



**UNIVERSITÉ DE MONCTON
CAMPUS DE MONCTON**

Faculté d'administration

**Vers une approche contingente de la Participation budgétaire et de
la performance des services publics municipaux**

Donatien Avelé

Professeur à l'université de Moncton-Canada

Patrice Nyengué Édimo

Enseignant à l'ESCGE de Yaoundé – Cameroun



**Cahier électronique de la Faculté d'administration
Faculté - © cahier 05-2014-Canada**

Vers une approche contingente de la Participation budgétaire et de la performance des services publics municipaux

Donatien Avelé, D.Sc.
Professeur à l'université de Moncton
Faculté d'Administration
18, avenue Antonine-Maillet, E1A 3E9
Moncton (Nouveau-Brunswick) – Canada
Courriel : donatien.avele@umoncton.ca

Patrice Nyengué Édimo, D.Sc.
Enseignant à l'ESCGE de Yaoundé – Cameroun
BP. 11151 Yaoundé - Cameroun
Courriel: patedimo1@yahoo.fr

Résumé:

Tout en nous appuyant sur la théorie de la contingence, la présente recherche examine des facteurs contingents susceptibles d'influencer la performance des services publics municipaux des villes camerounaises. Soixante responsables de services publics municipaux appartenant à une cinquantaine de municipalités camerounaises ont participé à l'enquête quantitative. La collecte des données a été faite à travers une enquête par questionnaires. Les résultats de l'étude mettent en évidence des effets positifs de la participation budgétaire et de la structure municipale décentralisée sur la performance des services publics municipaux. Ainsi, nos résultats suggèrent que les managers locaux encouragent toutes les parties prenantes en l'occurrence les responsables des services municipaux à participer au processus budgétaire. Enfin, il serait aussi important que la politique du suivi budgétaire soit mise en place au sein de ces entités locales.

Mots-clés: *Participation budgétaire, contingence, performance municipale service public municipal*

Abstract:

Based on the contingency theory, this research examines contingent factors that may influence the performance of Cameroonian municipal services. Sixty officials in municipally owned utilities in fifty Cameroon municipalities participated in the quantitative survey. Data was collected through a questionnaire survey. The results of the study highlight the positive effects of budgetary participation and decentralized municipal structure on the performance of municipal services. Thus, our results suggest that local managers should encourage all stakeholders, specially the municipal service managers, to participate in the budget process. Finally, it is also important that the policy of budget monitoring be put in place in these local entities.

Key Words: *Budget participation, contingency, municipal performance, municipal services*

1 Introduction

Le budget est sans doute un outil central en contrôle de gestion dans les organisations. D'après Otley (1980), le budget répond à de nombreuses fonctions telles que l'autorisation des dépenses, les prévisions d'événements, la planification, la communication interne, la coordination des actions, la motivation des managers et l'évaluation des performances. Tout comme dans la direction d'une entreprise, les budgets constituent un outil important pour les élus municipaux qui les utilisent et permettent la communication des objectifs financiers de la période (ou des périodes) à venir, attribuent des ressources et coordonnent les activités de différentes fonctions au sein de l'organisation. Le budget municipal est comme tout budget, un acte de prévisions et d'autorisation des recettes et des dépenses (Avelé, 2011). Les individus qui composent l'organisation ont leurs propres aspirations et l'organisation devrait leur fournir des conditions permettant de satisfaire ces aspirations tout en les faisant travailler pour les objectifs organisationnels. Cela débouche sur la proposition d'établir les budgets de manière participative, car la participation des collaborateurs dans la préparation des budgets contribue à l'«internalisation» des objectifs et augmente la motivation (Hosftede, 1967). Selon Shields et Shields (1998), la participation budgétaire est définie comme le niveau d'implication et d'influence d'un manager sur la détermination de son budget. Pour Kennis (1979), la participation budgétaire traduit essentiellement la possibilité qu'ont les managers de participer à la construction de leurs budgets et d'avoir une influence sur leurs objectifs budgétaires. Par ailleurs, l'effet de la participation budgétaire sur la performance a été l'objet de plusieurs recherches en comptabilité de gestion (Chong et al, 2005). En pratique, la participation budgétaire est un processus de négociation où les supérieurs ont l'influence majeure, s'ils n'ont pas le contrôle complet sur le budget final (Anthony et Govindarajan, 2007; Chong, 2002). Ainsi, une conception participative de la gestion budgétaire consiste à ne pas imposer des objectifs et des moyens aux subordonnés, mais au contraire à les négocier avec eux, permettant d'agir dans ce sens. Les subordonnés seraient alors amenés non seulement à mieux admettre les budgets et à ne pas en contester la pertinence et le réalisme, mais surtout à s'en considérer comme responsables, puisqu'ils les auraient négociés avec la hiérarchie. Les premières études empiriques ont utilisé une approche universaliste pour examiner l'effet de la participation budgétaire sur la performance des entreprises. Toutefois, les résultats trouvés ont été mitigés. Les études ultérieures ont tenté de concilier ces résultats par l'adoption d'une approche contingente (Brownell, 1982, 1983; Chenhall, 1986, Jermia et Setiewan, 2008). Un certain nombre d'études empiriques ont démontré que des facteurs de contingence tels que l'incertitude environnementale (Govindarajan, 1986), la décentralisation (Gul et al, 1995) et la rétroaction (Chong et Chong, 2002) ont un impact sur la relation entre la participation budgétaire et la performance de l'entreprise. Schiff and Lewin (1970) ont démontré qu'en fonction de l'utilisation qui est faite pour évaluer la performance organisationnelle, le budget produit des effets différents. Selon Briers et Hirst (1990), la recherche sur l'utilisation des données budgétaires dans la mesure de la performance en anglais RAPM (Reliance on Accounting Performance Measures) a donné lieu à une abondante littérature. D'après Harrisson (1993), la RAPM peut se définir comme l'intérêt et l'importance accordés par le manager à l'utilisation des données budgétaires pour l'évaluation de la performance.

2 Revue de littérature et hypothèses de la recherche

2.1 Une relecture de la théorie de la contingence dans un contexte des pratiques budgétaires

Les sources de la conception de référence en matière de structuration de l'organisation se trouvent dans les travaux d'auteurs tels que Burns et Stalker (1966), Woodward (1965), Lawrence et Lorsch (1967), Pugh et al. (1969), Blau (1970). Ces auteurs ont alimenté ce qu'il est convenu d'appeler la théorie de la contingence structurelle et dont le contenu peut être grossièrement résumé en une idée : la structuration de l'organisation dépend des paramètres caractéristiques de son contexte de fonctionnement. Donalson (1996), lui-même ardent défenseur de la théorie de la contingence, ajoute à la liste des travaux fondateurs ceux de l'historien de l'entreprise Chandler; ce qui revient à intégrer la stratégie de l'organisation à l'inventaire des variables contextuelles pertinentes. L'approche contingente donne une importance particulière à la composante structurelle en matière d'analyse de l'agencement organisationnel, manifestant ainsi le souci dominant qui l'inspire de saisir l'architecture formelle de l'organisation. Elle le fait avec l'intention de respecter un principe de parcimonie, c'est-à-dire de fournir des explications sur la base d'un minimum de variables déterminantes. Par exemple, la taille de l'organisation est pour Donalson (1991), un facteur explicatif majeur d'un bon nombre de constats empiriques relatifs à la structuration des organisations. Cet argument de la parcimonie avancée par Donalson pour vanter l'élégance et la portée explicative de la théorie de la contingence structurelle, ne saurait cependant faire oublier les débats opposant les théoriciens de la contingence s'agissant de désigner le paramètre contextuel le plus explicatif de la structuration des organisations. Par ailleurs, la théorie de la contingence structurelle présente l'intérêt de ne plus préconiser une unique forme d'organisation souhaitable : il faut tenir compte de situations et de variables diverses. Les différences dans les variables affectent essentiellement la structure de l'organisation, d'où le nom de théorie de la contingence structurelle. L'idée générale qui prévaut ici est que plusieurs types d'organisations peuvent coexister avec succès en fonction de conditions et de situations différentes. Divers types de variables peuvent être amenés à faire évoluer l'organisation : l'âge de l'entreprise, sa taille, la technologie employée par elle ou sa stratégie. De même, une variable externe est mise en évidence par les travaux de Lawrence et Lorsch (1967) : l'environnement. La théorie relativiste de Lawrence et Lorsch suppose que l'entreprise est un système segmenté en sous-systèmes ou départements, chacun étant soumis à un sous-environnement particulier nécessitant un type d'organisation spécifique. Dès lors, il apparaît que le type d'organisation est contingent de variables externes ou internes. En outre, chaque département peut être soumis à un environnement différent et nécessite un type d'organisation particulier. Par la suite, Mintzberg (1982) a proposé une autre forme de la théorie de la contingence fondée sur la structuration des organisations. Quatre facteurs de contingence sont ainsi mis en évidence : l'âge et la taille de l'organisation, son système technique, son environnement et le pouvoir. Divers types d'organisation sont dès lors possibles tels que l'organisation entrepreneuriale, la bureaucratie mécaniste ou la structure divisionnelle. La théorie de la contingence se situe ainsi dans une perspective qui « part des organisations constituées et centre son analyse sur la variation de leurs formes [...]. Ses unités d'analyse sont les organisations, et elle s'attache à expliquer les formes par l'analyse des dynamiques et forces sociales au plan inter-organisationnel, sectoriel ou sociétal» (Friedberg, 2001). Enfin, Desreumaux (1998) précise quatre postulats majeurs dans lesquels repose la théorie de la contingence :

