ZAOULI, n°01 pp. 225-246, Juin 2021 *ISSN : 2788-9343*

PRESSION BUDGETAIRE, ATTITUDES DYSFONCTIONNELLES ET ROLE DE L'IMPLICATION ORGANISATIONNELLE : PROPOSITION D'UN MODELE THEORIQUE

OUATTARA Ibrahim
Docteur en Sciences de Gestion
des Organisations
Université Peleforo GON COULIBALY
(Korhogo-Côte d'Ivoire)
Laboratoire de Recherche
en Gestion des Entreprises (LARGE)
Email : ouat1998@yahoo.fr

Résumé
Deux objectifs caractérisent donc ce document. Le premier consiste à déterminer le processus cognitif par lequel l'évaluation budgétaire influe sur la propension au slack et l'intention de manipuler les données. Le second permet d'analyser le rôle de l'implication organisationnelle sur les liens direct et indirect entre évaluation budgétaire, slack et l'intention de manipuler. Pour ce faire, une revue de littérature et un cadre théorique basé sur les théories de l'action raisonnée, du comportement planifié, de l'échange social et le modèle d'acceptation de la technologie permettent de construire le modèle théorique. Ce modèle stipule que l'implication organisationnelle joue un rôle modérateur sur le mécanisme d'influence de la pression budgétaire sur la propension au slack budgétaire et l'intention de manipuler les données.

Mots-clés : Pression budgétaire, implication organisationnelle affective, propension au slack budgétaire, manipulation de données, microfinance.

Abstract
Two objectives characterize this paper. The first is to determine the cognitive process by which budgetary pressure influences propensity to create slack and intention to manipulate data. And the second is to analyze the role of organizational involvement on the direct and indirect links between budget pressure, slack and intention to manipulate. To do so, a literature reviewand a theoretical framework based on theories of reasoned action, planned behavior, social exchange and the technology acceptance model are used to build our theoretical model. It purpose a moderating role of organizational involvement on mecanism by which budgetary pressure influences budgetary slack and intention to manipulate data.

Keywords : Budget pressure, organizational involvement, budgetary slack propensity, intention to manipulate data, microfinance.

Introduction

Le secteur de la microfinance en Afrique Subsaharienne, et particulièrement celui de Côte d'Ivoire a été longuement éprouvé pendant cette dernière décennie. De la crise postélectorale de 2011, en passant par les périodes électorales de 2015 et de 2020 et la pandémie de Covid-19, les structures de microfinance ont été longuement ébranlées. Les dommages subis par le secteur atteignent 1,2 milliards de francs CFA. Par ailleurs, le portefeuille à risque de 90 jours (P.A.R. 90) représentant les recouvrements non réalisés depuis 90 jours au moins, et dont la norme admise par la Banque Centrale des Etats de l'Afrique de l'Ouest (BCEAO) est de 5%, est passé de 5,5% en 2013 à 10,7% en décembre 2014. Dans la même veine, la BCEAO (2021)[1] constate dans son rapport que la dégradation du portefeuille de crédit est passée d'un taux de 06,50% à fin décembre 2019 à 08,10% à fin décembre 2020 ; avec une norme passée à 3% par l'institution.

Cette fragilité observée a occasionné déjà entre 2012 et 2015 le retrait de 22 agréments aux structures les plus fragiles et la mise sous administration provisoire d'une des plus grandes de Côte d'Ivoire. Ce qui a probablement engendré une forme de pression sur les directions respectives des structures les plus robustes et par ricochet le respect de la procédure budgétaire. Les objectifs annuels et mensuels assignés en termes de recouvrement et d'octroi de crédit aux agences et répartis entre agents de crédit et gestionnaires de portefeuille paraissent parfois inatteignables. Ce qui susciterait une forme de pression (Locke et Latham, 1990) lorsque chacun de ces acteurs est évalué relativement à ses objectifs assignés. Cette pression dite budgétaire nait du fait que l'évaluation de l'employé se base sur les données chiffrées contenues dans l'outil budgétaire.

En conséquence, une étude menée a permis d'enregistrer une importante vague de démissions d'agent de crédit et de gestionnaires de portefeuilles dans les structures de microfinance les plus influentes entre 2012 et 2016 (Ouattara, 2016). Aussi avons-nous assisté à des créations de clients fictifs et de manipulations de chiffres afin d'afficher l'atteinte d'objectifs (Ouattara, 2016) ; ce que des travaux sur la procédure budgétaire et ses conséquences ont mis en lumière.

A cet effet, un ensemble de critiques caractérise la procédure budgétaire. Au plan technique, le budget présente des difficultés à traduire la stratégie en décisions opérationnelles, à procéder à la finalisation et à faciliter le pilotage de l'organisation (Berland, 2002 ; Bescos et *al.*, 2003). Au plan humain, l'utilisation du budget pour évaluer la performance engendrerait des comportements individuels

[1] Situation de la microfinance dans l'UMOA au 31 Décembre 2020

néfastes tels que le slack budgétaire et la manipulation de données (Langevin et Mendoza, 2010 ; Fagbemi, Abogun et Ajibolade 2013 ; Hopwood 1972, 1973 ; Berland 2005). Le slack est défini comme la « *différence entre la performance cible planifiée et les capacités de performance réelles*[2] » (Douglas et Wier, 2000 : 267 ; Langevin et Mendoza, 2010 : 2). Quant à la manipulation de données, elle est une forme de comportement dysfonctionnel développée par les individus lorsqu'ils perçoivent une évaluation ou pression budgétaire rigide. Elle permet au manager d'altérer les indicateurs sur lesquels ils sont évalués (Langevin et Mendoza, 2010). Cette action du manager affecte les revenus nets reportés, fournit des avantages économiques fausses et néfastes sur le long terme (Merchant et Rockness, 1994 : 79).

Alors que les adeptes de la théorie de l'agence tels Jensen et Meckling (1976) proposent l'accentuation des contrôles en vue de réduire les comportements dysfonctionnels, le courant behavioriste quant à lui suggère davantage de participation des différents acteurs lors de la conception du budget.

Les divergences sur la manière de réduire le niveau de pression budgétaire entre théoriciens de l'agence et behavioristes de l'Ecole des relations humaines (tel que Argyris, 1952) indiquent que la question n'a pas été abordée sous l'aspect psychosocial et s'est peu focalisée sur les opérationnels (Georgescu, 2009 ; Georgescu et Commeiras, 2011).

En outre, le peu d'intérêt accordé à l'implication organisationnelle, en lieu et place de la simple participation serait susceptible de freiner les effets de la pression budgétaire sur les attitudes dysfonctionnelles. En effet, pour Charles-Pauvers (2012 : 3), les individus impliqués envers leur organisation ont « *la volonté de donner d'eux-mêmes pour contribuer au bien-être de l'organisation* ».

Ce papier se propose donc de déterminer un modèle théorique mettant en exergue le rôle que pourrait jouer l'implication organisation sur le mécanisme par lequel la pression budgétaire influerait sur la tendance au slack budgétaire et l'intention de manipuler les données. Il aborde donc l'aspect psycho-cognitif de l'influence de la pression budgétaire sur le slack et la manipulation tout en proposant la prise en compte de la variable peu convoquée dans les travaux en contrôle qu'est l'implication organisationnelle.

