



HAL
open science

LA PRATIQUE DE LA PARTICIPATION BUDGETAIRE DANS UN PAYS DU SUD : ATTITUDES & BARRIERES

Anissa Dakhli

► **To cite this version:**

Anissa Dakhli. LA PRATIQUE DE LA PARTICIPATION BUDGETAIRE DANS UN PAYS DU SUD : ATTITUDES & BARRIERES. Mesure, évaluation, notation – les comptabilités de la société du calcul, May 2014, Lille, France. pp.cd-rom. hal-01899383

HAL Id: hal-01899383

<https://hal.science/hal-01899383v1>

Submitted on 24 Oct 2018

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.

LA PRATIQUE DE LA PARTICIPATION BUDGETAIRE DANS UN PAYS DU SUD : ATTITUDES & BARRIERES

Anissa DAKHLI

Résumé: Parmi les difficultés de management des entreprises tunisiennes, celles liées à la difficulté de pratiquer une réelle participation budgétaire ne sont pas les moindres. L'auteur, s'appuyant sur une étude de cas dans un groupe industriel tunisien explique en quoi il n'y a pas lieu d'être étonné par une réticence envers cette pratique budgétaire directement générée par certains facteurs liés à l'individu et au groupe.

Mots-clés : Participation budgétaire - Difficultés - Entreprises tunisiennes - Etude de cas.

Abstract: Among the difficulties of Tunisian companies' management, those related to the difficulty in practicing a real budgetary participation are not the least. The author, based on a case study in a Tunisian industrial group explains why there is no reason to be surprised by reluctance to this budgetary practice directly generated by certain factors related to the individual and the group.

Key words: Budgetary participation - Difficulties - Tunisian companies - Case study.

LA PRATIQUE DE LA PARTICIPATION BUDGETAIRE DANS UN PAYS DU SUD : ATTITUDES & BARRIERES

1. Introduction

Le budget, l'un des outils du processus de contrôle de gestion, demeure central dans la plupart des grandes organisations (Sponem 2002). Il ne peut pas être préparé par une seule partie. Différents acteurs collaborent non seulement à son préparation mais également pendant les opérations d'ajustement. Hofstede (1967, p.128) considère, par ailleurs, que l'aspect humain de la gestion budgétaire est « essentiellement celui de la participation à l'établissement des standards ». Toutefois, la pratique de la participation budgétaire varie d'un pays à un autre (Segal 1987) et même, au sein du même pays, d'une organisation à une autre (Sponem & Lambert 2010).

En référence au peu de recherche ayant abordé les styles managériaux dans les pays du Sud, les praticiens semblent y montrer un enthousiasme très modéré voire faible pour la gestion participative et pour la participation budgétaire en particulier. La gestion revêt un caractère autoritaire (Hatem 1994 ; Elbanna 2008). Les supérieurs considèrent que leurs subordonnés assurent mieux leurs tâches lorsqu'ils reçoivent des consignes précises. Ils ont peu tendance à prendre des initiatives, ne poursuivent que des objectifs personnels de gain et de promotion et relèvent des signes de contestation et de fuite de la responsabilité (Zghal 1983). Cependant, Boussif (2010) bien qu'il réaffirme que les dirigeants tunisiens éprouvent un support faible (10%) pour le style participatif de prise de décision ajoute que le style autocratique est le moins préféré (5.6%). Les managers tunisiens sont très orientés vers le style consultatif (65%). Il attribue cette attitude à l'influence des valeurs et des croyances islamiques et tribales qui renforcent la consultation dans la conduite de tous les aspects de la vie commune. Ces résultats paraissent incompatibles avec la nouvelle conjoncture économique de l'organisation tunisienne (l'adhésion aux accords de l'OMC et la signature des accords de création d'une zone de libre échange avec l'Europe). Repenser la manière de mener le groupe devient, donc,

plus qu'une nécessité pour créer un différentiel (Zghal 2008, p.10). Parce qu'elle donne une place particulière aux hommes dans le fonctionnement des outils de management, la participation budgétaire semble répondre à ces enjeux. Il paraît raisonnable, ainsi, de s'attendre à ce qu'elle soit répandue dans la pratique des grandes organisations tunisiennes.

Cette recherche vise à explorer les formes de participation budgétaire dans un groupe industriel tunisien et apporter des éléments d'explication au travers les interprétations qui en font les acteurs. **Le cadre théorique mobilisé est celui de la personnalité et de la culture, concepts à l'articulation de l'individuel et du social.** Principalement, deux points m'ont motivée à étudier les formes de participation budgétaire dans les organisations tunisiennes. D'une part, les pratiques de la participation budgétaire dans les entreprises des pays du Sud, particulièrement la Tunisie, demeurent encore peu explorées. En effet, rares sont les recherches qui se sont attachées à étudier de façon inductive, à partir d'investigation de terrain et d'études de cas, les formes que prend la participation des managers opérationnels dans les processus budgétaires de leurs entreprises. Les quelques études réalisées sur la participation budgétaire étaient de type quantitatif et se sont intéressées, essentiellement, aux effets de cette pratique budgétaire (Ben Mahjoub & Hlioui 2010 ; Dakhli 2011 ; Boujelbene & Affes 2012). C'est dans ce contexte que notre recherche s'inscrit et tente d'apporter un éclairage sur les pratiques de la participation budgétaire dans des entreprises tunisiennes. D'autre part, limiter l'étude de la participation budgétaire au contexte occidental laisse penser qu'une telle pratique est standard et plaide pour son application d'une manière universelle dans tout contexte socioculturel. Cependant, loin d'être une simple technique, la participation est d'abord une pratique sociale dans laquelle les dimensions humaine et relationnelle pèsent énormément.

Quatre paragraphes structurent le présent travail. Le premier paragraphe présente le terrain de l'enquête ainsi que la méthodologie utilisée. Le second paragraphe présente la pratique de la participation budgétaire et en particulier les formes que pourrait revêtir. Le troisième paragraphe présente le cadre théorique (concepts de locus of control et de culture) mobilisés, au travers les interprétations de nos acteurs, pour expliquer la pratique de la participation budgétaire au sein l'organisation étudiée. Le quatrième paragraphe analyse la nature et l'étendue de participation du manager opérationnel dans le processus budgétaire du groupe étudié et avance, au travers les interprétations qui en font les acteurs, des éléments

d'explication. La conclusion discute brièvement les résultats et présente des perspectives académiques pour dépasser ce blocage et développer une approche participative convenable.

2. Terrain de l'enquête & méthodologie

L'enquête a été conduite dans un groupe industriel tunisien qui pour des raisons de confidentialité, l'anonymat est gardée. C'est un groupement de PME opérantes dans divers secteurs d'activité et implantées sur l'ensemble du territoire national ainsi qu'à l'étranger. Organisé autour de 9 métiers distincts, le groupe détient, fin 2010, 98 entreprises dont 22 à l'étranger (principalement 4 au Maroc, 4 en Algérie, 10 en Libye, 2 en France et 2 en Chine). Ces entreprises sont juridiquement autonomes mais dépendent largement du siège sur le plan managérial. Pour des raisons méthodologiques (saturation des données collectées), la recherche a porté sur sept entreprises du groupe positionnées dans différentes régions du territoire tunisien et dans divers secteurs d'activité.

Une logique abductive a sous-tendu cette recherche. Et c'est l'étude de cas, comme stratégie de recherche, qui semble remplir le mieux nos objectifs et nous permet d'accéder à notre objet de recherche ; surtout que nous cherchons à éclairer les comment et les pourquoi d'un phénomène organisationnel tout en ayant peu de contrôle sur les événements étudiés. L'accès au groupe étudié n'était guère facile. Il nous a fallu environ 14 mois (dés octobre 2008 à janvier 2010) pour pouvoir accéder à l'entreprise étudiée. Un engagement formel de confidentialité a été pris formellement et rappelé ensuite au début de chaque entrevue. Le matériau recueilli a été analysé manuellement. Certes, certains logiciels facilitent les analyses et améliorent la rapidité des traitements, mais « le meilleur logiciel ne remplacera pas l'ingéniosité et la créativité humaines » (Savoie-Zajc 2000, p.117). L'analyse qui est exposée dans cette communication est une première analyse qui repose sur le repérage des thèmes les plus récurrentes et présumés les plus riches de sens pour nos interrogés. Elle serait validée par des analyses plus systématiques et plus approfondies présentement en cours.

