

Le Rolling Forecast comme pratique budgétaire innovante au service de la performance financière de l'entreprise

Rolling Forecast as an innovative budget practice for the company's financial performance

IBENRISSOUL Nafii

Enseignant chercheur

ENCG Casablanca – Université Hassan II

Laboratoire de Recherche Prospective en Finance et Gestion (LRPFG)

n.ibenrissoul@gmail.com

KHALLAF Zakaria

Doctorant-chercheur

ENCG Casablanca – Université Hassan II

Laboratoire de Recherche Prospective en Finance et Gestion (LRPFG)

khallaf.zakaria@gmail.com

Résumé

Le système de contrôle de gestion contribue énormément à la performance de l'organisation grâce à ses divers outils de gestion. La gestion budgétaire constitue l'un des grands domaines d'activité du contrôle de gestion et rythme la vie de nombreuses entreprises. Dans ce cadre, plusieurs recherches ont été consacrées aux styles de gestion budgétaire. Toutefois, en dépit de la masse de recherches accumulées dans ce domaine, les recherches sur les effets positifs et négatifs du budget, sur les rôles et les critiques qui peuvent lui être adressées restent en de nombreux points contradictoires. David Otley (1999), Horngren et al (2004) ont mis l'accent sur l'importance du processus budgétaire comme étant un outil indispensable dans l'évaluation de la performance de l'entreprise. Paradoxalement, Hope, Fraser (BBRT : Beyond Budgeting Round table) (2003) et Jack Welch (2005) soutiennent que le système budgétaire actuel entraîne souvent un comportement dysfonctionnel, il empêche souvent les entreprises d'être flexibles aux changements. Dans ce sens, nous constatons qu'un nombre croissant d'entreprises décident d'introduire les mécanismes du Rolling Forecast dans le processus budgétaire actuel pour faire face au caractère incertain de l'environnement. Dans cette perspective, cet article de recherche se présente sous la forme d'un état de l'art qui vise à mettre en lumière le rôle de la gestion budgétaire dans l'optimisation de la performance financière de l'entreprise.

Mots clés : Contrôle de gestion, gestion budgétaire, rolling forecast, performance financière.

Abstract

The management control system contributes significantly to the organization's performance through its various management tools. Budgetary management is one of the main areas of activity of management control. In this context, several studies have been devoted to budget management styles. However, despite the amount of research accumulated in this area, research on the positive and negative effects of the budget and on the roles and criticisms that can be addressed to it remains in many ways contradictory. David Otley (1999), Horngren et al (2004) discussed the importance of the budget process as an important element in assessing company performance.

Paradoxically, Hope and Fraser (BBRT: Beyond Budgeting Round table) (2003) and Jack Welch (2005) argue that the current budget system often leads to dysfunctional behaviour, often preventing companies from being flexible and adaptable to change. In this sense, we note that an increasing number of companies are deciding to introduce Rolling Forecast mechanisms into the current budget process to address the uncertain environment. In this perspective, this research article is in the form of a state of the art that aims to highlight the role of budgetary management in optimizing the company's financial performance.

Keywords : Management control, budgetary management, rolling forecast, financial performance

Introduction

La quête de la performance représente un enjeu fondamental pour les entreprises et organisations en particulier dans un environnement économique et technologique toujours instable. À ce propos, les organisations doivent employer des stratégies de conduite bien étudiées afin de bien mesurer cette performance. Plusieurs outils et techniques existent pour aider les entreprises à évaluer et améliorer leur performance.

Le système budgétaire est l'un des outils et l'une des grandes thématiques souvent controversés du contrôle de gestion. Il a fait l'objet de très nombreux débats au cours des récentes décennies. Son histoire montre que son utilisation n'a pas toujours été linéaire au sein des organisations et révèle même l'existence de périodes critiques, de crises, dans les discours qui l'entourent. En effet, dans le domaine du contrôle de gestion, il est aujourd'hui d'usage de souligner que l'entreprise taylorienne, souvent considérée comme le modèle de base du contrôle de gestion et du découpage en centres de responsabilité a laissé place à une forme plus aplatée, une forme réseau (Boltanski et Chiapello, 1999). Ce changement de forme organisationnelle suscite bien entendu des questionnements quant à la définition ou à l'émergence d'un nouveau modèle budgétaire plus adapté.

