

## **Impact de la stratégie sur l'interactivité du suivi budgétaire: cas des entreprises au Maroc**

*Azzouz ELHAMMA*

*Centre de Préparation du BTS CG EL-FARABI Technique, Salé Maroc*

### **Résumé**

Cet article a pour but d'exposer les résultats d'une étude empirique réalisée auprès de 62 entreprises installées au Maroc et portant sur l'impact éventuel de la stratégie sur l'interactivité du suivi budgétaire. Dans cette recherche, nous avons pu identifier trois styles de suivi budgétaire : « suivi budgétaire fortement interactif » ; « suivi budgétaire moyennement interactif » et « suivi budgétaire diagnostique ». Les résultats de cette recherche montrent que la stratégie influence significativement l'interactivité du suivi budgétaire. Plus particulièrement, un suivi budgétaire interactif est adopté davantage par les entreprises prospectrices.

**Mots clés** : Interactivité du Suivi budgétaire – Stratégie – Prospectrices – Analystes - Défenderesses.

### **Abstract**

This article aims to present the results of an empirical study conducted among 62 companies based in Morocco and attempts to test the possible impact of the strategy on the interactivity of the budget monitoring. In this research, we identified three styles of budget monitoring: "highly interactive budget monitoring," "moderate interactive budget monitoring" and "diagnostic budget monitoring" The results of this research show that the strategy influences significantly the interactivity of the budget monitoring. Specifically, an interactive budget monitoring is adopted specifically by prospectors firms.

**Keywords**: Interactivity of Budget Monitoring - Strategy - Prospectors - Analysts - Defenders.

### **Introduction**

Actuellement, on assiste à une concurrence rude et acharnée entre les entreprises au Maroc. Pour faire face à cette situation, elles sont appelées à rechercher et adopter des outils efficaces de mesure et d'amélioration des performances. Parmi ces outils, nous citons le suivi budgétaire (ou contrôle budgétaire). Son objectif consiste tout d'abord à comparer l'état réel du système que le décideur gère à la situation prévue, et à identifier les causes d'écarts et par la suite, prendre les décisions susceptibles de faire disparaître les écarts (Bouquin, 1986).

En partant d'une étude de cas, Simons (1990) explique que « toutes les organisations, grandes et complexes, ont des systèmes similaires de contrôle de gestion (...) mais il y a des différences dans la manière d'utiliser les systèmes de contrôle de gestion ». Il a identifié deux catégories de systèmes de contrôle : le contrôle dit « interactif » et le contrôle dit « diagnostique ». Selon Simons (1994), les systèmes de contrôle diagnostique (diagnostic control systems) « sont des systèmes de feedback utilisés pour surveiller les sorties organisationnelles et corriger les déviations par rapport aux standards de performance fixés au préalable » (Simons 1994, p. 170). Par contre, le contrôle « interactif » est défini comme « les systèmes

## **Impact de la stratégie sur l'interactivité du suivi budgétaire: cas des entreprises au Maroc**

---

formels d'information que les managers utilisent pour s'impliquer régulièrement et personnellement dans les décisions de leurs subordonnés» (Simons, 1994, p.171).

Dans ce contexte, la question suivante s'impose: comment peut-on expliquer la diversité des pratiques relatives à l'interactivité du suivi budgétaire? Autrement dit, pourquoi certaines entreprises adoptent un suivi budgétaire interactif, alors que d'autres misent sur un système diagnostique? Depuis les années soixante-dix du XXème siècle, plusieurs études ont été réalisées pour comprendre l'impact des pratiques budgétaires, notamment la participation budgétaire et l'évaluation budgétaire, sur la performance (Sponem, 2002). Or, la problématique relative à leur diversité reste encore non explorée (specklé, 2001).

Dans cet article, nous tentons d'expliquer la diversité relative à l'interactivité du suivi budgétaire par la stratégie. Nous allons répondre à la question suivante : la stratégie a-t-elle un impact significatif sur l'interactivité du suivi budgétaire?

Une revue de littérature et formulation de l'hypothèse de la recherche (§1) et une présentation de nos choix méthodologiques (§2) sont nécessaires pour mener l'analyse statistique et de présenter les principaux résultats obtenus (§3).

### **1. Revue de littérature et formulation des hypothèses**

Nous définissons tout d'abord l'interactivité du suivi budgétaire (1.1), et ensuite, nous mettons en exergue les effets éventuels de la stratégie sur l'interactivité du suivi budgétaire (1.2).