Nous avons interrogé des managers (fonctionnels et opérationnels) présumés impliqués dans le processus budgétaire de leur organisation. À une exception près, chaque personne a été rencontrée une fois. Le choix d'interviewer des opérationnels et des fonctionnels n'était pas

arbitraire. Il fait partie de notre tentative de trianguler les sources des données. En effet, la participation budgétaire est en réalité un système qui réunit la direction (qui va offrir cette possibilité) et les opérationnels (qui vont bénéficier de cette opportunité). Il serait tout à fait légitime et attendu d'interviewer les deux parties impliquées dans ce système et observer, en parallèle, comment ils interagissent dans les réunions budgétaires auxquelles nous avons pu assister. Ce faisant nous aurons plus d'idées sur les formes de participation budgétaire allouées aux opérationnels. Cette méthodologie prévoyant la collecte des données à des niveaux hiérarchiques différents dans l'entreprise a permis de conforter de part et d'autre la perception d'une démarche de recherche indépendante. Elle a été perçue positivement surtout par les managers opérationnels. L'enquête représente 22 entretiens d'une durée moyenne d'une heure et demie. Ces entretiens ont été conduits selon un mode non directif pour au moins deux raisons. D'une part, l'objectif central de cette recherche est d'étudier les formes de participation des opérationnels dans la construction des budgets et postérieurement dans l'évaluation des résultats budgétaires. L'utilisation de l'entretien non directif nous paraît ainsi répondre plus aux objectifs poursuivis. Elle a pour but de provoquer les productions verbales des répondants de telle façon qu'elles puissent constituer autant d'informations symptomatiques. Celles-ci sont considérées comme révélatrices de sens. D'autre part, ne cherchant pas à mobiliser un cadre théorique ou conceptuel identifié au préalable, le matériau cueilli devait être le plus large possible pour favoriser l'émergence d'interprétations nouvelles. Nos interventions se limitent à une facilitation du discours, à une relance fondée sur les éléments déjà exprimés par le répondant ou à un approfondissement des éléments discursifs déjà énoncés. Etant que la quasi-totalité de nos répondants utilisent le pronom personnel de troisième personne « On » et le pronom personnel de la première personne du pluriel « Nous » pour décrire le processus de préparation des budgets et les différents acteurs qui y sont impliqués, nous étions dans l'obligation d'intervenir tout au long de l'entretien pour leur demander d'éviter l'usage de ces pronoms et de préciser exactement qui fait quoi. Etant donné que notre recherche est centrée sur la dimension humaine et précisément la forme de participation de chaque acteur dans le processus de budgétisation, nous devons amener nos interlocuteurs à préciser, pour chaque action, son acteur et pouvoir, en conséquence, se prononcer sur la nature et le degré de son implication.

Pour mettre, encore, plus à l'aise certains de nos répondants qui trouvent beaucoup plus leur fluidité en s'exprimant en leur langue natale, ceux-ci étaient permis, parfois, de s'exprimer en

langue arabe. Ceci a donné naissance de quelques verbatim panachés. Il nous a fallu traduire des passages (généralement des mots ou des phrases courtes) dits en Arabe. Un travail qui n'était pas aisé surtout pour un chercheur qui se veut garantir la validité et la fiabilité de sa recherche. Le dispositif suivant a été adopté. Nous avons recouru à deux amies, dont l'une est une doctorante en management et l'autre est enseignante de la langue Française dans un lycée à proximité, pour nous aider à traduire ces passages. Chacune de nous prépare d'une façon séparée sa propre traduction. Ensuite nous faisons la comparaison et une retranscription définitive est conjointement validée. Nos entretiens ont été, à quatre exceptions près, enregistrés avec magnétophone. Ça n'empêche que nous avons pris, aussi, des notes pour prendre compte surtout du « climat » de l'entretien.

Nous avons participé en parallèle à quatre réunions budgétaires d'une durée de 2h à 2h et demie. Elles réunissent régulièrement la haute direction (PDG et son staff), les directeurs centraux du groupe, les directeurs généraux des entreprises du groupe, les responsables opérationnels de l'entreprise dont l'avancement de l'activité sera présenté. Lors de telles réunions, chaque entreprise du groupe présente, deux fois par an et en tour de rôles, ses prévisions budgétaires, les réalisations et les explications pour les écarts défavorables et favorables enregistrés. Ensuite, les participants seront invités à discuter ensemble les données exposées. Ces réunions se clôturent avec des diners collectifs. En participant à ces réunions, nous avons pu visualiser le degré d'implication de chaque acteur, son influence sur les décisions finales et la nature de la relation supérieur-subordonné, surtout que ces réunions ont été précédées par des entrevues avec les différents acteurs réunis. Interroger au préalable en tête à tête les différents participants permettait d'établir la confiance et donc de limiter les biais liés à la présence d'un observateur.

3. La participation budgétaire

Aux termes de Segal (1987, p.58) « participer ne signifie pas la même chose en France, aux Etats-Unis et au Québec. A fortiori, dans des univers culturellement plus éloignés ». Il n'est, donc, pas étonnant de recenser tant de définitions différentes de la participation selon les auteurs et les idéologies sous-jacentes. La notion de participation budgétaire a été abordée selon deux perspectives à savoir une perspective unidimensionnelle et une perspective bidimensionnelle. Les adeptes de la perspective unidimensionnelle (Becker & Green 1962;

Lindquist 1995) s'accordent sur le fait qu'elle inclut l'opportunité accordée au subordonné d'avoir des inputs dans le processus budgétaire. En d'autres termes, la possibilité d'exprimer des points de vue et des opinions par rapport au budget. C'est la dimension *implication*. À l'opposé, les partisans de la perspective bidimensionnelle (Kenis 1979 ; O'Connor 1995 ; Poon et al. 2001) considèrent que la simple implication d'un responsable dans le système de budgétisation ne permet pas de qualifier ce système de participatif et recommandent que deux dimensions structurent obligatoirement la participation budgétaire, soient *l'implication* et *l'influence*. Cette logique bidimensionnelle est adoptée dans la présente communication. Nous jugeons qu'un responsable n'est dit réellement participant dans le processus budgétaire de son organisation que s'il est impliqué dans ce processus et est habilité d'influencer les décisions budgétaires prises finalement. La participation budgétaire d'un manager opérationnel se définit, ainsi, comme ***le niveau de son implication et son influence sur le processus budgétaire avec ses deux phases constituantes (budgétisation & contrôle)***.

Diverses formes de participation ont été avancées dans la littérature. Comme elle pourrait être réelle en favorisant l'implication effective des opérationnels dans le processus budgétaire de leur organisation, la participation budgétaire pourrait être, dans certains cas, illusoire. Durant le processus de budgétisation, les opérationnels n'ont pas toujours la possibilité de l'influencer (Becker & Green 1962) même s'ils y sont impliqués. Dans d'autres cas, leur participation se limite à fournir des informations dont ont besoin leurs supérieurs pour piloter le système budgétaire de l'organisation. Très peu nombreuses sont les recherches qui ont étudié les formes que peut revêtir la participation dans le processus budgétaire plus particulièrement. Dans cette perspective, Mintzberg (1994) distingue, en prenant en compte la personne qui initie le processus budgétaire, entre une participation top-down (descendante) et une autre bottom-up (ascendante). Ultérieurement, Sponem (2002) a identifié deux pratiques possibles en termes de participation budgétaire outre celles déjà avancées par Mintzberg (1994), soient une construction autoritaire du budget par celui qui contrôle et une construction libre par le contrôlé. D'autres chercheurs se sont posés la question de la « réalité » même d'une participation budgétaire (Becker & Green 1962 ; O'Connor 1995 ; Libby 1999). La participation budgétaire pourrait revêtir, selon eux, deux formes, soient une participation effective et une pseudo-participation. Selon plusieurs auteurs (O'Connor 1995 ; Chong & Chong 2002), la participation d'un manager opérationnel suppose non seulement son implication dans le processus budgétaire mais aussi l'aptitude à influencer les décisions

budgétaires prises. À défaut, le processus serait qualifié de pseudo-participatif et constitue juste un moyen d'obtenir l'accord des opérationnels sur le budget déjà établi par la direction (Argyris 1952). C'est en fait une gestion autoritaire couverte avec un masque de participation. Loin de conduire à une réelle codécision, les procédures de consultation de tous ceux qui seront concernés par l'exécution d'une décision paraissent souvent constituer une simple manifestation d'adhésion de la base à des décisions déjà prises par la hiérarchie. Yukel (1981) indique qu'un manager pourrait, dans des cas, discuter avec ses subordonnés les décisions liées à l'organisation, mais implicitement il cherche à renforcer ses propres choix. Sur le plan budgétaire, les subordonnés sont laissés sans réel pouvoir et n'ont pas la possibilité d'influencer les décisions budgétaires (Becker & Green 1962).

Les études antérieures soutiennent que les managers adoptent divers styles décisionnel selon le type d'organisation, les caractéristiques individuelles (Abbas 1993), le contexte culturel (Hofstede 1980). L'échelle de style décisionnel (particulièrement les décisions budgétaires), utilisée dans la présente communication, a été influencée par les contributions des recherches antérieures dont nous nous sommes inspirée grandement (Vroom & Yetton 1973 ; Abbas 1993) vu le manque des travaux qui traitent directement la problématique de formes de participation dans le processus budgétaire qui constitue une partie intégrante du processus décisionnel dans l'organisation. Vroom a développé en 1973 le modèle de contingence de leadership en collaboration avec Yetton et ultérieurement avec Jago (1988). Ce modèle identifie selon la situation et le niveau d'implication des subalternes, cinq styles de prise de décision allant du modèle autocratique au modèle de « décision du groupe ». Abbas (1993) a modifié le modèle de contingence du leadership antérieurement utilisé par Vroom & Yetton (1973) en ajoutant le style pseudo-participatif. Cette modification a été justifiée par une volonté de rendre cette échelle plus appropriée à utiliser dans les pays Arabes (Boussif 2010). Il suggère que ce qui apparaît être une participation n'est qu'une illusion. Il indique que le supérieur peut se réunir avec ses subalternes pour prendre une décision, mais en réalité il ne cherche qu'à renforcer sa propre décision. En définitif, l'échelle de Abbas (1993) inclut six styles décisionnels possibles, soient le style autocratique, le style pseudo-consultatif, le style consultatif, le style pseudo-participatif, le style participatif et le style déléguatif.

