

Contrôle budgétaire et comportements dysfonctionnels des gestionnaires des fonds publics tchadiens : étude empirique selon la typologie de contrôle d'Etzioni.

Budgetary control and dysfunctional behavior of managers of Chadian public funds: empirical study according to the Etzioni control typology.

DJIMALDÉ Faustin

Docteur en Sciences de Gestion

Enseignant-Chercheur

Faculté des Sciences et Techniques d'Entreprise

Université de Moundou

Tchad.

Date de soumission : 02/03/2024

Date d'acceptation : 20/04/2024

Pour citer cet article :

DJIMALDÉ F. (2024) « Contrôle budgétaire et comportements dysfonctionnels des gestionnaires des fonds publics tchadiens : étude empirique selon la typologie de contrôle d'Etzioni », Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 7 : Numéro 2 » pp : 227 - 248

Résumé

La présente recherche s'intéresse à l'influence du contrôle budgétaire sur la qualité de dépenses publiques tchadiennes. Son objectif est de tester, par les équations structurelles, un modèle unique intégrant toutes les variables du modèle. La méthodologie utilisée est qualimétrique. Les résultats de l'étude qualitative faite auprès de 22 contrôleurs de gestion d'une part, et ceux de l'enquête menée à partir d'un échantillon de 210 gestionnaires de deniers publics d'autre part, montrent que les « variables comportementales » sont liées significativement et positivement au contrôle budgétaire.

Mots clés : Contrôle budgétaire ; dépenses inappropriées ; fonds publics ; gestionnaires ; piètre qualité.

Abstract

This research focuses on the influence of budgetary control on the quality of public spending in Chad. Its aim is to test, using structural equations, a single model incorporating all the variables in the model. The methodology used is qualimetric. The results of the qualitative study carried out with 22 management controllers, on the one hand, and those of the survey based on a sample of 210 managers of public funds, on the other, show that the "behavioral variables" are significantly and positively linked to budgetary control.

Keywords: Budgetary control; inappropriate spending; public funds; managers; poor quality.

Introduction

De nombreux travaux de recherche sont consacrés aux effets du contrôle budgétaire et mettent en évidence les effets pervers résultant de l'utilisation du budget : stress des managers opérationnels, obsession du court terme, obstacle à la coopération, tension, frustration, manipulations des données comptables (Argyris, 1952 ; Stedry, 1960 ; Hofstede, 1967, Hopwood, 1972 ; Merchant, 1985 ; Naro, 1998 ; Berland, 1999 ; Gervais, 2000, etc.). Ces auteurs font remarquer que les outils du contrôle budgétaire, qui sont conçus à l'origine pour garantir la bonne exécution des lois de finances, « sont susceptibles de générer des dysfonctionnements » chez les contrôlés (Argyris, 1952 ; Hofstede, 1967, Merchant, 1985, etc.). Par ailleurs, Crozier M.(1965), pointant les dysfonctionnements du système bureaucratique, avait montré comment « l'agent humain... cherche de toute façon et en toutes circonstances à tirer le meilleur parti possible de tous les moyens mis à sa disposition ».

Dans la même lignée, toute une avalanche de courants de recherches s'intéresse aux problèmes humains et aux biais inhérents au contrôle budgétaire depuis les années 1950. Il s'agit de l'école des relations humaines, de l'école de Harvard et de l'école de contingence. Somme toute, les principales caractéristiques budgétaires qui ont fait l'objet de recherche sont entre autres : « la participation du manager à la construction du budget, la facilité d'atteinte des objectifs, la possibilité de révision des budgets, le montant du slack dans les objectifs budgétaires, la fréquence des reportings budgétaires et le lien entre objectifs budgétaires et rémunérations » (Fisher, 1998).

Il apparaît ainsi qu'une large part des recherches qui étudient l'impact du budget sur le comportement (au travail) des individus se focalise soit sur la manière dont il est élaboré ; soit sur la façon dont il est utilisé pour l'évaluation individuelle des managers, et cela, dans les entreprises privées. Mais paradoxalement, assez peu de recherches n'ont encore abordé, à notre avis, les effets du contrôle budgétaire sur la qualité ou la nécessité de la dépense faite par l'acteur : la dépense se réalise dans les conditions qui le sont moins à l'approche du contrôle budgétaire. Ceci nous pousse alors à aborder cet aspect et ce, au niveau de l'Etat.

Ainsi, l'objectif de cet article est de répondre à la question suivante : « **L'utilisation du système de contrôle budgétaire a-t-elle une incidence sur le comportement des gestionnaires des finances publiques tchadiennes ?** ». De cette question principale découlent deux questions subsidiaires notamment :

- **Le contrôle budgétaire induit-il des dépenses non appropriées à l'acteur, responsable de poste budgétaire ?**

- **Le contrôle budgétaire engendre-t-il de comportements opportunistes aux gestionnaires de deniers publics tchadiens ?**

Pour répondre à cette problématique, nous **organisons le travail en deux parties** :

- La première partie présente le contexte de la recherche et la revue de la littérature ;
- La seconde partie expose la méthodologie et présente les résultats.

1. Contexte de la recherche et revue de la littérature

1.1. Contexte de la recherche

La rationalisation de la dépense publique apparaît comme l'une des principales préoccupations des dirigeants des organisations. Cette rationalisation passe par la modernisation de la gestion des finances publiques, laquelle s'accompagne concomitamment d'un contrôle dont l'intérêt est de s'assurer que ce qui doit être fait le soit effectivement. Au Tchad, comme dans la plupart des pays de l'Afrique Subsaharienne, le gouvernement a entrepris depuis la fin des années quatre-vingt-dix de moderniser la gestion de ses finances publiques. En juillet 2005, le gouvernement a élaboré le Plan d'Action pour la Modernisation de la gestion des Finances Publiques (PAMFIP), qui vise à améliorer le contrôle budgétaire et à rendre plus rationnelle l'allocation et l'utilisation des ressources. Jusqu'en 2023, au moins six (06) institutions ou organes majeurs de contrôle ont la charge de suivre l'exécution du budget de l'Etat. Leur nombre et leur qualité devraient renforcer la transparence de la gestion financière publique et garantir la bonne gouvernance. Mais il est surprenant de constater que ces contrôles budgétaires, quoique théoriquement cohérents, n'ont pas toujours atteint l'objectif visé, à savoir l'utilisation à bon escient des deniers publics.

La multiplication de « ces organes de contrôle ad hoc brouille, bien au contraire, la visibilité de la structure des contrôles sur les finances publiques » (Banque Mondiale, 2004, P.17) ; cette multiplication d'instances de contrôle n'en garantit pas pour autant l'efficacité. Le contrôle budgétaire semble plutôt induire chez l'acteur tchadien responsable de poste budgétaire des comportements particuliers, voire dysfonctionnels, débouchant sur une psychologie de dépenses non appropriées si bien que le crédit accordé, au lieu d'être utilisé conformément aux autorisations délivrées par la loi de finances, n'alimente plus une dépense absolument nécessaire. C'est dans ce contexte que cette recherche se préoccupe d'examiner « **l'influence du contrôle budgétaire sur le comportement du gestionnaire des fonds publics tchadiens** », en s'appuyant sur la typologie de contrôle d'ETZIONI.