David Otley (1999)¹, Horngren et al (2004)² ont parlé de l'importance du processus budgétaire comme étant un élément important dans l'évaluation de la performance de l'entreprise. Ces derniers ont aussi expliqué le rôle incontournable du budget comme étant un outil de contrôle de la plupart des organisations, le considérant comme l'une des rares techniques capables d'intégrer toute la gamme d'activités organisationnelles en un seul résumé cohérent. La performance dans ce cas se définit essentiellement comme la rentabilité dans un centre de profit, la mesure globale de la performance combine une mesure de la production (recettes) et une mesure des intrants (coûts). Paradoxalement, Jack Welch (2005) Hope et Fraser (2003)³ (BBRT : Beyond Budgeting Round table) ont considéré que le processus de budgétisation dans la plupart des entreprises est la pratique la plus inefficace.

¹ David Otley (1999), "Performance management: a framework for management control systems research", *Management Accounting Research*, Vol 10, N° 4, pp.363-382

² Theresa Libby, R. Murray Lindsay (2010), "Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice", *Management Accounting Research*, Vol 21, N° 1, pp.56-75

³ Simon Alcouffe et al (2008), "Succès et échec d'un outil de gestion. Le cas de la naissance des budgets et de la gestion sans budget", *Revue française de gestion* (n° 188-189), pp.291-306.

Il aspire l'énergie, le temps, le plaisir et les grands rêves d'une organisation. Il cache des opportunités et freine la croissance. Il fait ressortir les comportements les plus improductifs d'une entreprise. De surcroît, Les auteurs soutiennent que le système budgétaire actuel entraîne souvent un comportement dysfonctionnel, il empêche souvent les entreprises d'être flexibles et adaptables aux changements. Ces derniers ont aussi soulevé l'importance du Rolling Forecast dans l'optimisation du processus budgétaire.

Si l'on se rapporte aux propos de nombreux chercheurs dans le domaine du contrôle de gestion, nous serons amenés à conclure que l'outil budgétaire a forcément un impact sur le mode de fonctionnement de l'entreprise. Néanmoins, nous remarquons que son utilisation ne fait pas l'unanimité. Dans ce sens, il existe des entreprises qui choisissent d'abandonner le processus budgétaire à l'instar de la banque nordique Handelsbanken. À l'opposé, certaines entreprises décident de maintenir cet outil au regard de son caractère indispensable dans la gestion de l'entreprise.

1. Intérêt du sujet :

La mesure de la performance prend une importance centrale soit auprès des chercheurs ou des praticiens. Plusieurs travaux de recherche ont proposé aux entreprises de développer de nouveaux systèmes de mesure de la performance qui contiennent des informations financières et non financières ⁴.

Partant du constat que le budget représente un outil privilégié dans la pratique du contrôle de gestion vis-à-vis duquel il assume de nombreuses fonctions, nous pouvons dire que le budget se présente comme un moyen d'évaluation de la performance de l'entreprise. C'est un outil très largement utilisé et diffusé dans les organisations, selon, la DFCG ⁵ « 98% des entreprises françaises considèrent que le budget est un exercice nécessaire et 84% des entreprises ne sont pas prêtes à abandonner cet outil ».

⁴ Medori et Steeple (2000), "A framework for auditing and enhancing performance measurement systems", International Journal of Operations & Production Management, Vol 20 N° 5, 2000, pp.520-533

⁵ L'enquête a été réalisée par la DFCG "Association Nationales des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion" en France en avril 2015.

De plus, selon, Theresa Libby, R. Murray Lindsay (2010) ⁶, la majorité des entreprises continuent à utiliser les budgets à des fins de contrôle et sont perçus comme une valeur ajoutée. Bien qu'il existe des problèmes de budget, les organisations adaptent leur utilisation pour tenir compte de ces problèmes plutôt que d'abandonner les budgets. Cependant, la procédure budgétaire a fait l'objet de nombreuses critiques portant tant sur ses modes de conception que sur ses modes d'utilisation. Elles peuvent en effet être relatives à des caractéristiques liées à la construction du budget ou à des caractéristiques propres à la façon dont il est utilisé et aux conséquences de ses formes d'utilisation (Nicolas Berland, 2004). Dans cette perspective, nous commencerons par une analyse du système budgétaire actuel afin de mesurer son efficacité sur le mode de fonctionnement de l'entreprise et par conséquent sur la performance financière. Par la suite, nous proposerons le Rolling Forecast en tant que pratique innovante dans l'optimisation de la performance financière de l'entreprise.