Tout en s'inspirant des recherches antérieures ayant traité la problématique de participation dans la prise de décision en général et celles centrées sur les formes de participation dans les

décisions budgétaires plus particulièrement, nous admettons cinq pratiques possibles en terme de participation budgétaire. Dans la première, les cadres supérieurs procèdent seuls à l'élaboration des budgets en utilisant les informations dont ils disposent et les transmettent aux managers opérationnels pour l'exécution. Ils font seuls le contrôle des budgets établis ainsi que l'évaluation et la rémunération du personnel. Les managers opérationnels n'interviennent plus dans le processus budgétaire de leur organisation. Leur rôle se limite à exécuter les budgets tels qu'ils sont établis par leurs supérieurs. C'est *la non-participation*. Dans le deuxième style, les cadres supérieurs cherchent les informations dont ils ont besoin auprès de leurs subalternes et ensuite prennent seuls les décisions budgétaires. Dans ce cas, l'implication du manager opérationnel dans le processus budgétaire se limite à fournir les informations requises par les cadres supérieurs pour établir les budgets et les contrôler ultérieurement. C'est *la participation consultative*. Les managers opérationnels, dans le troisième style, bien qu'ils sont impliqués dans le processus budgétaire avec ses deux phases structurantes (budgétisation & contrôle) ne possèdent aucune influence sur ce processus. Certes, les cadres supérieurs sollicitent leurs opinions et leurs suggestions, lors de la préparation et le contrôle des budgets, mais ces inputs ne sont pas toujours pris en compte et n'influencent pas nécessairement les décisions budgétaires prises. Les cadres supérieurs retiennent l'autorité de décider. C'est *la pseudo-participation*. Quant au quatrième style, les managers opérationnels sont non seulement impliqués dans le processus budgétaire en exprimant leurs opinions et leurs suggestions lors de l'élaboration de leurs budgets et ensuite lors du suivi et du contrôle des budgets établis, mais aussi possèdent une influence sur les décisions budgétaires finalement prises. C'est *la réelle participation*. Dans le dernier style, les managers opérationnels pilotent seuls le processus budgétaire. Ils préparent leurs budgets sans l'intervention de la direction et procèdent eux-mêmes au pilotage et au contrôle des budgets établis. C'est *la participation délégative*.

4. Le cadre théorique

À l'issue de notre collecte des données, il s'est avéré que la plupart des données cueillies renvoyaient à des questions de personnalité et de culture. Le sentiment de contrôle (locus of control) des répondants ainsi que certaines valeurs culturelles marquant la société arabo-musulmane semblent expliquer, en grand pourcentage, les comportements budgétaires

observés. D'où le choix final du cadre théorique du « locus of control » et de la culture sociétale pour analyser la pratique de la participation budgétaire dans l'entreprise étudiée.

4.1. Le locus of control (ou sentiment de contrôle)

Rotter (1966) a développé le construit du « locus of control » et il le décrit comme une dimension personnelle qui distribue les individus selon le degré auquel ils attribuent ceux qui leurs arrivent à leurs propres responsabilités. Il a catégorisé les individus en :

- *External* locus of control: ceux qui se sentent des agents relativement passifs. Ils considèrent que les choses qu'ils veulent accomplir dépendent des forces incontrôlables (la chance, le hasard, etc.). Ils estiment que la probabilité de devenir apte à contrôler leurs vies par leurs propres actions et efforts est faible.
- *Internals* locus of control: ceux qui se considèrent des agents actifs et se sentent maîtres de leurs destins. Ils ont confiance en leurs aptitudes à influencer l'environnement de leurs vies par leurs efforts et leurs compétences.

La littérature psychologique a suggéré la pertinence de cette dimension de personnalité dans l'explication des attitudes et des comportements des individus dans une organisation. Alors que les *Internal* locus of control préfèrent l'autocontrôle et sont plus performants sous ses conditions, les *Externals* préfèrent être soumis à une hiérarchie plus structurée et plus autoritaire (Cromwell et al. 1961). Une autre différence entre les *Internals* et les *Externals* réside au niveau de leurs aptitudes à manipuler les informations complexes. Les premiers se sentent à l'aise en collectant et en traitant l'information et seront plus performants dans les tâches complexes (Boone et al. 1997). Sur le plan budgétaire en particulier, ces individus se comportent différemment. Les managers présentant un sentiment de contrôle interne sont plus participatifs dans le processus budgétaire de leur organisation. Ils sont plus performants et plus satisfaits lorsqu'il leur est accordé l'opportunité de s'impliquer dans le processus budgétaire et d'influencer les décisions budgétaires (Brownell 1981-82 ; Frucot & Shearon 1991). Brownell (1981) recommande, par ailleurs, aux supérieurs de tenir compte, lors de la conception d'un processus budgétaire participatif, des différences au niveau des personnalités des managers impliqués. Il argumente que bien que la participation budgétaire est très prônée

par les théoriciens comptables, ses effets bénéfiques dépendent grandement des sentiments de contrôle (locus of control) des managers concernés.

Excessivement étudié dans les pays occidentaux, surtout dans sa relation au budget, le « locus of control » reste très peu traité dans les pays du Sud. Même la minorité des études qui se sont intéressées étaient dans la sociologie. Elles ont cherché à expliquer, dans une perspective religieuse, les comportements des individus dans les sociétés arabo-musulmanes en liaison au « fatalisme islamique ». Sur le plan budgétaire, particulièrement, le seul résultat c'est celui de Dakhli (2011) qui a confirmé l'effet certain de ce trait de personnalité, le locus of control, sur les attitudes et les comportements budgétaires des managers tunisiens.

4.2. La culture

Sous une conception anthropologique, la culture « s'entendrait d'un système donné de comportements et d'idées, d'idéaux et de conduites ainsi que des produits de ces activités qui sont communes à ou professées par un groupe d'hommes donné » Rioux (1950, p.315). Dans ce texte, elle se définit comme *l'ensemble de valeurs et de pratiques partagées par les membres d'un groupe, qui les distinguent de ceux des autres, et qui influencent leurs comportements*. Elle est généralement appréhendée selon deux perspectives, soient la perspective intra culturelle et la perspective interculturelle. Cherchant à expliquer des comportements budgétaires par des valeurs culturelles ancrées dans la société tunisienne et largement partagées par ses membres, le présent travail adopte, plutôt, la première perspective.

Il existe plusieurs niveaux de culture. Bollinger & Hofstede (1987, p.28) avancent que « le terme de culture est en principe réservé aux sociétés (ou nations), ainsi qu'aux groupes régionaux ou ethniques, mais il peut être utilisé pour d'autres collectivités humaines comme l'entreprise, la profession ou la famille ». Centrée sur la dynamique du groupe et les interactions qui émergent entre ses membres dans un cadre bien particulier qui est le cadre budgétaire, c'est beaucoup plus la culture sociétale et en particulier la culture arabe qui nous intéresse et nous semble contribuer, en grande pourcentage, dans l'explication des comportements budgétaires des responsables tunisiens. Bien que le monde arabe soit trop large et diversifié pour avoir une culture unique et bien que la société arabe soit composée de

plusieurs sous-sociétés ayant certaines spécificités, les sociologues considèrent qu'elle a un fond commun, une culture dominante, qui la distingue des autres sociétés (D'Iribarne 1998 ; El Louadi 2004) et qui influencent grandement les comportements organisationnels des managers arabes. En ce sens, Zghal (1991) prétend qu'il existe une personnalité sociale ou une nature nationale propre à chaque peuple et il est tout simplement admis que l'Arabe a des spécificités fondamentales et générales qui le distinguent des autres.

Nul ne peut nier l'influence, directe ou indirecte de l'environnement culturel sur les comportements et les attitudes des individus dans les organisations (Adler et al. 1986 ; Frucot et Shearon 1991 ; Chow et al. 1999). Selon ces derniers, la façon dont chaque peuple perçoit son environnement, ses motivations et son système de valeur national modèlent profondément les comportements des acteurs dans les organisations. Ils ont, ainsi, reconnu l'enracinement socioculturel en tant que l'un des facteurs le plus pesant qui explique les comportements des individus et des groupes dans les organisations. Plus particulièrement, Hofstede (1987, p.18-19) avance que la perception de la réalité des membres d'un groupe affecte leurs perceptions du processus budgétaire et les valeurs qu'ils placent à la participation dans ce processus. Les formes ainsi que l'étendue de participation que l'organisation procure à ses acteurs se trouvent tributaires de certaines valeurs culturelles qui peuvent, dans des cas favoriser plus de participation et, dans d'autres, la limiter.

5. La pratique de la participation budgétaire dans l'entreprise tunisienne

Certes, chacune des entreprises du groupe prépare son budget opérationnel, mais elles dépendent largement de la société mère qui leur passe les directives ou les grandes lignes pour procéder à la préparation de leurs propres budgets. Le processus budgétaire se déclenche au niveau du siège avec l'établissement des indicateurs clés qui vont orienter la phase de budgétisation. Il se clôture, aussi, au niveau du siège avec l'approbation définitive du PDG du groupe. Dans ce groupe, « *la préparation et le suivi du budget annuel d'exploitation constitue un processus itératif nourrit, en général, par deux phases, soient une phase de budgétisation et une phase de contrôle* » (Direction Centrale CG du groupe). Le processus de budgétisation du groupe commence quatre mois avant le début de l'année

fiscale et s'articule autour de deux étapes principales, soient l'étape pré-budget et l'étape budget. L'objectif de l'étape pré-budget est de valider les hypothèses de base et les chiffres clés annuels du budget avant de se lancer dans la répartition mensuelle et l'élaboration du budget détaillé. L'étape Budget consiste principalement à quantifier les objectifs et les plans d'action de l'organisation. Lors de cette étape, il y a une importante interaction entre la direction, le contrôleur de gestion et les responsables de budgets. À la réception des « projets » budgets établis par les filiales, la direction centrale CG procède à leur vérification et s'assure de leur cohérence aux orientations stratégiques du groupe. Elle prépare, à cet égard, des demandes de « révisions » budgétaires. Ces demandes précisent les évolutions à apporter au budget. Elles peuvent concerner tout ou partie des lignes budgétaires. Une fois transmises par les filiales, la centrale CG se charge de vérifier les différentes corrections proposées. *« Ça dure 2 à 3 mois, la préparation des budgets. C'est un travail laborieux »* (Direction Centrale CG du groupe). La validation définitive des budgets aura lieu lors des revues budgétaires qui se tiennent au niveau direction générale (siège). À l'issue de ces réunions, la direction centrale CG enregistre les décisions budgétaires entreprises et les transmet pour information aux directeurs des filiales qui devront, sous quinzaine, transmettre leurs budgets de trésorerie. L'aboutissement de ce travail continu et itératif est un budget établi et validé par activité et par société juridique avec cohérence absolu pour le besoin de consolidation du groupe.