1. *Le déterminisme* : les principaux décideurs de l'organisation ont une rationalité de type optimisant et doivent adopter la structure requise par le contexte pour atteindre l'efficacité. Ainsi, «les caractéristiques organisationnelles reflètent l'influence de l'environnement dans lequel elles se situent» (Donalson, 1996).
2. *Le fonctionnalisme* : la structure organisationnelle est expliquée par sa fonction et ses conséquences sur le plan de l'efficacité de l'organisation
3. *Le positivisme* : l'organisation est une réalité objective explicable essentielle par des facteurs matériels
4. *Le nomothétisme* : recherche de lois générales de structuration s'appliquant à toutes les organisations

Comme le signale Colvaleski et al. (1996), «*la contingence est un cadre théorique majeur : elle est utilisée de façon courante pour l'étude des systèmes de contrôle*». Ainsi, dans le cadre de cette étude, nous retiendrons donc ce cadre théorique pour expliquer la contingence de la participation budgétaire et de la performance des services publics municipaux.

2.1 Variables dépendantes

Les variables dépendantes ont été choisies en tenant compte des spécificités organisationnelles des municipalités africaines. En raison de la réticence des acteurs municipaux africains, d'une manière générale et particulièrement camerounais, à communiquer les états financiers, nous avons mesuré la performance par un ensemble de six critères² Ces critères ont été appréciés et évalués personnellement par les chefs de services, en fonction de leur importance sur une échelle de Likert à cinq points.

2.2 Variables indépendantes

Les déterminants de la performance municipale sont regroupés dans un ensemble de quatre variables exogènes. Après avoir exposé la théorie pour chacune de ces variables explicatives, nous émettrons les hypothèses afférentes.

2.2.1 La participation budgétaire

Le rôle de la participation dans le processus budgétaire apparaît comme un facteur de réussite; la participation permettrait ainsi de résoudre les problèmes induits par les effets négatifs des budgets sur les relations humaines (Agyris, 1952); elle tendrait à diminuer les effets négatifs de style management budgétaire trop contraignants, elle réduirait la tendance à créer du slack budgétaire; enfin, intervenant dans la définition des objectifs, elle renforcerait la motivation. La performance d'une organisation dépend de la réactivité de ses parties prenantes. Il est donc important de savoir motiver tous les intervenants internes dans l'organisation pour qu'ils y engagent volontairement et positivement. Dans un souci d'atteinte des objectifs, tous les agents municipaux doivent ainsi participer au processus budgétaire; ceci permettrait d'éviter des slacks budgétaires susceptibles d'influencer la performance municipale. Toute organisation devrait orienter ses objectifs en termes de « mesure du progrès dans un espace collaboratif» (Monnier et Bréchet, 2003). Dans un contexte municipal, l'évaluation doit être suivie, non pas d'une sanction stérile, mais de l'explicitation de la hiérarchie municipale à l'amélioration. Les premiers à devoir être convaincus de ce renouveau, à le promouvoir et à l'appliquer sont les élus locaux. Ceux-ci portent l'esprit de

la municipalité et la volonté d'implication des agents municipaux. Ainsi, comme le signale Karuna (2007), la participation budgétaire et sa relation avec la performance sont bien reconnues depuis longtemps dans les organisations. La majorité des travaux dans ce domaine ont évoqué une relation directe entre ces deux variables. Ces travaux ont abouti à des résultats controversés (Kren, 1992). Toutefois, les études récentes en gestion budgétaire préconisent une relation de contingence entre la participation budgétaire et la performance organisationnelle (Nouri et Parker, 1998; Sponem et Lambert, 2010). De nombreuses études sont parvenues à démontrer l'influence positive de la participation budgétaire sur la réduction de coûts et l'amélioration des relations au travail (Agyris, 1952; Dunk, 1993; Magner et al., 1995). Par ailleurs, les études face au budget et à l'organisation (Milani, 1975; Kenis, 1979, etc.), ont tenté d'identifier une influence directe sur la motivation (Hofstede, 1967). En revanche, les travaux dont les résultats font état d'un lien direct entre participation et performance sont assez rares. Pour beaucoup d'auteurs, l'influence de la participation sur la performance serait indirecte et contingente, et le problème serait d'identifier les facteurs qui conditionnent son impact (Hopwood, 1974). Parmi ces facteurs qui viendraient ainsi médiatiser la relation participation-performance, la motivation et la satisfaction au travail joueraient un rôle important (Mia, 1988; Chenhall et Brownell, 1988), ce qui tendrait à signifier que, si la participation a des effets positifs sur la performance, c'est parce qu'elle améliore la motivation et la satisfaction au travail. De la même manière, nous pensons comme Kenis (1979) ou encore Chenhall et Brownell (1988) que, la participation des responsables municipaux à la définition de leurs objectifs budgétaires permettrait d'explicitier les objectifs et réduirait les phénomènes d'ambiguïté de rôle et, de la sorte, irait dans le sens d'une performance plus élevée (Kenis, 1979; Chenhall et Brownell, 1988). Nous ancrant sur les rares études existant surtout dans le contexte municipal, la recherche propose de tester l'hypothèse suivante :

Hypothèse 1 Il existe une relation positive entre la participation budgétaire et la performance des services publics municipaux des villes camerounaises.

2.2.2 Degré de décentralisation de la structure municipale

La décentralisation doit s'accompagner d'une forte structuration des activités, c'est-à-dire une définition précise des tâches et des rôles de chacun, pour maintenir le contrôle. Pour Bruns et Waterhouse (1975), «*dans une organisation décentralisée et structurée, les activités sont clairement définies, les aires de responsabilité et d'autorité sont clairement délimitées, et le contrôle est essentiellement impersonnel* ». Les décisions peuvent donc être déléguées puisque le contrôle organisationnel est maintenu. La décentralisation fait référence au degré d'autonomie laissé aux responsables » (Chenall et Morris, 1986). Les variables explicatives, portant sur la décentralisation et l'autonomie, ont été mesurées par Bruns et Waterhouse (1975) à l'aide des échelles proposées par le groupe d'Aston. La liberté d'action des divers responsables de l'organisation a été définie à différents niveaux hiérarchiques pour un certain nombre de décisions. Les relations attendues entre les variables structurelles et le système de contrôle sont les suivants :

- influence positive de la décentralisation « structurée » des activités sur la complexité du système de contrôle et sa perception,
- influence négative de la décentralisation et du manque d'autonomie sur les mêmes variables à expliquer.