La revue littéraire conduite permet de définir les principaux concepts et de proposer l'état de l'art de l'influence directe de la pression budgétaire sur le slack budgétaire et la manipulation de données. Ensuite, nous définissons le cadre théorique construit autour de la théorie de l'action raisonnée, du comportement planifié et de l'échange social ; permettant ainsi de construire le modèle de recherche qui pourra être ultérieurement éprouvé.

---

[2] Notre traduction

1. Cadre théorique et proposition du modèle

En premier lieu, nous parcourons les théories inhérentes au mécanisme d'influence de la pression budgétaire sur les attitudes dysfonctionnelles ; et en second plan, nous analysons le cadre du rôle de l'implication organisationnelle.

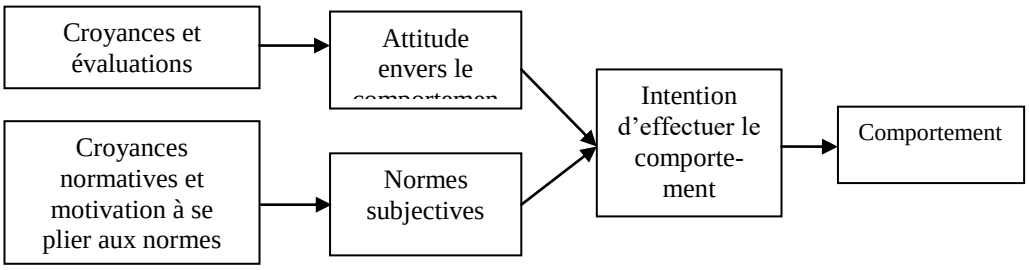
1.1. Le mécanisme d'influence de la pression budgétaire sur les attitudes dysfonctionnelles

L'objectif de ce point est de proposer un cadre d'analyse de la relation pression budgétaire-propension au slack-intention de manipuler les données sur la base des théories sociocognitives du comportement. Nous analysons d'abord la théorie de l'action raisonnée (T.A.R.) et la théorie du comportement planifié (T.C.P.) qui en est prolongement. En second plan, nous évoquons le modèle d'acceptation de la technologie construit à partir de la TAR.

1.1.1. La théorie de l'action raisonnée (T.A.R.) et la théorie du comportement planifié (T.C.P.) : deux théories de la relation attitude-comportement.

L'essentiel des préoccupations de Fishbein et Ajzen (1975), lorsqu'ils proposaient la théorie de l'action raisonnée, était d'expliquer, de prédire le comportement social des individus. Ceci afin d'envisager des actions qui permettront de les (ré)orienter vers le comportement souhaité (Giger, 2008 : 108). La TAR stipule que tout comportement individuel est déterminé par l'intention de le réaliser. Pour ces auteurs, le comportement est totalement contrôlé par l'individu car celui-ci a la capacité et la possibilité de réaliser le comportement envisagé. En pratique, l'individu adopte un comportement après avoir formulé l'intention qui elle-même est directement causée par l'attitude qu'il a vis-à-vis du comportement et les normes subjectives (figure 1). L'attitude envers le comportement se résume aux avantages et inconvénients que perçoit l'individu dans la mise en œuvre de la conduite (Diouani et Khlif, 2011 : 5). L'attitude est donc favorable au comportement selon que l'individu accorde plus d'importance aux avantages qu'aux inconvénients.

Figure 1: *Théorie de l'action raisonnée (T.A.R.) selon Fishbein et Ajzen (1975)*



Source : Giger (2008)

Elle est donc déterminée par les croyances comportementales importantes concernant les conséquences du comportement à effectuer et par l'évaluation de ces conséquences (Giger, 2008 : 110). Par exemple un individu aura une attitude favorable envers la pratique de sport s'il perçoit plus d'avantage à le pratiquer que d'inconvénient (*e.g. faire du sport est un moyen efficace pour se maintenir en forme*). De même, un salarié aura une attitude favorable envers la pratique de slack budgétaire s'il évalue positivement les conséquences qui en découlent. L'évaluation des conséquences est donc le second déterminant de l'attitude. L'individu évalue les conséquences du comportement à adopter par le degré d'importance qu'il accorde.

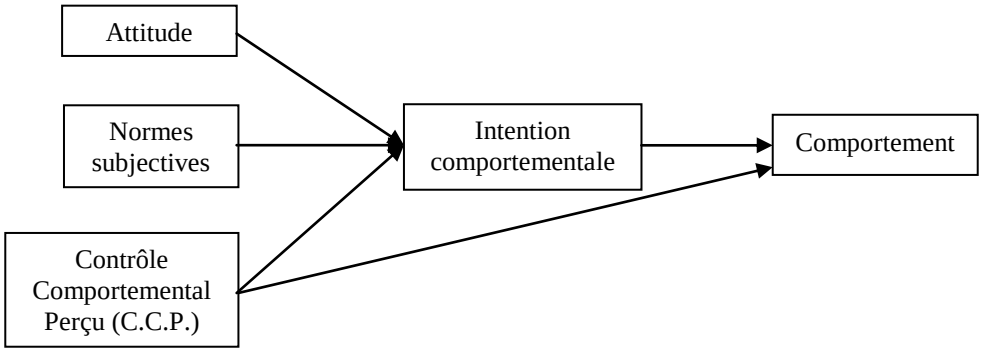
La norme subjective est quant à elle relative aux pressions sociales perçues par l'individu. A la différence de l'attitude dont la nature est individuelle, la norme subjective est la dimension exprimant la perception de l'individu au sujet de la valorisation de l'adoption d'un comportement par un groupe de personnes importantes pour lui (appelé groupe de référence) (Diouani et Khlif, 2011). Elle est déterminée par les croyances normatives ou croyances de l'individu quant aux opinions du groupe de référence et par la motivation à se soumettre qui correspond à la volonté de l'individu de suivre ou non les incitations à adopter le comportement provenant de ce groupe (Giger, 2008).

Deux types d'antécédent caractérisent donc les déterminants de l'intention comportementale. Les antécédents directs de l'intention comportementale sont l'attitude et la norme subjective et les antécédents indirects sont les facteurs respectifs des antécédents directs. Malgré cette décomposition, force est de constater qu'il existe des situations où l'individu ne dispose pas d'un contrôle total de la réalisation du comportement cible. La possibilité de le faire peut être empêchée en raison d'un manque d'opportunité ou de ressources. Cette situation se traduit par le degré auquel il perçoit pouvoir contrôler la réalisation du comportement cible. Ajzen (1985, 1991) désigne cette limite de la T.A.R. par le « contrôle comportemental perçu » (C.C.P.). La TAR devient donc la théorie du comportement planifié (T.C.P.).