5.1. Impliqués sans influencer

Une expérience de changement stratégique que nous a raconté le directeur général d'une filiale résume cet enjeu de pouvoir qui exclut toute possibilité pour un responsable à influencer le processus décisionnel de leurs organisations y compris celui budgétaire : *« dans ces secteurs là [nutrition animale], les marges appliquées étaient supérieures à ce que devrait l'être. Ce qui fait que le secteur ne devient plus organisé. On a décidé [moi et la direction générale] de stabiliser les choses c.à.d. garder notre place ou l'améliorer un peu ; mais pour les résultats on va se poser des questions, on va les mettre dans des ordres logiques. Ça c'est une décision stratégique. Les gens ont refusé. J'étais à Sfax dans l'une des filiales pour expliquer cette nouvelle politique de baisser les prix. J'avais l'impression que je viens du « Mars » et je parle Chinois. Un responsable qui était en fait le responsable commercial de cette filiale était trop optimiste, trop attaché au passé. Chaque fois que j'avance dans mes explications et mes discussions concernant cette nouvelle stratégie, il intervient pour m'expliquer pourquoi ça ne*

marcherait pas. J'ai rentré à mon bureau et j'ai envoyé un e-mail à mon DGA pour lui dire « faites ce que vous voulez, l'essentiel est que ce Mr là ne reste pas directeur commercial dans ma société plus que 48 h. Je les ai dis que c'est mon objectif et que, de toute façon, je le poursuivrai quelque soit leurs opinions ».

Sur le plan budgétaire en particulier, l'observation des réunions budgétaires du groupe ainsi que les paroles des responsables interviewés plaident, plutôt, pour une participation naïve des managers opérationnels dans le système budgétaire, exceptés les directeurs commerciaux qui tout en étant impliqués fortement dans la phase de budgétisation n'ont aucune influence réelle sur les décisions budgétaires. Concernant la budgétisation en particulier, à l'exception du responsable commercial, les autres opérationnels semblent être absents du processus d'établissement des prévisions budgétaires ainsi que l'élaboration des budgets. En effet, le processus de budgétisation est initié au niveau direction générale du groupe. Celle-ci fixe les orientations générales du groupe et les transmet ensuite aux filiales. Le directeur de chaque filiale procède, avec le soutien de son responsable commercial, à l'élaboration des pré-budgets (dans une première étape) et des budgets (dans une deuxième étape) de son organisation sans impliquer les autres responsables opérationnels censés être concernés par la budgétisation. « *Nous les opérationnels, relate le responsable achat de l'une des filiales, on est des exécutants et la décision est au niveau du siège. Pour moi, responsable achat, la décision d'achat ou non, le style d'achat, le choix du FRS... C'est le directeur qui décide en collaborant avec la direction centrale achat au siège et moi je passe l'opération* ». « *Supposant, ajoute le responsable technique d'une autre filiale, que je serais présent aux réunions budgétaires pour fixer le potentiel de progression ou le niveau de vente de l'année prochaine, qui est ce que je vais leur [le commercial et le directeur] ajouter ? Ils vont nous dire que notre potentiel de progression est par exemple de 15% et donc Monsieur le responsable production vous devez produire tant, Monsieur le responsable approvisionnement vous devez acheter tant de telle et telle matières premières* ». Il est clair donc que le manager opérationnel ne figure pas dans la liste des partenaires impliqués dans la construction des budgets et même s'il a été impliqué c'est pour répondre aux besoins de la direction, le centralisateur, en lui procurant l'information utile et à temps. « *Dans notre processus budgétaire, affirme le directeur général d'une filiale, ce responsable [opérationnel] est un élément fondamental. C'est lui qui va me donner l'information dont j'ai besoin, c'est un maillon de la chaine d'information. Son implication c'est de donner la bonne information*

au moment voulu et ça s'arrête là. C'est nous [administration] qui traiterons ces informations et on fait sortir les budgets ». Pour ce qui a trait à la deuxième phase du processus, soit le contrôle budgétaire, les managers opérationnels semblent participer aux suivis des budgets en ressortissant régulièrement les écarts budgétaires constatés et en proposant les mesures correctives à prendre pour en remédier. L'analyse de écarts se fait continuellement entre les responsables opérationnels et le contrôleur de gestion et mensuellement dans des réunions budgétaires qui réunissent les opérationnels, le contrôleur de gestion et le directeur général de l'organisation. En ce sens, relate le directeur général de l'une des filiales visitées : *« on [directeur général filiale & opérationnels] fait l'analyse des écarts et on a, chaque mois, des réunions pour voir si on a atteint nos objectifs ou non, on est loin ou près, trouver des solutions les cas échéants* ». Dans cette entreprise, la fonction « appréciation » paraît être centralisée. Pour préserver une relation de pouvoir et de contrôle direct sur ses employés, la direction générale préfère faire, elle-même, leur appréciation via un système standard d'évaluation. L'évaluation de l'ensemble du personnel du groupe se fait à 90% au siège. *« Généralement, note le directeur central Audit & RH du groupe, toutes les évaluations sont préparées ici au central. On les (directeurs des filiales) transmet le squelette préétabli. C'est sous forme des axes à développer et les principaux critères à inclure. Elles [les filiales] participent dans l'évaluation mais le squelette est préétabli à 90% ici. Nous vérifions leurs propositions quant à l'ajout des critères spécifiques et on valide au niveau central CG* ».

Théoriquement, les décisions budgétaires prises seraient en harmonie avec les attentes des responsables impliqués. Or, la réalité vient très souvent infirmer ce constat. Bien qu'il puisse être impliqué dans le processus budgétaire comme fournisseur des informations utiles, le manager opérationnel peut difficilement influencer les décisions budgétaires et se trouve dans la plupart des cas non satisfait de celles prises finalement. *« Dans notre entreprise, on participe mais on ne décide pas, note le responsable achat dans une filiale. Nous les opérationnels que ce soit responsable commercial, approvisionnement...on fournit l'information à la direction, on discute parfois avec elle des problèmes budgétaires que ce soit par mail, en téléphone ou surtout dans les revues budgétaires. Mais, c'est elle qui décide enfin de compte. L'engagement du groupe se fait au niveau de la direction générale* ». *« Le commercial, précise le contrôleur de gestion dans une filiale, sort non satisfait, le responsable technique kif kif. C'est le directeur général qui prend la décision finale* ».

En référence à notre typologie de participation budgétaire avancée dans le premier paragraphe de la présente communication, il semble clair que l'entreprise étudiée pratique **une pseudo-participation**. Il est vrai que les managers opérationnels jouissent d'une modeste implication dans le processus budgétaire du groupe notamment au niveau de sa deuxième phase, soit le contrôle budgétaire. Ils paraissent participer largement au suivi continu des budgets en ressortissant régulièrement les écarts budgétaires constatés et en proposant les mesures correctives à prendre pour en remédier. Cependant, ils semblent influencer très faiblement (ou pas) le processus budgétaire du groupe. Certes, ils participent régulièrement, avec la direction générale et le contrôleur de gestion, aux réunions budgétaires et certes, la direction générale sollicite leurs opinions et leurs suggestions à propos des items budgétaires, mais leurs inputs ne sont pas toujours pris en compte et leurs suggestions n'influencent pas nécessairement les décisions budgétaires prises finalement. Ce comportement budgétaire semble justifié du moment où le système de prise de décision du groupe est excessivement centralisé. « [...] *Bref, l'engagement du groupe se fait au niveau de la direction générale, relate le DGA du groupe en décrivant le système de prise de décision de POULINA* ». Il paraît que suite à une tentative de décentralisation qui a eu lieu en 2001, de nombreux dérapages ont amené le groupe à re-centraliser son système de prise de décision et adopter une organisation hybride dont l'essence est que chaque responsable de fonction dans une filiale soit rattaché d'une part à un supérieur hiérarchique fonctionnel et d'autre part à une autorité opérationnelle. « *En 2001, les directeurs filiaux ont eu leurs autonomies, précise le directeur central Audit & RH du groupe. Ils ont bénéficié d'une large délégation de pouvoir mais ils ont fait de n'importe quoi, des salaires à tort et à travers, des investissements qui ne sont pas rentables, des achats à tort et à travers... [...] Donc, on a décidé de re-centraliser notre système décisionnel. On a centralisé aussi et surtout le budget et le suivi* ». Cette centralisation paraît de même constituer la règle dans le fonctionnement interne de chacune des filiales. « *Vous pouvez être le directeur de n'importe quel service dans cette filiale, note le responsable technique dans une filiale. Vous initiez un certain nombre d'opérations ; pour que ça puisse passer il faut absolument qu'il y ait l'avis et le visa de ton directeur* ».

5.2. Des barrières freinant la pratique d'une réelle participation budgétaire

D'après notre investigation sur terrain, les personnalités des acteurs et certaines valeurs culturelles marquant la société arabo-musulmane semblent beaucoup expliquer la pratique d'une pseudo-participation budgétaire et non plus la réelle formule de participation.

