HAL
open science

La gestion sans budget : évaluation de la pertinence des critiques et interprétation théorique

Nicolas Berland

To cite this version:

Nicolas Berland. La gestion sans budget : évaluation de la pertinence des critiques et interprétation théorique. Finance Contrôle Stratégie, 2004, 7 (4), pp.37-58. hal-00340411

HAL Id: hal-00340411

https://hal.science/hal-00340411v1

Submitted on 13 Apr 2010

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.

La gestion sans budget : évaluation de la pertinence des critiques et interprétation théorique

Beyond budgeting : assessment of criticisms on budget and theoretical interpretation

Nicolas Berland
Professeur, IAE de Poitiers – Cerege
nberland@iae.univ-poitiers.fr

Résumé :
Les budgets font l'objet depuis de nombreuses années de virulentes critiques. Au travers de sept études de cas, cette recherche vise à comprendre les critiques formulées à leur encontre. Deux réponses sont avancées. La première cherche à montrer que les critiques se concentrent sur certains rôles attribués aux budgets. La deuxième réponse, en se servant du cadre théorique développé par Simons, montre que la manière dont les managers se servent des budgets peut les rendre dysfonctionnels.

Mots-clés : budget, contrôle, management, contrôle diagnostic, contrôle interactif.

Abstract :
Budgetary process have been highly criticized for many years. Through seven case studies, this paper tries to assess the relevance of these criticisms. Two answers are defined. First, we show that criticisms are concentrated on few roles attributed to budgets. Second, thanks to a analytic framework borrowed to Simons, we show that criticisms differ according to the use of budgets by managers.

Keywords : budget, control, management, diagnostic control, interactive control

JEL-codes: M40

Adresse de correspondance: Nicolas Berland – IAE de Poitiers – 20, rue Guillaume VII Le Troubadour BP 639 – 86022 Poitiers Cedex

Le Cam-i a lancé, depuis dix ans, un programme de réflexion sur le budget et le contrôle budgétaire. Le but est de répondre aux critiques qui leur sont adressées. La conclusion est originale. Le Cam-i propose de supprimer le budget. Il prend soin de présenter de nombreux exemples d'entreprise ayant tenté l'expérience afin d'étayer ses propositions.

La proposition est provocante et laisse rarement indifférente les entreprises. La plupart restent pourtant sceptiques. Une enquête réalisée dans les pays scandinaves, dont les entreprises semblent pourtant en pointe dans la suppression du budget, montre que la plupart des entreprises ne souhaitent pas piloter sans budget (Ekholm et Wallin, 2000). En France, la situation est sans doute identique même si la question n'est jamais posée aussi ouvertement. Les études réalisées s'intéressent surtout aux critiques portant sur le budget (Bescos et *al.*, 2003). Notre propos dans cet article n'est pas de faire l'apologie de la gestion sans budget mais d'utiliser ce discours pour analyser les modes de pilotage. Il semble en effet que l'apport essentiel du Cam-i soit de casser des structures mentales profondément enracinées dans les conceptions traditionnelles de la « bonne gestion ».

Dès lors, notre étude vise à répondre à la question de recherche « comment faut-il interpréter les critiques sur les budgets ? ». Pour répondre à cette question, sept études de cas ont été menées auprès d'entreprises. Celles-ci ne constituent pas un échantillon représentatif du paysage économique français (voir la partie méthodologie). Deux des entreprises interrogées ont supprimé leur budget et deux l'ont sérieusement modifié ces dernières années. Les trois dernières fonctionnent de manière « traditionnelle ».

La réponse à notre question de recherche peut se faire en deux temps. Tout d'abord, il semble que les critiques se focalisent sur certains rôles attribués aux budgets. Mais au-delà des rôles du budget, c'est aussi la façon dont les managers s'en servent qui est, dans certains cas, problématique. Les managers peuvent en effet consacrer plus ou moins d'attention au budget indépendamment du rôle qu'ils lui attribuent. Cette idée renvoie à la centralité des budgets

dans les dispositifs de pilotage utilisés par les managers. A l'aide du modèle développé par Simons (1991, 1994, 1995), nous montrerons que l'enjeu de la gestion sans budget est de passer d'un contrôle bureaucratisé à un contrôle impliquant les managers.

Après avoir rappelé quelques-uns des arguments critiques contre les budgets, nous décrirons la méthodologie adoptée et les cas étudiés pour répondre à notre question de recherche. A l'aide de ces observations et de notre appareillage analytique, nous examinerons le degré de pertinence des critiques relatives aux budgets.

1. Le budget sous les feux de critiques multiples

De nombreux reproches ont été exprimés depuis longtemps à l'encontre du budget (Barrett et Fraser, 1977, Churchill, 1984, Kennedy et Dugdale, 1999). Barrett et Fraser font l'analyse que les problèmes posés par les budgets viennent de la multiplicité de ses fonctions, certaines étant incompatibles deux à deux (par exemple prévoir et évaluer). Son utilisation comme outil d'évaluation des performances semble poser d'importants problèmes, notamment lorsqu'il est relié aux plans de bonus des entreprises (Jensen, 2001).

Le Cam-i (1999a et b) a développé ces critiques. Cette association a en effet lancé, durant le courant des années quatre-vingt dix, une importante réflexion sur les budgets (Bunce, Hope et Fraser, 2002, Hope et Fraser, 1997, 1999a, 1999b, 1999c, 2003). Il en ressort que les budgets se seraient développés dans un contexte où (Cam-i, 1999a) :

- les marchés et les chaînes de valeur étaient stables,
- les concurrents étaient connus et leurs actions prévisibles,
- la disponibilité des capitaux était la principale contrainte limitant la croissance et l'apprentissage,
- les structures des entreprises étaient centralisées et les modes de coordination essentiellement hiérarchiques,
- le cycle de vie des produits et la stratégie des entreprises s'étalaient dans le temps,
- il était surtout demandé aux opérationnels de se conformer aux règles.

Pour favoriser l'innovation dans les entreprises, les managers cherchent à libérer les énergies disponibles et la créativité. Or, le contrôle budgétaire, en imposant un cadre hiérarchique strict, irait à l'encontre de cet idéal (Cam-i, 1999a). Le Cam-i (1999b) propose dix critiques sur le budget qui reprennent largement les analyses antérieures et leurs propres observations.