#### **1.1. L'interactivité du suivi budgétaire**

Le suivi budgétaire ou le contrôle budgétaire est défini par Gervais (1990) comme « la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin de rechercher la (ou les) cause (s) d'écarts ; d'informer les différents niveaux hiérarchiques ; de prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires et d'apprécier l'activité des responsables budgétaires ». Pour Berland (2001), « le contrôle budgétaire compare l'état réel du système à son état prévu ».

Les contrôleurs de gestion consacrent une partie importante de leur temps à suivre la réalisation des objectifs budgétaires. Selon Bouquin (1986), le suivi budgétaire permet, premièrement, de comparer les réalisations réelles à la situation prévue au budget, et à identifier les causes d'écarts et, deuxièmement, de prendre les décisions convenables pour améliorer au mieux les écarts. Pour Fiol et Sole (1999), le suivi budgétaire permet de suivre l'atteinte des stratégies et buts de l'entreprise.

Simons (1987) distingue deux types de contrôle : un contrôle interactif et un contrôle diagnostique. Selon Sponem (2002), «le suivi budgétaire peut être systématique et s'accompagner d'explications orales sur les actions en présence des opérationnels (suivi interactif) ou se limiter à un contrôle par exception mettant en présence les seuls contrôleurs de gestion (suivi diagnostique)».

#### **1.2. Impact de la stratégie sur l'interactivité du suivi budgétaire**

La stratégie a un impact majeur sur le suivi budgétaire. Fiol et Sole (1999) résument la relation ainsi : « pour poursuivre ses buts, l'entreprise établit une stratégie et se fixe en conséquence des objectifs organisationnels observables, mesurables, atteignables, à horizon limité ; puis elle élabore et met en œuvre une démarche de planification pour réaliser ces objectifs ; enfin, elle se dote d'un processus de suivi pour vérifier que les objectifs sont atteints », en fonction donc de la stratégie, on détermine le système du suivi budgétaire qu'il faut adopter.

Dans la littérature relative au contrôle de gestion, les entreprises prospectrices sont considérées comme devant avoir un système de contrôle budgétaire souple. Cette constatation a été mise en exergue pour la première fois par Miles et Snow (1978). Ces auteurs ont montré que les défenderesses ont tendance à mettre en place des systèmes de prévision et de suivi plus détaillés et précis que ceux des prospectrices.

D'après les travaux de Simons (1987), le contrôle diagnostic est utilisé davantage par les entreprises défenderesses qui s'intéressent plus à l'atteinte de leurs objectifs financiers, alors que le contrôle interactif est utilisé davantage par les entreprises prospectrices qui misent essentiellement sur des marchés et clientèle nouveaux. Simons (1995) affirme que les systèmes de contrôle ne sont pas seulement importants pour la mise en œuvre de la stratégie mais aussi pour sa formulation. L'adoption d'un suivi budgétaire interactif peut faire émerger de nouvelles stratégies. Cette situation s'adapte aux entreprises prospectrices caractérisées par un changement continu dans leurs choix stratégiques.

Langfield-Smith (1997) annonce que « le choix du contrôle interactif donne aux échelons inférieurs une idée sur les aspects qu'il faut travailler. Les nouvelles stratégies émergent d'après les débats et les dialogues menés par le contrôle de gestion interactif ». Selon Berland et al. (2005), lorsque la concurrence se fait sur la technologie, l'entreprise a intérêt à adopter un suivi interactif. Les entreprises prospectrices ont intérêt, pour faire face à l'incertitude environnementale qu'elles affrontent et pour bénéficier de l'apprentissage organisationnel, à adopter un suivi budgétaire interactif

Sponem (2002), quant à lui, constate que « le suivi budgétaire est plus interactif chez les prospecteurs et plus diagnostic chez les défenseurs ». Cette constatation a été confirmée empiriquement par le même auteur en 2006.

La littérature présentée ci-dessus nous permet de proposer donc l'hypothèse suivante :

*Hypothèse de la recherche: Le suivi budgétaire est d'autant plus interactif que la stratégie s'oriente vers la prospection.*

## **2. Méthodologie**

Le cadre méthodologique nous permettra de présenter les caractéristiques de l'échantillon (2.1) et les variables de l'étude (2.2).

### **2.1. L'échantillon**

Afin de mener notre étude, un questionnaire a été construit et adressé à des entreprises installées au Maroc. Les questionnaires ont été remplis par 18 directeurs financiers (29%), 23 contrôleurs de gestion (37%), 17 comptables (27%) et 4 autres types de responsables (6%).