5.2.1. Les opérationnels fuient les responsabilités

Afin de permettre une précision suffisante dans les prévisions budgétaires, il est fort nécessaire de faire impliquer les différents responsables concernés et leur déléguer une responsabilité et un pouvoir décisionnels. Mais la réalité est loin de ça. Les supérieurs, bien qu'ils fassent semblant impliquer les opérationnels dans le processus décisionnel en général et celui budgétaire en particulier, ils ne les permettent pas d'influencer ces processus et la décision finale reste chez eux. Les opérationnels, de leur part, semblent contribuer grandement à ce défaut d'implication. D'emblée, les réunions de suivi budgétaire auxquelles nous avons pu assister, ont soulevé une certaine réticence, de la part des opérationnels présents, à exprimer leurs propres opinions. Dans une réunion tenue le mercredi 10 février 2010, le PDG vient de proposer une nouvelle procédure d'évaluation de directeurs généraux des filiales ainsi que leurs subalternes. Il a demandé ensuite les avis des présents à propos. Aucune personne n'intervient ni pour infirmer ni même pour confirmer. Les yeux en bas et le silence règne toujours. Dans ce cas, il a désigné lui-même quelques uns pour lui donner leurs avis et leurs critiques de cette procédure. Ils disent directement : « *C'est bon, c'est logique* » malgré qu'ils fassent tous (y compris le DGA du groupe) des signes de non satisfaction et de rejet. Les subordonnés, beaucoup loin de revendiquer des responsabilités, semblent au contraire désireux d'échapper à celles qui leur sont confiées. À cet égard, le responsable achat d'une grande filiale affirme : « *c'est à eux [les directeurs] de décider et de casser leurs têtes. Enfin de compte, ils sont bien payés pourquoi ? C'est pour décider, engager l'organisation, prendre le risque. Moi, je cherche plus à s'impliquer. Je ne veux pas m'engager et prendre des risques. Je fais le travail demandé ni moins ni plus* ». Ils ont parfois peur d'exercer leurs responsabilités et veulent à tout prix être couverts. « *On doit toujours, relate le responsable achat de l'une des filiales du groupe, revenir au directeur général pour prendre une décision même si t'as acquis une certaine expérience en ce service. C'est en fin de compte une certaine protection, une déresponsabilisation* ». « *Consulté à priori, note un responsable technique, et ayant donné son accord, le chef ne risque pas d'avoir à sanctionner ou critiquer des initiatives fausses* ».

5.2.2. Une obéissance ferme à la Hiérarchie

Le droit à la parole est la marque d'une pleine humanité (D'Iribarne et al., 1998, p.184). Malheureusement, ce droit est nié, dans maintes sociétés, par les détenteurs du pouvoir. En Tunisie, les dirigeants se rendent compte récemment qu'il faut écouter leurs subordonnées,

savoir leurs attentes et exploiter leurs talents. Certes certaines ont réussi à créer un espace de dialogue où un responsable peut avancer ses idées et ses recommandations. Cependant, le faire ouvertement en plein public reste encore non désirable et considéré même comme un comportement de dépassement dans des contextes socioculturels tel le notre. Les paroles de nos répondants éprouvent qu'ils [subordonnés] manifestent une grande difficulté à s'exprimer librement et ouvertement devant leurs supérieurs que ce soit par peur d'être punis ou par respect et par pudeur. Même disposant des idées pertinentes appuyées avec des arguments solides, un manager n'ose pas l'exposer ou plus précisément l'imposer surtout si celle-ci est en contradiction avec celles de son supérieur. Il considère que les manifestations ouvertes d'opposition seraient ressenties comme une remise en cause radicale de la personne.

« Dans des cas rares, si tu n'es pas convaincu par ce que dit ou impose ton directeur et que tu sens que t'as raison et t'as des arguments solides, tu ne dois pas le dire en plein public. Ça baisse sa valeur. Tu peux le voir seul dans son bureau et lui expliquer les choses » (Responsable Commercial, filiale).

« Par respect (question d'âge, d'ancienneté, etc.), c'est inconcevable de contredire ouvertement, Mr X [PDG du groupe] ou de montrer qu'il ait tort ou qu'il ne connaît pas quelque chose. Je lui dis oui, c'est bon et après dans son bureau, tête à tête, on arrive à un équilibre. Bien sûr il faut être logique et convaincant » (Directeur Général, filiale).

Cette absence d'expression des idées et des opinions paraît même constituer la règle dans toutes les réunions qui regroupent les supérieurs avec leurs subordonnés. D'ailleurs, les réunions de suivi budgétaire aux quelles nous avons assisté revêtent un caractère magistral où le dialogue va dans un sens unique. Le PDG est presque le seul à parler et les autres écoutent. Toutes ces réunions ont soulevé une certaine réticence, de la part des opérationnels présents, même à exprimer leurs propres opinions.

5.2.3. Les distances hiérarchiques persistent encore

Les supérieurs tunisiens optent encore pour des relations distantes avec leurs subalternes. Ils préfèrent garder distances avec eux pour pouvoir les gérer et les contrôler ensuite. Cette retenue de comportement vaut pour tous, d'ailleurs. Chacun doit préserver sa distance. Notre entreprise ne semble pas déroger catégoriquement à ce comportement. Malgré qu'il a fait et

fait encore des efforts pour rétrécir les distances hiérarchiques, ces dernières persistent encore. Ça n'empêche qu'elle dépasse de loin les autres organisations tunisiennes de point de vue relations humaines. Même si le responsable, dans ce groupe, semble dépourvu d'un réel pouvoir décisionnel, sa dignité est toujours préservée.

« Certes on prépare parfois des excursions, des soirées pour se relaxer, pour diminuer les distances avec le personnel. Mais après une fois qu'on est aux lieux de travail, on reprend et on garde de nouveau les distances car si non le personnel ne va jamais nous obéir. [...] Si tu te familiarises trop avec les gens, si tu passes beaucoup de temps avec eux, ils vont, un jour, éliminer complètement toute signe de distinction entre vous et eux » (Directeur Général, filiale).

« Dans notre entreprise on cherche à bien développer le côté social. En fait, on gère tout un système de procédures mais aussi et surtout de personnes. Mais bien sûr, il ne faut pas se laisser aller. Il faut quand même une certaine distance pour pouvoir les faire travailler » (Directeur Général, filiale).

Nos interlocuteurs attribuent ces attitudes hiérarchiques essentiellement à l'usage des procédures rigides. Nous avons pu découvrir facilement que ce sont les mêmes, parfois, qui prétendent pratiquer une gestion collégiale et qui dénoncent implicitement des attitudes très autocratiques. En réponse à un directeur de filiale qui a voulu défendre son opinion, le PDG du groupe relate : « Tu ne connais pas la réalité, ce qui se passe sur le marché et donc qui est ce que t'as à ajouter ? Je t'ai dit avec politesse mais je veux le sens de devoir. [...] Vous [tous les responsables présents] n'avez qu'à se taire et exécutez ce que je vous dicte exactement ». Ce même PDG, en animant une réunion de suivi budgétaire, précise qu'« il n'y a pas de barrières entre nous et vous [directeurs filiales et les cadres présents], il n'y a pas de sujets tabou. [...] Le problème est que vous êtes têtus. Moi, je paye 5000000 dinars de salaires et ce que nous attendons des gens performants et surtout non pas têtus ».

Il est manifeste que la distance hiérarchique sentie dans cette organisation implique une distance physique. Cependant, les cadres parlent plutôt d'une distance de respect qui doit passer par des règles de comportement. Dans ce groupe, une contradiction existe entre les principes affichés (le dialogue, l'absence de cloisons, la transparence, etc.) et la persistance

des formes hiérarchiques. Les barrières existent toujours entre supérieur et subordonné. Dans une entreprise spécialisée dans l'industrie d'emballage, alors que le personnel prend le déjeuner à la cantine, le directeur et son staff le prennent dans une petite kitchenette qui se trouve juste à côté de son bureau. En fait, l'une des femmes de ménage fait monter ces repas qui diffèrent, d'ailleurs, de ceux préparés pour l'ensemble de personnel. En invoquant ces remarques au directeur, celui-ci m'a indiqué que c'est juste pour gagner du temps car la cantine est un peu loin de l'administration (à 20 m près). Cependant, la responsable contrôle de gestion qui était mandatée pour s'occuper de nous pendant notre séjour dans cette filiale (entre autres nous accompagner au déjeuner), nous a dit : « *en fait il n'a jamais allé à la cantine et c'est pour éviter trop de contacts avec le personnel* ». Cette responsable, bien que autorisée de prendre le déjeuner avec nous dans la kitchenette, elle n'était plus à l'aise. Plus encore, elle était surprise par son [le directeur] style ou sa façon de parler avec elle ce jour là [galanterie, plaisanterie] et nous a affirmé après le déjeuner et en l'absence du directeur : « *d'habitude, il n'est pas comme ça. Il est trop rigide. Il garde beaucoup de distance avec nous* ». Dans une autre, certes le directeur prend son déjeuner à la cantine (comme tout le personnel), mais pas dans les mêmes horaires. Il a son spécial coin de repas où il prend, avec son staff, son déjeuner (un plat spécial). La direction générale (le siège) va plus loin dans ces formes de distance physique au point de consacrer une entrée spéciale pour le PDG et son staff.