En référence aux travaux ainsi énoncés, il se dégage clairement que la structure organisationnelle a fait l'objet de nombreuses études empiriques dans les organisations. De ce fait, il serait intéressant pour nous de voir si le niveau de décentralisation des activités dans un processus budgétaire participatif peut influencer la performance des services publics municipaux des villes camerounaises. Il sera donc question dans le cadre de cette étude de tester l'hypothèse suivante :

Hypothèse 2 Plus la structure municipale est décentralisée, plus le processus budgétaire est participatif et, plus la performance des services publics municipaux des villes camerounaises est élevée.

2.2.3 *Le slack budgétaire*

La notion de *slack* budgétaire est issue des approches comportementales de la théorie organisationnelle et représente une transposition en termes de budgets de la notion de *slack* organisationnel introduite par Cyert et March (1963). Le *slack* organisationnel est selon ces auteurs la différence entre le montant total de ressources disponibles dans l'organisation et le montant minimum nécessaire pour maintenir la coalition des acteurs.

Selon Naro (1998), plusieurs auteurs se sont intéressés aux biais introduits dans la pratique budgétaire par la tendance des responsables de budget à créer une forme particulière de *slack* : le «*slack budgétaire*», défini comme la tendance par les managers à « formuler intentionnellement des demandes excessives de ressources dans le budget ou à sous-estimer volontairement leurs capacités productives » (Young, 1985). Pour Dunk et Nouri (1998), le *slack* budgétaire peut être défini comme la sous-estimation intentionnelle des revenus et capacités de production et/ou la surestimation des coûts et ressources requis pour accomplir une tâche. Un certain niveau de *slack* est présenté comme devant permettre l'innovation (Nohria et Gulati, 1996), et faciliter la coordination entre coalition ayant des objectifs contradictoires (Cyert et March, 1963). Bien que les origines des études sur le *slack* budgétaires se trouvent dans la théorie comportementale de l'organisation, la théorie de l'agence se saisit très tôt du problème en proposant une interprétation économique et informationnelle. Selon la théorie de l'agence, le *slack* est rendu possible grâce à l'asymétrie d'information entre les responsables budgétaires et leurs supérieurs hiérarchiques dans les cas où les budgets sont négociés ou participatifs et non imposés par la hiérarchie (Chow et al., 1988). Dans une étude sur les processus budgétaires dans les divisions d'une société multidivisionnelle, Schiff et Lewin (1970) observent que, les directeurs des divisions créent du *slack* dans leurs budgets en sous-estimant la croissance de leurs revenus et en surestimant leurs coûts. Certains auteurs vont cependant apporter plus de précision dans leur définition des biais intervenant dans la gestion budgétaire, en distinguant le *slack* proprement dit, caractérisé par la tendance des responsables à présenter intentionnellement leur situation, de façon à rendre les objectifs budgétaires faciles à atteindre et, la notion de «*upward-bias*» consistant au contraire à surestimer de manière délibérée la performance escomptée dans le budget (Otley, 1985; Lukka, 1988). Toutefois, Otley (1985) souligne que le *slack* n'est pas toujours intentionnel, mais peut être le produit d'erreurs d'estimation des responsables de budget. De nombreuses recherches ultérieures mettent en évidence les effets négatifs du *slack* sur la performance organisationnelle et l'allocation efficiente des ressources (Chow et al., 1988; Jensen, 2001; Merchant, 1990; Otley, 1985). Pour remédier à cette situation, certains auteurs proposent des systèmes incitatifs de rémunération (Chow et al., 1988; Dunk et Nouri, 1998). Cependant, Walter (1988) montre dans une étude de laboratoire que l'effet positif de ces systèmes dépend du degré d'aversion au risque des subordonnés. Par ailleurs, d'autres auteurs, en fondant leurs réflexions sur la théorie multi-

périodes de l'agence, proposent des moyens moins coûteux pour lutter contre le *slack* comme par exemple un système de communication ouverte des résultats des responsables budgétaires (Fisher et al., 2002), ou une culture organisationnelle basée sur la répartition interne et combinée avec une analyse poussée des écarts (Webb, 2002). Selon d'autres études empiriques, la participation budgétaire est contingente et ne conduit pas automatiquement au *slack*, notamment si la technologie est peu complexe (Merchant, 1985), mais au contraire à une meilleure performance quand l'environnement externe est incertain (Govindarajan, 1986). Pour certains auteurs, le *slack* budgétaire peut même avoir des effets positifs sur la performance quand l'environnement externe est incertain (Cyert et March, 1963) ou les tâches sont mal définies ou incertaines (Dunk, 1993). Selon Lukka (1988) il existe trois raisons du biaisement intentionnel des chiffres budgétaires : l'intention de dévier les ressources organisationnelles, l'intention des managers de biaiser l'évaluation de leurs propres performances et l'intention des dirigeants de motiver les managers et les cadres opérationnels. Outre les courants de recherche fondés sur la théorie du comportement organisationnel et la théorie de l'agence, le *slack* budgétaire est parfois interprété à la lumière des théories psychologiques. Pour Belkaoui (1989) par exemple, le *slack* peut provenir essentiellement de facteurs psychologiques et cognitifs. Ainsi l'auteur montre dans une expérimentation de laboratoire que le retour sous-évalué de l'estime de soi des sujets de l'étude entraîne systématiquement une surévaluation des charges et une sous-évaluation des ventes. En gros, les travaux sur les effets du *slack* budgétaire sont multiples et leurs conclusions complexes, sinon contradictoires (Dunk et Nouri, 1988; Naro, 1998). Face à cette complexité de la problématique relative au *slack* budgétaire et à la lumière de ce qui précède, la recherche propose de tester l'hypothèse suivante.

Hypothèse 3 Le *slack* budgétaire exerce une influence positive sur la performance des services publics municipaux des villes camerounaises

2.2.4 Le suivi budgétaire

Le suivi budgétaire est une comparaison à une date donnée entre un budget prévisionnel et des dépenses réalisées. Il doit être fait régulièrement par le service comptable et mis à la disposition du reste de la structure d'une part, et d'autre part des partenaires financiers en cas de besoin. Il facilite ainsi le pilotage des activités et la maîtrise du budget en analysant le passé (comparaison des activités réalisées avec les dépenses faites) pour prévoir le futur (planification des activités et des dépenses correspondantes). En s'inspirant de la distinction entre contrôle interactif et diagnostic proposée par Simons (1990, 1995), le suivi budgétaire peut être systématique et s'accompagner d'explications orales sur les actions en présence des opérationnels ou se limiter à un contrôle par exception mettant en présence les seuls contrôleurs de gestion. Il peut concerner le budget global de la structure d'un projet ou d'un financement spécifique. Ainsi, selon Emsley (2000), le suivi budgétaire joue un rôle en termes d'apprentissage et d'encadrement des risques. Le suivi budgétaire a pour principaux objectifs :

- Piloter les activités et maîtriser le budget afin d'éviter les déficits et les reliquats;
- Gérer à l'avance et par anticipation les écarts constatés;
- Faire vivre le processus de contrôle comme une pratique utile, acceptable et compréhensible par tous;
- Adopter des actions correctives telles que : aménager le budget dans la limite des contraintes (dépenser moins ou plus et/ou ajuster les activités (faire moins ou faire plus);
- Optimiser l'utilisation des ressources.