Tableau 1 Les dix principales critiques concernant les budgets selon le Cam-i

Thèmes	Préconisations	Critiques
Les objectifs	Battre la concurrence, pas le budget	Le budget n'est qu'un référentiel interne
La stratégie	Développer continuellement la stratégie, pas annuellement	La stratégie ne se fait pas une fois par an
L'amélioration	Changer radicalement , pas par étapes	Le budget renforce le conformisme
Les ressources	Gérer les ressources à long terme, ne pas les allouer	Le budget est souvent construit sans lien avec la stratégie
La coordination	Gérer les causes et les effets, pas les budgets	Le budget donne lieu à des négociations stériles
Les coûts	Gérer la valeur, pas les coûts	Le budget est un exercice de minimisation des charges
Les prévisions	Créer le futur, ne pas chercher à rester dans les rails	Le budget est souvent la reprise des chiffres de l'année passée
Le contrôle	Utiliser quelques indicateurs et pas une somme de données	Le budget est trop complexe et uniquement financier
Les récompenses	Encourager le travail d'équipe, pas l'individualisme	Le budget encourage les comportements égoïstes et la constitution de matelas budgétaires
La délégation	Donner des responsabilités et de la liberté aux managers	Le budget enferme les managers dans des contraintes trop fortes

De nombreuses sociétés auraient déjà supprimé leur budget ou se poseraient de sérieuses questions[1] :

Tableau 2 Les entreprises de la gestion sans budget

Entreprises		Sources
SKF Borealis A/S Volvo Car Corporation Sprint Bull (a renoncé depuis) Ikea Bass Brewers Asea Brown Boveri (ABB) SmithKline Beecham Microsoft Fokus Bank United Distillers & Vintners	Svenska Handelsbanken Boots The Chemists AES Thames Carnaud Metal Box BP Amoco Chemicals Ericsson Lloyds TSB British Petroleum Toys 'R' Us General Electric Swedish Post Office	Liste du Cam-i (1999, 6 et 196). Voir également Hope et Fraser (2001). Boesen (2000) pour Borealis Toutes ces entreprises n'ont pas supprimé leur budget. Certaines s'interrogent juste sur la pertinence de cet outil de gestion. En 2002 (Bunce et al., 2002), le Cam-i revendique 60 organisations participants au BBRT, la plupart européennes.
Sprint		Arterian, (1997 et 1998)
Bull		Option Finance (1996)
Rhodia Schneider Electric CarnaudMetalbox Bull		Chauvot (2001), Berland (2002)

L'une des caractéristiques des solutions proposées par le Cam-i est l'adoption d'une gestion prévisionnelle décentralisée et d'anticipation fondée sur les *rolling forecasts*. Pour le Cam-i, c'est le concept de budget qui est porteur d'effets pervers jugés inévitables. Pourtant, cette

[1] Pour un historique de la gestion sans budget, on pourra consulter Hope et Fraser (2001).

vision normative demande à être nuancée. Nous pouvons donc faire l'hypothèse, qu'il existe des conditions d'utilisation pour lesquelles les budgets sont plus ou moins bien adaptés. C'est ce que nous allons essayer de montrer au travers de sept études de cas.

2. Les données de l'étude

Après avoir décrit la méthodologie de recherche utilisée, nous décrirons les outils de contrôle des entreprises étudiées.

2.1.Méthodologie

Les données de cette recherche sont issues d'études de cas menées durant deux ans auprès de sept entreprises. D'autres entreprises approchées pour réaliser cette recherche ont été éliminées en cours d'étude car elles ne permettaient pas de recueillir des données dans des conditions de validité suffisantes (pas d'accès à certains documents, non-réponses à certains thèmes…). La recherche a suivi plusieurs étapes :

- Des interviews (de une à quinze selon les entreprises) ont été menées à l'aide d'un questionnaire semi directif reprenant des thématiques liées aux critiques du budget. Ce questionnaire a été réalisé à l'issue d'une revue de la littérature tant sur la gestion sans budget que sur d'autres problématiques du contrôle. Ces interviews ont été réalisées avec le contrôleur de gestion de l'entité étudiée. Dans trois des sept cas étudiés, d'autres personnes ont pu être interrogées (directeur financier, managers…).
- Ces interviews ont systématiquement été enrichies et complétées à l'aide de documents internes de l'entreprise qui permettaient d'étayer et de confirmer les interviews.
- Une vérification externe a été entreprise en se référant à des documents publics (rapport annuel, site Internet) ou semi-publics (études de cas préalables, mémoire d'étudiants…).
- Les cas, une fois écrits, ont fait l'objet d'une relecture par les personnes interrogées afin de s'assurer de l'empathie par rapport au terrain.

D’un point de vue méthodologique, cette recherche souffre d’un certain nombre de limites :

- L’échantillon est tout d’abord de taille réduite et ne permet pas une généralisation des résultats sans recherche ultérieure.
- L’échantillon n’est pas aléatoire. Bien au contraire, ce sont les entreprises qui ont choisi de faire partie de cet échantillon. La sélection et le « recrutement » de ces entreprises se sont faits de diverses manières (publipostage présentant le projet, rencontre dans des séminaires ou colloques).
- Les entreprises ont fait l’objet de traitements différents. Ainsi, trois des entreprises de l’échantillon ont pu être suivies sur plusieurs mois, grâce à de multiples rencontres.

2.2.L’échantillon

Les entreprises de l’échantillon appartiennent à des secteurs différents comme le montre le tableau suivant.