5.2.4. Avoir de la pudeur « Hchouma »

Les relations sont régies, dans toute organisation, par des règles de pudeur méticuleuses liées à la position des personnes. Tout en exprimant l'appartenance à une même communauté, elles permettent de situer chacun à sa place. Dans l'une des réunions organisées par le groupe, comme d'ailleurs pour toutes les réunions auxquelles nous avons pu assister, nous avons remarqué une prédominance absolue du PDG. Tout au long de la réunion, c'est lui qui parle, qui explique, qui pose des questions et répond en même temps. Les autres (directeurs centraux, directeurs généraux, opérationnels, etc.) même s'ils interviennent c'est pour confirmer ses paroles généralement. Ce que nous paraît inconcevable est que même le DGA, qui est d'ailleurs désigné le futur PDG du groupe¹ et la personne la plus proche du PDG actuellement, garde toujours le silence et lorsqu'il intervient c'est pour donner une donnée chiffrée demandée par le PDG ou pour confirmer ses paroles. Ayant demandé à l'un des

¹ Selon les paroles des responsables interrogés et selon le PDG actuel lui-même dans une réunion de comité de direction.

responsables interrogés une explication pour ce comportement, ce dernier était surpris par notre questionnement comme s'il ne s'attendait pas et dont la réponse lui paraît évidente. Il rétorque : « *parler devant son patron ? Ah non (comme si ça se fait pas, ce n'est pas fréquent dans l'entreprise)* ». Ces attitudes viennent d'être confirmées par un directeur général d'une filiale : « *par respect (question d'âge, d'ancienneté, etc.), "Hchouma" de contredire ouvertement le PDG du groupe. Pour moi, ça se fait pas, c'est impoli même* ». Ce sens de respect qui est parfois exagéré va jusqu'à l'impossibilité de quitter une réunion présidée par un membre de la direction avant qu'elle soit clôturée même pour une très courte période. Les présents préfèrent poursuivre la réunion même s'ils ont perdu toute concentration ou même si le sujet entretenu ne les intéresse pas. Nous tenons à raconter un fait que nous avons vécu dans l'une des filiales visitées et qui illustre notablement ce sentiment de pudeur ou de "honte" que manifestent les managers tunisiens. Nous étions à l'accueil d'une entreprise en attente de son directeur pour un éventuel entretien. À son arrivé, ce dernier reçoit un coup de fil. Il a préféré terminer sa communication téléphonique avant d'entrer. En ce moment, un agent vient d'entrer et a laissé la porte ouverte malgré qu'il fasse trop froid. La femme qui était à l'accueil et qui était enceinte a demandé à l'agent qui vient d'entrer qu'il ferme la porte d'entrée. Celui-ci l'a répondu tout de suite: « *mais je ne peux pas fermer la porte "en face de" mon patron. Ça ne se fait pas. Il va entrer* ».

5.2.5. Absence d'une atmosphère de confiance

Les relations supérieurs-subordonnés obéissent à des règles précises, largement intériorisées et signe de respect mutuel. Dans le groupe étudié, ces relations semblent entachées par un scepticisme partagé. « *Les rapports entre les cadres et les opérationnels, précise le DAF d'une filiale du groupe, ne se passent pas toujours très bien. Si tu t'aligne avec leurs idées, t'es très bon* ». « *J'ai l'impression qu'elle [la direction] nous fait pas suffisamment confiance, avoue le responsable CG d'une filiale. On est là pour exécuter des tâches bien déterminées ni plus ni moins* ». « *Les managers opérationnels, ajoute le directeur central achat du groupe, jouissent d'une certaine autonomie pour décider pour toute somme inférieur à 500 dinars pour les achats, et 5000 dinars pour les investissements. Au dessus de ces montants ils sont obligés de passer par la DG. Même pour ces petits montants on leur délègue le pouvoir de décider mais on les contrôle, on les audite d'une façon continue* ». Ce manque de confiance est plus prononcé lors de la préparation des budgets et surtout lors de l'établissement des prévisions budgétaires où les opérationnels semblent très faiblement impliqués. La direction générale justifie ce comportement par une volonté d'éviter les manipulations que les

opérationnels pourraient produire une fois impliqués. « *On travaille qu'avec les chiffres. Tout est quantifié*, note le directeur central Audit & RH du groupe. *On laisse peu de manœuvre, aux interprétations des opérationnels. Tu sais que les Hommes ont toujours tendance à manipuler donc on les serre au maximum*». « *pour les réalisations, précise un responsable technique, un opérationnel même s'il se trouve capable de produire plus que prévu, il ne le fera pas car d'une part il va accroître le niveau des objectifs qui lui seront assignés l'année prochaine et donc il va compliquer les choses. De l'autre côté, son directeur va lui reprocher ne pas fixer des prévisions plus fiables dès le départ tant qu'il est capable de produire tant* ». Plus encore, les dirigeants sous-estiment les compétences des opérationnels et dévalorisent leurs apports lorsqu'ils sont impliqués. En ce sens, relate le DGA du groupe : « *on laisse ces managers [managers opérationnels] discuter pourquoi ? Ce n'est pas la peine. Ils ne vont rien ajouter* ».

Ce défaut de confiance paraît toucher les directeurs des filiales, eux aussi. Ces derniers semblent soumis à une étroite tutelle de la direction générale et subir, en outre, un contrôle dense et continu. Pour l'un des directeurs centraux, qui traduit un sentiment largement partagé par l'ensemble de la direction, « *le dernier mot revient à la direction. Ceci pour éviter les dérapages que pourrait résulter. [...] Ils ne fixent jamais seuls les objectifs. Sinon ils vont faire de n'importe quoi. Ils vont baisser sûrement leurs objectifs pour que l'année prochaine ils arrivent à les réaliser facilement* ». Les directeurs des filiales reprennent, eux aussi, l'idée d'absence de confiance que montre la direction générale. « *Pour toute opération, note le directeur d'une filiale, il faut courir là-haut pour obtenir l'aval. Tout document subit des contrôles en cascade qui se clôturent obligatoirement par celle du PDG* ». Ce sentiment de méfiance va jusqu'à contrôler la messagerie de toute personne appartenant à l'entreprises. En ce sens, avoue le PDG du groupe dans une revue de comité de direction : « *l'un de nos moyens de contrôle c'est la surveillance de la messagerie. Tout message émise ou reçue par toute personne appartenant à notre société passe par moi (en cc) avant d'arriver à son destinataire final. Moi, je contrôle tout ici. Je suis ici le gardien, le portier, le contrôleur. Je veux savoir tout en détails* ».

6. Discussion & conclusion

Il est manifeste que le groupe étudié pratique une pseudo-participation budgétaire. Les observations effectuées suggèrent que si l'implication des responsables opérationnels dans le processus budgétaire, surtout lors du suivi des budgets, est bien sollicitée par les dirigeants du groupe, leur influence sur le système budgétaire reste beaucoup moins pratiquée. Ce résultat est attendu du moment où la majorité des responsables interrogés se plaignent d'une centralisation excessive marquant le système de prise de décision du groupe et limitant les champs d'intervention et d'action des responsables, les opérationnels en premier lieu.

Nous expliquons, s'appuyant sur une étude de cas, en quoi il n'y a pas lieu d'être étonné par la pratique d'une pseudo-participation budgétaire directement générée par certains traits personnels et culturels. La personnalité du manager opérationnel et certaines valeurs culturelles marquant la société tunisienne semblent entraver, en grande partie, la pratique d'une participation budgétaire effective qui permet au manager opérationnel non seulement d'être impliqué dans le système budgétaire de son organisation mais aussi et surtout de l'influencer. Les opérationnels ne paraissent pas plus prêts que leurs supérieurs à pratiquer une décentralisation raisonnable. Loin de revendiquer des responsabilités supplémentaires, les opérationnels se plaignent de celles qui leur sont confiées. Plus encore, nous avons eu l'impression qu'ils ont parfois peur d'exercer leurs responsabilités et veulent à tout prix être couverts. Ils manquent de pro-activité et n'ont pas le sens de challenge et d'auto-détermination. Psychologiquement parlant, ils semblent professer un sentiment de contrôle externe « External locus of control ». Ce comportement se trouve justifié, chez la majorité des responsables, par le fatalisme qui marque, selon eux, la société arabo-musulmane. Cette dernière tend à appuyer des valeurs culturelles, entre autres le fatalisme (Bouattour & El Louadi 2004). La famille traditionnelle nourrit le développement d'une personne passive, dépourvue du sens de l'autonomie et avec une certaine dépendance aux sources externes de contrôle et de renforcement (Wasti 1998, p.615). Nos interlocuteurs utilisent, d'ailleurs, excessivement les mots "mektoub" et "ketib"² dans leurs paroles et surtout pour nous décrire leur carrière et les échecs et les réussites qu'ils ont vécu. Cette attitude a été déjà évoquée par nombre de chercheurs intéressés par le management dans les cultures arabo-musulmanes.

² Ce sont des mots qui signifient dans la culture arabo-musulmane la destinée

Selon Usinier (1993) et Patai (1973), les cultures arabes et musulmanes ont tendance à rassembler aux cultures orientées vers le présent et pour lesquelles le futur (la destinée) est fatalement prédéterminé par Dieu. En ce qui a trait à la société tunisienne, Yahiaoui (2004) a révélé que le Tunisien croît au "maktoub" (le destin) face à des situations incertaines. Cette notion de fatalisme se trouve résumée dans l'expression très courante "*inch'Allah*".³ Cette dernière n'implique pas pourtant un aveuglement des croyants, mais plutôt leur certitude que tout peut s'accomplir si Dieu veut. Certes, l'Islam apparaît comme une religion de la soumission au Dieu unique, mais cette soumission ne signifie pas la négation totale de la liberté du musulman ni de sa responsabilité particulière. Il s'agit, donc, d'une interprétation « fausse » du fatalisme de l'Islam. L'effet que ce trait de personnalité produit sur le comportement et la prise de décision est non redoutable. En effet, la perception qu'a le responsable sur les origines des événements de sa vie influence ses réactions et ses attitudes organisationnelles. Il importe, ainsi, de changer cette mentalité fataliste du responsable tunisien sous l'effet de l'apprentissage organisationnel du moment où ce trait de personnalité (locus of control) évolue au cours du temps et se construit par l'éducation reçue et l'expérience acquise.