1.2. Revue de la littérature : les incidences du contrôle budgétaire sur l'attitude du contrôlé.

La littérature scientifique montre que les outils que l'on introduit dans une organisation pour formaliser la gestion interne et coordonner les comportements impactent également le comportement des acteurs à travers leurs dimensions processuelles et leurs rôles psychocognitifs. C'est ainsi qu'Argyris (1952), montre que les « outils du contrôle budgétaire sont susceptibles de générer des dysfonctionnements en incitant les managers à ne prendre en compte que leur propre intérêt et celui de leurs départements ».

Les études menées dans les entreprises montrent que l'application stricte de la gestion par les résultats (dont le contrôle budgétaire en est le cœur) engendre un « surinvestissement des objectifs chiffrés, du stress, des comportements opportunistes et des manipulations visant à améliorer l'apparence des résultats » (Hopwood, 1972). Dans les organisations publiques, des phénomènes similaires semblent s'être développés en fonction des styles du contrôle budgétaire. Et Merchant (1985) de remarquer que « la nature des systèmes du contrôle de gestion contribue à la motivation des subordonnés et influence leurs comportements ». C'est aussi le point de vue de Bouquin (1997), pour qui, « l'utilisation de contrôle d'efficacité porte toujours en elle le risque de détournements ». Ces constats rejoignent celui de Prudence J. (2009, P.11) selon lequel « un budget trop strict, ou trop rigide peut avoir des conséquences catastrophiques, de surcroît lorsqu'il s'agit de celui de l'Etat ». Merchant (1985) note également que « la propension des managers à créer du slack peut être influencée par la façon dont le système budgétaire est conçu et introduit au sein de l'organisation ». Pour Hartmann (2000, P.452, cité par Sponem, 2004, P.26), « un comportement dysfonctionnel n'est pas seulement une tendance naturelle de l'homme : il peut être provoqué par une mauvaise utilisation du contrôle budgétaire ».

Toujours au rang des conséquences du contrôle serré sur le manager, Sponem S. et Chatelain-Ponroy S. (2007, pp. 12-19) notent que « trop strictement appliqué, le contrôle de gestion de type cybernétique, conduit à des comportements irresponsables, à la survalorisation du court terme et à l'oubli des besoins de coordination et de l'intérêt de l'entreprise au profit des intérêts locaux. Passée la période d'apprentissage, les responsables savent, en effet, manipuler les outils du contrôle pour dégager un résultat flatteur à court terme même s'ils doivent, pour cela, sacrifier les investissements qui feront les profits à long terme ». Selon ces auteurs, le système de contrôle de gestion impose de réduire la complexité et donc la richesse de l'organisation en privilégiant ce qui peut être quantifiable ; il induit souvent, de ce fait, des

effets pervers. Ils ajoutent que lorsqu'une mesure de la performance est réduite aux résultats financiers, « cela conduit les acteurs à infléchir leurs comportements pour privilégier les actions produisant un effet positif sur les résultats financiers, fut-ce en jouant leur propre jeu au détriment de l'intérêt de l'entreprise ». De même, Crozier M. (1997, cité par Löning H. et al., 2003, P.174) souligne que « les acteurs, loin d'être totalement rationnels, essaient en permanence d'accroître leur pouvoir personnel dans l'organisation et tentent de profiter de la maîtrise exclusive qu'ils peuvent avoir des « zones d'incertitude » pour les autres acteurs de l'organisation ».

Ainsi, l'utilisation du contrôle de gestion par les résultats suscite des effets pervers de la part des acteurs de l'organisation. Selon Löning et al., (2003, P.174), « un jeu dysfonctionnel est susceptible de se mettre en place là où les responsables opérationnels réagissent en profitant de leur meilleure connaissance du terrain et de la maîtrise qu'ils ont de celui-ci. Ils se constituent ainsi de petits « matelas » de protection (slack organisationnel) car, connaissant toujours mieux les contraintes opérationnelles que leur hiérarchie, ils auront toujours des arguments et justifications à apporter ».

1.3. Théories mobilisées dans le cadre de cette recherche

Pour nous permettre de comprendre les effets du budget sur les comportements des managers financiers, nous mobilisons trois courants de recherche :

- Un courant de recherche en psychologie sociale : les approches psychosociologiques (école des relations humaines : Argyris, 1952 ; Hofstede, 1967 et Hopwood, 1972) ;
- Un courant de recherche relevant de l'école de Harvard : les approches managériales (école de Harvard : Anthony, 1965 ; Simons, 1987) ;
- Et un courant de recherche basé sur la contingence du budget : l'approche statistique du budget (école de la contingence : Sweiringa et Moncur, 1972).

1.4. Les hypothèses de la recherche

La littérature mentionne que la manière d'utiliser le contrôle crée des comportements déviants. Et les pratiques dysfonctionnelles induites par le budget vont de la manipulation de l'objectif annuel à la manipulation comptable des résultats, à la prise de décisions contraires à l'intérêt de l'entreprise ou à la morale. Herrbach (2000, P.204, citant Otley et Pierce (1966a) note que « les comportements de réduction de qualité augmentent fortement lorsque les budgets deviennent plus difficiles à respecter ». Beaucoup d'auteurs reprochent au budget de

renforcer le conformisme, d'encourager les comportements égoïstes et la constitution de matelas budgétaires. Selon Gervais M. (1995, P.285), « les systèmes budgétaires tendent donc à être utilisés de façon à frustrer les besoins de reconnaissance des responsables budgétaires, ce qui est à l'origine des sentiments négatifs ». Le contrôle « limite la liberté d'échange des acteurs » (Favoreu, 2006, cité par Zawadzki C., 2009, P.263) et « peut entraîner des comportements opportunistes sur les éléments non mentionnés dans le contrat » (Popo et Zenger, 2002, cités par Zawadzki, Op.cit). Pour ces auteurs, la mise en place d'un système de contrôle entraîne de la méfiance et des comportements opportunistes.