Tableau 3 L'échantillon

Entre-prises[2]	Niveau d'analyse	Secteur d'activité	Caractéristiques de l'activité
SSB	Siège et diverses *business units*	Production et vente de produits chimiques de spécialité	Très grand nombre d'activité et de produits à gérer (complexité). Secteur mature.
Froges	Siège	Production de métal et façonnage	Deux grands secteurs d'activité. Le processus de production va de la transformation des matières premières à la réalisation de produits sophistiqués en métal. Secteur mature.
ADP	Filiale française	Vente et implantation de logiciels informatique.	Plan de charge pluriannuel permettant une planification de la charge de travail. Secteur en croissance.
Le Furet	Filiale française	Métallurgie Façonnage de pièces à haute valeur ajoutée	La plus forte décentralisation de l'ensemble de l'échantillon. Le groupe gère un portefeuille d'unités de production et de vente. Secteur de niche avec une forte croissance.
Detoeuf	*Business unit*	Construction mécanique (métro)	Plan de charge pluriannuel permettant une planification de la charge de travail. Secteur mature.
Société Delignes	Siège et diverses entités du groupe	Location de logements sociaux	Missions récurrentes auxquelles s'ajoutent des missions ponctuelles imposées par la tutelle publique. Secteur assez stable.
Vulcain	Composante étrangère d'une *business unit*	Réparation de produits électroniques	Très grand nombre d'exceptions à gérer d'où une grande complexité du processus de production.

Présentation des cas

Les différentes sociétés étudiées ont toutes des mécanismes de pilotage et de contrôle (budgets et tableaux de bord) assez différents tant dans leur utilisation que dans leur articulation les uns par rapport aux autres. Même si deux d'entre elles affirment avoir supprimé leur budget, nous allons voir que leur situation doit être interprétée prudemment.

3.1. SSB

SSB a supprimé son budget pour le remplacer par un système de gestion de plans d'action, l'ensemble étant dénommé Spring (Berland, 2002). Une fois par an, les managers sont invités à définir les priorités stratégiques de l'année sous forme de facteurs clé de succès. Puis, trimestriellement et de manière glissante, des plans d'action sont élaborés pour mettre en

œuvre la stratégie. Des indicateurs et des objectifs sont définis pour mesurer l'avancement des plans d'action et décider le cas échéant de leur révision. Enfin, des prévisions glissantes sont définies tous les trimestres pour aider les managers à anticiper et à construire leurs plans d'action.

Le budget a donc été remplacé par un système de plans d'action que l'on pourrait qualifier de budget partiel ou budget stratégique ne portant que sur les priorités stratégiques. Le budget n'a dont pas complètement disparu mais a été remodelé. A côté de ce système de pilotage, un programme dit WCM pour *World Class Manufacturing* a été mis en place. Il vise à établir des batteries d'indicateurs permettant de comparer, sur des points clés, les critères de performance incontournables pour être un « acteur mondial ». Il est lui-même complété par d'autres tableaux de bord.

SSB a initié ce changement pour impliquer davantage ses managers dans le suivi et la mise en œuvre de la stratégie. Afin de limiter le temps que les managers peuvent accorder à ces tâches, il a été nécessaire de focaliser leur attention sur quelques axes forts de développement.

Spring distingue donc les actions qui font l'objet d'un pilotage en phase avec la stratégie, des informations qui ne sont pas stratégiques mais qui doivent pourtant être vérifiées régulièrement : informations sur l'environnement et sur les actions non stratégiques.

3.2. Froges

Historiquement, Froges utilisait des budgets et des tableaux de bord de gestion qui faisaient l'objet d'un suivi mensuel. L'ensemble faisait toutefois l'objet de critiques. Le système de pilotage de cette entreprise s'appuie maintenant sur des tableaux de bord prospectifs (ou *balanced scorecard*). Ces instruments visent à focaliser l'attention des managers sur les quelques points importants pour la mise en œuvre de la stratégie. Ces outils sont intensément

[2] Pour des raisons de confidentialité, le nom des entreprises a été masqué. Les noms utilisés sont donc

utilisés par les managers et par l'ensemble de la ligne hiérarchique pour créer un dialogue de gestion, décliner la stratégie et repérer les points problématiques.

Par ailleurs, des tableaux de bord de gestion et les budgets préexistants n'ont pas pour autant disparu et ont pour fonction de rassembler une information plus large, non forcément prise en compte par les systèmes précédents. Les tableaux de bord de gestion doivent permettre d'appréhender l'ensemble de la performance, et notamment celles non prises en compte dans les tableaux de bord stratégiques qui sont par nature beaucoup plus restreints. Le budget sert à faire une synthèse financière de l'ensemble des actions engagées. Tout comme chez SSB, le budget a profondément changé de nature. Ce n'est plus l'outil lourd et impliquant pour les managers qu'il a été. Il est surtout géré par les contrôleurs avec une moindre intervention des managers.

3.3. ADP

Chez ADP un effort de sélection a été entrepris pour réduire le nombre de budgets détaillés à réaliser. Seul les budgets des lignes d'affaires sur lesquelles l'entreprise a une maîtrise élevée de son activité et pour lesquelles elle peut définir ses propres plans d'action (*line of business ou lob* « *high* ») sont réalisés dans le détail. Quand une ligne d'affaires est maîtrisée par d'autres entités du groupe, de simples prévisions à large maille sont réalisées. Ainsi, le budget des activités commerciales est très détaillé car la filiale peut développer ses propres plans d'action alors que le budget de la formation est une simple prévision par grandes masses, les détails étant traités aux Etats-Unis à la maison mère.

Le budget n'est pas utilisé à des fins de pilotage mensuel mais sert aux managers une fois par an à s'impliquer dans la formulation de la stratégie pour les lob « *high* ». Chez ADP, le pilotage de la gestion est réalisé à l'aide d'un système de prévisions impliquant tous les

---

imaginaires.

managers. Ce système répond au besoin de maîtrise du niveau d'activité des projets en cours afin de constamment adapter les ressources aux besoins et ainsi maintenir la rentabilité.

Enfin, le système de pilotage d'ADP est complété par un système de *reporting* mensuel dont la trame a été élaborée au niveau européen. La définition de ce tableau de bord commun garantit que toutes les données qui ont du sens soient prises en compte.

3.4. Le Furet

La situation de Le Furet est plus complexe et ne semblait pas encore stabilisée à la date de l'étude. Le budget a d'abord été supprimé pour la direction générale. Il a été remplacé par un système de prévisions glissantes à l'instar d'ADP. L'implication du siège dans la gestion des unités reste limitée. Cela tient vraisemblablement aux modalités particulières du management chez Le Furet qui privilégie l'autonomie des unités opérationnelles. Le système de contrôle comporte également un système de *reporting* et d'analyse sous forme de comparaisons des performances des entités.