Notre échantillon se compose de 48 entreprises industrielles (77%), 6 entreprises du BTP (10%), 6 entreprises des services (10%) et 2 entreprises commerciales (3%). Concernant la taille, 48% de cet échantillon est constitué des PME et 52% des entreprises de grande taille.

### **2.2. Les variables de l'étude**

#### **2.2.1. La variable dépendante (l'interactivité du suivi budgétaire)**

Pour mesurer l'interactivité du suivi budgétaire, nous avons choisi trois items suivants :

## Impact de la stratégie sur l'interactivité du suivi budgétaire: cas des entreprises au Maroc

- Organisation des réunions régulières avec les opérationnels pour discuter les écarts ;
- Compréhension et explication des écarts en collaboration avec les responsables ;
- Propositions d'actions correctives aux écarts en collaboration avec les responsables.

La question posée aux répondants était : « lors de la réalisation des budgets, quelle importance accordez-vous aux opérations suivantes concernant le suivi budgétaire ? ». Chaque répondant avait le choix entre cinq réponses : allant de « 1 : importance très faible » à « 5 : importance très forte ». Plus le score global est élevé, plus le suivi budgétaire est interactif et vice versa.

### 2.2.2. La variable explicative (la stratégie)

Dans le cadre des recherches contingentes en stratégie/contrôle, trois types d'opérationnalisations de la stratégie sont généralement utilisés : par le positionnement<sup>i</sup>, par la mission<sup>ii</sup> ou par la typologie de Miles et Snow (1978). Dans cette recherche, nous allons retenir la dernière typologie qui est reconnue par les chercheurs dans le domaine de la stratégie (Gosselin et Dubé, 2002). Cette typologie distingue quatre comportements stratégiques :

- « les prospecteurs » : ce sont des entreprises qui luttent par l'innovation ;
- « les défenseurs » : ce sont des entreprises championnes dans leurs secteurs et qui veillent à maintenir leur domaine d'excellence par le biais des coûts bas ;
- « les analystes » : qui sont un hybride des deux précédents ;
- et « les réacteurs » : ce sont des entreprises qui n'ont pas une vision stratégique claire. Ce comportement est généralement voué à l'échec.

Sept items sont constitués pour l'identification des comportements stratégiques des entreprises étudiées. Chaque item est composé de deux stratégies opposées (défenderesses vs. Prospectrice). Ces items sont les suivants<sup>iii</sup> :

**Tableau 1. Items relatifs à l'identification de la stratégie poursuivie**

Stratégies défenderesses .....		Stratégies prospectrices
L'entreprise met l'accent sur la standardisation des produits afin de réaliser des effets d'échelles et d'expériences.	0.....1.....2.....3.....4.....5	L'entreprise met l'accent sur la différenciation des produits afin de satisfaire une plus large clientèle.
La croissance est réalisée essentiellement par extension des produits actuels aux clients actuels	0.....1.....2.....3.....4.....5	La croissance est réalisée essentiellement par développement de nouveaux produits à de nouveaux clients
Dans l'entreprise, on a le souci de la protection d'une ligne de produits stables dans le cadre de marchés clairement définis.	0.....1.....2.....3.....4.....5	Dans l'entreprise, on a le souci de repérer et de satisfaire de nouveaux clients avec de nouveaux produits.
Dans l'entreprise, la préoccupation principale est de maintenir les produits ou services actuels	0.....1.....2.....3.....4.....5	Dans l'entreprise, la préoccupation principale est le développement de nouveaux produits ou services.
Dans l'entreprise, la préférence est marquée pour les investissements non risqués et les retours sur investissement modérés	0.....1.....2.....3.....4.....5	Dans l'entreprise, la préférence est marquée pour les investissements risqués et les retours sur investissement élevés.
La stratégie consiste à attendre et faire en fonction de la concurrence.	0.....1.....2.....3.....4.....5	La stratégie consiste à avoir l'initiative de l'action.
L'entreprise est rarement la première à introduire de nouveaux processus de production	0.....1.....2.....3.....4.....5	L'entreprise est souvent la première à introduire de nouveaux processus de production.

Source : (adapté) Mouline J.P. (2000)

Le répondant était amené à identifier sur une échelle de Lickert à six points (allant de 0 à 5) le chiffre correspondant le plus fidèlement à l'orientation stratégique de l'entreprise. Plus le résultat global est élevé, plus le caractère proactif de l'organisation est prééminent et vice versa.