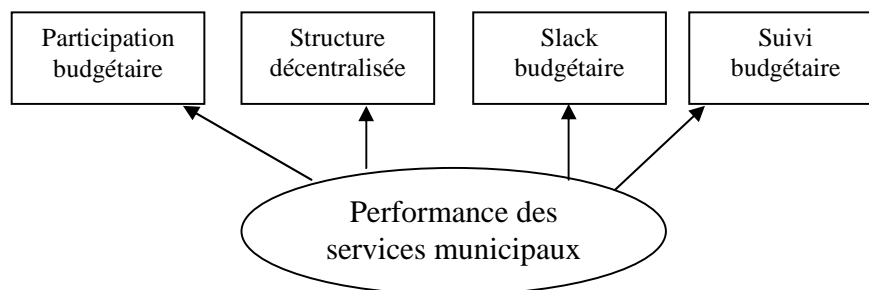
Tout ceci suppose donc un certain nombre de conditions à savoir :

- Disposer de la dernière version du budget prévisionnel;
- Disposer d'un suivi des dépenses réguliers et rigoureux;
- Disposer des activités
- Faire preuve d'une bonne communication entre le service comptable et les responsables de la mise en œuvre des activités.

Au regard de ce qui précède, la recherche propose donc de tester l'hypothèse suivante :

Hypothèse 4 Il existe une relation positive entre le suivi budgétaire et la performance des services publics municipaux des villes camerounaises.

Au final, le modèle de recherche peut se présenter comme suit :



3 Méthodologie de la recherche

La recherche s'appuie sur une démarche de type *hypothético-déductif*. Ainsi, afin de tester les hypothèses formulées ci-dessus, une étude par questionnaire a été réalisée auprès des élus locaux (maires) et des responsables de services publics municipaux des villes camerounaises en Afrique Sub-Saharienne francophone.

3.1 L'élaboration et le pré-test des questionnaires

Pour répondre à la problématique posée et valider ainsi les hypothèses formulées dans la recherche, nous avons décidé de retenir le questionnaire comme mode principal de collecte des données. Le recours à cette technique nous a semblé opportun et incontournable, en fait, étant donné que le caractère exploratoire de l'étude ne nous permettait pas d'avoir le maximum d'informations recherchées sans passer par l'administration d'un questionnaire. Ainsi, au cours du premier trimestre 2007, un premier questionnaire a été administré auprès d'une vingtaine de responsables des différents services de la ville de Douala. Les items qui ont semblé poser des problèmes de compréhension ont été reformulés. Les erreurs détectées au pré-test ayant été corrigées, la construction du questionnaire modifié était donc envisageable. Ce nouveau questionnaire, tout comme le premier, a été testé auprès d'une vingtaine d'élus et chefs de services des villes de Yaoundé. Ce second pré-test n'a pas permis la détection d'anomalies majeures dans les questionnaires et, par conséquent, a confirmé la validation de ces derniers. La phase finale d'administration du questionnaire pouvait ainsi débuter.

3.2 La collecte des données

Lors de la collecte des données, des questionnaires ont été envoyés aux chefs de services de municipalités camerounaises. Les détails des taux de réponse relatifs aux questionnaires envoyés, retournés, exploitables et non exploitables sont présentés au Tableau 1.

Tableau 1 Taux de réponse global de l'enquête quantitative

	<i>Totaux</i>	<i>Pourcentages</i>
<i>Questionnaires envoyés</i>	250	100 %
<i>Questionnaires retournés</i>	150	60 %
<i>Questionnaires non exploitables</i>	40	16 %
<i>Questionnaires exploitables</i>	110	44 %

3.3 Vérification de la validité et de la fiabilité de l'instrument de mesure

En reconnaissant la nécessité d'adapter la règle au contexte spécifique de chaque recherche, Perrien et al. (1984), tout comme Evrard et al. (2003), ou encore Usunier et al. (1993), estiment que, pour une recherche exploratoire, un coefficient alpha compris entre 0,5 et 0,6 est acceptable. Ainsi, dans le cadre de cette recherche, tous les éléments qui n'ont pas pu atteindre ce seuil ont été simplement écartés afin d'obtenir des mesures beaucoup plus fiables. Cela étant dit, c'est la méthode de la cohérence interne qui a été retenue pour mesurer la fiabilité des instruments de mesure utilisés dans le cadre de l'enquête quantitative. Le coefficient alpha de Cronbach a ainsi été estimé pour vérifier l'homogénéité des items participant à la mesure des variables relatives à l'évaluation de la performance des services publics municipaux des villes camerounaises. Les différents coefficients alpha de Cronbach obtenus lors de l'analyse sont présentés au Tableau 2.

Tableau 2 Les coefficients alpha de Cronbach

<i>Variables</i>	<i>Coefficients Alpha de Cronbach</i>
<i>Q371_IMO : importance des objectifs 1=satisfaction des usagers ; Q372_IMO : importance des objectifs 2 = assurer la collecte des ordures ménagères Q373_IMO : importance des objectifs 3= assurer les actes de l'état civil Q374_IMO : importance des objectifs 4= satisfaction du personnel Q375_IMO : importance des objectifs 5 = Approvisionnement en eau potable Q38_RO : réalisation des objectifs,</i>	0,753
<i>Q47_DECM : Décentralisation de la structure municipale</i>	0,797
<i>Q19_SLACKB: Slack budgétaire</i>	0,758
<i>Q09_PARTB: Participation budgétaire</i>	0,872
<i>Q29_SUIVB : Suivi budgétaire</i>	0,721
<i>Q52_RESPLB : Respect des lignes budgétaires</i>	0,358

Tous les coefficients alpha de Cronbach ont des valeurs supérieures à 0,6 et répondent très clairement aux critères de fiabilité généralement admis. Seul le coefficient se rapportant à la variable Q52_RESPLB a une valeur très faible (0,358). Il en est de même des coefficients de corrélation obtenus entre cette variable et la performance des services publics municipaux. Toutefois une analyse corrélationnelle entre ces variables et les autres variables susceptibles d'influencer la performance des services publics municipaux a été effectuée. Toutes les variables du modèle ont été mesurées par des échelles de Likert à cinq ou sept points. Comme le font bien remarquer Kinnear et Gray (2005), si les données sont des mesures à un niveau ordinal, comme pour des séries de rangs ou des données nominales, le test non paramétrique est la seule possibilité. Ainsi, dans le cadre de cette recherche, et compte tenu de la petitesse de notre échantillon et des objectifs y ayant été assignés, nous avons opté pour des tests non paramétriques. Enfin, nous avons utilisé le logiciel Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) version 13.00 pour le traitement des données de l'étude.

3.4 Opérationnalisation des variables du modèle de la recherche

3.4.1 Variable dépendante

Pour résoudre l'impasse théorique de la notion de performance, il serait plus pragmatique de voir comment la performance est-elle réellement mesurée dans les recherches empiriques et comment ces mesures permettent-elles d'appréhender la performance. Van der Stede et al. (2005) dans une revue très complète des recherches empiriques en contrôle de gestion montrent que la variable dépendante la plus souvent utilisée (84% des articles) est l'auto-appréciation de la performance organisationnelle. Cette performance est exprimée dans 40% des cas en termes financiers (retour sur investissement, croissance du chiffre d'affaires) et pour 44% des cas en termes non financiers (satisfaction au travail, tension au travail etc...). Pour la plupart des cas où la variable dépendante est la performance organisationnelle, une liste de potentiels objectifs organisationnels est présentée aux personnes enquêtées. Les répondants doivent d'abord indiquer dans quelle mesure ces objectifs sont accomplis pour ensuite les classer ou les noter selon leur niveau d'importance pour l'entité considérée. Par la suite, le degré de réalisation de chaque objectif est pondéré par son niveau d'importance et la somme de ces produits est utilisée comme indice (score) de performance. Ainsi, dans le cadre de cette recherche, les responsables des services municipaux des villes camerounaises devraient d'abord indiquer dans quelle mesure des objectifs qui leur ont été présentés étaient accomplis avant de les classer par ordre d'importance selon cinq critères (voir note 1). La pondération de ces objectifs est donc par la suite pondérée par leur niveau d'importance et la somme de ces produits a été utilisée comme indice (score) de performance en termes de réalisation des objectifs (RO).