En revanche, le budget existe toujours dans les unités opérationnelles. Il permet de contrôler financièrement les opérationnels et de calculer leur bonus.

Cette architecture était toutefois remise en cause au moment de l'étude car la seule fixation des prévisions dans les relations avec le siège laissait de côté la définition de la stratégie. Bien que l'architecture d'ensemble ne soit pas encore claire, le statut du budget semble alors se rapprocher de la situation d'ADP.

3.5. Detoeuf

Detoeuf a une activité organisée sous forme de projets (tout comme ADP, celle-ci ayant toutefois une activité commerciale nettement plus marquée). Ces projets ont une durée moyenne de trois ans. Une fois les contrats signés, les managers doivent organiser au mieux les flux de production. L'incertitude majeure est l'équilibre du plan de charge et sa réalisation

à moindre coût. Tout comme chez ADP, gérer l'incertitude consiste à maîtriser le niveau d'activité futur afin d'adapter les ressources aux besoins et à répartir la charge de travail sur les différentes unités du groupe. Le budget est alors sollicité comme outil permettant de surveiller l'avancement des projets. Il découle directement de la charge de travail très prévisible des unités sur les trois prochaines années. Un *reporting* et des tableaux de bord complètent l'ensemble.

3.6 Vulcain et Société Delignes

Vulcain et Société Delignes se ressemblent. Le budget et des tableaux de bord y coexistent, sur le même plan, pour apporter un double éclairage aux managers. Les documents produits sont souvent complexes à comprendre et toujours volumineux (tableau de bord de quatre-vingt pages par exemple dans les deux cas). L'information y est présentée de façon très détaillée, certains disent même trop détaillée. Les managers se retrouvent par conséquent face à un volume important d'informations à produire et à interpréter. Ces outils n'établissent pas clairement les priorités mais apportent une vision d'ensemble.

Le contrôle se fait grâce à une gestion par exception. Les contrôleurs de gestion ont pour mission de relever les incohérences économiques et d'orienter les questions des managers. Sans doute du fait de leur nature profondément politique, les revues de gestion semblent peu performantes et ne satisfont pas les managers. De fait, le contrôle a une dimension ritualiste. L'important relève souvent du fait du prince et est choisi parmi l'ensemble des problèmes existants. L'urgence et la marotte de chacun sont souvent confondues avec les dimensions stratégiques de la performance de l'entreprise.

3.7 Synthèse des observations

Toutes les entreprises ont quelque chose à reprocher aux budgets sauf ADP. La situation doit toutefois être nuancée. Le Furet a supprimé ses budgets mais les reproches exprimés étaient

très faibles. Detoeuf a peu de reproches à formuler à l'encontre des budgets. Les managers et contrôleurs de gestion de Vulcain et Société Delignes ont des critiques à formuler à l'encontre des budgets mais elles ne font pas l'objet d'une réflexion formelle au sein de ces groupes. La critique à l'encontre des budgets n'y est donc pas clairement exprimée mais ressort simplement des entretiens individuels avec les cadres. Au final, seuls SSB et Froges ont vraiment exprimé des reproches sérieux à l'égard des budgets et ont mis en place des programmes de changement. ADP et Le Furet ont récemment modifié leurs pratiques mais les critiques à l'égard du budget y étaient presque nulles.

Le tableau 4 montre les critiques exprimées à l'encontre des budgets ainsi que le statut du budget et les principales caractéristiques des systèmes de gestion en place.

Tableau 4 Critiques du budget et système de gestion en place

Entreprises	Statut du budget	Reproches faits aux budgets et au contrôle budgétaire	Principales caractéristiques des systèmes de gestion en place
SSB	Supprimé Budget vivement critiqué	Pas de lien avec la stratégie Pas de plans d'action Consommateur de temps Tourné vers le passé Ne couvre qu'un an Pas de stratégie de rupture Difficile de décliner des objectifs « challengés » Pas de modification des budgets en cours d'année	Articulation Key Value Drivers (KVD qui ne sont pas autre chose que des facteurs clés de succès) – Actions stratégiques (AS) – Plans d'Action Opérationnels (PAO). Parallèlement, prévisions glissantes sur 5 trimestres.
Froges	Spécialisé Budget vivement critiqué	Pas de lien assez fort avec la stratégie Manque de fiabilité des données Consommateur de temps Tourné vers le passé Ne couvre qu'un an (effet–tunnel) Faible pertinence des reprévisions Relation ambiguë avec les bonus (fonction des budgets peu claire) Confiance excessive des managers Pas d'apprentissage	Le budget a été spécialisé sur le *reporting* financier et la prévision. La déclinaison de la stratégie et le pilotage sont réalisés grâce à des tableaux de bord inspirés du tableau de bord stratégique (*balanced scorecard)* et articulés autour d'un axe objectifs stratégiques - leviers stratégiques - leviers opérationnels - plans d'action.
ADP	Spécialisé Budget pas critiqué	Aucun	Une attention différenciée est portée aux différentes « lob » (*line of business* ou ligne d'affaires) en fonction du pouvoir de décision de la filiale. Une utilisation du budget à des fins de déclinaison de la stratégie est privilégiée plutôt qu'une évaluation des performances.
Le Furet	Supprimé Budget très peu critiqué	Ne facilitait pas l'élaboration des prévisions	Le budget est utilisé pour la gestion locale, très orientée vers l'industriel. Dans les relations avec le siège, les budgets ont été supprimés pour laisser la place à des prévisions et à un pilotage à partir du compte de résultat.

