



**HAL**  
open science

# PROCESSUS BUDGETAIRE : MOTIFS D'INSATISFACTION

Jean-Luc Zecri

► **To cite this version:**

Jean-Luc Zecri. PROCESSUS BUDGETAIRE : MOTIFS D'INSATISFACTION. 21ÈME CONGRES DE L'AFC, May 2000, France. pp.CD-Rom. halshs-00587523

**HAL Id: halshs-00587523**

**<https://shs.hal.science/halshs-00587523>**

Submitted on 20 Apr 2011

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

# ***PROCESSUS BUDGETAIRE : MOTIFS D'INSATISFACTION.***

**Jean-Luc Zécri<sup>1</sup>**

## **Résumé**

Cette communication présente les résultats d'une enquête, menée auprès de 42 entreprises françaises, sur les motifs de mécontentement exprimés lors de la construction de leurs budgets. L'objet de cet article sera aussi l'occasion de faire le point sur le processus budgétaire, sur ses controverses et de mettre en relief cinq motifs majeurs d'insatisfaction le concernant.

**Mots clés.** - Budget - Processus budgétaire - Enquête budgétaire - Insatisfaction.

## **Abstract**

This article presents some results of a survey conducted on the motives of dissatisfaction expressed during the budget management in 42 french firms. The purpose of this paper is an opportunity to review the situation of the budget process, its protests and to disclose five major motives of displeasure about it.

**Keywords.** - Budget - Budget process - Budget survey - Dissatisfaction.

---

<sup>1</sup>Professeur de contrôle de gestion. Groupe Ecole Supérieure de Commerce Marseille-Provence. Domaine de Luminy, BP 921, 13288 Marseille Cedex 9. Téléphone et télécopie : 04.91.82.77.97 / 04.91.82.78.01 - Courrier électronique : zecri@escmp.u-3mrs.fr

Si tout le monde s'accorde à reconnaître qu'il est inconcevable de nos jours de gérer une entreprise sans budgets, ces derniers demeurent toujours l'objet de vives critiques. Que nous nous tournions vers les praticiens ou les chercheurs, la gestion budgétaire est fortement décriée pour de multiples raisons. Selon G. Lee, Directeur financier et de la planification à la Texas Instrument Inc. le processus budgétaire dégenère, parfois, dans un exercice fastidieux de "*number-crunching*", de remplissage de tableaux, monopolisant d'une part, trop de personnes et échouant d'autre part, dans la prise en compte d'informations vitales pour l'entreprise (Kroll, 1997). Le budget traditionnel serait même en passe d'être supplanté par des méthodes modernes de management comme la qualité totale ou le "*process re-engineering*" selon R. Fraser du Advanced Budgeting Study Group du CAM-I (Newing, 1994). Même dans le domaine bancaire le budget n'est pas épargné ; qualifié souvent d'onéreux, fastidieux et douloureux, G.J. Nolan proposerait pour en atténuer les faiblesses de le substituer par une estimation roulante de 18 à 24 mois (Nolan, 1998). A la lumière de ces premières observations, on peut dès lors s'interroger sur la véritable efficacité du budget comme instrument de gestion des entreprises et sur son devenir.

Afin de mieux comprendre le pourquoi de ces critiques, il importait de procéder à un examen approfondi des principaux motifs d'insatisfaction liés au processus budgétaire. Ces insatisfactions exprimées sont-elles dues au délai de production des budgets, à leur complexité d'édification, aux procédures qui les régissent, à la difficulté d'obtenir des informations fiables, ou à toutes autres raisons ? Ces questions ont été le point de départ de notre première étape uniquement limitée à un sondage et à l'exploitation des réponses récoltées.

L'objet de notre communication sera donc de présenter, le plus objectivement possible, les résultats d'une enquête que nous avons menée en France sur la gestion budgétaire et sur ses motifs de mécontentement dans 42 entreprises.

Dans une première partie, une revue de la littérature sur ce thème nous permettra de mieux situer et d'affiner notre problématique. Dans une deuxième partie, nous présenterons notre méthodologie et dans une troisième, l'analyse et les résultats de l'enquête.

## **1. LITTERATURE ET PROBLEMATIQUE.**

### **1.1. QUELQUES ENQUETES ET TRAVAUX SUR LE PROCESSUS BUDGETAIRE.**

R.J. Swieringa et R.H. Moncur (1975) ont remarqué que les entreprises différaient énormément sur le degré de participation qu'elles accordaient à leurs responsables opérationnels dans le processus budgétaire. Ces auteurs ont mis en évidence trois niveaux participatifs :

- un niveau extrêmement bas appelé autocrate dans lequel la direction générale elle-même établit les budgets ;
- un niveau à participation limitée dans lequel la direction générale sollicite des idées et des suggestions, et demande des alternatives aux responsables opérationnels ;
- et un troisième niveau appelé "group-decision" dans lequel la direction générale partage intégralement la responsabilité des budgets avec les responsables opérationnels.

Mettant en évidence la résistance et l'hostilité des responsables opérationnels pour les premiers modèles de processus budgétaire, ces auteurs ont suggéré, en conclusion de leurs

travaux, que pour une plus grande efficacité, les directions générales avec l'ensemble des responsables avaient un intérêt certain à évaluer, choisir et atteindre un consensus sur les budgets.