Par l'ajout de la dimension contrôle comportemental perçu, la T.C.P. a fait l'objet de nombreux travaux de recherche ayant pour objet la prédiction du comportement et/ou de l'intention comportementale. La T.C.P. a été proposée dans le but de tenir compte des comportements qui échappent au contrôle volitif individuel lorsque d'éventuels cas de contraintes à l'adoption du comportement existent (Gagnon, 2003). Du coup, plus l'individu perçoit contrôler strictement son comportement, plus il pense disposer de ressources nécessaires à l'adoption du comportement. « *Par contre, plus l'individu anticipe des difficultés ou obstacles dans*

l'adoption du comportement, moins il évalue le contrôle qu'il a sur ce comportement et moins grande serait son intention de l'adopter » (Diouani et Khlif, 2011 : 6). Le C.C.P. signifie donc la facilité ou la difficulté perçue à adopter un comportement et il est censé refléter l'expérience passée aussi bien que les empêchements et les difficultés anticipées (Ajzen, 1987). La spécificité de cette dimension réside dans le fait qu'elle influence à la fois l'intention et le comportement (Ajzen, 1991). Si l'individu perçoit par exemple un faible C.C.P. par manque d'opportunité, cela peut le conduire au découragement et à, finalement, se désister. Ce qui se traduit par une absence ou une faible intention. Dans ce cas, l'intention médiatise la relation entre le C.C.P. et le comportement effectif. Cependant, l'individu pourrait présenter une forte volonté d'adopter une ligne de conduite, un comportement particulier, et se trouver dans un cas d'empêchement, cette fois-ci par faute de moyen (Giger, 2008). Le C.C.P. dans ce cas influence directement le comportement sans pour autant transiter par l'influence (figure 2).

Figure 2: *Théorie du comportement planifié (T.C.P.) selon Ajzen (1985, 1991)*



Source : Giger (2008)

Toutefois, il existe deux cas de figure pour lesquels le C.C.P peut s'avérer peu important dans l'étude de l'intention et du comportement. Bien que le C.C.P. rende compte de 39% de variance expliquée de l'intention et de 27% du comportement effectif (Armitage et Conner, 2001), l'importance de cette dimension disparaîtrait si dans un premier temps la forte perception du contrôle est une réalité chez l'individu. En effet, un individu qui ne perçoit pas cette dimension se retrouverait dans une situation de contrôle assez élevé à tel point que sa prise en compte soit sans importance. Et en second lieu, si l'individu a un contrôle comportemental total sur la réalisation du comportement voulu, la prédiction de l'intention ou du comportement se résumerait uniquement aux déterminants pris en compte par la T.A.R.

1.1.2. Dépassement de la T.A.R. et de la T.C.P. et prise en compte du modèle d'acceptation de la technologie (M.A.T.)

Plusieurs considérations nous conduisent à nous intéresser au modèle d'acceptation de la technologie (M.A.T.) mis en place par Davis (1989) et Davis, Bagozzi et Warshaw (1989). Dans le cadre de notre étude, la perception du contrôle comportemental peut être forte ou faible selon que l'individu choisisse de manipuler par l'une des composantes de ce concept. Soit l'individu procède par la gestion des gains (earnings management), soit il procède par la falsification (data falsification) proprement dite en risquant d'être découvert en cas de contrôle par exemple. Vu le risque encouru dans ce second cas, le contrôle comportemental perçu semble plus élevé lorsque l'individu opte pour la gestion des gains. Dans cette situation, le modèle de l'intention de manipuler se rapprocherait de la T.A.R. en supposant un fort contrôle comportemental perçu (Giger, 2008). Le report d'une charge, d'un investissement ou l'accélération d'une vente sont des types de manipulations qui peuvent être perçus comme des comportements totalement sous contrôle. Ainsi le CCP serait d'un apport marginal.

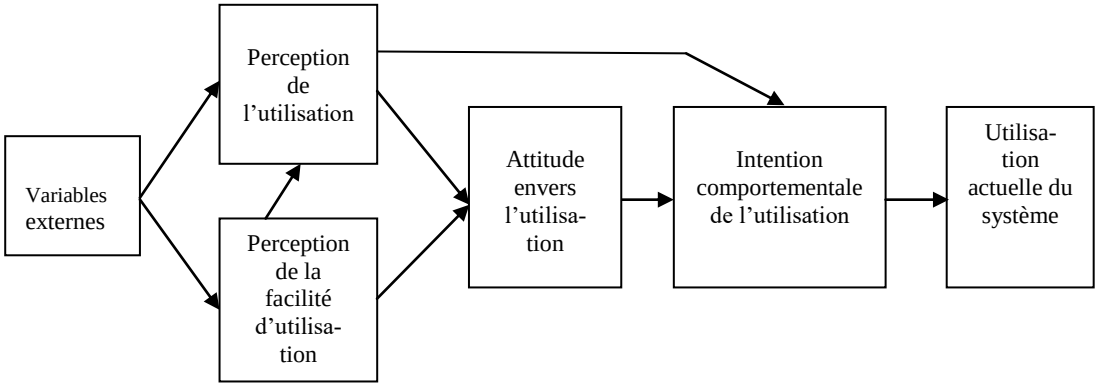
En sus, si l'on s'en tient aux travaux d'Armitage et Conner (2001) et de White et al. (2009), la capacité prédictive de la « norme subjective » paraît négligeable. A ce propos, Ajzen (1991) a conclu que les deux dimensions les plus importantes de la T.C.P. seraient l'attitude envers le comportement et le C.C.P. La faiblesse de l'effet des normes subjectives serait en outre d'autant plus effective qu'Armitage et Conner (2001) affirment que l'influence de l'attitude est deux fois plus importante que celle des normes subjectives. Ce qui fait dire à White et al. (2009) que ce construit devrait être conceptualisé d'une manière différente afin d'améliorer son pouvoir prédictif.

Enfin, le point commun à la T.A.R. et à la T.C.P. est de considérer que tout comportement observé est basé sur la délibération de l'individu (Ajzen et Fishbein, 2000). Pour Giger (2008), l'individu prend en compte toutes les informations à sa disposition, examine les implications de son acte afin d'en évaluer les conséquences. Sous cet angle, l'individu semble être en grande partie le seul initiateur ou facteur déclencheur du processus aboutissant à la volonté d'adopter une ligne de conduite. Les exemples généralement consultés en témoignent. Les applications en gestion d'organisation ont concerné entre autres l'intention chez le manager de divulgation volontaire d'informations (Diouani et Khlif, 2011) ou l'intention d'entreprendre (Saleh, 2011). Par ailleurs, l'utilisation de ces théories dans le domaine sanitaire n'est pas en reste : elles ont permis de mesurer l'intention du don de sang (Giles et Cairns, 1995) et l'intention du port du préservatif (Armitage, Conner et Norman, 1999 ; Gagné et Godin, 1999).

On peut de ce fait constater que les facteurs externes soient quasi absents parmi les facteurs à l'initiative du processus. En effet, l'individu exerçant dans une organisation est un acteur sur lequel l'environnement exerce de la pression. Son environnement immédiat, en l'occurrence l'environnement organisationnel présente des caractéristiques qui le poussent à adopter une certaine ligne de conduite. Aussi, si 70% de la variance de l'intention comportementale semble encore inexpliquée par la littérature (Giger, 2008), c'est peut-être parce que les facteurs externes à l'individu soient peu représentés dans le modèle d'Ajzen (1985, 1991).