Entreprises	Statut du budget	Reproches faits aux budgets et au contrôle budgétaire	Principales caractéristiques des systèmes de gestion en place
Detoeuf	Central Budget peu critiqué	Consommateur de temps Difficile de décliner des objectifs « challengés »	Le budget est la première année du plan à trois ans. Ce dernier s'élabore grâce au plan de charge prévisionnel (gestion de projets longs).
Société Delignes	Central Budget assez critiqué mais pas de réflexion formelle	Faible implication du management Souvent l'extrapolation du passé Faible implication des managers dans l'élaboration du budget et dans les revues de gestion Pas d'apprentissage	Rôle important des contrôleurs de gestion qui se substituent à la ligne hiérarchique. Budgets et tableaux de bord sont plus concurrents que complémentaires. La gestion se fait un peu au coup par coup.
Vulcain	Central Budget assez critiqué mais pas de réflexion formelle	Lien avec la stratégie très variable Consommateur de temps Pas d'apprentissage car écarts un peu compliqués Exacerbation du jeu politique des acteurs	Forte déconnexion entre les budgets locaux de la filiale où existe une forte implication des managers et le budget de l'entité à laquelle appartient la *business unit.* Les budgets de l'ensemble de l'unité étudiée font apparaître une déconnexion du pilotage local et du pilotage global Les tableaux de bord sont une collection d'indicateurs. Le tout se traduit par une faible lisibilité.

Les critiques à l'égard du budget sont donc une réalité mais sont différentes selon les entreprises.

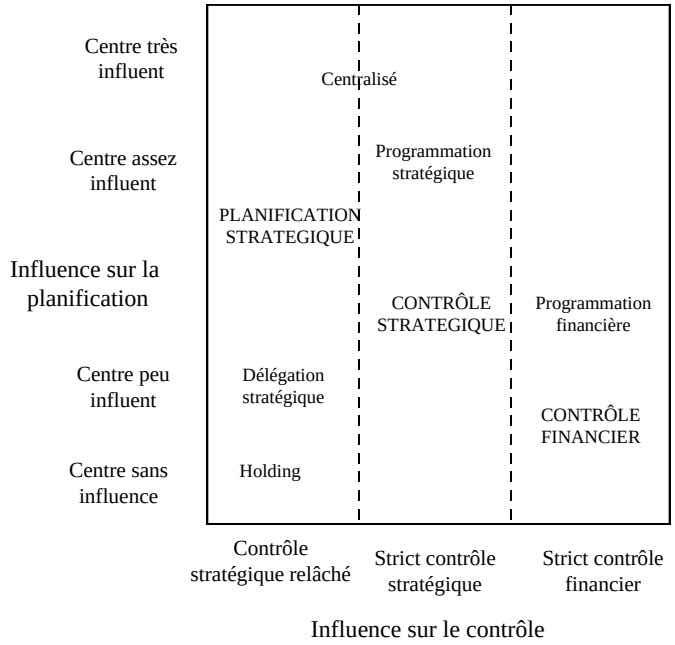
4. Des critiques focalisées sur certains rôles du budget

Dans un premier temps, nous proposons d'examiner le lien entre les fonctions principales attribuées aux budgets et les critiques qu'ils subissent. Pour cela, nous devons d'abord classer nos entreprises en fonction de leur type de management stratégique afin de mieux faire ressortir les fonctions dominantes attribuées aux budgets dans chaque configuration.

4.1. Des rôles en cohérence avec le type de management stratégique de l'entreprise

Les budgets remplissent des rôles différents et potentiellement contradictoires selon les entreprises ce qui serait l'une des sources de leurs problèmes (Barret et Fraser, 1977). Pourtant lorsqu'elles sont interrogées, les entreprises citent plusieurs des fonctions attribuables à un budget. Il semble toutefois que certains de ces rôles dominent en fonction du type de management stratégique suivi par l'entreprise. C'est la raison pour laquelle il est nécessaire d'établir, au préalable de toute étude des fonctions du budget, une typologie des entreprises étudiées selon des dimensions pertinentes pour l'étude des rôles du budget. Il est alors ensuite possible de rattacher à ces configurations des rôles dominants du budget. Berland (1999), reprenant les travaux de Goold et Campbell (1987), a montré que les budgets pouvaient être utilisés selon trois modalités différentes en fonction des demandes de la direction générale (le centre). Cette dernière peut intervenir beaucoup ou très peu dans le processus de planification et elle peut exercer trois types de contrôle (stratégique relâché, stratégique strict et financier strict). Selon Goold et Campbell (1987), huit configurations ressortent de cette analyse (figure 1). Trois seulement de ces configurations sont stables (celles en lettres capitales dans la figure).

Figure 1 La typologie de M. Goold et A. Campbell



(Goold et Campell, 1987, p.36)

A chacune des configurations stables correspondent alors, selon Berland (1999), des rôles dominants pour le budget, repris dans le tableau ci-dessous.

Tableau 5 Les trois modèles de contrôle budgétaire

Modèle de budget	Rôles du contrôle budgétaire	Rôle dominant du budget	Questions principales que se pose l'entreprise
Planification stratégique	prévision, autorisation de dépenses, évaluation non formalisée.	**prévision-planification**	Quelle sera ma situation financière demain ? Où allons nous ? Comment se forme mon résultat ?
Contrôle stratégique	coordination, communication, évaluation.	**coordination - socialisation**	Mes différentes actions sont-elles cohérentes ? Où en est le *slack* organisationnel ? Comment coordonner les différentes unités entre elles ?
Contrôle financier	motivation, engagement, évaluation financière stricte.	**évaluation-sanction**	Ai-je raison d'investir dans cette activité ? Dans ce pays ? Logique de portefeuille.

Berland (1999, p. 21)

En appliquant cette grille de lecture aux entreprises de notre étude, est-il possible de dégager des conclusions quant aux critiques qui sont formulées à l'encontre des budgets ?

4.2. Des critiques focalisées essentiellement sur les fonctions de coordination

Il est possible de classer nos entreprises en fonction de cette typologie puis d'identifier les similitudes de fonctionnement et de critiques. Le tableau 6 résume tout d'abord le rôle du centre en termes de planification et de contrôle.