Une autre enquête, de W.J. Bruns et J.H. Waterhouse (1975) a porté sur des facteurs de satisfaction du budget, sur la participation, l'utilité, la flexibilité, la consommation temps, les supports, les sorties, les méthodes, l'organisation, le détail des budgets, les relations avec le supérieur hiérarchique, les difficultés des réunions budgétaires et les comportements. Ces auteurs ont corrélé 13 facteurs descriptifs (*descriptive budget behavior factors*) et 15 facteurs de satisfaction (*budget behavior satisfaction factors*) liés au processus budgétaire avec les variables organisationnelles des firmes. Leurs nombreux résultats témoignent également d'une certaine insatisfaction dans des cas particuliers. D'après eux les responsables des organisations hautement structurées ont tendance à se percevoir comme ayant plus d'influence, s'ils participent plus à la planification budgétaire. Cependant les responsables des organisations où l'autorité est centralisée perçoivent les budgets comme moins utiles. Ces auteurs, dans leur conclusion, soulignent également la nécessaire participation de l'ensemble des responsables à cet exercice.

En France, une enquête de H. Jordan (1986) révèle aussi les motifs de mécontentement du processus budgétaire. Les principales réponses obtenues sont les suivantes :

- outre le fait que les responsables opérationnels peuvent être limités par une procédure écrite...on peut rencontrer des cas où ces objectifs sont imposés par le supérieur hiérarchique ou bien définis par le contrôleur de gestion.

- pour plus de la moitié des responsables (58%) le budget représente une autorisation de dépense avec certaines contraintes quand même.

L'auteur considère que les entreprises font très nettement face à cinq difficultés : le manque de formation des responsables opérationnels au contrôle de gestion, le manque de modèles de simulation, l'irréalisme des budgets faits par les responsables opérationnels, la longueur excessive de la procédure budgétaire, le manque de suivi et d'analyse des réalisations.

L'enquête de KPMG-Peat Marwick-DFCG-IFOP (Doblin et Bayon, 1994) réalisée de juin à juillet 1994 auprès de 2650 entreprises d'Europe latine et anglo-saxonne révèle que : 45% d'entre elles dépassent trois mois pour boucler leur budget et que dans 70% des cas le budget tue l'initiative. Une société sur deux le juge trop lourd, un tiers le trouve trop financier et trop long à boucler. 67% des grandes entreprises se déclarent prêtes à en simplifier les procédures. Mais 90% des firmes déclarent quand même tenir à leur budget. Toutefois le budget reste un exercice obligatoire même si une entreprise sur deux reconnaît vouloir en simplifier les procédures.

Deux chercheurs américains (Kennedy et Dugdale, 1999) se sont également intéressés aux motifs d'insatisfaction et de frustration liés au budget. Leurs travaux conduisent à identifier les six fonctions principales d'un budget : un système d'autorisation, un moyen de prévoir et de planifier, un instrument de motivation, un moyen d'évaluer et de contrôler, et une base d'information pour les prises de décision. Par la variété de ces six fonctions, selon eux, le budget serait à la croisée de multiples sources de conflits dont chacun s'accorde à reconnaître la difficulté de résolution. A défaut de proposer une élimination complète de ces mécontentements, ces auteurs recommandent quelques voies pour en atténuer les effets.

D'autres travaux récents (Harvard Management Update, 1999) soulignent encore trois gros défauts des budgets traditionnels :

- le budget n'aide aucunement les sociétés à se focaliser sur les indicateurs actuels de performance des affaires ;
- le budget considère le personnel comme un centre de coût et ne propose aucune solution sur la gestion de son implication ;
- et le budget compartimente toujours l'entreprise en petites unités de gestion.

Enfin pour J. Fanning (1999) le budget traditionnel serait devenu quasiment inefficace et inefficace, et seuls les nouvelles technologies de l'information et des softwares adaptés pourraient lui rendre une certaine efficacité.

Toutes ces recherches conduisent à constater que le nombre de critiques à l'encontre des budgets se multiplie et que peu de propositions satisfaisantes sont apportées. Néanmoins, plusieurs idées clefs se dégagent de l'ensemble de la littérature sur ce thème et de ces travaux :

- le processus budgétaire est trop onéreux<sup>1</sup> dans sa forme actuelle, trop long à édifier et trop procédurier (I. Henderson, 1997) ;
- certains recommandent l'abandon du budget traditionnel au profit d'un meilleur système de gestion de la performance des entreprises (Fraser R. et Hope J., 1999) ;
- d'autres plaident pour une meilleure participation des acteurs et un usage plus cohérent des systèmes d'information, voire pour "une adaptation du mode d'animation aux mentalités ambiantes" (M. Gervais, 2000).

C'est donc dans ce cadre général que s'inscrit notre recherche et l'intérêt de notre enquête. Il nous a semblé important dans cette communication de limiter notre démarche qu'à la détection des principaux motifs d'insatisfaction liés au processus budgétaire.

Auparavant, il nous est apparu nécessaire de définir le processus budgétaire et d'analyser quelques problèmes comportementaux de ses acteurs.