3.4.2 Variables indépendantes

Parmi la multitude d'études ayant porté à la mesure de la «*participation budgétaire*», on note celle de Chong et al. (2005). Ces auteurs ont affirmé que l'instrument développé par Milani (1975) a été le plus utilisé grâce à sa fiabilité démontrée par un certain nombre de chercheurs (Browell 1982; Dunk, 1993). L'instrument de Milani fait appel à six items dont chacun répond à une échelle de Likert à sept points. La validité interne de l'échelle de mesure de la variable «*participation budgétaire*» est mesurée par le coefficient de fiabilité alpha de Cronbach. Cette valeur est élevée à 0.872, ce qui démontre la fiabilité de l'échelle de mesure puisque la valeur

alpha est nettement supérieure à la limite fixée par Nunnally (1978) ou encore Usunier et al. (1993) à 0,6. La construction de cette variable a été réalisée en demandant aux répondants de donner leurs opinions sur chacune des propositions ci-dessous en se plaçant sur une échelle allant de 1 «pas du tout d'accord» à 7 «tout à fait d'accord»

- 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 avec mon supérieur à propos du budget sans qu'il me le demande.
- Je sens que j'ai une influence sur le budget final.
- Ma contribution au budget est importante.
- Je me sens libre d'accepter ou de rejeter l'opinion de mon supérieur au moment des discussions budgétaires.
- Mon supérieur demande mes opinions et/ou mes propositions se rapportant au budget lorsque ce dernier est déjà élaboré.

Le «*slack budgétaire*» : Pour certains auteurs, cette variable peut avoir des effets positifs sur la performance quand l'environnement externe est incertain (Cyert et March, 1963) ou les tâches sont mal définies ou incertaines (Dunk, 1993). Toutefois, les travaux sur les effets du slack budgétaire sont multiples et leurs conclusions complexes, sinon contradictoires (Dunk et Nouri, 1998). Ainsi, dans le cadre de cette étude, la variable slack budgétaire a été évaluée sur une échelle à sept points allant de 1 «pas du tout d'accord» à 7 «tout à fait d'accord». Les répondants devraient donner leur opinion sur cette proposition : «Le slack budgétaire influence la performance dans votre service».

La *structure municipale décentralisée* : Il convient de souligner tout d'abord les difficultés inhérentes aux mesures du niveau de décentralisation dans une organisation. Celles-ci tiennent tout d'abord au fait que cette notion de niveau de décentralisation résulte d'une abstraction (Kalika, 1995). Le fonctionnement de l'entreprise est fait d'une multitude de décisions, de nature différente, prises individuellement par des responsables ou par des groupes. Interviennent ensuite les valeurs auxquelles se réfèrent consciemment ou inconsciemment les responsables. Les termes de « décentralisation » et « centralisation » comme le signale (Kalika, 1995), ont généralement des connotations respectivement positives et négatives, susceptibles de biaiser la collecte des données. Ainsi, les personnes intéressées devraient donner leur avis sur la proposition suivante : « votre service appartient à une mairie totalement décentralisée ». Les modalités proposées étaient les suivantes :

- | | |
|-------------------------|-------------------------|
| 1. Pas du tout d'accord | 4. D'accord |
| 2. Peu d'accord | 5. Tout à fait d'accord |
| 3. Moyennement d'accord | |

Le *suivi budgétaire* : Comme nous l'avions signalé plus haut, le suivi budgétaire est une comparaison à une date donnée entre un budget prévisionnel et des dépenses réalisées. Il doit être fait régulièrement par le service comptable et mis à la disposition du reste de la structure d'une part, et d'autre part des partenaires financiers en cas de besoin. Ainsi pour mesurer cette variable, le répondant devrait opérer un choix parmi les modalités suivantes : La fréquence du suivi budgétaire de votre service est :

1. Annuelle
2. Semestrielle
3. Trimestrielle
4. Mensuelle
5. Hebdomadaire
6. Quotidienne

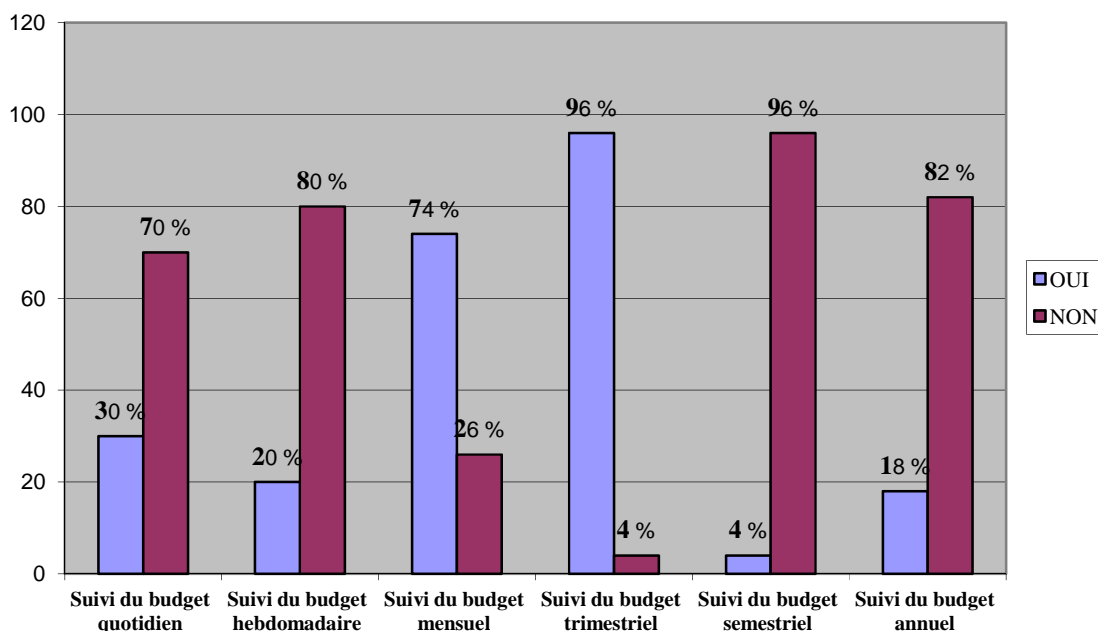
4 Principaux résultats obtenus et discussion

Dans cette section, nous présentons tout d'abord les principaux résultats descriptifs relatifs aux facteurs contingents nécessaires à la mesure de la performance des services publics municipaux. Cette description est réalisée à partir d'une analyse unidimensionnelle des principales variables retenues.

4.1 Le suivi des budgets dans les services municipaux visités

L'exécution du budget concentre l'essentiel de la comptabilité administrative de l'ordonnateur. C'est l'ensemble des actes posés et opérations conduites pendant la période d'exécution du budget municipal qui constitue la comptabilité de l'ordonnateur. Elle permet à ce dernier de liquider et d'ordonnancer les dépenses engagées au cours de l'exercice et au vérificateur municipal de contrôler, prendre en compte, recouvrer ou régler les titres (perceptions ou paiement). Ainsi, les résultats de l'enquête montrent que le suivi des budgets municipaux des villes camerounaises se fait beaucoup plus trimestriellement (96 %) et mensuellement (74 %). De l'autre côté, on observe que 18 % des services visités suivent leurs budgets annuellement contre 4 % qui le suivent semestriellement. En ce qui concerne le suivi quotidien, 30 % des services optent pour ce procédé contre 20 % pour un suivi hebdomadaire. Le tableau ci-dessous illustre bien les détails des suivis budgétaires dans l'ensemble des 60 services de l'échantillon.