La prise en compte de ces facteurs revêt donc une piste importante et a déjà fait l'objet de recherches. Une adaptation inspirée du modèle de Fishbein et Ajzen (1985) a été effectuée par Davis (1989) et (Davis, Bagozzi et Warshaw, 1989). L'objectif de ces auteurs est d'expliquer l'adoption de la technologie nouvellement mise en place dans l'organisation. Le modèle d'acceptation de la technologie (M.A.T.) stipule que le mécanisme d'adoption de la technologie est déclenché par le facteur externe qu'est la technologie elle-même. Ensuite, cette technologie nouvellement mise en place peut être différemment perçue par les salariés. A ce titre, deux types de perception apparaissent. L'une est désignée par la perception de l'utilité de la technologie et, l'autre, par la perception de la facilité de son utilisation avec une influence de la seconde sur la première. Ces perceptions déterminent l'attitude des individus à l'égard de la technologie, attitude dont la conséquence directe est l'intention de l'utiliser. On note qu'outre l'effet indirect via l'attitude, l'effet de la perception de l'utilité sur l'intention peut être direct sur l'intention. Enfin, l'intention étant la cause essentielle du comportement, le modèle de Davis (1989) s'achève par l'influence de l'intention sur le comportement d'adoption (figure 3).

Figure 3: *Le modèle d'acceptation de la technologie de Davis (1989) et Davis, Bagozzi et Warshaw (1989 : 985)*



Source : Davis, Bagozzi et Warshaw, 1989 : 985

A travers ce modèle, « *le but principal est de fournir une base qui permet de tracer l'impact des facteurs externes sur les croyances internes, les attitudes et les intentions* »[3] (Davis, Bagozzi et Warshaw, 1989 : 985). Le modèle de ces auteurs, adapté de la T.A.R. et la T.C.P., semble nous intéresser dans la mesure où l'utilisation du budget ou de la gestion budgétaire pour évaluer les performances peut être différemment perçue par les responsables budgétaires et les opérationnels. L'utilisation du budget en phase de post-évaluation déclencherait en réalité un processus cognitif et affectif, qui à son tour, conduit les individus à nourrir l'intention d'introduire des biais dans les données prévisionnelles et réelles via la propension à l'adoption de ces comportements. Ce que les recherches antérieures ont omis de considérer.

1.2. Les théories de la relation attitude-comportement et le modèle d'acceptation de la technologie comme fondement théorique du processus de l'intention de manipuler les données.

Comment est-ce que l'utilisation de la gestion budgétaire en phase de post-évaluation parviendrait-elle à provoquer chez l'individu l'intention de manipulation de données ?

Outre les conséquences des aspects techniques du budget lors des phases de finalisation et de pilotage de l'organisation (Hansen, Otley et Van der Stede, 2003), l'utilisation des données budgétaires pour évaluer la performance suscite des réactions défensives tant chez les responsables budgétaires que chez leurs subordonnés (Besson, Löning et Mendoza, 2004). Si ce style d'utilisation paraît raisonnable pour la direction étant donné qu'il permet le contrôle des résultats globaux et individuels sur la base des prévisions, la perception des individus contrôlés peut être différente.

En règle générale, le contrôle par les résultats permet d'appréhender l'efficacité avec laquelle l'individu a piloté ses objectifs et de déterminer le type de sanction - négative ou positive - dont bénéficiera ce dernier. Lorsque l'équipe ou l'individu atteint ses objectifs, la logique est qu'il bénéficie de sanctions positives allant de simples encouragements et félicitations à l'octroi d'avantages en nature ou en numéraire en passant par des promotions. Par contre, une contre-performance est cause de sanctions négatives. Le responsable court le risque allant de la réprimande à la mise à pieds ou à la suspension.

Dans le contexte des IMF ivoiriennes, une observation effectuée a permis de montrer que les sanctions négatives allaient jusqu'au licenciement ou à la démission. Vu la menace lointaine de la fixation des objectifs budgétaires et en dépit de la baisse de sanctions négatives extrêmes, force est de constater que les agents des IMF se sont forgés une idée du style avec lequel les objectifs budgétés sont

[3] Notre traduction.

utilisés pour évaluer leur performance. Dans ces conditions, l'individu est en mesure de percevoir que l'évaluation budgétaire dont il fait l'objet détermine soit l'octroi d'avantages, ou soit la menace de sanctions (négatives)[4]. Par conséquent la perception qu'il a de la façon dont il est contrôlé ou évalué va déterminer son attitude vis-à-vis de l'adoption de comportements considérés comme dysfonctionnels pour la direction ; idem pour cette recherche. L'option de ce type de comportements symboliserait une réaction défensive (Naro, 1998) et permettrait ainsi à l'agent de l'IMF de se protéger du risque de licenciement. Aussi permettrait-il à l'individu de se donner plus de chance de bénéficier d'avantages tels que les promotions et les bonus.

L'attitude favorable envers les comportements dysfonctionnels étudiés s'assimile à la propension ou tendance naturelle à les réaliser. Ainsi, la pression budgétaire perçue par les agents influerait sur leur propension aux comportements dysfonctionnels qui, à leur tour favoriseraient l'intention de créer du slack et de manipuler les données chez les agents. La création de slack budgétaire et la manipulation de données constitueraient donc quelques-unes des réactions défensives envisagées (Besson, Löning et Mendoza, 2004 ; Georgescu, 2010 ; Georgescu et Commeiras, 2011).

Une particularité semble caractériser le processus chez les opérationnels. Une fois la perception de l'évaluation budgétaire effective, l'individu cherchant parallèlement à réduire le risque d'être découvert, développerait une forte attitude envers le slack budgétaire.

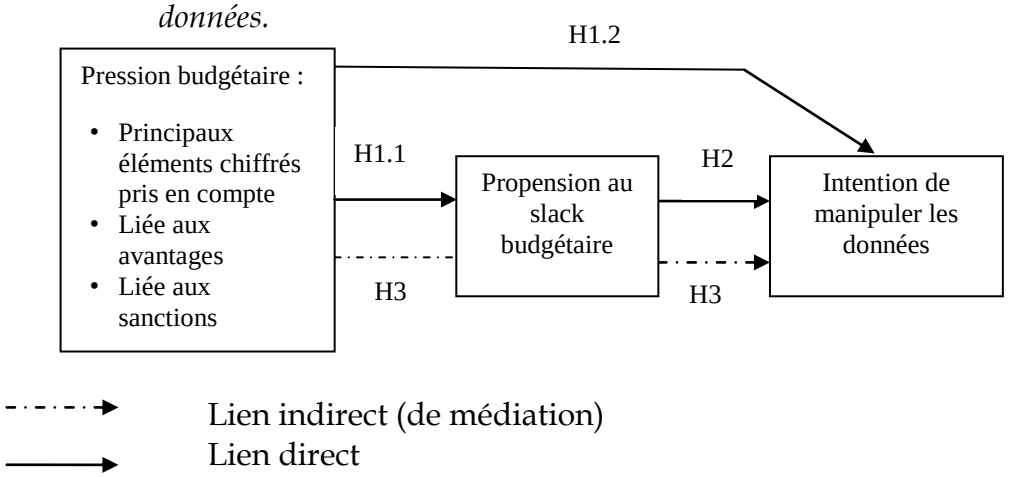
La majoration des besoins prévisionnels nécessaires ou la sous-évaluation délibérée des gains futurs paraissent difficilement détectables par la hiérarchie du fait de l'asymétrie informationnelle et de l'incomplétude des contrats (Douglas et Wier, 2000 ; Young, 1985). Ces deux atouts pour l'agent le prédisposent au développement d'une attitude plus favorable au slack budgétaire comparativement à la manipulation de données plus risquée. Ensuite, cette prédisposition ou propension à créer du slack serait évidemment la cause de l'intention de créer du slack budgétaire comme le stipule la T.A.R.