## **1.2. PROCESSUS BUDGETAIRE ET COMPORTEMENT DES ACTEURS.**

Comme le soulignent Anthony et alii (1992) le budget, qui est un plan financier couvrant habituellement une période de un an, est un outil important pour une véritable planification à court terme et un outil de contrôle au sein des organisations. Toutefois il n'est pas que financier : c'est aussi un plan d'action à court terme dont le but est d'organiser de façon efficace et coordonnée toutes les ressources matérielles et humaines de l'entreprise.

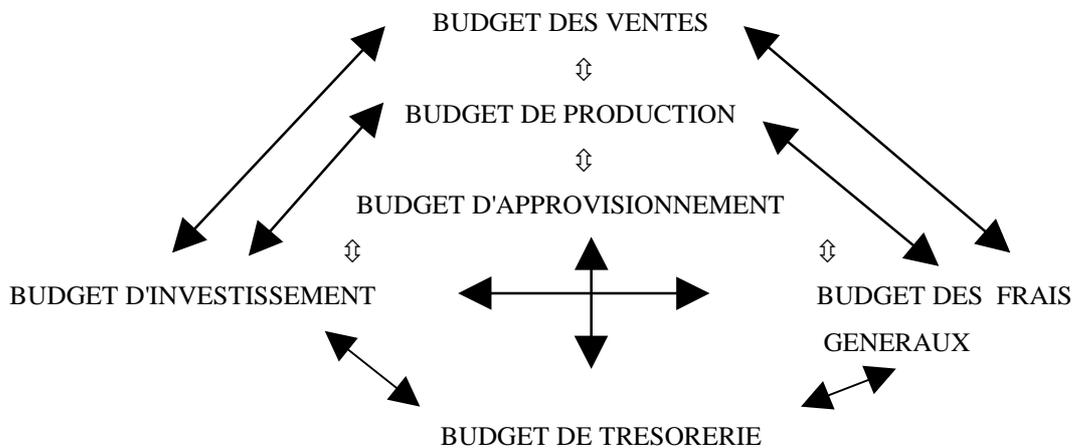
Mais pourquoi un budget ? H. Bouquin (1994) propose la réponse suivante ; « pour piloter, pour gérer le système d'information complexe d'une entreprise, pour assouvir le besoin impératif d'anticiper. Le budget est indissociable de la stratégie d'une entreprise, il est un maillon central et en est subordonné. Mais sa principale fonction est de chiffrer et surtout de modéliser les relations entre moyens et résultats. »

Quant à l'organisation de la construction budgétaire, celle-ci est très variable d'une entreprise à une autre. Un budget débute généralement avec une lettre de cadrage budgétaire envoyée du siège à la direction ou au contrôle de gestion local qui lui même la transmettra aux services concernés. Cette lettre comporte des hypothèses macro et micro-économiques, le rappel des orientations générales de l'entreprise, des objectifs assignés, les moyens à mettre en

---

<sup>1</sup>"Traduit en termes de coûts, l'effort budgétaire représente entre 1% et 5% du chiffre d'affaires de l'organisation dans 70% des cas, pour une moyenne d'environ 1,5% du chiffre d'affaires. Il y a donc tout à gagner à s'intéresser à l'amélioration du processus budgétaire" (Fortin et alii, 1998).

oeuvre et des informations sur le déroulement du processus budgétaire (calendrier, tableaux...). Ces objectifs sont à la fois quantitatifs et qualitatifs. Nous proposons, ci-dessous, le mécanisme général de l'élaboration budgétaire (cf. figure 1) :



**Figure 1 : pyramide budgétaire**

Cette "pyramide budgétaire", qui reflète l'ensemble des interconnexions entre les différents budgets, fonctionne sous contraintes, de résultats à obtenir, de coûts de produits ou de services à ne pas dépasser, de croissance de chiffre d'affaires, de limitation de l'investissement et du recrutement ainsi que d'autres impératifs énoncés au sein de la lettre annuelle de cadrage budgétaire.

Toutefois la mise en place d'un tel puzzle budgétaire reste une affaire périlleuse et le comportement connu de quelques uns de ses acteurs, lors de l'élaboration budgétaire, est pour le moins surprenant. Certains chercheront plutôt à se défaire, à jouer les moins disant pour préserver leur marge de liberté et de tranquillité (Doucet et alii, 1998). Le risque inhérent à un tel jeu sera de voir les agents sous-estimer<sup>1</sup> volontairement leurs objectifs, car soupçonnant la direction d'exploiter l'analyse des écarts entre prévisions et réalisations, ils se prémuniront en abaissant la barre de leurs objectifs. De son côté, la direction pourra également refuser un tel budget en le jugeant trop timoré par rapport aux objectifs généraux.

D'autres pourront, par contre, surestimer leurs prévisions pour satisfaire aux attentes de la direction générale : et dans un tel cas, les résultats ne seront sûrement pas atteints.

Par ailleurs l'information, transmise au contrôleur de gestion par les responsables, pourra être biaisée ; on ne lui transmettra bien souvent, que ce qu'il a explicitement demandé et des informations importantes pourront être ainsi soustraites à sa connaissance (Bessire, 1995).