Des développements précédents, nous trouvons la justification de formuler notre **hypothèse générale** de la façon suivante : **le système du contrôle budgétaire créerait des dispositions dysfonctionnelles dans la chaîne de dépense publique.**

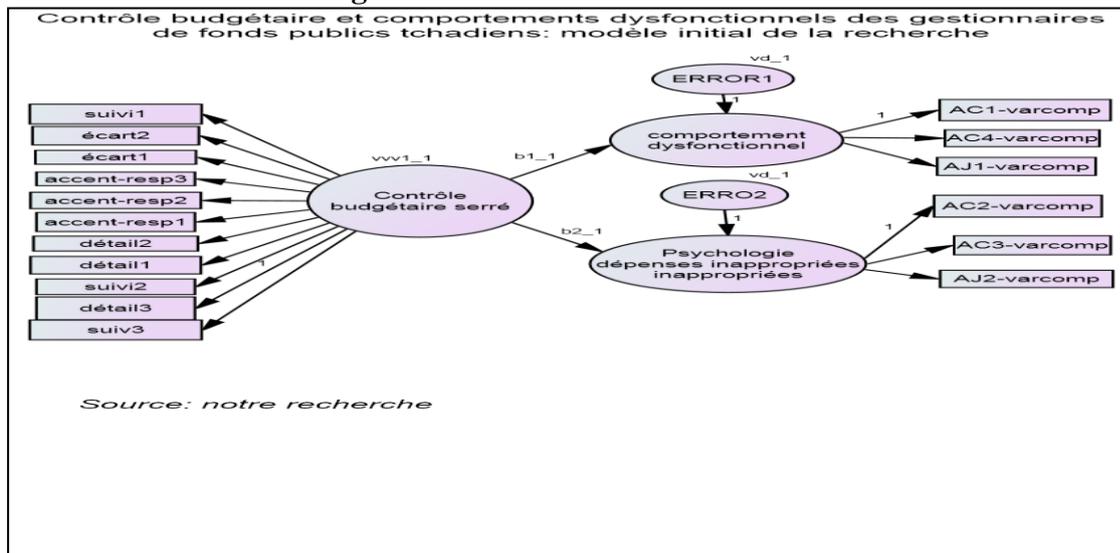
Cette hypothèse générale se subdivise en deux hypothèses spécifiques suivantes :

H1 : Le contrôle budgétaire serré créerait des comportements dysfonctionnels (opportunistes) chez les acteurs tchadiens investis de pouvoir décisionnel budgétaire.

H2 : Le contrôle budgétaire serré induirait une psychologie de dépenses non appropriées aux gestionnaires tchadiens de deniers publics.

Tout ceci nous amène à concevoir un modèle initial de la recherche comme suit :

Figure n°1 : Modèle initial de la recherche



Source: notre recherche

Source : Notre recherche

2. Méthodologie de la recherche et présentation des résultats

Nous exposons d'abord la méthodologie de la recherche pour ensuite présenter les résultats.

2.1. Méthodologie de la recherche

2.1.1. Démarche, méthodes de collecte et d'analyse des données

La réalisation de notre présent travail de recherche passe par l'utilisation d'une méthode hypothético-déductive, assortie de l'approche mixte qualitative-quantitative pour garantir au mieux la validité de nos résultats. En effet, la méthode mixte permet un meilleur ciblage de recueil d'information et améliore la validité externe de la recherche. Pour cela, un entretien d'une vingtaine de minutes, a été d'abord mené avec les responsables financiers tchadiens de profils variés. Ensuite une recherche corrélacionnelle utilisant le questionnaire et l'observation a été réalisée. Ce qui a pour objectif de fournir une description quantifiée des comportements ou des attitudes des répondants.

Les données collectées sont traitées à l'aide des logiciels, notamment : Sphinx pour le codage des entretiens, la triangulation et le comptage des occurrences ; SPSS 17.0 pour les Analyses en Composantes Principales et AMOS 20.0 pour les équations structurelles. Pour analyser nos résultats, nous vérifions d'abord la validité des échelles construites (en procédant au calcul d'Alpha de Cronbach) pour s'assurer que les items d'une même échelle corrélerent bien les uns avec les autres. Puis nous effectuons une analyse factorielle confirmatoire pour s'assurer que les items mesurent bien la même dimension.

Dans la phase qualitative, nous avons privilégié l'analyse de contenu, plus précisément, l'analyse lexicale qui a pour vertu de « s'intéresser à la nature et à la richesse du vocabulaire utilisé dans le discours ou le texte, et de s'attacher à analyser la fréquence d'apparition des mots » (Bardin, 2001, cité par Thiétart et coll., 2007, P.503).

2.1.2. Caractéristiques de l'échantillon.

L'enquête a été administrée auprès d'un échantillon de jugement (donc non probabiliste)¹ composé de six (06) ministères tchadiens durant la période Septembre-Novembre 2023. Le choix d'un tel échantillon se justifie par le fait que nous avons préféré interviewer les **acteurs qui sont concernés**, soit directement ou indirectement par la chaîne de dépenses budgétaires. Aussi, pensons-nous que de tels acteurs peuvent être détenteurs d'informations cruciales que nous avons besoin pour cette recherche. Il s'agit entre autres du ministère de l'Education Nationale et de la Promotion civique ; du ministère des Infrastructures et du désenclavement ; du ministère des Finances, du Budget et des comptes Publics ; du ministère de la Fonction

¹ Le manque d'une liste exhaustive de la population de référence nous a amené à choisir un échantillon de jugement, donc non probabiliste.

Publique et du Dialogue Social ; du ministère de l'Enseignement Supérieur, de la Recherche Scientifique et de l'Innovation ; du ministère de la santé et de la Prévention.

Deux raisons principales expliquent le choix de ces ministères. La première raison réside dans le fait que certains de ces ministères sont dits prioritaires et auxquels l'Etat leur alloue un crédit assez important. La seconde raison tient au fait que c'est parmi ces ministères que l'on parle le plus souvent de la mauvaise gestion des lignes budgétaires.

2.1.3. Mesure des variables

Deux grandes catégories de variables sont mises en évidence dans cette étude : le contrôle budgétaire serré et les variables « comportementales ». La littérature scientifique nous apprend qu'une opérationnalisation du concept « contrôle budgétaire serré » a été proposée par Van Der Stede (2001b, cité par Komarev I, 2007, p.250) à partir d'une série de questions regroupées en quatre catégories : « une tolérance faible pour les écarts au budget pendant l'année ; un suivi détaillé de chaque ligne budgétaire ; une discussion intense sur les résultats budgétaires ; une forte insistance sur l'atteinte des objectifs budgétaires ». Nous retenons dans le cadre de cette recherche ces quatre indicateurs susmentionnés, recensés par Stede en 2001 pour caractériser la rigueur du contrôle budgétaire. Cependant, nous ne maintenons pas le même nombre d'items que celui de Van Der Stede, pour la simple raison que certains de ses items sont inadaptés dans le contexte public, objet de notre étude, puisque liés déjà au principe budgétaire. Au total onze (11) items ont été proposés pour cette échelle « contrôle budgétaire serré », répartis sur quatre dimensions.