Tableau 6 Positionnement des entreprises en termes de management stratégique

Entreprises	Influence du centre sur la planification	Type de contrôle
SSB (contrôle stratégique)	Le centre est partagé entre interventionnisme et délégation	L'évaluation se fait en fonction de critères financiers et non financiers
Froges (contrôle stratégique)	Le centre est partagé entre interventionnisme et délégation	L'évaluation se fait en fonction de critères financiers et non financiers
ADP (planification stratégique)	Le centre intervient assez peu pour les « *lob high* » (et très fortement pour les « *lob low* » pour lesquelles l'unité française ne fait ni budget ni tableau de bord)	L'évaluation se fait en fonction de critères financiers et non financiers en combinant différents critères (étalonnage, comparaison par rapport au passé, tenue des prévisions, comportements des managers) . Les conséquences à court terme du contrôle ne sont pas claires
Le Furet (contrôle financier)	Le centre n'intervient quasiment pas dans les opérations des différentes unités	Les unités sont jugées dans une logique de portefeuille en fonction de leur capacité à générer des bénéfices et des liquidités
Detoeuf (planification stratégique)	Le centre intervient assez peu et seulement en fin de processus budgétaire	L'évaluation se fait en fonction de critères financiers et non financiers. Les conséquences à court terme du contrôle ne sont pas claires
Société Delignes (planification stratégique)	Le centre intervient fortement et limite ainsi les degrés de liberté des managers qui doivent gérer dans des limites étroites	L'évaluation se fait en fonction de critères financiers et non financiers mais sans réelles conséquences sur les carrières
Vulcain (contrôle stratégique)	Le centre est partagé entre interventionnisme et délégation	L'évaluation se fait en fonction de critères financiers et non financiers

1. Les entreprises à contrôle stratégique : chez SSB, Froges, Vulcain, le budget était (ou est encore) un ensemble cohérent d'objectifs économiques chiffrés annuels sur lesquels étaient plaqués *a posteriori* des plans d'action. Les critiques sur les budgets semblent se concentrer dans ces entreprises. Le budget se résume trop souvent à chiffrer des objectifs issus d'une négociation politique et non des plans d'action. On confond alors DPO et budget. Faire un budget peut devenir un exercice bureaucratique sans autre utilité que celle d'une justification grossière des objectifs.

2. Les entreprises à planification stratégique : chez ADP, les budgets servent à anticiper, une fois par an, l'activité et à réfléchir sur la stratégie. Ils ne servent pas à l'évaluation. Dans ce rôle, le budget n'est pas critiqué. Chez Detoeuf, le budget est l'ensemble des prévisions financières des différents projets en cours. Les budgets sont logiquement le chiffrage de la planification des projets et par conséquent des plans d'action à mettre en œuvre pour les réaliser. Les actions précèdent naturellement leur évaluation financière. Le budget y est peu critiqué car les prévisions suivent naturellement la planification des tâches. Chez Delignes, le budget est très influencé par la direction, il sert à évaluer les managers mais d'autres critères sont aussi utilisés. Les conséquences attachés à ces évaluations sont toutefois sans enjeux réels. Le budget y est pourtant beaucoup plus critiqué que dans les deux autres entreprises de cette catégorie.
3. Les entreprises à contrôle financier : dans le cas de Le Furet, les budgets semblent cantonnés à l'évaluation des unités opérationnelles relativement indépendantes entre elles. Cette évaluation est essentiellement financière et conduit le siège à investir ou désinvestir de ses filiales. Le budget y a été supprimé pour les relations entre le siège et les unités signalant ainsi sans doute des critiques en provenance du siège (nous avons vu qu'elles sont faibles dans la filiale étudiée).

Il semble que ce soit surtout dans le cas du contrôle stratégique (SSB, Froges et Vulcain) que le rôle du budget pose le plus de problème. Ceux-ci sont en revanche moins exacerbés dans les cas de la planification stratégique et du contrôle financier bien que dans le cas de Le Furet, le budget ait été supprimé. Ses conclusions décrivent plus une tendance qu'une relation stricte. Cela s'explique sans doute par l'existence d'autres dimensions pertinentes et plaide pour un élargissement de l'étude.

5. Une attention différenciée selon les managers

Nous proposons maintenant une autre approche théorique de nature à éclairer les critiques du processus budgétaire. La grille de lecture théorique utilisée est empruntée à Simons (1991, 1994, 1995).

5.1. Deux types de contrôle

Selon Simons, un système de contrôle repose sur quatre dimensions : un système de croyances, un système de contraintes, un système de contrôle diagnostic et un système de contrôle interactif. Les deux premières dimensions ne nous intéressent pas directement dans cette recherche. Les deux dernières dimensions renvoient aux dimensions chiffrées et analytiques du contrôle de gestion Ces deux dimensions se complètent chez Simons pour former un contrôle de gestion équilibré. Elles reflètent deux modes d'utilisation différenciée des chiffres produits par les systèmes de contrôle traditionnel. Pour Simons, l'attention des managers est sollicitée de deux manières dans un système de pilotage[3] :

- De façon intensive avec le système de contrôle interactif (Simons, 1995, 95). Il s'agit pour les managers d'interagir très fortement avec leurs subordonnés pour traiter des priorités stratégiques et de s'impliquer personnellement dans la gestion. Leur attention est alors focalisée sur l'un des outils du contrôle. L'information produite par l'outil de gestion choisi devient obsessionnelle chez les managers et leur sert à s'interroger sur le fonctionnement de l'organisation qu'ils dirigent. Ces informations ne doivent pas être trop volumineuses pour être assimilables par le manager qui est pris par ailleurs par de multiples tâches. Les managers choisissent alors l'outil qui leur permet de piloter au mieux l'incertitude stratégique à laquelle ils ont à faire face. Simons part donc du principe que toutes les sociétés font face à de l'incertitude. L'existence ou non d'une incertitude

n'est donc pas une variable suffisamment déterminante pour comprendre l'architecture d'un système de contrôle.

- Par exception avec le contrôle diagnostic (Simons, 1995, 59). Le contrôle se fait via une batterie d'indicateurs reflétant les différentes dimensions de la performance de l'entreprise ou plus généralement les informations qui sont nécessaires aux managers. Le but est d'être assez exhaustif dans la mesure de la performance. Cet aspect du contrôle doit souvent être informatisé de façon à libérer du temps pour les managers et les contrôleurs car l'information à traiter est volumineuse.

Selon Simons, ce dernier type de contrôle, fondée sur une régulation de type cybernétique, est le contrôle de gestion traditionnel. Ce mode de contrôle est puissant car il permet de contrôler automatiquement et à distance les principales dimensions de la performance. Mais il présente le risque que les managers n'y accordent aucun intérêt compte tenu de la masse d'information à prendre en compte. Un autre danger existe si les managers y consacrent trop de temps et finissent par s'y perdre. Ils risquent alors de passer à côté de l'essentiel par souci de complétude. Ce sont les raisons pour lesquelles les managers ont besoin d'utiliser de manière interactive certains outils du contrôle de gestion. Ils focalisent leur attention sur quelques données en faisant le pari qu'ils observent les données clés.