La culture tunisienne semble, de sa part, freiner la pratique d'une participation budgétaire effective dans l'entreprise. D'une part, la société tunisienne est marquée par une large distance hiérarchique⁴. Les tunisiens acceptent l'idée de la hiérarchie et tendent vers la centralisation (Zghal 1983 ; Ben Fadhel 1992 ; Soyah & Magroun 2004). Ils acceptent la domination de certains membres ayant un pouvoir élevé qui vont le concentrer en centralisant à leur niveau la prise de décision. Une telle culture, marquée par une large distance hiérarchique pourrait empêcher l'instauration d'un système budgétaire participatif. Ça n'empêche qu'une organisation, tout en opérant dans une culture sociétale à large distance hiérarchique, peut instaurer une culture organisationnelle à faible distance (O'Connor 1995 ; D'Iribarne 2007). Les organisations tunisiennes peuvent, ainsi, rompre avec leur culture sociétale en implantant des cultures organisationnelles qui réduisent les distances hiérarchiques. Certes, ça prend du temps pour aboutir, mais reste réalisable moyennant la volonté de toutes les parties (les supérieurs et les subalternes). D'autre part, une culture

³ *inch'Allah*, si dieu le veut. C'est une expression quotidiennement utilisée de par le monde arabo-musulman. Elle implique que l'homme n'est pas maître de son destin et qu'en toute chose, le dernier mot en revient à Dieu.

⁴ La Distance hiérarchique se définit comme « la perception du degré d'inégalité de pouvoir entre celui qui détient le pouvoir hiérarchique et celui qui y est soumis » (Bollinger & Hofstede 1987, p.82).

d'obéissance marque bien la société tunisienne comme toutes les sociétés arabo-musulmanes. Dès son jeune âge, l'enfant est instruit à obéir fermement à son père qui détient souvent un pouvoir absolu (Eddakir 2003). Ce modèle semble se transmettre implicitement aux autres relations sociales (élèves/maitres, subordonné/supérieur) de telle façon que le subordonné, par exemple, obéit fermement à ses supérieurs et trouve de grandes difficultés à les contredire ou à contester des décisions prises par eux ou même à exprimer leurs véritables opinions en leurs présences. Ce sentiment de peur de s'exprimer librement que professe le subordonné tunisien se trouve justifié, aussi, par l'absence d'un climat de confiance au sein de l'organisation tunisienne. Les supérieurs craignent leurs subordonnés en même temps qu'ils en sont craints. Les dirigeants tunisiens ne montrent pas suffisamment de confiance dans leurs subalternes au point de les accepter comme un vrai partenaire dans la prise de décision. Réciproquement, les subordonnés manifestent une certaine méfiance envers leurs supérieurs qui trouvent des sérieuses difficultés à s'asseoir avec eux pour discuter des problèmes liés à l'organisation et exprimer librement leurs véritables opinions. Or, une véritable participation budgétaire ne peut se développer et fonctionner efficacement dans une atmosphère sociale pareille. D'ailleurs, il s'était démontré que la confiance du subordonné (dans son supérieur hiérarchique et dans les dirigeants de son entreprise), avec ses deux composantes affective et calculée, influence positivement ses attitudes organisationnelles, en particulier son implication envers l'entreprise (Campoy & Neveu 2007, p.151). Toutefois, la part relative de la dimension affective (par rapport à la dimension calculée) est plus développée. Les qualités du supérieur (disponibilité, ouverture d'esprit, intérêt marqué pour ses subordonnés, discrétion, respect des promesses, justice, etc.) nourrissent la confiance du subordonné et sa volonté de remplir les responsabilités qui lui sont assignées. Réciproquement, lorsqu'un subordonné bénéficie de ses droits (civils, politiques et sociaux), le supérieur peut légitimement attendre de la part de celui-ci nombre de responsabilités dont notamment l'obéissance, la fidélité et surtout la participation fonctionnelle destinée à assurer la bonne marche de l'entreprise (Campoy & Neveu 2007, p.143-144). La confiance est, ainsi, un capital qui se crée et se développe via la qualité de la relation supérieur-subalternes. Elle se rapporte aux attentes que chaque partie développe concernant les attitudes et les comportements de l'autre partie et favorise, si créée, l'implication organisationnelle avec ses trois composantes, soient la composante affective, la composante calculée et la composante normative (Meyer & Allen 1991).

Plus explicitement, les facteurs sus-indiqués constituent des réels barrières qui entravent la pratique d'une réelle participation budgétaire en créant, ensemble, une certaine incohérence entre l'environnement idéal pour le fonctionnement d'un processus participatif et celui de l'entreprise tunisienne. Il s'agit précisément d'une incohérence psychologique. L'approche participative semble ne pas être en harmonie avec les attentes et les aspirations des acteurs dans l'entreprise. Ces derniers ne seraient pas, donc, prêts psychologiquement de l'approprier et se perfectionner avec. Or, l'appropriation (rejet) de toute approche managériale doit être traitée en termes de cohérence psychologique. Celle-ci est « affaire de perception, elle mobilise des représentations et des émotions » (Bouguignon & Jenkins 2004, p.32) et est le produit de multiples influences. La personnalité, le groupe, et d'autres facteurs peuvent en exercer une influence notable. Elle est synonyme de blocage énorme devant la mise en œuvre et le fonctionnement de toute approche managériale. C'est ainsi qu'il n'y a pas lieu d'être étonné par cette réticence, enregistrée chez nos acteurs, envers cette pratique budgétaire. Les acteurs concernés (managers et dirigeants) ne sont pas prêts psychologiquement à réagir favorablement à tout processus participatif. Ainsi, une entreprise, voulant développer et réussir un processus budgétaire participatif, devrait maintenir cette cohérence psychologique. Il s'agit, précisément, d'agir sur les facteurs ou les obstacles qui produisent cette incohérence et entravent la mise en œuvre et la survie d'un processus participatif. Le fatalisme des responsables tunisiens et les valeurs culturelles de la société tunisienne y contribuent principalement. Elle doit opérer quelques adaptations par rapport à sa culture sociétale et sous l'effet de l'apprentissage organisationnel. L'organisation tunisienne bien que opérante dans une société marquée par des valeurs culturelles contraignantes, pourrait instaurer une nouvelle mentalité qui rompe avec. C'est développer une culture organisationnelle qui favorise la participativité ; une culture marquée par un climat de confiance, l'abolition des distances hiérarchiques, la compétitivité et la liberté des paroles. C'est un travail d'apprentissage progressif qui nécessite du temps mais aussi et surtout la volonté de toutes les parties intéressées. Ce changement de mentalité doit être accompagné des grands efforts de communication pour réussir à inculquer aux responsables tunisiens des valeurs participatives. Les supérieurs devraient se rapprocher plus de leurs subalternes, leur expliquer, avec des discours plutôt terre-à-terre, la nouvelle culture « participative » qu'ils veulent instaurer, leur rappeler le plus souvent possible et leur démontrer qu'elle est bénéfique pour l'entreprise mais aussi pour eux. Pour ce faire, ces supérieurs, initialiseurs et supporteurs d'un programme participatif, doivent, eux-mêmes, changer leurs attitudes et être plus participatifs. Pour y parvenir, des programmes de formation et d'éducation devraient être lancés. Cette volonté de

changement devrait être soutenue, aussi, par les professionnels et les communautés scientifiques tels que les chercheurs individuels, les académiques, les experts de gestion et les institutions académiques.

Néanmoins, notre recherche souffre de certaines limites liées essentiellement à notre méthodologie de recherche. La pratique de la participation budgétaire est un sujet sensible et difficile à investiguer vu qu'il traite le problème de partage du pouvoir dans l'entreprise. Ce thème est d'une complexité qui nécessite une étude en profondeur et requiert, en plus, l'instauration d'un « climat de confiance » (Gravitz 2003) entre le chercheur et les sujets. Dans ce sens, Blanchette (2001, p.249) confirme la nécessité d'avoir recours à un mode de recherche fondé essentiellement sur une observation pour une durée relativement longue. Selon lui, l'idéal serait « une étude en cours de processus budgétaire, ce qui aurait possiblement permis une description et une évaluation plus précise des marges de manœuvre budgétaires souhaitées et créées... Pour ce faire, il aurait fallu consacrer une période de temps plus ou moins longue (selon le processus budgétaire en place dans l'entreprise) à l'observation du comportement des individus ». Pour nous, nous n'étions pas en mesure de remplir cette recommandation étant les difficultés énormes liées à l'accès à l'entreprise tunisienne ainsi qu'à la collecte même des données. Et si cette question de recherche mérite d'être retraitée dans de futures recherches, elle devrait se fonder essentiellement sur l'observation pour une durée relativement longue. Nous sommes pleinement conscientes que seule l'observation continue du processus budgétaire peut en éclairer certains aspects et donner une idée claire et globale sur les pratiques de la participation budgétaire dans une entreprise donnée.