Pour ce qui concerne les « variables comportementales », il y a lieu de distinguer celles qui sont liées à la consommation budgétaire et celles qui sont liées à la justification des dépenses. Nous choisissons de les opérationnaliser à travers six (06) items : tendance à majorer des prix ; tendance à effectuer des dépenses non pertinentes ; tendance à majorer des quantités, tendance à justifier des dépenses non effectuées ; tendance à produire des pièces justificatives non fiables, tendance à accélérer des dépenses.

2.2. Résultats empiriques de la recherche

Nous présentons successivement les résultats des entretiens et ceux de l'étude quantitative.

2.2.1. Présentation des résultats issus des entretiens

Nous avons réalisé au total vingt-deux (22) entretiens avec les contrôleurs de gestion et les responsables financiers des différents services publics. Ce nombre est acceptable, comparativement aux études antérieures qui s'intéressaient aux comportements des managers.

La méthode retenue pour circonscrire la taille de l'échantillon d'entretien est celle de saturation théorique, prônée par Glaser et Strauss (1967, cité par Heem G., 2000, PP.43-55). Pour ces auteurs, « la recherche touche à son but lorsque la saturation théorique est possible ». Dans la même veine, Wacheux (1996, P.84) souligne que « la saturation du terrain s'obtient lorsque les données recueillies n'apportent aucune information nouvelle et qu'elles s'insèrent facilement dans les cadres établis ».

Ainsi, pour la présente recherche, nous avons mis fin à l'entretien dès lors que deux entretiens successifs n'apportent pas d'idées nouvelles. Et pour mettre en confiance nos interlocuteurs, tant le thème est très sensible, nous n'avons pas enregistré les entretiens (sur les cassettes). D'ailleurs, c'est d'abord sur la promesse de confidentialité que les interviewés ont accepté de répondre à nos questions. De cet état de fait, nous nous sommes contentés de prendre simplement note de leurs déclarations. Aussi, notre objectif n'est-il pas de noter et d'analyser tous les dires et redires des répondants. Il s'agit de vérifier les modalités de création de comportements dysfonctionnels vis-à-vis du budget, telles que suggérées par nos questions de recherche.

Heem G. (2000, PP. 43-55) souligne que « la forme la plus fréquente de présentation des données pour les enquêtes qualitatives est le texte narratif ». Nous avons décidé de choisir cette forme pour présenter les discours de nos répondants. Ces entretiens ont fait ressortir les différentes façons d'adopter des comportements déviants à l'endroit du budget. Afin de nous aider à interpréter les données des entretiens, nous avons utilisé l'analyse lexicale. Il s'agit, pour nous, de mesurer la fréquence d'évocation des items dans les discours des répondants.

Le dépouillement s'est fait grâce à l'analyse lexicale Sphinx Plus². Après avoir analysé tout le corpus, nous avons recodé l'ensemble des mots en utilisant les mesures lexicales. Ce qui nous a permis de procéder ensuite au comptage des occurrences en réduisant tous les mots de moins de cinq (05) lettres ainsi que tous les mots contenant un chiffre. Nous avons enfin effectué, dans le lexique, un regroupement automatique des mots en prenant le soin de ne conserver que les mots de même racine ayant cinq (05) caractères.

2.2.2. Interprétation des entretiens recueillis

Dans notre recherche, l'analyse des discours des enquêtés montre que le gestionnaire de denier public tchadien est enclin dans des comportements tendant à réduire la qualité de dépenses publiques. Nos entretiens ont mis en évidence l'existence de plusieurs formes de

comportements dysfonctionnels des acteurs tchadiens de la chaîne de dépense publique. Ces formes sont contenues dans l'encadré n°1 suivant :

Encadré n°1 : Les principaux résultats des entretiens.

Les formes des comportements dysfonctionnels des acteurs tchadiens de la chaîne de dépense publique :

- La surfacturation des prestations ;
- Les achats fictifs ;
- Le gonflement des quantités facturées à l'Etat par les opérateurs économiques en connivence avec les responsables budgétaires ;
- La production des pseudos carnets-médicaux en complicité avec les médecins de complaisance ;
- La production des pseudos-factures de réparations de véhicules de services ;
- La manipulation des données (accélération des dépenses) ;
- Les réunions sans intérêts, réinstallations, accueil ;
- L'accroissement de missions (déplacements), conférences, séminaires ;
- Le transfert de crédit d'un poste à l'autre, etc.

Source : Nos entretiens semi-directifs (Septembre-Novembre 2023)

Pour nous permettre d'appréhender la fréquence effective des items dans le corpus, une analyse lexicale du verbatim est effectuée. Dans ce type d'analyse, c'est le mot qui constitue l'unité d'analyse. Ainsi, pour le cas de cette recherche, les items des « variables comportementales » de la recherche et les propos des répondants correspondants sont consignés dans le tableau n°1 suivant :

Tableau n°1 : Les occurrences des items de « variables comportementales » émanant des entretiens.

Items	Numéro des entretiens	Nombre d'observations	Fréquence d'observations
Tendance à majorer des prix	4, 5, 6, 7, 8, 11, 9, 17, 18,21	10	27%
Tendance à effectuer des dépenses non pertinentes	1, 7 ; 10,13	4	11%
Tendance à accélérer des dépenses	1 ; 3 ; 19	3	8%
Tendances à majorer des quantités	7, 8, 11, 13,17, 22	6	16%
Tendance à justifier des dépenses non effectuées	5 ; 6 ; 9,20, 21	5	14%
Tendance à produire des pièces justificatives non fiables	3, 4, 10, 11, 12, 16, 20,21, 22	9	24%
Total		37	100%

Source : Notre analyse (Sphinx Plus²).

La lecture de ce tableau n°1 précédent fait apparaître que certains items sont cités plusieurs fois partout dans les récits. Ce qui peut traduire une forte fréquence d'apparition des comportements y afférents. Ainsi, les items comme « la tendance à majorer des prix ; la tendance à produire des pièces justificatives non fiables et la tendance à majorer des quantités à l'approche du contrôle budgétaire » sont, dans cet ordre, majoritairement énumérés. Le tableau n°2 ci-après abrite le comptage des occurrences des mots (ayant au moins cinq lettres) les plus cités dans l'ensemble du corpus d'entretiens.

Tableau n°2 : Entretiens semi-directifs : les occurrences des mots les plus cités.