Ce travail de recherche vise à atteindre les objectifs suivants :

- Pour la communauté scientifique :

- Étendre la recherche dans le domaine du Contrôle de Gestion et plus particulièrement, s'attaquer aux problématiques liées à la gestion budgétaire.
- Étudier l'impact résultant de l'implémentation du Rolling Forecast sur le processus budgétaire.

- Pour les praticiens :

- Avoir en tête l'idée que la mise en place du Rolling Forecast a un réel impact sur le mode de gestion d'une entreprise.
- Mettre en valeur l'importance du mode de fonctionnement flexible dans la gestion de l'entreprise pour faire face à l'instabilité de l'environnement.

⁶ Theresa Libby, R. Murray Lindsay (2010) ⁶, "Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice", Management Accounting Research, Vol 21, N° 1, pp.56-75

2. Problématique :

L'outil budgétaire, nous l'avons indiqué, fut l'objet d'une importante controverse au cours des dix dernières années. Certains consultants et praticiens du contrôle de gestion bannirent cette pratique obsolète et inadaptée, disaient-ils, à l'entreprise contemporaine et à son environnement. Selon eux, la gestion sans budget serait la panacée pour la gestion de l'entreprise moderne. Dans l'objectif de l'optimiser, plusieurs chercheurs ont proposé d'introduire de nouvelles pratiques innovantes, dont le Rolling Forecast.

Dans cette logique, nous avons jugé opportun de traiter le sujet délicat de la gestion budgétaire en vue des multiples enjeux stratégiques et financiers que cela représente. À cet effet, notre problématique s'énonce dans les termes suivants :

“ En tant que nouvel outil de gestion budgétaire, comment le Rolling Forecast impacte-t-il la performance financière de l'entreprise ? ”

À travers notre travail, nous essayerons de porter des réponses aux questions suivantes :

- Quels sont les limites du système budgétaire actuel ?
- Quel est l'impact de cette nouvelle solution sur le processus budgétaire en place ?
- À quel niveau le Rolling Forecast peut-il impacter le mode de gestion de l'entreprise ?
- Existe-t-il un lien entre la gestion budgétaire et la performance financière de l'entreprise ?

3. Méthodologie :

Cet article se présente sous la forme d'un état de l'art sur le sujet de la gestion budgétaire. Dans un premier temps, nous présenterons les concepts clés de notre recherche. Par la suite, nous ferons référence à la théorie de la contingence pour étudier le lien entre la gestion budgétaire et la performance financière de l'entreprise. La réalisation de cet état de l'art nous permettra d'approfondir et de clarifier les connaissances actuelles concernant le sujet de la gestion budgétaire et son impact sur la performance financière de l'entreprise.

4. Cadre théorique :

4.1. Définition des concepts :

Dans cette partie, nous procédons à la définition des concepts de base. Il nous paraît important de revenir sur la définition de **contrôle de gestion**. C'est un outil en constante évolution, ses définitions varient selon les auteurs et les périodes au rythme de l'avancée des savoirs, des

techniques et des pratiques. Il est classiquement défini par Anthony Robert (1965), comme « le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation ». Dans cette définition l'accent est mis sur la notion d'efficacité, qui fait référence à la capacité à atteindre les objectifs fixés et la notion d'efficience, qui traduit l'aptitude à optimiser le rapport entre résultats et moyens engagés. Nous rajoutons souvent à cela la notion d'économie, qui traduit le fait que les ressources ont été obtenues au moindre coût. Economie, efficacité et efficience forment les trois piliers de la performance. Néanmoins, la notion de contrôle de gestion est difficile à cerner car son champ d'analyse s'enrichit au fur et à mesure que la production évolue. Nous avons vu qu'historiquement, avec le développement industriel, c'est la connaissance des coûts qui était recherchée. Mais le contrôle de gestion englobe un champ d'analyse plus large que celui des coûts.