Cependant, la faible participation constitue un obstacle. En effet, la création de slack est possible si les agents participaient activement à la fixation de leurs objectifs prévisionnels. Le cas des opérationnels dont la participation est relativement faible (Georgescu, 2010) peut ôter chez l'agent l'intention de créer du slack. L'ultime recours serait donc dans ces conditions d'opter pour la manipulation de données via l'intention. Ce choix contraint se subdivise en deux points : la gestion des gains ou données et la

[4] Les avantages représentent dans la suite les sanctions positives tandis que le terme sanction est dorénavant utilisé dans cette thèse pour désigner les sanctions négatives.

falsification de données. La minimisation des risques liés à ce choix pourrait une fois de plus prévaloir et l'amener à choisir la gestion de données qui consiste par exemple en la gestion comptable ou en la gestion opérationnelle (Langevin et Naro, 2003 : 11 ; Langevin et Mendoza, 2010, 2013). Même si les agents ne peuvent facilement influer sur les choix comptables, la pratique de gestion opérationnelle telle que le report de possibilité d'octroi de crédit d'une période à l'autre semble être l'option idéale. En somme, en considération de la spécificité des opérationnels des IMF, la perception de la pression budgétaire exerce un impact sur la propension au slack budgétaire qui à son tour influe sur l'intention de manipuler les données (figure 4).

Figure 4: *Modèle théorique provisoire prenant uniquement en compte la relation évaluation budgétaire-intention de manipuler les données.*



Source : Elaboré par l'auteur

L'objectif de ce papier n'est donc pas d'expliquer le comportement effectif mais de proposer un modèle théorique expliquant l'intention comportementale des agents des IMF relatif au slack budgétaire et à la manipulation de données. Cette influence se réaliserait par le processus psychologique déclenché par un facteur externe à l'individu. Par ailleurs, notre propos n'est pas d'affirmer que la prise en compte de perceptions induites par des causes externes à l'individu améliore la prédictibilité de l'intention comportementale. La présente recherche se borne à souligner l'importance qu'il y a à considérer les croyances ou perceptions causées par des facteurs externes à l'individu, mais internes à l'organisation (Davis, Bagozzi et Warshaw, 1989). L'amélioration du caractère prédictif serait analysée si toutes les variables de la T.C.P. et du M.A.T. faisaient l'objet d'une unique étude et que l'ajout de croyances causées par des facteurs organisationnels améliorerait, lors des résultats, le pourcentage de variance expliquée.

En plus d'être médiatisé par la propension au slack, l'effet direct des croyances ou perceptions sur l'intention fait l'objet de test conformément au modèle de Davis (1989). Ce modèle nous permet de formuler la première hypothèse relative aux effets de l'évaluation budgétaire sur la tendance aux comportements dysfonctionnels. La seconde a trait au lien entre la disposition au slack et l'intention de manipuler les données :

- ***Proposition 1*** *: La pression budgétaire impacte positivement la tendance aux comportements dysfonctionnels que sont la propension au slack et l'intention de manipuler les données.*
  - *Proposition 1.1 : L'évaluation budgétaire influence positivement la propension au slack budgétaire*
  - *Proposition 1.2 : L'évaluation budgétaire influence positivement l'intention de manipuler les données.*

Nous évoquions plutôt l'idée selon laquelle l'individu développerait une attitude plus favorable au slack budgétaire qu'à la manipulation de données ; étant donné que cette seconde option contiendrait un risque d'être découvert et un caractère répressif plus élevée que la première. A cet effet, la détection de cas de fraude (falsification) ou plus globalement de manipulation est passible de licenciement au niveau de l'organisation voire de procédure pénale. Tandis que le slack budgétaire paraitrait difficile à détecter et moins risqué. Ces considérations peuvent par anticipation conduire l'individu à développer une attitude ou une prédisposition naturelle favorable au slack budgétaire qu'à la manipulation de données et nous permettent de la considérer comme conséquence directe de la pression budgétaire et comme antécédent de l'intention de manipuler.

En effet, la logique serait d'établir le lien direct entre la propension au slack et la création de slack mais force est de constater que cette dernière semble entachée par la relative faible participation des opérationnels au processus budgétaire (Georgescu, 2010 ; Georgescu et Commeiras, 2011). En effet, si les travaux de Douglas et Wier (2000) ont pu établir un lien entre la propension et la création de slack budgétaire, il faudrait souligner que cette étude s'est principalement centrée sur une population de managers qui prennent part au processus budgétaire.

Cependant, en dépit des exigences du PCG 1982, la procédure peut sembler moins ou non participative dans toutes les organisations ; mais aussi et surtout à tous les échelons de l'organigramme. Le budget peut être imposé aux responsables budgétaires et par conséquent à leurs subordonnés qui en étaient plus ou moins dépourvus (Georgescu et Commeiras, 2011). Du coup, face à cette limite, l'individu peut être amené à nourrir l'intention de manipuler les données tout en gardant toujours à l'esprit la minimisation des risques encourus : le choix de la gestion des

données serait dans cette situation moins risqué qu'opter pour la falsification de l'information financière. Par conséquent, la propension au slack budgétaire chez les opérationnels influerait directement la volonté de manipuler les données (*Proposition 2*). Et compte tenu des théories psychosociales de Fishbein et Ajzen (1975 ; 2000) et de l'adaptation du modèle de Davis (1989) établissant le rôle central de l'attitude dans la relation entre la perception de facteurs organisationnels et l'intention, cette propension jouerait un rôle médiateur entre pression budgétaire et intention de manipuler les données (*Proposition 3*).

De ce qui précède, la propension à la création de slack est causée par la pression budgétaire et influence ensuite l'intention de manipuler les données. Elle est donc considérée comme variable médiatrice :

- ***Proposition 2*** *: La propension au slack influence positivement l'intention de manipuler les données ;*

- ***Proposition 3*** *: La propension au slack médiatise la relation entre l'évaluation budgétaire et l'intention de manipuler les données.*

2. L'effet réducteur de l'implication organisationnelle

La réduction des comportements dysfonctionnels peut être analysée au regard des échanges interpersonnels. Les échanges peuvent être économiques ou sociaux (Blau, 1964). Si les échanges économiques précisent, à travers le contrat, le contenu des échanges et plus ou moins le moment de l'exécution des clauses (Carrier-Vernhet, 2012), les échanges sociaux procèdent autrement. Un employé ayant bénéficié d'avantages sociaux a la possibilité de choisir le moment et la nature de la contrepartie et par conséquent est psychologiquement tenu de faire preuve de réciprocité.