Mots ou groupes	Nombre d'occurrences	Mots ou groupes	Nombre d'occurrences
#Dépenses	22	# Fiabilité (non)	2
#Budget	18	# Fiables (non)	2
# Justificatifs	11	# Fraudes	2
# Pièce	10	# Malversations	2
#Achat	9	# Missions	2
# Facture	9	# Réparation	2
#Acheté	6	# Séminaires	2
# Détournement	6	# Transferts	2
# Fictifs	5	# Trimestre	4
# Surfacturation	5	#Quatrième	2
# Augmentation	5	# Année	6
# Fausses	4	# douteuse	2
# Gonflées	4	#Conformes (non)	2
# Quantité	4		
#Surévaluées	3		

Source : Notre analyse (Sphinx Plus ²). Légende : # signifie mot groupé

Sur la base de nos entretiens, il ressort que les items tels que « **tendance à majorer les prix** », (cet item est représenté ici par les mots : Surfacturation +Surévaluées+ Facture) et « **tendance à produire des pièces justificatives non fiables** » gardent toujours leur prédominance dans les récits des répondants. On note également une présence significative de l'item « **tendance à gonfler les quantités** », représenté ici par les groupes des mots « gonflées + quantité ». De même, l'item « **tendance à accélérer les dépenses à travers les missions, séminaires et conférences** » confirme sa présence dans le discours des répondants. De tout ce qui précède, nous pouvons donc conclure que **les propos des répondants confirment ou affinent l'hypothèse selon laquelle « le contrôle budgétaire serré influencerait les attitudes du gestionnaire tchadien en termes de qualité de dépenses publiques »**. En clair, à l'approche du contrôle budgétaire, le gestionnaire tchadien cherche, autant que faire se peut, à épuiser sa ligne budgétaire, au détriment de la qualité de la dépense. Il peut être qualifié de calculateur, au sens d'Etzioni.

2.2.3. Présentation et analyse des résultats issus du questionnaire.

Un questionnaire, consacré au contrôle budgétaire et dépenses publiques, a été distribué en Novembre 2023 aux 286 répondants dans six (06) ministères tchadiens. Une échelle de Likert à cinq points, allant de « pas du tout d'accord » à « tout à fait d'accord » est établie à cet effet, compte tenu du niveau jugé acceptable de nos répondants. Les répondants sont respectivement des Comptables Publics et Chefs de Services Administratifs et Financiers, des Directeurs Financiers et Secrétaires Généraux des ministères ou des établissements d'enseignement public, des Contrôleurs de Gestion et des Inspecteurs de Finances, des Fondés de pouvoir et Conseillers techniques/économiques. Le questionnaire a enregistré 218 réponses. Ce qui correspond à un taux de retour de 76%. Cependant, sur les 218 questionnaires retournés, seulement 210 sont exploitables parce qu'ils sont correctement remplis ; ce qui donne un taux de réponse exploitable de 96%. Les questionnaires qualifiés de non-exploitables sont ceux qui sont irrégulièrement remplis.

❖ Résultats des analyses factorielles exploratoires et fiabilité du modèle

Nous avons d'abord cherché à savoir si la matrice des données de notre modèle empirique est factorisable en utilisant le test de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) et le test de sphéricité de Bartlett. Il en résulte que le $KMO = 0,703 > 0,60$, donc la matrice du modèle est factorisable. La significativité de Bartlett = 0,000 ; ddl=136. Ces deux tests prouvent que nos données forment globalement un ensemble cohérent et qu'il est raisonnable de rechercher les dimensions communes. Le résultat se présente comme suit :

Indice KMO et test de Bartlett		
Mesure de précision de l'échantillonnage de Kaiser-Meyer-Olkin.		,703
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approximé	748,229
	ddl	136
	Signification de Bartlett	,000

Une première Analyse en Composantes principales (ACP) effectuée sur les dix-sept (17) items du modèle (selon le critère de Kaiser des valeurs propres supérieures à 1 et avec rotation varimax) fait ressortir une structure constituée de six facteurs expliquant 62,20% de la variance totale ; ce qui est satisfaisant au regard des normes communément admises (au moins 50% de la variance totale). La matrice des composantes après rotation montre que l'item « d2-rig-écart2 » est faiblement corrélé avec le facteur 6. Sa contribution factorielle aux axes est de 0,404 (donc inférieure à 0,50, seuil standard). Nous choisissons de le retirer de l'analyse. Une seconde ACP est effectuée sur les 16 items résiduels du modèle et 5 facteurs émergent de

l'analyse avec une variance totale expliquée de 58,108% (ce qui reste toujours supérieur à 50%). A cette phase, tous les items présentent un poids factoriel supérieur à 0,50. De plus, aucune saturation multiple n'est observée.

La fiabilité du modèle repose sur le coefficient alpha de Cronbach : $\alpha = 0,715$ ($n = 16$ items restants). Ce qui est donc supérieur au seuil empirique de 0,60 reconnu pour une étude exploratoire. En effet, Evrard et al. (2009) estiment que « pour une étude exploratoire, l'alpha est acceptable s'il est compris entre 0,6 et 0,8. Le modèle de recherche empirique est donc fiable.

Statistiques de fiabilité		
Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
,715	,713	16

❖ Résultats des équations structurelles

Afin de certifier la qualité psychométrique de nos résultats obtenus à l'issue de la phase exploratoire, nous avons utilisé une modélisation causale par équations structurelles pour tester nos hypothèses. Le recours aux équations structurelles se justifie par l'avantage qu'elles procurent en testant dans un seul et unique modèle toutes les variables du modèle. Selon Evrard et al. (2009, P.564), les modèles structurels visent à représenter et à estimer des relations de causalité entre les variables. La méthode choisie pour estimer les paramètres du modèle est celle du maximum de vraisemblance qui correspond la mieux à la taille de notre échantillon ($N=210$). En effet, Selon Roussel et al. (2002, cités par Sponem, 2004, P.180), « l'estimation des paramètres par la méthode du maximum de vraisemblance est la plus adaptée dans le cas d'un échantillon de 200 à 300 individus. Nous avons vérifié la condition de normalité ; celle-ci est respectée. De plus, le nombre de niveaux de l'échelle de Likert est ici cinq « minimum requis, exigé dans la littérature » (Evrard 2009, Op.cit). Il est tout à fait justifié de recourir à une estimation par la méthode du maximum de vraisemblance.

L'Analyse Factorielle Confirmatoire (AFC) effectuée sur l'ensemble des variables du modèle à l'aide du logiciel AMOS 20.0, donne des résultats satisfaisants. Le Khi-carré = 8,662 (ddl = 5) avec sa probabilité associée $p=0,123$: le niveau d'ajustement du modèle théorique est donc meilleur. En effet, un khi-carré non significatif révèle un bon ajustement. Le khi-carré normé de Jöreskog = 1,732, donc < seuil standard 3 ou 5 ; ce qui est aussi satisfaisant. C'est dire que le modèle de mesure testé est globalement acceptable.

Tous les indices incrémentaux du modèle, à l'exception du RFI de Bollen, sont excellents (car $> 0,9$, seuil de référence) : le NFI de Bentler-Bonnett = 0,982 ; l'IFI de Bollen = 0,992 ; le TLI

de Bentler-Bonnett =0,950 ; le RFI de Bollen= 0,889 ; le CFI de Bentler =0,992. Le modèle testé s’ajuste donc correctement aux données empiriques et présente une valeur explicative globale satisfaisante. L’indice absolu, le RMSEA de Steiger-Lind = 0,026, donc < 0,08 (seuil standard) : le modèle testé est donc bon. Le tableau n°3 ci-dessous résume les indices d’ajustement du modèle.