Par ailleurs, il est également possible de résumer l'évolution du contrôle de gestion en citant Philippe Lorino ⁷: « Le contrôle de gestion passe d'une approche centrée sur les ressources et les responsabilités à une approche centrée sur les processus et les compétences. », c'est-à-dire le contrôle de gestion est un processus finalisé, en relation avec les objectifs de l'entreprise, et incitatif, en relation avec la motivation des responsables. Le contrôle de gestion ne se limite plus à la maîtrise de l'allocation et de l'utilisation des ressources pour atteindre les objectifs, mais doit permettre un pilotage permanent et un processus d'amélioration continue de la stratégie et de l'organisation.

La gestion budgétaire occupe une place centrale au sein du système de contrôle de gestion. Elle est l'un des outils les plus efficaces de pilotage à court terme des processus d'entreprise, qui couvre l'ensemble des activités de planification, coordination et de contrôle.

Bouquin H. (1997) a défini la gestion budgétaire comme, « l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme convergent vers la réalisation des plans opérationnels », il permet de décliner la stratégie et sa mise en œuvre par les opérationnels. Les managers utilisent le budget en menant une réflexion sur les écarts mis en évidence entre les objectifs et réalisations afin d'initier les actions correctrices permettant un pilotage de la performance de l'entreprise. De plus, Anthony et Simons ont aussi expliqué le rôle incontournable du budget comme étant un outil au service des

⁷ R. Demeestere, P. Lorino, N. Mottis, "Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise", Nathan, 2002.

managers pour orienter le comportement des contrôlés afin qu'ils agissent dans le sens de la stratégie. Les typologies des pratiques de contrôle proposées par Anthony et Simons permettent une classification des pratiques budgétaires en fonction de la manière dont les dirigeants utilisent le budget. Pour Anthony (1965 ; 1988), le contrôle budgétaire est un outil du système de contrôle de gestion qui peut être soit étroit, soit souple. Etroit dans la définition détaillée des rôles de leurs subordonnés, leur participation fréquente à la prise de décision des managers subordonnés et leur suivi des résultats. Souple, lorsqu'ils permettent à leurs subordonnés de décider ce qui devra être entrepris, dans un cadre assez large, et qu'eux-mêmes se concentrent sur les résultats globaux plutôt que sur le détail des approches utilisées. Ce degré étroit ou souple du contrôle dépend de la manière dont ces dispositifs sont utilisés. Simons (1988) propose d'appliquer la distinction d'Anthony aux objectifs budgétaires. Le « budget serré » est utilisé lorsque les objectifs budgétaires sont précis, et demandant des efforts importants ainsi qu'une forte efficacité pour être réalisés (Simons, 1988). Puis, quelques années plus tard (1995), il distingue le contrôle diagnostique du contrôle interactif. Cette distinction vaut pour le budget mais également pour l'ensemble des outils de contrôle. Le contrôle diagnostique correspond aux systèmes d'information formels que les managers utilisent pour surveiller les résultats de l'organisation et corriger les déviations par rapport aux standards prédéfinis de performance. En ce qui concerne le contrôle interactif, il correspond aux systèmes formels d'information que les managers utilisent pour s'impliquer régulièrement et personnellement dans les décisions de leurs subordonnés.

Ensuite, la notion de **rolling forecast** (ou prévision glissante) est apparue dans les années quatre-vingt-dix avec l'idée de fournir, à des fins de pilotage, un prévisionnel chiffré à jour des derniers événements et de l'avancement des réalisations.

Contrairement à la méthode traditionnelle de prévisions qui utilise une fenêtre de prévision fixe, en général l'exercice en cours.

La méthode des prévisions glissantes utilise une période glissante, consistant à prévoir l'activité et à actualiser les indicateurs sur une période glissante, mais de durée fixe comme par exemple le trimestre en cours et les trois trimestres suivants (horizon annuel). À noter que la prévision sur une période glissante a pour objectif d'actualiser les indicateurs, mais n'autorise pas à redéfinir les engagements et les objectifs. Les indicateurs suivis lors des prévisions sont généralement le compte de résultat et les indicateurs opérationnels tels que les volumes de vente ou de fabrication, parts de marché.