5.2. Implications du cadre théorique de Simons pour l'analyse des critiques du processus budgétaire

Le cadre conceptuel de Simons peut être utilisé pour mieux comprendre les enjeux de la gestion sans budget. Les mêmes outils du contrôle de gestion peuvent en effet servir soit au contrôle diagnostic soit au contrôle interactif et ne sont pas dédiés à l'un ou à l'autre. Le choix d'un outil de contrôle interactif ne dépend en aucune façon des qualités supposés d'un outil de contrôle de

[3] Pour une opérationnalisation quantitative des contrôles interactif et diagnostic, on pourra se rapporter à Sponem

gestion mais bien plutôt de la manière dont il va être utilisé[4]. Si une telle distinction n'est pas faite, alors les managers font face, de façon indifférenciée, à l'ensemble des données du contrôle de gestion. Leur attention n'est pas sollicitée prioritairement sur les données permettant de gérer ce qu'ils considèrent comme étant des incertitudes stratégiques. Les systèmes de contrôle interactifs doivent permettre aux entreprises de maîtriser les incertitudes stratégiques qui sont pertinentes dans leur situation et de focaliser l'attention des managers sur les seules données qui sont importantes pour leur pilotage.

Nous pouvons donc poser comme hypothèse que les managers, dans certains cas, accordent une importance excessive aux budgets compte tenu des bénéfices qu'ils peuvent en retirer. En d'autres termes, ils ne distinguent pas formellement de contrôle interactif et de contrôle diagnostic. Toute l'information est alors mise sur le même plan conduisant à une saturation de l'attention des managers et à des dérives bureaucratiques de l'outil de gestion (SSB et Froges avant leurs changements, Vulcain, Delignes). Cela expliquerait les critiques sur la lourdeur du processus budgétaire. En revanche, dans certains cas, le budget est approprié pour traiter de l'incertitude stratégique à laquelle l'entreprise doit faire face. Il est alors un outil de contrôle interactif (Detoeuf). Cela peut nécessiter des aménagements de la procédure budgétaire (SSB et ADP). D'autres (Froges et Le Furet) en ont fait des outils de contrôle diagnostic.

Quatre cas peuvent être distingués :

1. Chez Detoeuf, le budget est, depuis longtemps, un outil de contrôle interactif utilisé pour gérer l'incertitude qu'est le plan de charges. Il n'est l'objet d'aucune critique.
2. D'autres entreprises ont fait évoluer leur système de contrôle pour créer explicitement des systèmes de contrôle interactif. Les modalités sont toutefois différentes selon les

(2004).

[4] Il est d'ailleurs intéressant de remarquer que Simons (1995, 68 et s.) illustre le contrôle diagnostic à l'aide du *balanced scorecard* (BSC, Kaplan et Norton, 1998 et 2001a) alors que Kaplan et Norton (2001b) expliquent que le BSC est un outil de contrôle interactif. La contradiction n'est qu'apparente et ne traduit pas pour autant un désaccord entre Simons et Kaplan.

entreprises. L'utilisation du budget de façon interactive peut passer par une réforme du budget afin de réduire celui-ci au chiffrage de quelques-uns des aspects pertinents de l'entreprise et non de son intégralité. SSB et ADP sont à cet égard de bons exemples. Chez SSB, Spring peut être considéré comme un budget limité dans son étendue au chiffrage de quelques dimensions stratégiques. Les autres outils du contrôle sont alors utilisés de manière diagnostic. Chez ADP, le budget est utilisé de manière interactive mais seulement une fois par an pour établir la stratégie. Il ne fait plus l'objet d'un suivi mensuel. Ce sont alors les prévisions qui sont suivies mensuellement pour impliquer les managers.

3. L'évolution de Froges peut s'interpréter comme le cas d'une entreprise qui sans avoir supprimé son budget en a fait un outil de contrôle diagnostic demandant moins d'implication de la part des managers. Le contrôle interactif est un tableau de bord stratégique. Il en va de même pour Le Furet où le contrôle interactif est le suivi des prévisions. Le budget a clairement le statut d'outil de contrôle diagnostic.
4. Enfin chez Vulcain et Delignes, il ne semble pas exister de contrôle interactif à proprement parler et tout est soumis à l'attention des managers qui sont alors noyés sous une masse d'information.

Il est possible de résumer le positionnement de chaque entreprise grâce au tableau ci-dessous.

Tableau 7 Classement des processus de contrôle

Entreprises	Contrôle interactif	Contrôle diagnostic
SSB	Spring (KVD/AS/PAO) et prévisions	Tableaux de bord et WCM
Detoeuf	Suivi des programmes et budget	Tableaux de bord et *reporting*
Froges	*Roadmaps* et « progrès continu »	Tableaux de bord de gestion et budget
ADP	Prévisions et budget annuel pour la stratégie	Tableaux de bord et *reporting*
Société Delignes	Inexistant ou non observé	Tableaux de bord et budget
Vulcain	Inexistant ou non observé	Tableaux de bord et budget
Le Furet	Prévisions pour le siège Objectifs – plans d'action pour les opérationnels	*Benchmark* et *reporting*

Le budget n'est pas un bon ou un mauvais outil de gestion. Même dans la gestion sans budget, il ne disparaît pas comme le laisse supposer le Cam-i. Dans certains des cas étudiés, le budget est utilisé comme outil de contrôle interactif. Dans ce cas, il est parfois (SSB, ADP) d'ampleur réduite afin que les managers ne se perdent pas dans les chiffres. Dans la plupart des cas, il est utilisé comme outil de contrôle diagnostic impliquant peu les managers. C'est lorsque tous les outils du contrôle impliquent trop fortement les managers que les problèmes commencent à apparaître (Delignes, Vulcain mais aussi Froges, SSB, ADP et Vulcain avant modification de leur système de gestion). Cette interprétation, non mécanique, permet de mieux comprendre pourquoi :

- Certaines entreprises n'ont rien à reprocher à leur budget ou ne veulent pas le supprimer.
- Les reproches adressés au budget sont si différents d'une entreprise à l'autre.
- Des entreprises utilisent différemment leur procédure budgétaire.

