"/>				
Les budgets de mon domaine de responsabilité ne sont pas particulièrement exigeants.	<input type="checkbox"/>				
Les objectifs budgétaires font que je ne suis pas préoccupé par l'amélioration de l'efficacité de mon domaine de responsabilité.	<input type="checkbox"/>				
Les objectifs incorporés dans le budget sont difficiles à atteindre.	<input type="checkbox"/>				

Formalisation du processus budgétaire

	Pas du tout d'accord	Plutôt pas d'accord	Sans opinion	Plutôt d'accord	Tout à fait d'accord
Des normes détaillées encadrent la construction du budget (le processus budgétaire est très normalisé).	<input type="checkbox"/>				
Le processus budgétaire est le même pour tous les centres de responsabilité processus budgétaire est le même pour tous les centres de responsabilité.	<input type="checkbox"/>				

Veuillez indiquer le degré d'importance pour chaque critère de l'évaluation de votre performance

	très important	assez important	un peu d'importance	peu d'importance	pas du tout important
Mon niveau de coopération avec mes collègues	<input type="checkbox"/>				
Mon inquiétude concernant les coûts et les revenus à long	<input type="checkbox"/>				

terme					
	très important	assez important	un peu d'importance	peu d'importance	pas du tout important
mon niveau d'entente avec mon supérieur	<input type="checkbox"/>				
Mes efforts dans mon travail	<input type="checkbox"/>				
Mon inquiétude concernant la qualité.	<input type="checkbox"/>				
Ma capacité à atteindre les objectifs budgétaires à court terme.	<input type="checkbox"/>				
Mon attitude envers mon travail.	<input type="checkbox"/>				
Mon attitude envers mon entreprise	<input type="checkbox"/>				
Ma capacité à gérer mes hommes (la main d'œuvre).	<input type="checkbox"/>				
Mon Niveau de coopération avec des individus extérieurs à l'entreprise (par exemple fournisseurs, clients).	<input type="checkbox"/>				

En ce qui concerne votre culture nationale, répondez, s'il vous plaît, à chaque item en encerclant un chiffre :

	Pas du tout d'accord	Plutôt pas d'accord	Sans opinion	Plutôt d'accord	Tout à fait d'accord
Il est important pour moi d'être indépendant dans mon travail	<input type="checkbox"/>				
Il est important que les gens aient beaucoup de temps libre pour leur vie privée	<input type="checkbox"/>				
Mon travail me permet d'atteindre mes objectifs professionnels	<input type="checkbox"/>				
Lorsque je travaille sur des projets de groupe, il est important que je sois le leader.	<input type="checkbox"/>				

J'ai la possibilité d'obtenir de la formation pour améliorer mon travail	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	Pas du tout d'accord	Plutôt pas d'accord	Sans opinion	Plutôt d'accord	Tout à fait d'accord
Le bien commun du groupe est plus important que les gains individuels	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
La réussite du groupe est plus importante que la réussite individuelle	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Les individus peuvent s'attendre à renoncer à leurs buts personnels pour favoriser la réussite du groupe	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Les procédures formelles et les normes de fonctionnement sont utiles aux employés dans l'exécution de leur travail	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Les règlements et procédures sont importants parce qu'ils informent les employés de ce que l'organisation attend d'eux	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Des directives opérationnelles sont importantes pour les employés dans l'exécution de leurs tâches	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Il est important d'énoncer en détail les exigences et les directives liées au travail afin que les employés sachent toujours ce qui est attendu d'eux	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Les superviseurs s'attendent à ce que les employés suivent fidèlement les directives et les procédures	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Mon travail est basé sur des objectifs clairs et précis	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Cette société est en mesure de me donner un emploi stable	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Je connais exactement ce qu'on attend de moi	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Les superviseurs devraient prendre la plupart des décisions sans consulter leurs subordonnés.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Les gestionnaires devraient rarement demander l'opinion de leurs employés	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Les superviseurs ne devraient pas déléguer de tâches importantes aux employés.	<input type="checkbox"/>				
Il est important que le patron surveille bien leurs employés	<input type="checkbox"/>				

Quelques informations sur vous-même (pour usage statistique):

Etes-vous:	Homme <input type="checkbox"/>		femme <input type="checkbox"/>		
Quel est votre métier?	Contrôleur de gestion <input type="checkbox"/>			directeur <input type="checkbox"/>	
Quelle est votre nationalité?					
Quelle était votre nationalité de naissance ?					
Votre âge :	moins de 35 ans	entre 36 et 45 ans	entre 46 et 55 ans	entre 56 ans et 65 ans	plus de 66 ans
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Le Type de votre formation :	Gestionnaire		Non gestionnaire		Sans formation précise
	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>
Votre Expérience dans l'entreprise (à ce poste ou à un poste différent) :	Une expérience de moins de 5 ans		Une expérience variant entre 5 et 10 ans		Une expérience de plus de 10 ans
	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>

Résumé

L'objectif principal de cette recherche doctorale est d'examiner les effets de la culture nationale sur les comportements budgétaires, en nous appuyant sur la typologie d'Hofstede (1980, 1994). Nous nous focalisons ainsi sur une approche behavioriste du budget. Une étude a été menée auprès de 379 contrôleurs de gestion et directeurs des banques multinationales françaises implantées en France et celles installées dans les pays du Maghreb. Les résultats montrent qu'il existe des différences significatives entre les deux types de pays en ce qui concerne quelques pratiques budgétaires étudiées, à savoir la participation budgétaire, la formalisation du processus budgétaire, la pression budgétaire et la contrôlabilité du budget. Cependant, ils indiquent que la culture nationale n'a pas d'effet direct sur la propension au *slack* budgétaire, et qu'elle influence sur cette variable à travers son impact sur la participation et sur la pression budgétaire. Nos résultats révèlent également que le contrôle de l'incertitude a des effets positifs sur l'utilisation des règles formelles concernant le budget et sur la propension à créer du *slack* budgétaire, et des effets négatifs sur la pression budgétaire. En outre, les analyses des effets modérateurs dévoilent que la culture nationale (pays) joue un rôle modérateur entre le contrôle de l'incertitude et les pratiques budgétaires étudiées. Finalement, des effets modérateurs de certains profils de dirigeants sur les relations entre les dimensions culturelles et certaines pratiques budgétaires ont aussi été démontrés.

Mots clés: comportement budgétaire, approche behavioriste, culture nationale, banque multinationale.

VU et PERMIS D'IMPRIMER
A Montpellier, le
Le Président de l'Université Montpellier
Philippe Augé