### 3. Résultats et discussion

Dans cette seconde section, nous présentons, en premier lieu, les résultats relatifs à la diversité des pratiques relatives à l'interactivité du suivi budgétaire (3.1), et dans un deuxième lieu, nous testons l'hypothèse de la recherche (3.2).

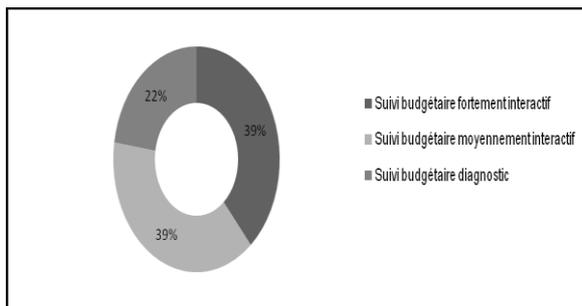
#### 3.1. Diversité des pratiques relatives à l'interactivité du suivi budgétaire

Pour mettre en évidence la diversité des pratiques relatives à l'interactivité du suivi budgétaire, nous avons utilisé l'analyse classificatoire. Elle permet de regrouper les pratiques similaires. Elle nécessite de choisir un algorithme de classification, c'est-à-dire de savoir la procédure adéquate pour regrouper convenablement des objets distincts dans des classes. Dans cette recherche, notre partition a été réalisée par la classification hiérarchique. Nous avons choisi l'algorithme de Ward comme un critère d'agrégation qui a pour but est de minimiser la variance interne de chaque classe et maximiser la variance entre classes. Les résultats de nos analyses classificatoires se présentent ainsi :

**Tableau 2. Les principales catégories de styles relatifs au suivi budgétaire**

Groupe	Caractéristiques	% d'entreprises
GROUPE 1	Suivi budgétaire fortement interactif	38,7%
GROUPE 2	Suivi budgétaire moyennement interactif	38,7%
GROUPE 3	Suivi budgétaire diagnostic	22,6%
Total		100%

**Graphe 1. Catégories d'entreprises en fonction du degré du suivi budgétaire**



Nous avons identifié trois principaux groupes de suivi budgétaire. Le premier groupe se caractérise par un suivi budgétaire fortement interactif. Il est adopté par 38,7% de l'échantillon. Le deuxième groupe contient 38,7% des entreprises enquêtées. Elles adoptent un suivi budgétaire moyennement interactif et le troisième groupe se compose des entreprises adoptant un suivi budgétaire diagnostic. Il contient 22,6% de l'échantillon.

## Impact de la stratégie sur l'interactivité du suivi budgétaire: cas des entreprises au Maroc

Devant cette diversité des pratiques relatives à l'interactivité du suivi budgétaire, la question suivante se pose : la stratégie a-t-elle un impact sur cette diversité ? Autrement dit, la stratégie explique-t-elle cette diversité ?

### 3.2. Test de l'hypothèse de la recherche

Pour identifier les comportements stratégiques des entreprises étudiées, nous avons utilisé la classification hiérarchique (le critère d'agrégation l'algorithme de Ward). Nous avons identifié trois groupes de comportements stratégiques (tableau 3).

**Tableau 3. Comportements stratégiques des entreprises enquêtées**

Comportement stratégique	%
Prospectrices	16,1
Analystes	30,6
Défenderesses	53,2
Totale	100

Notre échantillon de l'étude se compose de 16,1% des prospectrices, 30,6% des analystes et 53,2% des défenderesses. Le tableau 4 montre que 58,3% des entreprises adoptant un « suivi budgétaire fortement interactif » sont des prospectrices et des analystes, contre 41,7% des défenderesses. Concernant un « suivi budgétaire diagnostic » est adopté par 28,5% des prospectrices et analystes et 71,4% des défenderesses. Ces résultats soutiennent la validation de l'hypothèse de la recherche.

**Tableau 4. Comportements stratégiques et différents styles de suivi budgétaire**

Stratégie/Interactivité du suivi budgétaire	Suivi budgétaire fortement interactif	Suivi budgétaire moyennement interactif	Suivi budgétaire diagnostic
Prospectrices	25%	12,5%	7,1%
Analystes	33,3%	33,3%	21,4%
Défenderesses	41,7%	54,2%	71,4%
Total	100%	100%	100%

Pour valider les constatations signalées ci-dessus et donc confirmer ou infirmer statistiquement l'hypothèse de la recherche, le coefficient de corrélation linéaire de Pearson a été calculé entre la variable représentative de l'interactivité du suivi budgétaire et la variable associée à la stratégie. Conformément aux résultats de nos analyses développées ci-dessus, l'interactivité du suivi budgétaire est positivement et significativement corrélé avec la stratégie ( $r=0,268$  ;  $p=0,036$ ). L'hypothèse de la recherche est donc validée. Le suivi budgétaire est d'autant plus interactif que la stratégie s'oriente vers la prospection.