Ces quelques comportements et manipulations soulignent le problème de fond des opérationnels et de quelques acteurs qui privilégient systématiquement une vue à court terme des résultats au détriment du long terme (leur fonction de comportement se traduisant le plus souvent par une minimisation des risques à tout prix). Au-delà de ces comportements "pervers", il nous a semblé important de souligner leurs motifs de mécontentement exprimés pendant l'élaboration budgétaire, l'objet donc de notre sondage.

<sup>1</sup>"C'est à 80% que nos répondants nous disent que dans leur organisation on en demande plus pour en obtenir moins et pour plus de la moitié d'entre eux ces écarts entre la demande et l'attente paraissent assez élevés." (Fortin et alii, 1998)

## 2. METHODOLOGIE.

### 2.1. ADMINISTRATION DU QUESTIONNAIRE

Notre démarche a consisté à contacter par courrier et par téléphone plus de deux cents entreprises pour solliciter leur contribution à une enquête sur la gestion budgétaire. Celle-ci a été réalisée, de janvier à mai 1999, dans les départements des régions du sud de la France. Les entreprises participantes à ce sondage se sont élevées au nombre de 42 (cf. annexe 1) pour lesquelles nous avons pu exploiter l'ensemble des réponses.

Le questionnaire a été administré<sup>1</sup> principalement par courrier : l'intérêt de la méthode réside dans le fait que le répondant peut remplir le questionnaire à son rythme et permet également d'éliminer le biais dû à l'intervention de l'enquêteur. Le choix de cette méthode n'est pas non plus anodin : il a été très difficile pendant cette période de début d'année d'obtenir des entretiens face à face. Le manque de disponibilité des personnes ne nous a pas permis de choisir ce mode de questionnement. Cependant quelques entreprises ont accepté de nous recevoir et certaines autres nous ont communiqué leurs réponses par téléphone.

Le questionnaire abordait l'entreprise dans son ensemble, le service du contrôle de gestion et le processus budgétaire en particulier. Il comportait un nombre important de questions, 79 au total :

- des questions fermées dichotomiques, c'est à dire proposant deux réponses possibles mutuellement exclusives ;
- des questions fermées à choix multiples ;
- des échelles de Likert ;
- des questions ouvertes pour lesquelles aucune pré-réponse n'était établie, ce qui nous a permis de récolter de nombreuses remarques et réflexions que nous rapporterons dans le chapitre sur les résultats.

L'exploitation des résultats a été réalisée par un logiciel de traitement de données statistiques. Le taux de réponse a été très variable d'une question à une autre, mais dans la majeure partie, les 42 entreprises ont répondu à l'ensemble des questions.

### 2.2 CARACTERISTIQUES GENERALES DE L'ECHANTILLON

L'analyse de l'échantillon des 42 sociétés révèle les éléments généraux suivants :

- nature hétéroclite des activités avec une prépondérance pour les industries agro-alimentaires (cf. figure 2) bien que l'échantillon ait été constitué aléatoirement. Ce phénomène peut s'expliquer par une forte densité de ce type d'industries dans les départements du sud.

Restauration, hôtellerie, distribution	4,76%
Industrie agro-alimentaire	21,43%
Chimie, pharmacie, énergie	7,14%

---

<sup>1</sup> Avec l'appui d'étudiants de troisième année de la filière contrôle de gestion de l'Ecole Supérieure de Commerce de Marseille - Provence.

Automobile	2,38%
Electronique, informatique, télécommunications	11,90%
Autres groupes industriels	7,14%
Sociétés de service	19,05%
Banques, assurances	7,14%
Autres	19,05%

**Figure 2 : répartition des entreprises interrogées en fonction de leurs activités**

- les entreprises interrogées sont à 81% des sociétés anonymes ;
- 90,2% des firmes ont été créées il y a plus de 15 ans ;
- 31% des sociétés ont plus de 1000 salariés et 50% de notre échantillon est constitué d'entreprises de moins 50 à 500 salariés, soit une forte proportion de P.M.E. et de P.M.I. (cf. figure 3) ;

Moins de 50 salariés	19,05%
51 à 100 salariés	7,14%
101 à 300 salariés	21,43%
301 à 500 salariés	2,38%
501 à 1000 salariés	19,05%
Plus de 1000 salariés	30,95%

**Figure 3 : répartition des entreprises en fonction du nombre de leurs employés**

- 63,4% des sociétés ont un chiffre d'affaires de 101 à 5.000 millions de francs (cf. figure 4) ;

Moins de 10 M.F.	4,88%
10 à 100 M.F.	14,63%
101 à 500 M.F.	29,27%
501 à 1000 M.F.	4,88%
1001 à 5000 M.F.	29,27%
Plus de 5000 M.F.	17,07%