Le rolling Forecast est une procédure interne simplifiée, avec la remontée de propositions prenant en compte les moyens en place, et soumise à peu d'itérations (une, voire deux itérations maximum). En d'autres termes, le rolling forecast n'est pas l'outil de négociation objectifs/ressources entre les opérationnels et le management. Il s'agit d'une technique de gestion prévisionnelle qui permet d'anticiper et d'améliorer la fiabilité. Les prévisions s'effectuent de manière glissante sur une période donnée (souvent de courte durée). Il permet de piloter l'activité, d'ajuster les objectifs en temps réel et de prendre des mesures correctives rapidement sur les écarts. Il est aujourd'hui considéré comme le moyen le plus performant, le plus rapide et le plus juste de réajuster l'activité avec précision. Cet Outil de budgétisation incontournable dans la gestion par affaire, la prévision glissante est en quelque sorte un pilotage qui s'affine au fur et à mesure. Il permet de réduire le délai entre la révision des objectifs d'une société et la renégociation des mesures mises en place et des moyens alloués à leur réalisation.

Par ailleurs, **La performance** fait partie intégrante de notre cadre conceptuel, c'est un concept englobant et intégrateur, donc, difficile à définir de façon précise. Selon la majorité des écrits consultés, il existe plusieurs définitions conceptuellement acceptables mais distinctives de la performance selon le domaine touché et le contexte d'utilisation. Comme le souligne A. Saucier⁸ : «La notion de performance doit donc, elle aussi, être précisée à chaque fois que l'on veut l'utiliser». La définition de la performance peut se placer sur un continuum partant des considérations les plus opératoires jusqu'aux plus abstraites.

À un pôle du continuum, nous pouvons considérer la performance comme une valeur ajoutée à un état initial (l'amélioration de la qualité du service, l'augmentation de l'achalandage, etc.), comme l'atteinte d'un résultat minimum requis ou acceptable (par exemple, la survie ou le maintien d'un statu quo) ou comme la réduction du non-désirable (la réduction des pertes de temps, des erreurs, des coûts, etc.). La performance peut être la réponse au besoin, ni plus (coûteux) ni moins (insuffisant) en termes de quantité, de qualité, de coût et de temps. À l'autre pôle du continuum, la performance peut représenter la juxtaposition de l'efficacité, de l'efficacités, du bienfondé d'une organisation. La performance est l'atteinte des objectifs que l'on s'est données en convergence avec les orientations de l'entreprise. Elle n'est pas donc simplement le constat d'un résultat. Elle suppose la comparaison d'un résultat avec l'objectif

⁸ A. Saucier, Les indicateurs et la gestion par résultats, Gouvernement du Québec, Ministère de la Santé et des Services sociaux, Gouvernement du Québec, Collection méthodologie et instrumentation, no 8, 1994, p. 16.

fixé. **La performance financière** constitue une dimension essentielle de la performance globale, elle est l'un des outils utilisés pour mesurer la réussite d'une entreprise en termes de rendement financier. Elle est souvent considérée comme un barème de référence que les investisseurs utilisent pour réaliser des enquêtes préalables ou évaluer le statut d'un investissement. Chaque pays décide de ses propres normes comptables et modèles d'information financière, mais il existe un certain nombre d'indicateurs de performance financière communs qui sont utilisés afin d'apprécier la rentabilité d'une entreprise. La performance financière est généralement évaluée à partir des documents comptables. En effet, certaines organisations comme les entreprises doivent produire, à la fin de chaque exercice comptable, des documents de synthèse : le bilan et le compte de résultat. Ces documents et leurs annexes contiennent les informations de base pour mesurer la performance financière. Pour bien mesurer la performance financière, il nous faut connaître ses critères, ses indicateurs de mesure et ses principaux déterminants.