Tableau n° 3 : Indices d’ajustement du modèle.

Indices	Khi-carré (P associée)	ddl	Khi-carré normé	RMSEA	TLI	CFI	IFI	NFI	RFI
valeur	8,662 (p=0,123)	5	1,732	0,026	0,950	0,992	0,992	0,982	0,889

Source : Notre estimation (AMOS 20.0)

Les équations structurelles font également ressortir des coefficients de régression significatifs entre le « contrôle budgétaire serré », le « comportement dysfonctionnel » et la « psychologie de dépenses inappropriées ». Le tableau n°4 suivant rend compte du résultat obtenu :

Tableau n°4: Significativité des liens de causalité (N=210)

Relations structurelles.	Coefficients structurels				Coefficients de régression standardisés
	Estimate	SE	CR	P	
Comportdysf ← Contrôle budgétaire	,497	,096	5,157	***	,333
Psychologie dep.← Contrôle budgétaire	,816	,091	8,929	***	,522
Comportdysf ← ERROR1	,461	312,6	,001	,999	,943
Psychologie dep. ←ERROR2	,433	221,8	,002	,998	,853

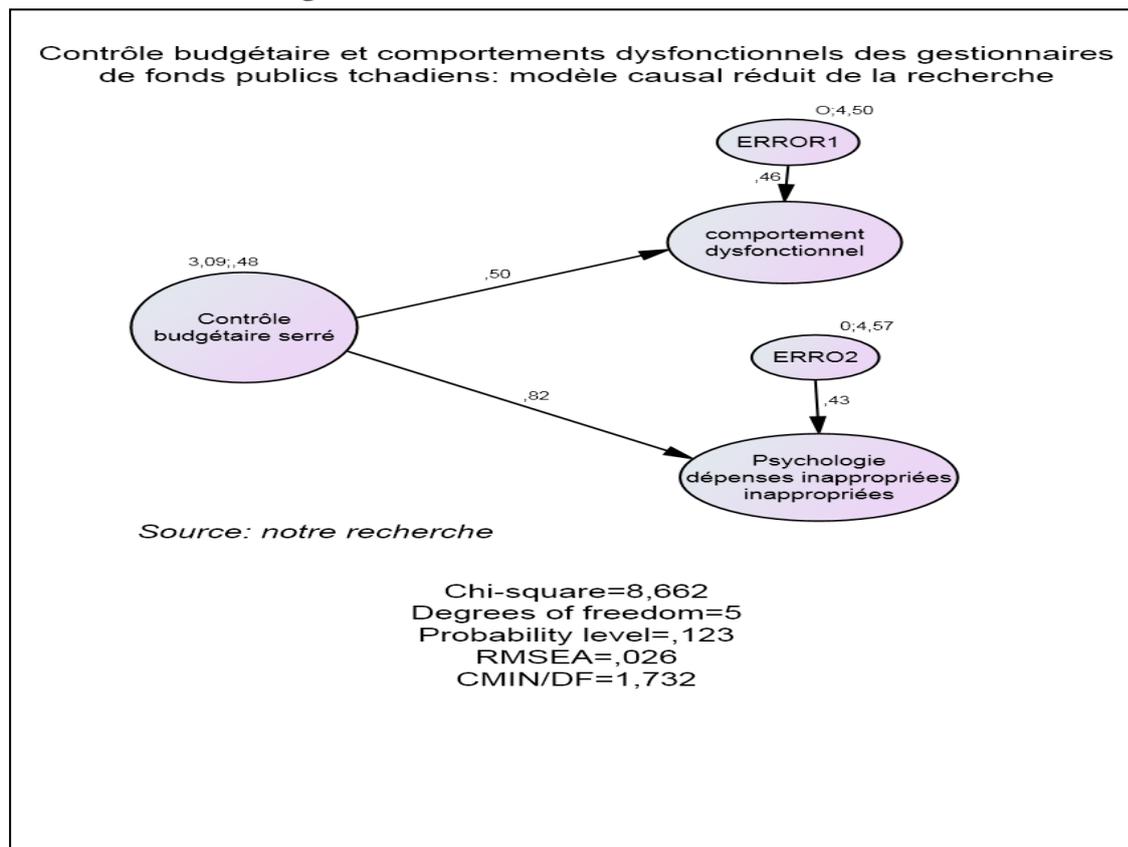
Source : Notre estimation (AMOS 20.0).

Légende : CR= Critical Ratio ; SE = Approximate standard Error ;

*** = significatif (à 5%) ; P = probabilité.

Le test de Student (CR) permet de juger la significativité des relations causales entre les variables. Les valeurs doivent être supérieures à 1,96 pour $p < 0,05$. Ainsi, il en résulte que le lien de causalité entre « contrôle budgétaire serré » et « comportement dysfonctionnel » ($CR = 5,157 > 1,96$) est donc significatif. De même, le lien causal entre « contrôle budgétaire serré » et « psychologie de dépenses inappropriées » est significatif car $CR = 8,929 > 1,96$. **Le « contrôle budgétaire serré » influence donc significativement et positivement le « comportement dysfonctionnel » et la « qualité des dépenses » faites par le gestionnaire tchadien de deniers publics. Les deux hypothèses de la recherche sont confirmées.** Le modèle causal réduit de la recherche se présente comme suit (figure n°2) :

Figure n°2 : Modèle causal réduit de la recherche.



Source : Notre recherche

2.3. Positionnement des types de comportements d'Etzioni.

Le sociologue américain, Etzioni a tracé une piste intéressante pour comprendre la nature des relations qui existent entre l'organisation et les individus qui en font partie. Après avoir défini l'implication comme « l'orientation d'un acteur caractérisé en termes d'identité et de direction », Etzioni fait la distinction entre trois formes d'implication d'un acteur au sein d'une organisation :

- **Forme aliénée** (soldat engagé par force) : l'*implication aliénante* est fonction d'une part, du « degré auquel le pouvoir développé est considéré par l'individu comme légitime et d'autre part de sa congruence avec la ligne d'action qu'il désirerait suivre ». Une telle implication est dite aliénante en termes de souffrance et de liberté pour l'individu ;
- **Forme calculée** : l'engagement se justifie par les avantages matériels. En effet l'*implication calculatrice* est liée à la notion d'intérêt, l'individu se conforme aux exigences de ses supérieurs dans l'optique d'avoir des compensations qu'il juge nécessaire ;

- **Forme morale** : l'engagement se justifie par l'adhésion aux objectifs. En général, on distingue deux formes d'implication morale : elle est **pure** lorsque l'individu se conforme aux directives grâce aux valeurs qu'il a internalisées ; elle est **sociale** lorsque c'est la pression du groupe qui amène l'individu à se conformer aux directives.