**Figure 4 : répartition des sociétés en fonction de leur chiffre d'affaires en millions de francs**

- 46,3% des firmes possèdent une certification qualité et 41,5% d'entre elles ont une démarche qualité ;
- dans 66,7% des entreprises le service responsable de l'élaboration des budgets est le contrôle de gestion ;
- ce service comporte dans 42,9% des sociétés 3 à 5 personnes et plus de 10 personnes dans 14,3% d'entre elles ;
- dans 57,1% des firmes le responsable du contrôle de gestion a moins de 40 ans ;
- celui-ci est de formation universitaire à 46,3% ou de formation école de commerce à 39% ;
- 38,1% des responsables ont suivi une formation spécifique au budget ;
- la mise en place des procédures budgétaires est faite par le responsable contrôle de gestion dans 78,6% des cas : son service assure par ailleurs les tâches suivantes (cf. figure 5) :

Comptabilité analytique	71,43%
Gestion de la trésorerie	35,71%
Audit interne	23,81%
Comptabilité générale	38,10%
Une partie de la comptabilité générale	19,05%
Tableaux de bord	83,33%
Reporting	66,67%
Système d'information de gestion	45,24%
Procédures budgétaires	78,57%
Planification à moyen et long terme	47,62%
Autres	19,05%

**Figure 5 : les différentes tâches assurées par les services contrôle de gestion**

- 83% des entreprises élaborent un budget à un an et 12% à plus de 2 ans ;
- dans 69% des cas le processus budgétaire démarre avant le mois d'octobre ;
- dans 76% des entreprises l'élaboration budgétaire se fait par système de réunions : le plus souvent, 67,6% des cas, cette réunion est bicéphale ;
- dans 60,1% des cas il n'est présenté qu'une simulation budgétaire à la direction, qui s'en satisfait dans 76,5% des cas ;
- et 95% des sociétés ne calculent pas le coût de leur budget.

### 3. RESULTATS DE L'ENQUETE.

L'exploitation et l'analyse des réponses nous amènent à constater au sein du processus budgétaire cinq motifs majeurs d'insatisfaction relatifs au délai de production des budgets, aux tableaux imposés, à la procédure, au planning et au traitement des informations. Ces cinq motifs sont la résultante des différentes réponses exprimées par les entreprises de notre échantillon. Il ne semble pas que l'une des raisons prédomine par rapport à une autre, mais les cinq ont été exprimés très clairement. Nous rapporterons à la fois des éléments chiffrés et des remarques (en italique) de nos interlocuteurs pour asseoir notre réflexion.

#### 3.1. Le délai

La première insatisfaction est relative au délai de production du budget. Comme déjà repéré par d'autres chercheurs le processus budgétaire est trop long. Le temps nécessaire à la construction du budget est de 1 à 2 mois pour 40,5% des entreprises et de 3 à 4 mois pour 31% d'entre elles (cf. figure 6). Ce délai est jugé trop long par 28,6% des sociétés (cf. figure 7) et 66,7% des firmes qui mettent entre 3 et 4 mois sont plutôt insatisfaites de ce délai. Par tris croisés, nous avons noté que plus le chiffre d'affaires est élevé plus le délai de production du budget est long, tout en se stabilisant à un peu plus de deux mois<sup>1</sup>. Ceci s'explique par

<sup>1</sup>Par intervalle de confiance, le paramètre "délai" dans la population mère aurait 95% de chance de prendre une valeur comprise entre 52 et 76 jours, mais notre échantillon comportant beaucoup trop d'industries agro-

l'ensemble des paramètres qu'une société à fort chiffre d'affaires souhaite maîtriser dans ces différents tableaux.

Moins de 1 mois (20 jours)	14,29%
1 mois	9,52%
1 à 2 mois	40,48%
3 à 4 mois	30,95%
Plus de 5 mois (165 jours)	4,76%

**Figure 6 : durée de la construction budgétaire**

Très satisfaisant	21,43%
Plutôt satisfaisant	50,00%
Plutôt peu satisfaisant	28,57%

**Figure 7 : taux de satisfaction du délai**

Nous avons pu recueillir les propos et commentaires suivants sur l'appréciation du délai de production des budgets :

"L'élaboration budgétaire est difficile et trop longue."

"Le délai est à améliorer."

"Les délais pour la remise des documents finaux sont trop longs."

"Le délai est trop long ce qui est significatif d'un manque de réflexion préalable."

### 3.2 Les tableaux imposés

Le deuxième résultat significatif de cette enquête est le caractère impérieux de remplir un certain nombre de tableaux exigés par la direction ; nous avons appelé ceci l'imposition des tableaux. On impose dans 32,5% des entreprises l'ensemble des tableaux budgétaires (cf. figure 8) et ce caractère coercitif se traduit par un motif d'insatisfaction dans 18% des cas (cf. figure 9). Le reproche le plus souvent exprimé est celui du niveau de détail exigé dans ces tableaux par les directions et celui véritablement nécessaire au suivi et à la gestion budgétaire par la suite. L'ensemble des acteurs trouve que les directions en demandent un peu trop pour l'utilité réelle ultérieure de ces tableaux.

L'ensemble des tableaux	32,50%
Une partie	37,50%
Aucun	30,00%

**Figure 8 : échelle d'imposition des tableaux**

Oui	17,95%
Non	82,05%

**Figure 9 : taux d'insatisfaction**

Les commentaires sur les tableaux imposés ont été les suivants :

"Il y a trop de disparités dans la structure des tableaux des différents services."