2.1. Les échanges sociaux

El Akremi, Guerrero et Neveu (2006) évoquent la notion d'échanges interindividuels ou entre l'individu et l'organisation. L'individu ajuste sa stratégie d'échange sur la base de ses rapports avec d'autres individus ou avec son organisation. En se limitant à l'aspect social des échanges, les rapports interindividuels peuvent se caractériser par des échanges abstraits (El Akremi, Guerrero et Neveu, 2006) comme l'entraide ou le soutien. La transposition de ce type d'échange au rapport entre l'individu et son employeur (ou son organisation) invite donc au dépassement de l'échange « force de travail-rémunération ». Les échanges sociaux entre un employeur et le salarié vont au-delà du contrat physique pour tendre vers la croyance qu'une promesse a été faite en échange d'une compensation offerte (Delobbe, Herrbach, Lacaze et Mignonac, 2005). Ainsi des échanges abstraits interviennent-ils dans la relation sur le long terme. En effet, les individus ne demandent pas de retour immédiat des

faveurs qu'ils octroient aux autres (El Akremi, Guerrero et Neveu, 2006). L'employeur qui octroie certaines faveurs extra contractuelles à son employé espère donc en retour un comportement organisationnel, au minimum, en cohérence avec les objectifs fixés, voire au-delà. L'employé quant à lui, en vue d'une réponse à son organisation, ajuste son comportement et son attitude en organisation. L'exemple est mis sur l'accroissement de son implication envers son organisation et le caractère latent de cette implication au niveau individuel. D'un autre point de vue, l'entrée d'un individu dans une nouvelle organisation peut, au-delà de l'échange formel rémunération-force de travail, être perçue comme un soulagement, la fin d'une situation de chômage pour les sans-emploi et la reconnaissance d'une compétence spécifique pour la personne issue d'une autre organisation. Si cet acte est fortement valorisé par l'individu, il pourrait être conduit vers un sentiment de redevabilité qu'il s'attèlera à réduire.

L'implication organisationnelle peut dans ces conditions être la réponse de l'employé à son organisation. Elle va contribuer ainsi à la réduction des comportements dysfonctionnels. Elle pourra par exemple agir sur la relation entre l'évaluation budgétaire et la propension de l'individu à introduire des biais dans ses prévisions et résultats.

La théorie des échanges sociaux, en permettant d'expliquer un certain nombre d'attitudes et de comportements, peut donc contribuer à l'explication du rôle de l'implication organisationnelle (Carrier-Vernhet, 2012) dans la relation entre l'évaluation budgétaire, la propension à créer du slack et l'intention de manipuler les données. Si l'employeur est en mesure d'octroyer un emploi sécurisé (contrat à durée indéterminée par exemple), un soutien particulier et non prévu par les clauses contractuelles et/ou des conditions de travail supérieures à celles des organisations concurrentes inciteraient le salarié à se retrouver en situation de montée de son affection ou implication pour son organisation. Les répercussions sur les comportements dysfonctionnels sont donc considérables. En effet, l'employé peut en contrepartie faire preuve d'implication dans toute activité entreprise en vue d'atteindre les buts fixés. Il est donc moins enclin à générer du slack et manipuler les données réelles. Par ailleurs, si l'implication initiale de l'employé avant son entrée dans l'organisation ou propension à l'implication normative (Cohen, 2007) est forte, l'individu est susceptible de mettre en avant les intérêts de l'entreprise et présenter donc une faible aptitude à introduire des biais dans ses données prévisionnelles et réelles. Et ce, quelle que soit sa perception de la manière avec laquelle les objectifs budgétés sont utilisés pour évaluer sa performance. En somme, l'implication organisationnelle pourrait réduire l'impact de l'évaluation budgétaire sur la tendance à adopter des comportements

dysfonctionnels étudiés dans le cadre de cette recherche (figure 8, p. 90). Cependant, cette réduction est rendue possible si les échanges sont réciproques.

2.2. La norme de réciprocité

Les travaux de Blau (1964) sur la théorie des échanges sociaux tiennent en partie au caractère réciproque des échanges. La théorie de la réciprocité développée par Gouldner (1960) permet d'approfondir les relations interindividuelles ou entre individus et organisations. La norme de réciprocité consiste dans le fait que l'intensité d'une obligation de s'acquitter de sa dette est liée à la valeur de l'avantage reçu (Gouldner, 1960). La réciprocité peut être classée en trois types selon les éléments échangés. Les parties peuvent échanger des contenus différents mais dont les valeurs perçues sont équivalentes : il s'agit d'une réciprocité « hétéro-morphique » (Gouldner, 1960) ou « généralisée » (Salhins, 1965). Les contenus ou les circonstances dans lesquelles l'échange a lieu peuvent être identiques : on parle de réciprocité « homéo-morphique » (Gouldner, 1960) ou équilibrée (Salhins, 1965). Et enfin, la réciprocité peut être négative, c'est-à-dire que les intérêts des parties sont opposés : les intérêts obtenus par une partie peuvent se faire au détriment de ceux de l'autre partie.

Si l'avantage se trouve être fortement valorisé par l'individu, alors il y aura une forte obligation de faire preuve de réciprocité (Gouldner, 1960). L'acte visant à la réciprocité s'accentue avec le fait d'avoir déjà bénéficié de faveurs de la part du donneur (l'employeur par exemple), et la présence d'une opportunité. La réciprocité impacte donc le comportement organisationnel. Avec une forte obligation de réciprocité, l'individu cherchera à réduire la dette ressentie (Greenberg, 1990) par exemple en augmentant son implication organisationnelle, voire en améliorant son comportement organisationnel.

Le slack et la manipulation de données constituent des comportements dysfonctionnels qui peuvent être réduits par la volonté de l'individu de réduire la dette ressentie. Et aussi par l'obligation de faire preuve de réciprocité avec une forte implication organisationnelle. Une organisation qui octroie des avantages non explicités dans le contrat envers son employé est en mesure de recevoir en retour un meilleur comportement organisationnel et donc une réduction de la propension au slack budgétaire et de son intention de manipulation de données. Tout en nous situant sur le lien entre l'évaluation budgétaire, la propension au slack budgétaire et l'intention de manipuler les données, nous supposons que l'implication organisationnelle y exerce un rôle modérateur.

2.3. Application à la réduction des dysfonctionnements comportementaux dans les SFD

En inscrivant l'opérationnel, a priori influencé par l'évaluation budgétaire, dans une relation d'échange social réciproque, l'organisation se donne plus de chance de bénéficier de la loyauté et de l'implication de la part de ce dernier.

La nécessité d'agir sur l'implication organisationnelle provient entre autres du fait qu'elle garantit l'adhésion des salariés aux buts organisationnels. Elle favorise leur engagement au travail (Palmero, 2000) et plus loin la performance de l'entreprise (Ben Arab et Mardessi, 2011). La plupart des managers en arrive à se poser la question de savoir comment s'assurer que les salariés agissent dans l'intérêt de l'organisation et comment s'assurer de ce gage de fidélité qu'est l'implication. La question est donc valable pour toute organisation à l'instar des IMF dont les agents et responsables présentent des caractéristiques susceptibles de générer des comportements dysfonctionnels individuels. En effet, dans un contexte de difficulté d'objectifs et d'asymétrie informationnelle, une évaluation basée sur l'atteinte des objectifs disposeraient les agents à la création de slack et au développement progressif de l'intention de manipuler les données réelles. Or, le contexte ivoirien marqué par un taux de chômage élevé et une forte précarité de l'emploi peut conférer à un contrat d'embauche un acte fortement valorisée par l'individu nouvellement embauché. Ce qui le prédispose déjà à l'échange social réciproque. Il présenterait ainsi dès son entrée dans l'organisation une propension soit à l'implication calculée, soit à l'implication normative (Cohen, 2007). En sus, si l'organisation conditionne l'individu de sorte qu'il soit « en conflit avec lui-même »[5], elle rendrait ainsi favorable l'atteinte de ses buts en accroissant son degré d'affection pour elle. Mettre l'individu en conflit avec lui-même signifie ici « faire prédominer son sentiment d'affection (implication affective) et/ou son sentiment de devoir (implication normative) envers l'institution face à la propension au slack et à l'intention de manipulation pouvant être créé par l'évaluation budgétaire ». Pour ce faire, les échanges doivent aller au-delà des seules clauses contractuelles entre l'organisation et son employé.