Pour Etzioni, aucune de ces trois formes d'implication « n'est *a priori* supérieure, aucune n'est, en soi, plus puissante ». Elles sont regroupées dans le tableau n°5 suivant :

Tableau n°5 : Attitudes du contrôlé

Auteurs	Typologies proposées	Remarques
Etzioni (1961) Etzioni (1971)	<ul style="list-style-type: none"> - Attitude positive, « <i>commitment</i> », implication morale. La personne contrôlée l'est volontairement, nourrit des sentiments positifs par rapport à l'organisation et est très impliquée dans la vie de la structure. - Attitude évaluative, « <i>involment</i> », relation de calcul. La personne contrôlée a une relation à l'organisation qui est instrumentale et fondée sur le calcul. Elle cherche avant tout à satisfaire son intérêt. Elle sera sensible particulièrement aux récompenses permettant un accroissement de son bien-être matériel. - Attitude négative, « <i>alienation</i> », relation de contrainte. La personne contrôlée l'est contre son gré. Elle est dans la situation du prisonnier dans sa prison et subit une contrainte physique. 	<p>La plupart des entreprises connaissent des relations instrumentales avec leur personnel. Certaines bénéficient d'une implication morale de leurs salariés.</p> <p>La catégorie « aliénation » au sens fort où entend Etzioni (contrainte physique), est moins pertinente pour les entreprises en général.</p>

Source : Adapté de Chiapello E. (1997)

Etzioni (cité par Scheid J.C, 1996, P.19) reconnaît qu'il y a « généralement une corrélation entre type de pouvoir et type d'implication : le pouvoir coercitif va avec l'implication aliénative ; le pouvoir utilitaire avec l'implication calculée et le pouvoir normatif avec l'implication morale ». La figure n°3 contient, en substance, cette correspondance.

Figure n°3 : Formes d'implication possibles d'un acteur du système

Type de pouvoir	Formes d'implication		
	Aliénative	Calculée	Morale
Coercitif	Oui		
Rémunérateur (utilitaire)		Oui	
normatif			Oui

Source : notre recherche (adapté de Scheid J.C, 1996)

Selon Etzioni, pour identifier le type de modèle de coordination à mettre en place dans une organisation, deux dimensions sont à prendre en compte : la forme d'autorité exercée sur le contrôlé et le type d'adhésion. Toutes les organisations utilisent « des moyens de contrôle pour mettre en vigueur les normes et règlements, mais elles diffèrent nettement quant au pouvoir de pénétration des normes et règlements qu'elles tentent de faire respecter » (Scheid, 1996, P.20).

2.4. Discussions des résultats

Les résultats associés à nos deux hypothèses montrent que l'agent tchadien du secteur public cherche par tous les moyens à épuiser le budget mis à sa disposition. S'agissant de la grille d'Etzioni, le contrôlé peut adopter des attitudes positives (implication morale) ; évaluatives (relation de calcul) et négatives (relation de contrainte). Les formes d'autorité auxquelles ce contrôlé peut-être soumis vont de l'autorité charismatique (leader) aux règles (lois et règlements), en passant par la coutume.

Les résultats des entretiens, des ACP et des équations structurelles sont convergents et attestent que le « contrôle budgétaire serré » a un effet statistiquement significatif et positif sur le « comportement dysfonctionnel » et sur la « psychologie de dépenses inappropriées ». On peut donc dire que le gestionnaire tchadien de la chaîne de dépense publique est « **calculateur** ». *Son modèle de comportement peut être assimilé au modèle « qu'est-ce que je gagne en travaillant ? »*, traduisant par là une attitude évaluative, ou pour ainsi dire, une relation instrumentale fondée sur la relation de calcul.

Le « contrôle budgétaire serré » entraîne alors des comportements dysfonctionnels et des piètres qualités de dépenses publiques. **Les hypothèses H1 et H2 du modèle de recherche sont donc confirmées.** Nos résultats rejoignent alors ceux d'Hopwood (1972) selon lequel la pression budgétaire amène les managers à créer une « pseudo-production » ; des manipulations de données comptables (Merchant, 1990, Hopwood, 1972) ; des conduites non éthiques (Jensen, 2001) ; de la création de slack et orientation vers le management à court terme (Van Der Stede, 2000), etc. Dans la même veine, nos résultats vont dans le même sens que ceux de Prudence (2009) selon lesquels « un budget trop strict peut avoir des conséquences catastrophiques ». Mais peut-on généraliser les résultats de cette étude à l'ensemble des managers financiers tchadiens ? Une étude longitudinale ne serait-elle pas souhaitable pour appréhender le comportement dysfonctionnel ou non des gestionnaires de fonds publics tchadiens ?

Conclusion et limites de la recherche

Notre recherche s'est attachée à vérifier l'influence du contrôle budgétaire sur la pertinence des dépenses faites par les gestionnaires des fonds publics tchadiens. Les résultats des entretiens et l'analyse des pistes causales montrent que le « contrôle budgétaire serré » prédit mieux les comportements tant opportunistes que réducteurs de la qualité des dépenses publiques tchadiennes. En effet, nos données confirment les liens significatifs et positifs entre le « contrôle budgétaire serré » et les deux autres variables comportementales du modèle.

Devant cet état de fait, il apparaît que les mécanismes de coordination mis en place par l'Etat tchadien, quoique théoriquement cohérents, doivent être complétés par une intense communication et par l'équilibre du couple rétribution-travail.

Au demeurant, cette recherche présente à la fois un intérêt théorique et managérial. Du point de vue théorique, elle contribuera à enrichir la littérature scientifique en sciences de gestion sur la manière dont le contrôle budgétaire influence l'attitude du contrôlé. Au plan managérial, la présente recherche peut aider les décideurs publics à reconsidérer la place du contrôle budgétaire dans leur prise de décision ; elle va les aider à appliquer, soit des sanctions, soit à organiser de manière rationnelle le contrôle de portefeuille de l'Etat. Dans la même veine, les pouvoirs publics tchadiens auraient intérêt à faire appliquer les sanctions ou la nomenclature des prix pour éviter la surfacturation. L'établissement des fichiers fournisseurs autorisés s'avère nécessaire pour contrecarrer les commandes de complaisance ou de connivence, facteurs de gonflement des quantités. La nomenclature des pièces justificatives de la dépense budgétaire doit également être établie. L'application du code de passation des marchés ainsi que la culture de l'éthique professionnelle sont aussi sollicitées. En effet, selon Hilmi Y. (2026, P.2), *« l'éthique constitue pour l'homme le moyen de développer en soi les vertus qui se manifestent par un état de fonctionnement équilibré, sans excès ni défaut d'un trait caractériel qui conduit à agir automatiquement dans le sens du bien. Cette pratique revient donc à transformer la personnalité de l'individu ou d'un groupement d'individus afin de façonner en elle les plus belles qualités humaines »*.