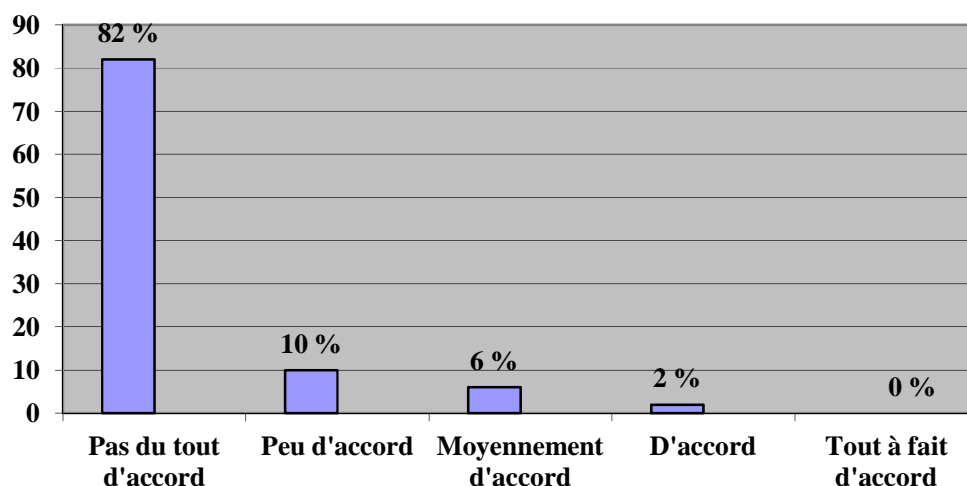
Figure 1 Le suivi budgétaire des 60 services municipaux visités



4.2 Le respect des lignes budgétaires dans les services municipaux

Quant au respect des lignes budgétaires dans les services visités, cette variable a été évaluée à l'aide d'une échelle à cinq points. Les répondants devraient préciser leur degré d'accord ou de désaccord dans un continuum allant de « pas du tout d'accord » à « tout à fait d'accord ».

Figure 2 Respect des lignes budgétaires



Il apparaît tout simplement que le respect des lignes budgétaires dans les différents services visités reste très sommaire voire inexistant au regard des résultats de l'enquête. 82 % des responsables de services interrogés ne sont pas du tout d'accord quant au respect des lignes budgétaires contre 2% seulement qui sont d'accord. En revanche, aucun des responsables de services n'est tout à fait d'accord en ce qui concerne le respect des lignes budgétaires. Le fait que la majorité des responsables de service ne respectent pas des lignes budgétaires peut sans doute influencer la performance municipale. Cela peut également se justifier par l'absence accrue quant à ce qui a trait au suivi budgétaire dans ces mêmes services municipaux car comme nous l'avons observé lors de l'enquête de terrain, seulement 30% des services visités font usage au suivi budgétaire quotidien (Avelé, 2011).

4.3 Résultats de la régression et tests d'hypothèses.

Nous présentons et discutons ici les principaux résultats obtenus, tout en tenant compte des objectifs de la recherche. Afin de tester les principales hypothèses formulées, nous avons d'abord procédé à la définition et à la validation de nos concepts, en vérifiant tant leur validité que leur fiabilité. Ainsi, nous pouvons aborder les résultats et commencer le test de nos hypothèses. Munis d'échelles épurées, nous avons entamé la régression linéaire. La méthode statistique de la régression linéaire multiple permet d'étudier les relations entre une variable dépendante et au moins deux variables indépendantes (explicatives ou exogènes) et de construire une équation indiquant de quelle manière les variables sont liées. Ainsi, afin de repérer les facteurs qui expliquent le mieux la performance des services publics municipaux, nous avons procédé à une régression linéaire multiple de la performance totale par les quatre variables retenues

précédemment. Il en résulte que le R^2 est égal à 0,317, ce qui signifie que 31,7 % de la variance de la performance est expliquée par le modèle. Le test F de Fisher de signification globale du modèle est de 2,797 et le modèle est significatif au seuil de 5 %.

Tableau 3 Variables introduites/éliminées^a

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	PARTB, SLACKB, DECM, SUIVB		Introduire

^aVariable dépendante

Tableau 4 Récapitulatif du modèle^a

	R	R ²	R ² ajusté	Erreur standard de l'estimation	Changement dans les statistiques					Durbin-Watson
Modèle					Variation de R ²	Variation de F	ddl 1	ddl2	Modification de F signification ^b	
1	,563	,317	,225	1,2964	,214	2,395	5	44	,023	2,744

^aVariable dépendante : RO.

^bValeurs prédites : (constantes), PARTB, SLACKB, DECM, SUIVB

Tableau 5 ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Signification
1	Régression	20,128	5	4,026	2,797	,023 ^b
	Résidu	73,952	44	1,681		
	Total	94,080	49			

^aVariable dépendante : RO.

^bValeurs prédites : (constantes), PARTB, SLACKB, DECM, SUIVB

Tableau 6 Diagnostic de la colinéarité

		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Signification	Intervalle de confiance à 95% de B		Statistiques de colinéarité	
Modèle		B	Erreur standard	Bêta			Borne inférieure	Borne supérieure	Tolérance	VIF
1	(constante)	0,581	,341		1,632	,000	3,488	7,281		
	PARTB	0,243	,150	0,320	2,257	,034	,000	,005	,830	1,205
	DECM	0,0307	,148	0,291	2,069	,041	-,605	-,009	,913	1,095
	SLACKB	-,058	,001	-0,218	-,458	,359	-,445	,158	,799	1,231
	SUIVB	-,371	,166	-,201	-1,428	,155	-,575	,094	,930	1,075

^aVariable dépendante : RO.

Notre équation peut ainsi s'écrire comme suit :

$$RO = \beta_0 + \beta_1 \text{PARTB} + \beta_2 \text{DECM} + \beta_3 \text{SLACKB} + \beta_4 \text{SUIVB} + \varepsilon$$

Avec:

RO : performance municipale (réalisation des objectifs municipaux)

PARTB: La participation budgétaire

DECM: La structure décentralisée de la municipalité

SLACKB : Le slack budgétaire

SUIVB : Le suivi budgétaire

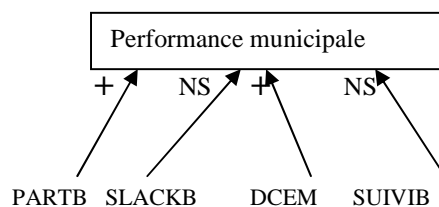
ε : Le terme d'erreur

$$RO = 0,581 + 0,243 \text{PARTB} + 0,0307 \text{DECM} - 0,58 \text{SLACKB} - 0,371 \text{SUIVB}$$

(1,632) (+2,257) (2,069) (-,459) (-1,428)

$R^2 = 31,7\%$; nombre d'observations = 60

Figure 3 Représentation des résultats de la régression



Aussi, pour éviter des erreurs, un test de multicollinéarité² a été réalisé avec le logiciel SPSS, suivant la procédure en deux étapes suggérée par Hair et al. (1995, pp. 153-154) ; il s'agit d'une analyse de régression multiple réalisée avec toutes les variables du modèle théorique de recherche, dans le but de déterminer les niveaux de tolérance, les facteurs d'inflation de la variance, les valeurs propres (Eigenvalues), les indices de condition ainsi que les coefficients de variance pour chacune des variables prédictives du modèle. Ces valeurs permettent alors de vérifier le degré de multicollinéarité entre les variables prédictives. Les tableaux 6 et 7 regroupent les résultats de cette analyse.

Tableau 7 Le test de multicollinéarité entre les variables (niveaux de tolérance et facteurs d'inflation de variance)

Variabes	Niveaux de tolérance	Facteurs d'inflation de la variance
(1) PARTB	0.830	1.205
(2) SLACKB	0.799	1.251
(3) DECM	0.913	1.095
(4) SUIVB	0.930	1.075

Tableau 8 Le test de multicolinéarité entre les valeurs propres (eigenvalues), indices de condition et coefficients de variance

Dimensions	Valeurs propres	Indice de condition	(1 ^a)	(2 ^b)	3	4	5	6
(1 ^a)	4.734	1,000	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
(2 ^b)	0.315	2.573	0.00	0.00	0.71	0.01	0.00	0.01
3	0.020	4.837	0.00	0.53	0.06	0.05	0.28	0.02
4	0.017	5.197	0.00	0.24	0.14	0.00	0.24	0.44
5	0.014	5.720	0.00	0.00	0.08	0.42	0.37	0.17

^aLe numéro 1 représente la constante β_0 dans le modèle de régression multiple.

^bLes numéros 2 à 5 établissent la correspondance avec les variables du modèle théorique de recherche identifiées 1 à 4 dans le Tableau 7.