Hormis la prise en compte des engagements respectifs à chacune des parties au contrat d'embauche, il existe des contrats dits psychologiques et qui ne sont spécifiés par aucun contrat formel (Delobbe et al., 2005). Par exemple, Gallani et *al.* (2015) montrent que la création de slack est la résultante d'une rupture de contrat psychologique entre les responsables budgétaires et leur employeur.

---

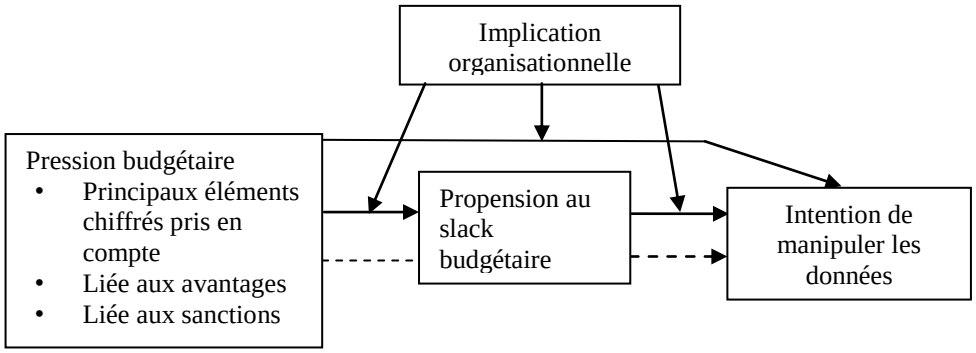
[5]Expression pour désigner une situation où l'individu est fortement influencé par l'évaluation budgétaire, donc plus exposé aux comportements dysfonctionnels mais qui est empêché par la force psychologique qui le lie à son organisation.

Ces auteurs concluent que lorsque promesse est faite aux responsables qu'ils prendront part à la procédure budgétaire, ils parviennent à créer du slack s'ils perçoivent que le budget est descendant (top down).

Contrairement à la promesse non tenue, des gestes spontanés de la part des employeurs et fortement valorisés par les agents peuvent développer chez ces derniers un sentiment de redevabilité et une forte obligation de faire preuve de réciprocité (Gouldner, 1960). L'agent se retrouverait ainsi dans la situation de volonté de réduire ce sentiment en développant de l'affection. La finalité de cet attachement est de réduire la probabilité d'apparition de comportements dysfonctionnels tels que la propension au slack budgétaire et l'intention de manipuler les données. En somme, notre propos consiste à montrer le rôle modérateur joué par l'implication organisationnelle dans la relation entre l'évaluation budgétaire, la tendance au slack et l'intention de manipuler les données (Figure 5).

- ***Proposition 4*** *: l'implication organisationnelle modère les liens direct et indirect entre l'évaluation budgétaire et l'intention de manipuler les données via la propension au slack budgétaire.*

Figure 5: ***Modèle théorique prenant en compte l'influence de l'implication organisationnelle sur la relation évaluation budgétaire-propension au slack-intention de manipuler les données***



Source : Elaboré par l'auteur

La pertinence des concepts relativement au terrain sera éprouvée lors de la réalisation de la recherche qualitative

Conclusion

Ce papier a essentiellement consisté à mettre la lumière sur le rôle joué par l'implication organisationnelle sur le processus cognitif par lequel la pression ou évaluation budgétaire influe sur les attitudes dysfonctionnelles à travers la proposition d'un modèle théorique. Pour ce faire, deux objectifs ont été déclinés. Le premier a permis d'appréhender le mécanisme par lequel la pression budgétaire impacte la propension au slack budgétaire et la manipulation de données. Et le second, s'est focalisé sur le rôle de l'implication organisationnelle sur ce mécanisme.

Nous nous appuyons sur une revue documentaire des travaux du courant RAPM, des précurseurs de la théorie de l'action raisonnée, du comportement planifié et de l'échange social et du modèle d'acceptation de la technologie.

Le modèle propose que la pression budgétaire favorise la propension au slack et l'intention de manipuler les données avec une médiation de la propension au slack budgétaire. Enfin, il suggère que l'accent mis sur l'implication organisationnelle pourrait réduire l'effet négatif de cette pression.

Cette revue fait évidemment abstraction d'expérience de terrain. Ce qui pourrait ultérieurement servir de fondement aux recherches qualitatives et quantitatives qui suivent ce papier.

References Bibliographiques

Agence Française de Développement (2014), Note de communication publique d'opération, Côte d'Ivoire : Projet d'appui au renforcement du secteur de la Microfinance en Côte d'Ivoire, pp. 1-18. http://www.afd.fr/webdav/shared/PORTAILS/PAYS/COTE%20D'IVOIRE/FICHIERS-PDF/Cote_d_ivoire-renforcement_microfinance_CCI1352.pdf.

Ajzen I. (1985), From intentions to actions: A theory of planned behavior. In J. Kuhl and J. Beckman (Eds), *Action control: From cognition to behavior* (pp.11-39). Berlin: Springer-Verlag.

Ajzen I. (1987), Attitudes, traits and actions: Dispositional prediction of behavior in personality and social psychology. *Advances in Experimental Social Psychology*, vol. 20, pp. 1-63.

Ajzen I. (1991). The theory of planned behavior. *Organizational Behavior and Human Decision processes*, vol. 50, pp. 179-211.

Ajzen I., Fishbein M. (1980), *Understanding attitudes and predicting social behavior*. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice Hall.

Ajzen I., Fishbein M. (2000), Attitudes and the attitude-behavior relation: Reasoned and automatic process. *European Review of Social Psychology*, vol. 11, pp. 1-33.

Allen N.J., Meyer J.P. (1990), The measurement and antecedents of affective, continuance and normative commitment to the organization. *Journal of occupational and organizational psychology*, vol. 63, n°1, pp. 1-18.

Argyris C. (1952), *The impact of budget on people*, Ithaca: School of business and public administration, Cornell University.

Armitage C. J., Conner M. (2001), Efficacy of the theory of planned behavior: A meta-analytic review. *British Journal of Social Psychology,* vol. 40, n°4, pp. 471- 499.

Armitage C.J., Conner C., Norman P. (1999), Differential effects of mood on information processing: Evidence from the theories of reasoned action and planned behaviour. *European Journal of Social Psychology*, vol. 29, pp. 419-433.

BCEAO (2001), *Etude sur la viabilité financière des SFD*, http://www.bceao.int/IMG/pdf/ViabiliteCI.pdf.

Ben Arab S. D., Mardessi S. M. (2011), L'implication organisationnelle : levier pour la performance financière ? Une étude dans le contexte tunisien. *Revue libanaise de gestion et d'économie*, vol.4, n°6, pp. 21-46.

Berland N. (2002), Comment peut-on gérer sans budget ? *23ème congrès l'Association Française de Comptabilité*, Toulouse.

Berland N. (2005), Anthony G. Hopwood, Le contrôle comme phénomène organisationnel et social. *Les grands auteurs en contrôle de gestion*, EMS, pp. 367-389.