Comme toute recherche a ses limites, la nôtre ne déroge pas à cette règle. Ses limites concernent la ponctualité des données, le champ d'application de l'étude et les méthodes statistiques utilisées. En effet, nous avons utilisé des données ponctuelles pour appréhender le comportement du manager tchadien alors que nous aurions dû utiliser une étude longitudinale. De même, nous avons effectué les AFC sur le même échantillon, alors que nous aurions dû tester des modèles structurels sur un autre échantillon. Enfin, le recueil des données s'est fait

dans un seul pays : le Tchad. La validité de notre cadre conceptuel s'en trouve donc limitée au contexte dont il est élaboré. Les résultats de cette recherche gagneraient donc à être confirmés si les données ont été recueillies dans, au moins deux pays, c'est-à-dire, dans deux contextes macro-économiques différents.

En dépit des limites susmentionnées qui n'ôtent en rien la pertinence de notre travail, cette recherche ouvre la voie à d'autres recherches. Il semble alors intéressant d'envisager une étude quantitative utilisant des données longitudinales, s'inspirant d'une méthodologie plus poussée, qui pourra apporter des résultats plus solides.

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- Argyris, C. (1953). Human problems with budgets. *Harvard Business Review*, vol. 31, n°1, p. 97-110.
- Argyris, C. (1952). The impact of Budgets on People. *The Controllershship Foundation*, New York, p. 25
- Banque Mondiale, (2004). *Evaluation de la gestion des finances publiques et des pratiques comptables du secteur privé*. Octobre, 95 pages.
- Berland, N. (2004). La gestion sans budget : évaluation de la pertinence des critiques et interprétation théorique. *Finance-Contrôle -Stratégie*. Vol. 7, décembre, p. 37-58
- Berland, N. (2001). Les rôles du contrôle budgétaire : un modèle d'interprétation. *Revue Française de Gestion n°135*, septembre-octobre, Paris, pp.111-119
- Berland, N. (1999). *L'histoire du contrôle budgétaire en France : les fonctions du contrôle budgétaire, influences de l'idéologie, de l'environnement et du management stratégique*. Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Paris IX–Dauphine, Tome I (315 pages), Tome II (276 pages), janvier.
- Bouquin, H. (1998). *Le Contrôle de Gestion*. Gestion PUF, 4^{ème} édition mise à jour, Paris.
- Bouquin, H. (1997). *Les fondements du contrôle de gestion*. Paris, PUF, 127 p.
- Bouquin, H. (1998). *Le contrôle de gestion pousse-t-il les managers à des comportements irresponsables ?* Colloque : Contrôle et responsabilité, Paris, Université Paris Dauphine, Cahier de recherche du CREFIGE, N°9801, pp. 1-21.
- Chatelain-PONROY, S. & Sponem, S. (2007). Evolution et permanence du contrôle de gestion. *Audit et contrôle, économie et management n° 123*, Avril 2007, PP.12-19
- Chiapello, E. (1997). Les organisations et le travail artistique sont-ils contrôlables ? © *Réseaux n°86 CENT-1997*. 36p.
- Crozier, M. (1963). *Le phénomène bureaucratique*. Editions du seuil.
- David, G. (2007). Une recherche exploratoire sur les dysfonctionnements du contrôle de gestion dans trois groupes français. *Revue Gestion 2000*, n° Bimestriel 2, mars-avril Paris, pp.31-46
- Evrard, Y., Pras, B. et Roux, E. (2009). *Market : fondements et méthodologie de recherche en marketing*. 4^{ème} édition, Dunod, Paris, 704 pages.
- Fisher, J. (1995). Contingency-based research on management control systems: categorization by level of complexity. *Journal Of Accounting Literature* (14), pp. 24-53.
- FMI, (2009). *Tchad : programme de référence*, juin, 63 pages.
- Gervais, M. (2000). *Contrôle de gestion*. Economica, 7^{ème} éd., Paris.
- Hilmi Y. (2016). L'éthique de l'entreprise: un bon moyen de protection contre la fraude. *Revue d'Etudes en Management et Finance d'Organisation*. REMFO n°3. Juin.
- Hopwood, A. G. (1972). An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation. *Journal of Accounting Research*, p. 156- 182.
- Heem, G. (2001). Une approche conventionnaliste de l'évolution du contrôle interne. *Revue Française de Gestion n°134*, juin-juillet-août, pp. 38-45.
- Herrbach, O. (2000). *Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique*. Thèse de Doctorat en Sciences

- de Gestion, Université des Sciences Sociales- Toulouse I, Laboratoire Interdisciplinaire de recherche sur les Ressources Humaines et l'Emploi, Décembre, 387 pages.
- Komarev, I. (2007). *La place des budgets dans le dispositif de contrôle de gestion : une approche contingente*. Thèse de Doctorat ès Sciences de Gestion, Université Montesquieu–Bordeaux IV, Novembre, 725 pages.
- Löning, H. (2003). *Le contrôle de gestion : organisation et mise en œuvre*. 2^{ème} édition, Dunod, Paris. 278 pages.
- Merchant, K. (1985a). Budgeting and the Propensity to Create Budgetary Slack. *Accounting, Organizations and Society*, pp. 201-210.
- Miles, M.B., Huberman, M.A. (1984). *Qualitative analysis: a sourcebook of new methods*, Beverly Hills, Sage Publications, trad. Analyse des données qualitatives : recueil de nouvelles méthodes. Bruxelles, De Boeck Université, 1991, 480 pages.
- Naro, G. (1998). La dimension humaine du contrôle de gestion : la recherche anglo-saxonne sur les aspects comportementaux de la gestion budgétaire. *Comptabilité– Contrôle– Audit*, Tome 4.
- Prudence, J. (2009). *La maîtrise du slack budgétaire : une analyse autour des théories de la déviance et de la criminologie, le cas d'une entreprise de distribution*. Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université Paris Dauphine, octobre, 505 pages.
- Scheid, J.C (1996). Les grands auteurs en organisation. Dunod, Paris, 1996. 248 pages.
- Sponem, S. (2004). *Diversité des pratiques budgétaires des entreprises françaises : proposition d'une typologie et analyse des déterminants*. Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion. Université Paris Dauphine. Décembre. 482 pages.
- Thietart, R-A. et coll. (2007). *Méthodes de recherche en management*. 3^{ème} édition, Dunod, Paris, 586 pages.
- Wacheux F. (1996). *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*. Economica, collection Gestion, Paris.
- Zawadzki, C. (2009). *Enjeux et difficulté de l'introduction du contrôle de Gestion : une étude de cas en PME*. Thèse de doctorat ès Sciences de Gestion. Université Paul Verlaine-Metz. Juillet. 263 pages.