---

alimentaires ne nous paraît pas être l'échantillon le plus représentatif de la population mère. Ce résultat ne doit être pris qu'avec beaucoup de circonspection.

"Les questions auxquelles répondent ces tableaux ne sont pas toujours au fait de l'activité que nous réalisons."

"Ce qui est imposé n'est pas toujours cohérent avec la réalité."

"Incohérence entre les niveaux de détail exigés par la direction générale et celui nécessaire au suivi budgétaire."

### 3.3 La procédure

Le troisième motif d'insatisfaction est lié à la procédure budgétaire. Cette dernière est souvent lourde, difficile à utiliser ou à modifier. Dans 45,2% des cas, il n'existe pas de procédure budgétaire écrite ce qui est une insatisfaction pour 35% des sociétés. 40% des entreprises envisagent d'en créer une (cf. figure 10). Les tris croisés montrent que l'existence d'une procédure budgétaire écrite est fonction du chiffre d'affaires (cf. figure 11). Globalement les firmes qui ont une procédure écrite sont celles qui ont un chiffre d'affaires élevé. Dans 57% des cas, elle a été rédigée par le service contrôle de gestion et est régulièrement mise à jour dans 86,4% des cas.

	oui	non
Existe-t-il une procédure écrite dans votre entreprise ?	54,8%	45,2%
Si non, est-ce une source d'insatisfaction ?	35,0%	65,0%
Envisagez-vous d'en créer une ?	40,0%	60,0%

Figure 10 : procédure budgétaire et insatisfaction

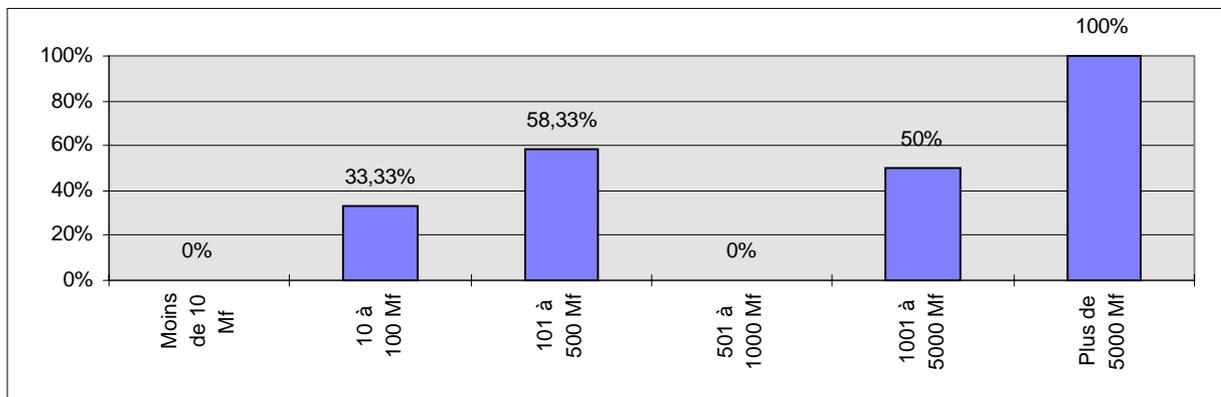


Figure 11 : pourcentage de procédures budgétaires en fonction du chiffre d'affaires

Les commentaires recueillis sur le thème de la procédure budgétaire ont été les suivants :

"La procédure budgétaire ne permet pas de travailler sur une grille fine d'analyse et ne permet pas non plus de tirer les leçons du passé."

"L'organisation est parfois compliquée : elle alourdit la création du budget..."

"Pas d'outil, pas de procédure, pas de directives, et manque d'interaction dans le service car trop d'individualités."

On observera le caractère ambivalent de la procédure budgétaire : les uns regrettent son existence car elle est le plus souvent contraignante, les autres la réclament pour plus de coordination. Le juste équilibre semble difficile à atteindre dans ce domaine.

### 3.4 Le planning

La quatrième insatisfaction est liée au planning. 74% des entreprises doivent en respecter un pour mener à bien l'élaboration budgétaire. Néanmoins pour 55% d'entre elles, respecter un planning s'avère être une contrainte. 27% des personnes interrogées ne respectent pas le planning ce qui est source d'insatisfaction pour 50% des acteurs du budget (cf. figure 12).

	oui	non
Devez-vous respecter un planning précis pour l'élaboration des différentes tâches ?	73,8%	26,2%
Est-ce une contrainte ?	54,8%	45,2%
Est-ce que tout le monde le respecte ?	73,3%	26,7%
Si non, est-ce une source d'insatisfaction ?	50,0%	50,0%

**Figure 12 : contrainte et insatisfaction liées au planning**

Les remarques qui nous ont été faites sur le planning ont été les suivantes :

"Il est parfois difficile de consacrer le temps que l'on souhaiterait à cette tâche (le budget) car elle vient se rajouter en plus du travail quotidien."

"Le planning est très souvent soumis à des dérapages non prévisibles."

"Le calendrier budgétaire n'est pas encore calé de manière pragmatique dans le temps."

"Le calendrier est trop long, en 5-6 mois les données évoluent trop souvent, ce qui implique trop d'itérations."