Le dispositif d'entretien choisi a permis de favoriser la liberté de parole des répondants. Les entretiens ont été conduits selon un mode non directif. Il est vrai que ce mode permet de provoquer les productions verbales des répondants de telle façon qu'elles puissent constituer autant d'informations symptomatiques révélatrices de sens. Toutefois, la réussite d'un entretien non directif suppose non seulement l'aptitude de l'interviewer à extraire l'information dont dispose son interviewé mais aussi et surtout la disposition de ce dernier à parler et discuter d'un tel sujet. Cependant, ce dernier critère n'est pas toujours rempli. Malgré que les arabes ont la particularité d'être plus volubiles comme la plupart des Méditerranéens et « sont friands de longues phrases et de multiples adjectifs et épithètes » (El Louadi 2004,

p.126), ce n'était pas le cas dans notre recherche ; la grande majorité de nos sujets ne sont pas bavards et préfèrent plutôt les phrases courtes. Cette réticence à s'exprimer longuement et ouvertement pourrait être justifiée, entre autres, par la sensibilité du problème étudié, soit la participation budgétaire. Celle-ci implique outre la dimension technique (la préparation des budgets) et la culture du secret qu'incarne le personnel en ce propos, une dimension humaine qui se voit dans les interactions qui naissent entre les divers acteurs intéressés et le jeu du pouvoir qui en émerge. Ainsi, ce n'était pas aisé de faire parler nos sujets à propos d'un sujet aussi délicat que le notre.

Cette étude de cas montre les limites mais aussi tout l'intérêt des entretiens enregistrés. Certes, le meilleur dispositif est « celui qui repose sur l'utilisation du magnétophone qui laisse le chercheur disponible pour gérer pleinement l'entretien » (Igalens & Roussel 1998, p.76). Il est difficile pour un chercheur optant pour la prise de note d'assurer en même temps écoute attentive et positive, relances et prises de notes. Pour l'entretien non directif plus singulièrement, Duschesne (2000, p.16) considère qu'il « doit absolument être enregistré sous peine, pour le chercheur, de n'en retenir que ce qu'il sait déjà. Car c'est souvent ce qui paraît de prime abord secondaire, voire hors sujet (et qu'une prise de notes rapide ne retiendrait donc pas) qui contribue le plus aux résultats de la recherche ». Néanmoins, la situation d'enregistrement peut faire naître une réticence et une prudence chez le sujet interviewé qui serait beaucoup moins spontané dans ses réponses. En outre, l'enregistrement est rarement suffisant pour prendre compte du « climat » de l'entretien. Certains silences renvoient à des moments d'intense réflexion, d'autres sont de simples temps morts. Nous avons, ainsi, choisi de ne pas se limiter au seul enregistrement des entrevues mais aussi prendre, parallèlement, des notes qui nous paraissent intéressantes et révélatrices de sens.

BIBLIOGRAPHIE

- Abbas, J.A. (1993). Decision-making style, individualism, and attitudes toward risk of Arab executives. *International Studies of Management and Organization* 23 (3):.53-73.
- Adler, N. J., Doktor, R., Redding, S. G. (1986). From the Atlantic to the Pacific century: cross-cultural management reviewed. *Yearly Review of Management of the Journal of Management* 12 (2):295-318.
- Argyris, C. (1952). *The impact of budget on people*: The Controllership Federation.

- Becker, S.W., Green, D. (1962). Budgeting and Employee Behavior. *The Journal of Business*: 392-402.
- Ben Fadhel, A. (1992). La dynamique séquentielle culture-gestion : aspects théoriques et analyse empirique du cas Tunisien. Doctorat d'Etat en sciences de gestion : Université de Nice.
- Blanchette, D. (2001). Etude de l'influence du raisonnement moral du gestionnaire sur sa propension à créer une manœuvre budgétaire. Doctorat d'administration, Montréal : Université du Québec.
- Bollinger, D. & Hofstede, G. (1987). *Les différences culturelles dans le management : comment chaque pays gère-t-il ses hommes ?* Paris : Les Editions d'Organisation.
- Boone, C., De Brabander, B. (1997). Self-reports and CEO locus of control research: A note. *Organizational Studies* 18(6):949-1023.
- Boujelbene, M-A., Affes, H. (2012). The effect of environmental uncertainty and budgetary participation on performance and job satisfaction-evidence from the hotel industry. *African Journal of Hospitality, Tourism and Leisure* 2(2): 1-17.
- Boussif, D. (2010). Decision-making styles of Arab executives: insights from Tunisia. IBIMA communications.
- Brownell, P. (1981). Participation in budgeting, locus of control and organizational effectiveness. *The Accounting Review* 6(4):844-860.
- Brownell, P. (1982). A field study examination of budgetary participation and locus of control. *The Accounting Review*:765-777.
- Chong, V.K., Chong, k.M. (2002). Budget goal commitment and informational effects of participation on performance: a structural equation modeling approach. *Behavioral Research in Accounting* 14:65-86.
- Chow, C.W, 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, Organization and Society* 24:441-461.
- Cromwell, R., Rosenthal, D., Shakow, D., Zahn, T. (1961). Reaction time, locus of control, choice behavior, and descriptions of parental behavior in schizophrenic and normal subjects. *Journal of Personality* 29(4): 363-379.
- D'Iribarne, P. (2007). Islam et management. *Revue française de gestion* 2(171) :141-156.
- D'Iribarne, P., Henry, A. & Segal, J.P., Chevrier, S. et Globokar, T. (1998). *Cultures et Mondialisation : Gérer par-delà les frontières* : Edition du Seuil.
- Dakhli, A. (2011). Budgetary participation in a Non-Western country. *Journal of Business in Developing Nations* 12:1-31.
- Duchesne, S. (2000). Pratique de l'entretien dit 'non-directif'. In *Les méthodes au concret: démarches, formes de l'expérience et terrains d'investigation en science politique*, 9-30.
- Eddakir, A. (2003). Etude de la relation culture nationale-pratiques de management: cas du Maroc. Actes de colloque AIREPME, Agadir, octobre.

- El Louadi, M. (2004). Cultures et communication dans le monde arabe. *Systèmes d'Information et Management* 9 (3) :117-143.
- Elbanna, S. (2008). Planning and participation as determinants of strategic planning effectiveness: evidence from the Arabic context. *Management Decision* 46(5):779-796.
- Frucot, V., Shearon, W. (1991). Budgetary participation, locus of control, and Mexican managerial performance and job satisfaction. *The Accounting Review* 66 (1):80-99.
- Grawitz, M. (2003). *Méthodes des sciences sociales*. 12^{ème} édition, Paris : Dalloz.
- Hatem, T. (1994). Egypt: Exploring management in the Middle East. *International Studies of Management and Organizations* 24 (1):21-30.
- Hofstede, G. (1967). *The Game of Budget Control*. The Netherlands:Royal van Gorcum Ltd.
- Hofstede, G.H. (1980). *Culture Consequences: International Differences in Work-related Values*. London: Sage Publications.
- Igalens, J. et Roussel, P. (1998). *Méthodes de recherche en gestion des ressources humaines : Economica*.
- Kenis, I. (1979). Effects of budgetary goal characteristics on managerial attitudes and performance. *The Accounting Review* :707-721.
- Lindquist, T.M. (1995). Fairness as an antecedent to participative budgeting: examining the effects of distributive justice, procedural justice and referent cognitions on satisfaction and performance. *Journal of Management Accounting Research* 7: 122-143.
- Meyer, J.P., Allen, N. J. (1991). A three-component conceptualization of organizational commitment. *Human Resource Management Review* 1:61-89.
- Mintzberg, H. (1994). *The rise and fall of strategic planning*. Trad. franç. *Grandeur et décadence de la planification stratégique*, Paris : Dunod.
- O'Connor, N.G. (1995). The influence of organizational culture on the usefulness of budget participation by Singaporean-Chinese managers. *Accounting, Organization and Society* 20 (5):383-403.
- Patai, R. (1973). *The Arab mind*. NewYork: Charles Scribners.
- Poon, M., Pike, R., Tjosvold, D. (2001). Budget participation, goal interdependence and controversy: a study of a Chinese public utility. *Management Accounting Research* 12(1):101-118.
- Rioux, M. (1950). Remarques sur la notion de culture en anthropologie. *Revue d'histoire de l'Amérique Française* 4(3), pp.311-321.
- Rotter, J. B. (1966). Generalized expectancies for internal versus external control of reinforcement. *Psychological Monographs* 80 (1) :1-28.
- Savoie-Zajc, L. (2000). L'analyse de données qualitatives: pratiques traditionnelle et assistée par le logiciel NUD•IST. *Recherches qualitatives* 21 :99-123.
- Segal, J.P. (1987). La gestion participative : Une comparaison Etats-Unis, Québec, France. *Revue Française de Gestion* 64 :51-57.

- 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., Lambert, C. (2010). Pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget: perception des DAF et des contrôleurs de gestion. *Comptabilité-Contrôle-Audit* Tome 1(1) :159-194.
- Sponem, S. (2002). L'explication de la diversité des pratiques budgétaires: une approche contingente. 23^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Toulouse.
- Usinier, J. (1993). *International Marketing: A Cultural Approach*: Prentice Hall International (UK) Limited.
- Vroom, V. H., Jago, A. G. (1988). Managing participation: A critical dimension of leadership. *Journal of Management Development* 7(5):32-42.
- Vroom, V. H. et Yetton, P.W. (1973). *Leadership and Decision-Making*. University of Pittsburgh Press.
- Wasti, S. A. (1998). Cultural barriers in the transferability of Japanese and American human resources practices to developing countries: The Turkish case. *The International Journal of Human Resource Management* 9(4):608-631.
- 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 -25 juin.
- Yukl, G. (1981). *Leadership in Organizations*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Zghal, R. (1983). Culture et comportements organisationnel : schéma théorique et application au cas Tunisien. Doctorat d'Etat en sciences de gestion, Aix-Marseille : Université de droit et économie et des sciences.
- Zghal, R. (2008). Culture et gestion en Tunisie : congruence et résistances face au changement, dans *Gestion en contexte interculturel : approches, problématiques, pratiques et plongées* (Eduardo Davel, Jean-Pierre Dupuis et Jean-François Chanlat), Québec.