Dans le Tableau 7 ci-dessus, le niveau de tolérance et son opposé, le facteur d'inflation de la variance ou variance inflation factor (VIF), indiquent le degré auquel chaque variable indépendante est expliquée par les autres variables indépendantes. Bref, chaque variable indépendante devient une variable dépendante et est régressée contre le reste des variables indépendantes. De petites valeurs de niveaux de tolérance et de grandes valeurs d'inflation de la variance dénotent une haute colinéarité. D'après Hair et al. (1995), un seuil limite commun est 0,10 pour le niveau de tolérance, lequel correspond à des niveaux de tolérance d'inflation de la variance qui indiquent qu'il n'y a pas de colinéarité, du fait qu'aucun facteur d'inflation de la variance n'excède 10 et que les niveaux de tolérance montrent qu'en aucun cas la colinéarité explique plus de 10 % de chaque variable prédictive. Ce résultat est appuyé et renforcé lorsque nous examinons les indices de condition du Tableau 8. On constate qu'il n'y a aucun indice de condition qui excède 30, le seuil limite commun proposé par Hair et al. (1995), et qui compte pour une proportion substantielle de la variance (0,90 et plus) pour deux coefficients de variance ou plus (les coefficients des cellules (1 à 5)). Il n'y a donc aucun problème de multicolinéarité dans les variables prédictives du modèle théorique de recherche.

Pour revenir sur les résultats de notre modèle, une vue d'ensemble montre que deux variables sont significatives (voir la Figure 3). Aussi, les coefficients de corrélation entre les différentes variables exogènes et la performance des services publics municipaux sont assez significatifs dans la mesure où ils varient entre 0,043 et 0,371. Ceci suppose que nos variables exogènes ont un pouvoir explicatif sur la performance des services publics municipaux. D'après les résultats de l'analyse de la régression multiple, on observe une relation positive entre la participation budgétaire (PARTB) et la performance (0,320) et ce, avec une corrélation au seuil de 5 %. L'hypothèse H_1 : «*Il existe une relation positive entre la participation budgétaire et la performance des services publics municipaux des villes camerounaises* » se trouve ainsi vérifiée. Le coefficient de corrélation positif indique que plus les responsables de services participent aux discussions budgétaires, plus la performance est bonne. En revanche, le slack budgétaire (SLACKB) et le suivi budgétaire (SUIVB) n'exercent aucune influence sur la performance des services publics municipaux. Les hypothèses H_3 et H_4 respectivement: «*Le slack budgétaire exerce une influence positive sur la performance des services publics municipaux des villes camerounaises* » et «*Il existe une relation positive entre le suivi budgétaire et la performance des services publics municipaux des villes camerounaises.*» sont donc rejetées car aucun lien significatif n'existe entre les variables exogènes (SLACKB et SUIVB) et la variable endogène R0 (réalisation des objectifs). Enfin, l'hypothèse H_2 : «*Plus la structure municipale est*

décentralisée, plus le processus budgétaire est participatif et, plus la performance des services publics municipaux des villes camerounaises est élevée.» est vérifiée (0,291) au seuil de 5 %. Cela signifie, en d'autres termes, que plus la structure municipale est décentralisée, plus on réalise au mieux les performances dans les services municipaux des villes camerounaises.

5 Conclusions

Cet article avait pour objectif de discuter des principaux résultats de l'étude empirique menée dans les municipalités camerounaises. La démarche méthodologique était de nature quantitative et de type hypothético-déductif. Toutes les données ont été recueillies par l'administration d'un questionnaire auprès des responsables des différents services visités. En outre, nous avons cherché, à travers une régression linéaire multiple, les facteurs susceptibles d'influencer la performance des services publics municipaux. Les résultats trouvés confirment les hypothèses H_1 et H_2 . Ces mêmes résultats démontrent que la participation budgétaire et la structure municipale décentralisée influencent positivement la performance des services publics municipaux des villes camerounaises. Aussi, les résultats de l'enquête montrent que le suivi des budgets municipaux des villes camerounaises se fait beaucoup plus trimestriellement (96 %). Enfin, Il apparaît clairement que le respect des lignes budgétaires dans les différents services visités reste très sommaire voire inexistant au regard des résultats de l'enquête car, 82 % des responsables de services interrogés ne sont pas du tout d'accord quant au respect des lignes budgétaires. Les apports de cette étude apparaissent à deux niveaux : sur le plan théorique, les résultats ainsi trouvés viennent enrichir la littérature comptable et budgétaire par l'introduction des facteurs de contingence comme la structure de la décentralisation municipale, le suivi budgétaire et le slack budgétaire même si ces derniers facteurs n'exercent aucune influence sur la performance municipale. Sur le plan pratique, les résultats obtenus encourageront sans doute ou inciteront les managers locaux à la réalisation des objectifs municipaux afin d'améliorer les conditions de vie des populations des villes camerounaises.

Références

- Anthony R N. and Govindarajan V. (2007), *Management Control Systems*, McGraw-Hill Education, 12th Edition, 768 pages.
- Argyris, C. (1952), *The impact of budget on people*, Ithaca: School of business and public administration, Cornell University.
- Avelé, D. (2011), *L'évaluation et le contrôle de la performance des services publics municipaux*, Éditions Universitaires Européennes, Sarrebruck-Allemagne, 568 pages.
- Belkaoui, R. A (1989), *Behavioral accounting: The research and practical issues*. New York: Quorum Books.
- Blau, P.M. (1970), « A formal theory of differentiation in organizations, *American sociological review*, vol.35, n°2, p. 201-218.
- Briers, M. And Hirst, M. (1990), «The role of Budgetary information in performance evaluation», *Accounting, Organizations and Society*, vol.15, No.4, pp.373-398.
- Brownell P. (1982), «The role of accounting data in performance evaluation, budgetary participation and organizational effectiveness», *Journal of accounting research*, vol.20, No.1, pp.12-25.
- Bruns W.J. et Waterhouse J.H. (1975), «Budgetary control and organization structure», *Journal of Accounting Research*, vol. 13, No 2. pp.177-203.

- Burns, T.K. and Stalker, G.M. (1966), *The Management of Innovation*, London Tavistock.
- Chenhall R.H. and 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, No.3, pp.225-233.
- Chenhall R.H. (1986), «Authoritarianism and participative budgeting: a dyadic analysis», *The Accounting Review*, Vol. 61, No.2, pp.263-272.
- Chenhall R.H. and Morris, D. (1986), «The impact of structure, environment and interdependence on the perceived usefulness of management accounting system», *The Accounting Review*, Vol. 61, No. 1, pp. 16-35.
- Chong k-v. And Chong K.M. (2002), «Budget goal commitment and informational effects of budget participation on performance: a structural equation modelling approach». *Behavioral Research in Accounting*, vol.14, No.1, p.65-86.
- Chong, V. K. (2002). *A note on testing a model of cognitive budgetary participation processes* using a structural equation modeling approach. *Advances in Accounting*, vol.19, pp. 27–51
- Chong K-V. et al. (2005), «The impact of market competition and budgetary participation: a structural modelling approach», *The British Accounting Review*, vol.37, pp.115-133.
- Chow C.W. et al. (1988), "Participative budgeting: effects of a truth-inducing pay scheme and information asymmetry on slack and performance," *The Accounting Review*, Vol. 63, No. 1, pp. 111-122.
- Covaleski, M.A. et al. (1996), «Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories», *Journal of Management Accounting Research*, vol.8, No.16, pp.1-35.
- Cyert, R.M. and March, J.G. (1963), *A behavioral theory of the firm*, Prentice-Hall, inc., Englewood Cliffs, New Jersey.
- Desreumaux, A. (1998), *Structures d'entreprises, Analyse et Gestion*, Vuibert, Paris-France.
- Donaldson, L. (1996), *for positivist organization theory*, Beverly Hills, SAGE Publications Ltd, 1st edition.
- Dunk, A. and Nouri, H. (1998), «Antecedents of budgetary slack: a literature review and synthesis», *Journal of Accounting Literature*, vol.72. No. 5., pp.72-98.
- Dunk, A.S. (1993), «The effect of job-related tension on managerial performance in participative budgetary settings», *Accounting, Organizations and Society*, vol.18, No. 7-8, pp.575-585.
- Fisher J. et al. (2002), "The effect of information asymmetry on negotiated budgets: an empirical investigation," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 27, No. 1, pp. 27-43.
- Evrard, Y. et al. (2003). *Market : études et recherche en marketing*, Paris, Dunod, 3^e édition.
- Emsley, D. (2000), «Variance analysis and performance: two empirical studies», *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 1, No. , pp. 33-47..
- Friedberg, E. (2001), *La théorie des organisations, Conférence Edogest*, Univeristé Paris-Dauphine, Paris-France.
- Govindarajan V. (1986), "Impact of participation in the budgetary process on managerial attitudes and performance: universalistic and contingency perspectives," *Decision Sciences*, Vol. 17 No., pp. 496-516.
- Gul F.A. et al. (1995), « Decentralisation as a Moderating Factor in the Budgetary Participation-Performance Relationship: Some Hong Kong Evidence», *Accounting Organization Research*, vol.25, No.98, pp.107-113.
- Hair, J. et al. (1995). *Multivariate data analysis with readings*, 4th edition, New Jersey: Prentice Hall
- Harrison, G.L. (1993), «Reliance on accounting performance measures in superior evaluation style – the influence of national culture and personality», *Accounting, Organizations, and Society*, vol.18, No.4, pp.319-339.
- Hofstede G.H. (1967), *The Game of Budget Control: How to Live with Budgetary Standards and Yet be Motivated by Them*, Van Gorcum & Comp Edition, 364 pages.