6. Conclusion

Deux conclusions ressortent de notre analyse et permettent de comprendre, de façon complémentaire, les reproches adressés au budget.

Les critiques autour du budget semblent se concentrer sur certaines de ses fonctions. C'est lorsqu'il est utilisé comme outil de prévision-planification qu'il est le moins critiqué. En

revanche, dès qu'il sert à évaluer ou à coordonner les services, il semble que les managers rencontrent des difficultés à l'utiliser et que des effets pervers apparaissent.

Le budget fait aussi l'objet de critiques en fonction de la manière dont il est utilisé par les managers et plus particulièrement de l'attention qu'ils y portent. Pour Simons, tous les outils de contrôle ne doivent pas faire l'objet d'une attention soutenue et simultanée de la part des managers. Or, il semble au travers de notre étude que les outils du contrôle sont souvent utilisés avec un niveau d'attention égal quel que soit le contexte. Or, les entreprises n'ayant pas de critiques à formuler à l'encontre des budgets ou ayant essayé de répondre à ces critiques semblent toutes avoir, de fait, établi une distinction contrôle interactif / contrôle diagnostic.

Les critiques sur le budget sont à analyser sous le double prisme de ses fonctions et de la manière dont il est utilisé par les managers. Le budget n'est donc pas toujours un problème et, comme le montre certains des cas étudiés, il peut être apprécié des entreprises. Ces conclusions sont à tempérer par la taille réduite de l'échantillon étudié. Il serait souhaitable d'élargir cette étude à un nombre plus important d'entreprises pour croiser les fonctions attribuées au budget et les critiques afin de confirmer ou d'infirmer nos conclusions. De même, le cadre d'analyse emprunté à Simons mériterait une analyse plus approfondie. L'explication que nous avons alors essayée d'avancer ne porte pas tant sur le budget que sur son utilisation parallèlement à d'autres outils et dans une version institutionnalisée. Nos observations semblent montrer qu'il existe des budgets interactifs et des budgets diagnostics dont les caractéristiques restent encore largement à étudier.

Bibliographie

Arterian S. (1997), « Sprint Retools the Budget Process », *CFO Magazine*, 1st September.

Arterian S. (1998), « Sprinting to a Streamlined Budget », *CFO Europe*, May.

Barrett E.M., Fraser L.B. (1977), « Conflicting Roles in Budgeting for Operations », *Harvard Business Review*, July-August, p. 137-146.

Berland N. (1999), « A quoi sert le contrôle budgétaire ? Les rôles du budget ». *Finance, Contrôle, Stratégie*, septembre, p. 5-24.

Berland N. (2002), « Comment peut-on gérer sans budget ? » *in Sciences de gestion et pratiques managériales*, Réseau des IAE, Economica., XVIe congrès des IAE, p. 411-421.

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

Boesen T. (2000), « Creating Budget-Less Organizations with the Balanced Scorecard », *Balanced Scorecard report*, Harvard Business School Publishing.

Bunce P., Fraser R. et Hope J. (2002), *Beyong Budgeting*, White Paper, June.

Cam-i (1999a), *The BBRT guide to managing without budget*, Release V3.01, 8 December.

Cam-i (1999b), Beyond Bugeting, *White paper*, may.

Chauvot M. (2001), « Les entreprises testent la gestion sans budget », *Option Finance*, 9 juillet, p.12-15.

Churchill N.C. (1984), « Budget Choice: Planning Versus Control », *Harvard Business Review*, July-August, p. 101-109.

Ekholm B et Wallin J. (2000), « Is the Annual Budget really Dead ? », *The European Accounting Review*, Vol. 9 n°4, p. 519-539.

Goold M., Campbell A. (1987), *Strategies and Styles : the Role of the Center in Diversified Corporations*, Basic Blackwell.

Hope J et Fraser R. (1997), « Beyond Budgeting, Breaking through the Barrier to 'the Third Wave' », *Management accounting*, December, p. 20-23.

Hope J et Fraser R. (1999a), « Beyond budgeting, Building a New Management Model for the Information Age », *Management accounting*, January, p. 16-21.

Hope J et Fraser R. (1999b), « Budgets: how to Manage without Them », *Accounting and Business*, April, p. 30-32.

Hope J et Fraser R. (1999c), « Budgets: the Hidden Barrier to Success in the Information Age », *Accounting and Business*, March, p. 24-26.

Hope J et Fraser R. (2001), " Beyond Budgeting, Questions and answers », October, working paper.

Hope J. et Fraser R. (2003), « Who Needs Budgets ? », *Harvard Business Review*, February, p. 108-115.

Jensen M. (2001), " Corporate Budgeting is Broken, Let's Fix it », *Harvard Business Review*, November, p. 95-101.

Kaplan R. S. et Norton D. P. (1998), *Le tableau de bord prospectif*, Les Editions d'Organisation.

Kaplan R. S. et Norton D. P. (2001a), *The Strategy Focused Company*, Harvard Business Press.

Kaplan R. S. et Norton D. P. (2001b), « Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management : part 2 », *Accounting Horizons*, Vol. 15, n°2, June, p. 147-160.

Kennedy A. et Dugdale D. (1999), « Getting the most from Budgeting », *Management accounting*, February, p. 22-24.

Option finance (1996), « La méthode Descarpentries à l'œuvre chez Bull », *Option finance*, n° 406, 3 juin, p. 18-19.

Simons R. (1991), « Strategic Orientation and Top Management Attention to Control Systems », *Strategic Management Journal*, Vol.12, p. 49-62.

Simons R. (1994), « How Top Managers use Control Systems as Levels of Strategic Renewal » ", *Strategic Management Journal*, Vol.15, p. 169-189.

Simons R. (1995), *Levers of Control, How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Harvard Business School Press, Boston.

Sponem S. (2004), « Contrôle budgétaire diagnostic ou interactif? Proposition d'un instrument de mesure », *Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité (AFC)*, Orléans, 13-14 mai.