Bescos P.-L., Cauvin E., Langevin P., Mendoza C. (2003), Criticisms of Budgeting: a Contingent Approach. *26th congress of the European Accounting Association (EAA)*, April.

Besson M., Löning H., Mendoza C (2004), Les directeurs commerciaux face au processus budgétaire. *Comptabilité-Contrôle-Audit,* vol. 10, n°2, pp. 125-154.

Blau P. (1964), *Exchange and Power in Social Life*. New York: Wiley, 352p.

Commeiras N., Loubès A., Christophe Fournier C. (2009), Les effets des tensions de rôle sur l'implication au travail : une étude auprès des managers de rayon. *Management*

international / International Management / Gestion Internacional, vol. 13, n°4, pp.73-89.

Davis F. (1989), Perceived usefulness, Perceived Ease of Use, and User Acceptance of Information Technology. *MIS Quaterly*, vol. 13, n°3, pp. 319-340.

Davis F., Bagozzi R., Warshaw R. (1989), User Acceptance of Computer Technology: A Comparison of Two Theoretical Models. *Management Science*, vol. 35, pp. 982-1003.

Delobbe, N., Herrbach, O., Lacaze, D. et Minognac (2005), *Comportement organisationnel - Vol. 1: Contrat psychologique, émotions au travail, socialisation organisationnelle*. De boeck, Paris.

El Akremi A., Guerrero S., Neveu J.-P. (2006), *Comportement organisationnel - Vol. 2: Justice organisationnelle, enjeux de carrière et épuisement professionnel*, De boeck, Paris.

Fagbemi T. O., Abogun S., Ajibolade S. O. (2013), Budget Emphasis, Non-Financial Measures and Information Manipulation: A Moderated Regression Approach. *Amity Business Review,* vol. 14, n°2, July-December.

Fishbein M., Ajzen I. (1975), *Belief, attitude, intention and behavior: An introduction to theory and research.* Reading, Mass., Addison-Wesley.

Fornerino M., Godener A., Ray D. (2010), La satisfaction des managers vis-à-vis du contrôle de gestion et leur performance managériale. *Comptabilité – Contrôle – Audit,* vol. 3, Tome 16, pp. 101-126.

Gagné, C., Godin, G. (1999), Les théories sociales cognitives : Guide pour la mesure des variables et le développement de questionnaire. *Groupe de recherche sur les aspects psychosociaux de la santé*. École des Sciences Infirmières, Université Laval.

Gallani S., Marinich E. J., Krishnan R., Shields M.D. (2015), Budgeting, Psychological Contracts, and Budgetary Slack. *Working Paper 16-017*, July, Harvard Business School.

Georgescu I. (2009), Le RAPM, une étude qualitative dans le secteur hospitalier, *31ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Nice.

Georgescu I. et Commeiras N. (2011), Les effets de la pression budgétaire sur l'implication organisationnelle : une étude auprès des médecins de l'hôpital public. *22ème Congrès de l'AGRH, Marrakech.*

Giger, J.-C. (2008), Examen critique du caractère prédictif, causal et falsifiable de deux théories de la relation attitude-comportement : la théorie de l'action raisonnée et la théorie du comportement planifié. *L'Année*

psychologique, vol. 108, Issue 01, pp. 107-131 doi:10.4074/S000350330800105X.

Giles M., Cairns, E. (1995), Blood donation and Ajzen's theory of planned behaviour: An examination of perceived behavioral control. *British Journal of Social Psychology*, vol. 34, pp. 173-188.

Godener A., Fornerino M., Ray D. (2008), La satisfaction des utilisateurs du contrôle de gestion et leur performance managériale. *La comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité*, May, France. pp.CD Rom.

Gouldner A.W. (1960), The Norm of Reciprocity: A Preliminary Statement. *American Sociological Review.* vol. 25, pp. 161-178.

Greenberg, J. (1990), Organizational Justice : Yesterday, today and tomorrow. *Journal of management*, vol. 16, pp. 339-432.

Hansen S.C., Otley D., Van der Stede W.A. (2003), Practice Developments in Budgeting. An Overview and Research Perspective. *Journal of Management Accounting Research,* vol. 15, pp. 95–116.

Hirst M.K. (1981), Accounting Information and the Evaluation of Subordinate Performance. *The accounting review*, vol. LVI, n°4, October, pp. 771-784

Hirst M.K. (1983), Reliance on accounting performance measures, task uncertainty and dysfunctional behavior: some extensions. *Journal of Accounting Research*, vol. 21, n°2, pp. 596-605.

Hopwood A.G (1973), *An Accounting System and Managerial Behaviour,* Saxon House.

Hopwood A.G. (1972), An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation, *Journal of Accounting Research*, Supplement: pp. 156-182.

Jensen M.C., Meckling W.H. (1976), Theory of The Firm : Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, vol. 3, October, pp. 305-360.

Jensen M.C., Meckling W.H. (1992), Specific and General Knowledge, and Organizational Structure, in L. Werin et H. Wijkander (eds), *Contract Economics*, Blackwell, p. 251-274.

Langevin P., Mendoza C. (2010), How can organizational justice moderate the unethical behaviors induced by budgeting systems? Working Papers, N°2010/05. *European Accounting Association 33rd Annual Congress*, Istanbul, Turkey, May 19-21.

Langevin P., Mendoza C. (2013), How can management control system fairness reduce managers' unethical behaviours? *European Management Journal*, vol. 31, Issue 3, pp. 209–222.

Langevin P., Mendoza C. (2014), L'effet du contrôle par les résultats sur l'engagement organisationnel affectif : rôle médiateur de la justice procédurale perçue. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Tome 20, vol. 1, pp. 13-42.

Langevin P., Naro G. (2003), Contrôle et comportements : une revue de la littérature anglo-saxonne. *24ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Louvain la Neuve.

Mowday R.T., Porter L.M., Steers R.M. (1982), *Employee-organizational linkage: The psychology of commitment, absenteeism, and turnover,* Academic Press, New-York.

Mowday R.T., Steers R., Porter L.W. (1979), The measurement of organizational commitment. *Journal of Vocational Behavior*, vol. 14, pp. 224-247.

Naro G. (1998), La dimension humaine du contrôle de gestion : la recherche anglo-saxonne sur les aspects comportementaux de la gestion budgétaire. *Comptabilité-Contrôle-Audit* vol. 4, n°2, pp. 45-69.

Neveu J.-P. (1991), Méthodologie de l'implication. *Communication au Congrès de l'AGRH*, Cergy, pp. 141-144.

Onsi M. (1973), Factor Analysis of Behavioral Variables Affecting Budgetary Slack. *The Accounting Review*, vol. 48, n°3, pp. 535-548.

Porter L.W., Smith F.J. (1970), The etiology of organizational commitment. Unpublished paper. University of California, Irwine.

Porter M. (1980), *Competitive strategy*, The Free Press, New York.

White K. M., Smith J. R., Terry D. J., Greenslade J. H., McKimmie B. M. (2009), Social influence in the theory of planned behaviour: The role of descriptive, injunctive, and in-group norms. *British Journal of Social Psychology,* vol. 48, pp. 135-158.

Young S.M. (1985), Participative budgeting : the effects of risk aversion and asymmetric information on budgetary slack. *California Management Review,* vol. 27, n° 3, pp. 11-25.