- Hopwood, A.G. (1974), *Accounting and Human Behaviour, Accountancy*, Age Books, Haymarket Publishing Ltd., London.
- Jermias, J., and Setiawan T. (2008), «The Moderating Effects of Hierarchy and Control Systems on the Relationship between Budgetary Participation and Performance», *The International Journal of Accounting*, Vol. 43, No. 3, 268-292.
- Kalika, M. (1995). *Structures d'entreprises, réalités, déterminants, performances*, Économica, Paris
- Karuna, C. (2007), «Industry product market competition and managerial incentives», *Journal of Accounting and Economics*, vol.43, No. 2-3, pp.275-297.
- Kennis I. (1979), «Effects of Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance», *The Accounting Review*, vol.54, No.4, pp.707-721
- Kinnear, P. et Gray, C. (2005). *SPSS facile appliqué à la psychologie et aux sciences sociales : maîtriser le traitement des données* (traduction de N. Huet et B. Masuy), Edition De Boeck.
- Kren, L. (1992), «Budgetary participation and managerial performance: the impact of information and environmental volatility», *The Accounting Review*, vol.67, No.3, pp.511-526.
- Lawrence, P.R. and Lorsch, J.W. (1967), «Differentiation and integration in complex organization », *Administrative Science Quarterly*, vol.12, n°1, pp. 1-47. and *Organization and environnement : Differentiation and integration*, Boston, Harvard University Press.
- Lukka, K. (1988), "Budgetary biasing in organizations: theoretical framework and empirical evidence," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13, No. 3, pp. 281-301
- Magner, N. et al. (1995), "The interactive effect of budgetary participation and budget favorability on attitudes toward budgetary decision makers: a research note", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, No. 7-8, pp. 611-618.
- Merchant K.A. (1990), "The effects of financial controls on data manipulation and management myopia", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, No.4, pp. 297-313.
- Merchant K.A. (1985), "Budgeting and the propensity to create budgetary slack," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10, No. 2, pp. 201-210.
- Mia, L. (1988), «Managerial attitude, motivation and the effectiveness of budget participation», *Accounting, Organizations and Society*, Vol.13, No.5, PP.465-475.
- Mintzberg, H. (1982), *Structure et dynamique des organisations*, Paris (France), Éditions d'organisations, 434p.
- Milani, K. (1975), «The relationship of participation in budget setting to industrial supervisor performance and attitudes: a field study», *The Accounting Review*, vol.50, No.2, pp.347-358.
- Naro, G. (1998), «La dimension humaine du contrôle de gestion: la recherche anglo-saxonne sur les aspects comportementaux de la gestion budgétaire», *Comptabilité-contrôle-audit*, vol.2, No.4, pp.45-69.»
- Nohria, N. and Gulati, R. (1996), «Is slack good or bad for innovation?», *Accademy of management journal*, vol.39, No.5, pp.1245-1264.
- Nourri, H. and Parker, R. (1998), «The relationship between budget participation and job performance: the roles of budget adequacy and organizational commitment», *Accounting, Organizations and Society*, vol.23, No. 5-6, pp. 467-483.
- Nunnally J. (1978), «Psychometric theory». McGraw-Hill, 2nd edition, New York (USA), 701 pages.
- Otley D.T. (1985), "The accuracy of budgetary estimates: some statistical evidence" *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol. 12, No. 3, pp. 415-428
- Otley, D. T. (1980). «The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis». *Accounting, Organizations and Society* Vol.5, No.4, pp 413-428.

- Perrien, E. et al. (1984). *Recherche en Marketing : méthodes et décisions*, Gaétan Morin, Editeur, 615 pages
- Pugh, D.S. and al. (1969), «An empirical taxonomy of structures of work organisations», *Administrative Science Quarterly*, vol.14, No.1, pp. 115-126.
- Schiff, M. And Lewin, A. Y. (1970), «The Impact of People on Budgets», *The Accounting Review*, Vol. 45, No. 2, pp. 259-268.
- Shields J. And Shields M. (1998), *Antecedents of participative budgeting. Accounting, Organizations and Society*, Vol.23, No.1, PP.49-76.
- Simons, R. (1990), «The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives», *Accounting, Organizations and Society* Vol. 15, No.1, pp 127-143.
- Simons, R. (1995), *Levers of control*, Boston, Harvard University Press.
- Sponem, S. et Lambert, C. (2010), «Pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget, perception des DAF et des contrôleurs de gestion», *Comptabilité-Contrôle-Audit*, vol.1, No.16, pp.159-194.
- Usunier J.C. et al. (1993), *Introduction à la recherche en gestion*, Économica, Paris-France.
- Van der Stede, W.A. et al. (2005), «Assessing the quality of evidence in empirical management accounting research: The case of survey studies», *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 30, No. 7-8, pp. 655-684.
- 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, No.1, pp. 87-98.
- Webb R.A. (2002), "The impact of reputation and variance investigations on the creation of budget slack," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 27, No.4-5, pp. 361-378.
- Woodward, J. (1965), *Industrial organization theory and practice*, London, Oxford University Press.
- Young S.M. (1985), "Participative budgeting: the effects of risk-aversion and asymmetric information on budgetary slack," *Journal of Accounting Research*, Vol.23, No. 2, pp. 829-842.

Notes

- 1 Ces critères sont les suivants : Q371_IMO (importance des objectifs 1 = satisfaction des usagers) ; Q372_IMO (importance des objectifs 2 = assurer la collecte des ordures ménagères) ; Q373_IMO (importance des objectifs 3 = assurer les actes de l'état civil) ; Q374_IMO (importance des objectifs 4 = satisfaction du personnel) ; Q375_IMO (importance des objectifs 5 = approvisionnement en eau potable) ; Q38_RO : réalisation des objectifs.
- 2 La multicolinéarité représente le degré auquel l'effet de chaque variable peut être prédit pour les autres variables faisant partie de l'analyse. Lorsque la multicolinéarité augmente, la capacité de déterminer l'effet de chaque variable diminue. Ainsi, inclure des variables qui ne sont pas conceptuellement pertinentes peut avoir plusieurs effets pernicieux, même si les variables additionnelles ne biaisent pas directement les résultats du modèle (Hair et al, 1995).