### 3.5 Les informations

Le cinquième motif d'insatisfaction concerne la difficulté d'obtenir les informations essentielles et le traitement informatique que les agents en font. Les renseignements en provenance d'autres services circulent difficilement : seules 57,1% des informations proviennent des collègues de travail et les opérations traitées par le logiciel de gestion budgétaire sont inégales suivant les domaines (cf. figure 13). Pour 66,7% des entreprises les informations doivent être retraitées et ceci est une insatisfaction pour 50% des personnes interrogées (cf. figure 14). La grande majorité utilise alors un tableur Excel ou Lotus 1.2.3. Seules 38,1% des sociétés ont un logiciel spécifique à l'élaboration budgétaire ou un module gestion budgétaire intégré dans un logiciel de gestion de production (Oracle Express, Trilog, Pillar, Imarps, SAP, MOVEX). Le logiciel de gestion budgétaire n'est pas interfacé avec les autres logiciels dans 86,7% des cas et est cause d'insatisfaction dans 33% des sociétés. Pour 30% des firmes la fonction budgétaire apparaît comme insuffisamment ou partiellement informatisée.

Budget des ventes	40,00%
Budget de production	33,33%
Budget d'approvisionnement	46,67%
Budget des investissements	66,67%
Budget des frais généraux	100,00%
Budget de trésorerie	33,33%
Bilan et comptes de résultats	40,00%
Tableaux de bord	60,00%

Reporting	40,00%
Autres	13,33%

**Figure 13 : les principales opérations traitées par les logiciels de gestion budgétaire**

	oui	non
Utilisez-vous un ou plusieurs logiciels spécifiques à l'élaboration budgétaire ?	38,1%	61,9%
Les informations doivent-elles être retraitées ?	66,7%	33,3%
Si oui, est-ce une source d'insatisfaction ?	50,0%	50,0%

**Figure 14 : insatisfaction liée aux retraitements des informations**

Voici quelques remarques recueillies sur le thème des informations et des logiciels :

"La collecte des informations est parfois difficile."

"Nous avons un logiciel de prévision des ventes non interfacé."

"Les budgets des ventes sont parfois aléatoires et la force de vente réalise mal les répercussions de leurs travaux sur l'ensemble du processus budgétaire. De plus le spectre des objectifs touchant à la rémunération conduit à une minoration systématique des ventes."

"Tendance pessimiste des différents responsables d'unités quant aux résultats escomptés."

"Notre outil informatique n'est pas adapté mais il va être changé cette année par un progiciel qui intégrera l'ensemble de la procédure budgétaire."

"Il est difficile de récupérer les informations en temps voulu."

"Nous devons acheter un logiciel de consolidation, ce qui nous faciliterait la partie finale."

"Le système budgétaire, clé de voûte de l'information de gestion de l'entreprise manque de souplesse en raison de son âge et de son caractère spécifique développé sur gros système."

## Conclusion

L'étude réalisée permet de constater d'une part que le processus budgétaire est dans une impasse et que d'autre part, la vision principale reste trop soucieuse d'affectation de ressources. On observe, aussi, que le personnel perçoit l'outil budgétaire le plus souvent comme une contrainte bureaucratique plus ou moins maîtrisée. Néanmoins cette enquête nous a permis de mieux cerner cinq éléments majeurs de mécontentement : le délai est incontestablement trop long, le planning exigeant et les tableaux imposés sont parfois déconnectés des réalités du terrain. Les procédures n'assurent qu'une certaine conformité dans l'accomplissement du travail, et l'élaboration budgétaire demeure tributaire des systèmes d'informations et de la qualité de celles-ci. Maintenir un tel cap ne pourra aboutir qu'à la mort annoncée des budgets (Gervais, 1996), à un rejet ou à un refus systématique de cet outil de gestion, voire à une place au musée des techniques de gestion des entreprises (B. Escoffier, 2000).

Il faut s'engager, à notre avis, dans une meilleure gestion de la performance du processus budgétaire en prenant en compte "tous les maillons de la chaîne événementielle et toutes les étapes de cette chaîne" (Lebas, 1995).

Il faut peut-être aussi intégrer des outils plus performants pour que les pratiques budgétaires puissent être améliorées (Bescos et alii, 1997).

Il faut aussi faire du sur mesure, réduire l'horizon budgétaire à 3 ou 6 mois et travailler plus intensément sur les comportements humains.

Il nous a semblé qu'en comprenant mieux les motifs d'insatisfaction, il sera possible d'améliorer le processus budgétaire d'une façon plus ingénieuse. Les résultats montrent la nécessité de poursuivre cet axe de recherche. Une autre étape de l'analyse devra déterminer s'il est possible d'adapter le budget aux exigences de ces acteurs et à celles de l'organisation.

## REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- Anthony R.N., Dearden J. et Govindarajan V. (1992) *Management Control Systems*, Boston, Irwin, p. 436.
- Bescos P.L., Dobler P., Mendoza C., Naulleau G., Giraud F. et Lerville-Anger V. (1997) *Contrôle de gestion et management*, Paris, Editions Montchrestien, pp. 172-173.
- Bessire D. (1995) "Le contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement", *Revue Française de Gestion*, n° 106, novembre-décembre 1995, pp. 38-45.
- Bouquin H. (1994) *Fondements du contrôle de gestion*, Paris, Presses Universitaires de France, pp. 24-55.
- Bruns W. J. et Waterhouse J.H. (1975) " Budgetary control and organization structure ", *Journal of accounting research*, volume 13, n°2, autumn 1975, pp. 177-203.
- Doblin S. et Bayon D. (1994) " Budget annuel, arrêtez le supplice ! ", *L'Expansion*, n° 483, septembre-octobre 1994, pp. 92-94.
- Doucet Y., Beth C. , Lebrun O. (1998) "Budgets et prévisions : pourquoi et comment associer le technique et le politique", *Echanges Revue Mensuelle des Directeurs Financiers et des Contrôleurs de Gestion*, n° 144, mai 1998, encart, pp. 1-8.
- Escoffier B., (2000) "Budgets et contrôle", in B. Colasse (éd) *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*, Economica, Paris, 2000, pp. 85-92.
- Fanning J. (1999) "Budgeting in the 21st century", *Management Accounting*, volume 77, november 1999, pp. 24-26.
- Fortin J., Vésina M. et Mandron A. (1998) "Pratiques de contrôle budgétaire des entreprises québécoises", XIX ème congrès de l'AFC, Nantes, 14-16 mai 1998, pp. 613-627.
- Fraser R. et Hope J. (1999) "Abandoning traditional budgeting", *Management Accounting*, volume 77, november 1999, p. 26.
- Gervais M. (1996) " Faut-il tuer la planification et la gestion budgétaire ?" Communications des XIII èmes journées nationales des IAE, Saverdun, 16 et 17 avril 1996, pp. 52-71.
- Gervais M. (2000) "Animation et gestion budgétaire", in B. Colasse (éd) *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*, Economica, Paris, 2000, pp. 29-47.
- Harvard Management Update (1999) "High-performance budgeting", *Harvard Management Update*, volume 4, january 1999, pp. 1-3.
- Henderson I. (1997) "Does budgeting have to be so troublesome", *Management Accounting*, volume 75, october 1997, pp. 26-27.
- Jordan H. (1986) "Pratique de la gestion prévisionnelle en France en 1986", *Revue Echanges*, n° 77, 4ème trimestre 1986, document paginé de 1 à 9.
- Kennedy A. et Dugdale D. (1999) "Getting the most from budgeting", *Management Accounting*, volume 77, february 1999, pp. 22-24.
- Kroll K. (1997) "Budgeting : more than just crunching the numbers", *Industry Week*, volume 246, august 1997, pp. 110-113.

Lebas M. (1995) "Comptabilité de gestion : les défis de la prochaine décennie", *Revue Française de Comptabilité*, n° 265, mars 1995, pp. 35-48.

Newing R. (1994) "Advanced budgeting requires an advanced management system", *Management Accounting*, volume 72, december 1994, pp. 28-29.

Nolan G.J. (1998) "The end of traditional budgeting", *Bank Accounting and Finance*, Volume 11, summer 1998, pp. 29-36.

Swieringa R.J et Moncur R.H. (1975) *Some effects of participative budgeting on managerial behavior*, New-York, National Association of Accountants, 1975, p. 2.

## Annexe 1.

### LISTE DES SOCIETES INTERROGEEES

- |                                    |                                |
|------------------------------------|--------------------------------|
| 1. PERRIER                         | 22. SEERC                      |
| 2. SOULEIDO                        | 23. ELYO MEDITERRANEE          |
| 3. SOCIETE LACROIX                 | 24. MAINTENAIR                 |
| 4. DUCROS                          | 25. LABORATOIRES LAPHAL        |
| 5. LA CIGALLETTE                   | 26. RICARD                     |
| 6. AGIS                            | 27. GEMPLUS                    |
| 7. DELTA CEREALES                  | 28. RIVOIRE ET CARRET LUSTUCRU |
| 8. DYNACAST FRANCE                 | 29. GAZ DE FRANCE DPT REGION   |
| 9. FIMA                            | 30. BRASSERIES HEINEKEN        |
| 10. CONTINENTALE NUTRITION         | 31. IBM                        |
| 11. HEWLETT PACKARD                | 32. CREDIT AGRICOLE            |
| 12. AYME PNEUS                     | 33. SORIDEC                    |
| 13. AUTOGRILL COTE FRANCE          | 34. ESTEBAN                    |
| 14. BULL                           | 35. CAISSE D'EPARGNE           |
| 15. AUTOROUTES DU SUD DE LA FRANCE | 36. GROUPAMA                   |
| 16. AIR LIQUIDE                    | 37. MIDI LIBRE                 |
| 17. B & W MARKETING                | 38. SODETRHE                   |
| 18. GROUPE BOUYGUES TELECOM        | 39. SADH                       |
| 19. CASTORAMA                      | 40. VILLE DE PERPIGNAN         |
| 20. FOSELEV                        | 41. CONSEIL GENERAL DE         |
| L'HERAULT                          |                                |
| 21. GROUPE HIGH CO.                | 42. CCI DE MONTPELLIER         |