### Conclusion

Cette recherche, réalisée auprès d'un échantillon de 62 entreprises installées au Maroc, montre que les pratiques relatives à l'interactivité du suivi budgétaire sont différentes d'une entreprise à une autre. Nous avons pu identifier trois catégories de styles relatifs à l'interactivité du suivi budgétaire: « suivi budgétaire fortement interactif » ; « suivi budgétaire moyennement interactif » et « suivi budgétaire diagnostic ». Un suivi budgétaire interactif est adopté davantage par les entreprises prospectrices et analystes.

Les résultats obtenus doivent être interprétés avec prudence au vu des limites de notre recherche. Deux grandes limites d'ordre méthodologiques doivent être soulignées : la taille modeste de l'échantillon et le recours à une approche perceptuelle pour collecter les données. A cet égard, on peut avoir un décalage important entre les discours et les pratiques effectives.

Nous avons démontré ci-dessus que les pratiques relatives à l'interactivité du suivi budgétaire dépendent de la stratégie. Toutefois, il convient de signaler que d'autres facteurs organisationnels (taille, structure, etc.) ou non organisationnels (style de décision, culture du dirigeant, etc.) participent aussi à la différenciation de ces pratiques. Ainsi, il nous paraît essentiel de compléter notre étude par une autre qui s'intéressera à répondre à cette problématique.

### **Bibliographie**

- Berland N. (2001), Les rôles du contrôle budgétaire: un modèle d'interprétation, *Revue Française de Gestion*, n°135, septembre-octobre, p.111-120.
- Berland N., Ponssard J.-P. et Saulpic O. (2005), *Une typologie des systèmes de contrôle inspirée du cadre théorique de Simons*, Cahier de recherche n°2005-024, école polytechnique.
- Bouquin H., (1986), *Le Contrôle de Gestion*, Editions PUF.
- Fiol M. et Sole A. (1999), *La double nature du contrôle de gestion*, in Collins L., Questions de contrôle, PUF.
- Gervais M. (1990), *Contrôle de gestion et planification de l'entreprise*, Economica.
- Gosselin M. et Dubé T. (2002), *Influence de la stratégie sur l'adoption des mesures de performance en vigueur dans le système de comptabilité de gestion*, Actes du 23<sup>ème</sup> congrès de l'AFC, Toulouse, 16 et 17mai.
- Langfield-Smith K. (1997), Management control systems and strategy: a critical review, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.22, n°2, p. 207-232.
- Miles R. H., Snow C. C. (1978), *Organizational strategy, structure and process*, Mc GrawHill, New-York.
- Mouline J.P. (2000), *La PME familiale française et son orientation stratégique: une étude exploratoire*, Cahier de recherche n° 2000-01, GREFIGE, Université Nancy 2.
- Simons R. (1987), Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis, *Accounting, Organization and Society*, Vol. 12, n° 4, p. 357-374.
- Simons R. (1990), The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15 (1-2), p. 127-143.
- Simons R. (1994), How new managers use control systems as levers of strategic renewal, *Strategic Management Journal*, Vol. 15 (N° 3), p. 69-189.
- Simons R. (1995), *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Harvard Business School Press.
- Speklé R.F. 2001, Explaining management control structure variety: a transaction cost economics perspective, *Accounting Organizations and Society*, Vol. 26, p.419-441.
- Sponem S. (2002), *L'explication de la diversité des pratiques budgétaires: une approche contingente*, Actes du 23<sup>ème</sup> congrès de l'AFC, Toulouse, Mai.
- Sponem S. (2006), *Budgetary control: technical efficiency or adaptation to institutionalized expectations?*, 8th interdisciplinary perspectives on accounting conference, Cardiff business School, July.

- <sup>i</sup> Les 3 stratégies génériques de Porter : domination par les coûts, différenciation et focalisation.
- <sup>ii</sup> Le modèle BCG : le choix de construire (*build*), maintenir (*hold*) ou récolter (*harvest*) est fait en fonction de la croissance et des parts de marchés de la firme.
- <sup>iii</sup> Ces items sont fortement inspirés de Mouline J.P. (2000).