Selon Mendoza & al, il existe trois types d'indicateurs : les indicateurs de moyens, les indicateurs de résultats et les indicateurs de contexte. Les indicateurs de moyens indiquent le niveau des ressources consommées, qu'elles soient humaines, matérielles ou financières. Grâce à ces ratios nous pourrions comprendre comment l'entreprise affecte ses ressources afin d'atteindre ses objectifs. En ce qui concerne les indicateurs de résultats, ils expriment le niveau de performance atteint grâce aux moyens et aux ressources alloués durant la période mesurée. Ils peuvent également être appelés indicateurs de réalisation. Enfin, les indicateurs de contexte sont des indicateurs externes à l'entreprise, ils peuvent indiquer une cause de baisse ou de hausse des indicateurs de moyens et des indicateurs de résultats.

4.2. L'utilisation de l'approche contingente pour étudier le lien entre la gestion budgétaire et la performance financière de l'entreprise :

L'approche contingente réfute le classique du « one best way », elle stipule qu'il n'existe pas une seule façon d'organiser ou de contrôler une organisation mais que cette dernière subit les contraintes internes et externes de son environnement auxquelles elle s'adapte en variant son fonctionnement et sa structure en fonction de ces variables de contexte (Donaldson (1996)).

Appliquée au système de contrôle de gestion depuis les années 1970, la théorie de la contingence est le cadre théorique le plus utilisé pour expliquer les pratiques du contrôle de gestion (Chenhall (2003)). Selon Chenhall (2003), l'approche contingente permet d'étudier les systèmes de contrôle de gestion en fonction des variables de contexte, en postulant que les

organisations visent à s'adapter aux changements de leurs facteurs de contingence pour améliorer leur performance financière.

La performance financière est donc tributaire de l'adéquation entre la structure et son contexte, sachant que cette adéquation n'est pas figée. Si ce n'est pas le cas, le marché opérerait une sélection et les entreprises non efficaces disparaîtraient. Selon l'école de la contingence, pour qu'une organisation soit efficace, il faut que les caractéristiques du processus budgétaire (la participation budgétaire, la difficulté des objectifs, le suivi des écarts, l'implication de la direction...) soient adaptées aux exigences des facteurs de contingence tels que :

➤ **L'incertitude de l'environnement** : Elle rend les prévisions difficiles et la fixation d'objectifs budgétaires problématique. Pour s'adapter à un environnement quel qu'il soit et se perpétuer, l'entreprise dispose, en plus de la prévision, des outils complémentaires permettant la maîtrise de la performance financière, à savoir la flexibilité, l'assurance et la domination.

La flexibilité, c'est-à-dire la capacité à s'adapter aux événements, en améliorant les conditions d'information, en développant la polyvalence des actifs et des compétences, la souplesse de la structure et des procédures à travers la mise en place des outils de gestion agiles, à savoir le *Rolling forecast*. En ce qui concerne l'assurance, c'est-à-dire le fait de faire prendre en charge le risque par un tiers. Il s'agit de transformer une occurrence de charges (dont le montant est par nature imprévisible) en une charge prévisible (assurance du risque de change, contrat de maintenance, etc.).

Enfin, la domination, c'est-à-dire le fait d'exercer une influence nette sur ses partenaires et d'avoir ainsi la faculté de transférer (partiellement ou totalement) ses propres problèmes sur d'autres groupes ;

➤ **La technologie** : Une technologie complexe implique un suivi des écarts plus important et une utilisation plus importante des données financières, ce qui permet d'améliorer la performance financière. Le recours à des technologies de l'information sophistiquées (progiciels de Gestion Intégrés, procédures ÉDI, etc.) permet aussi de réduire les temps de transfert entre les activités, ce qui accroît la capacité de réaction de la firme ;

➤ **La stratégie** : La stratégie évolue pour assurer la cohérence entre l'organisation et son environnement afin d'assurer sa performance (Donaldson, 1996, p. 66). Le choix des mécanismes utilisés pour une stratégie budgétaire devrait se fonder sur deux critères fondamentaux : la capacité de résister à l'incertitude de l'environnement économique d'une

part, et d'autre part, la structuration des plans et des budgets autour des processus stratégiques. Dans ce cadre, l'incertitude des marchés (concurrence mondiale, faible durée du cycle de vie des produits, etc.) oblige les entreprises à reconfigurer leur offre de telle manière qu'elles soient capables de faire face à des changements rapides. En ce qui concerne la structuration des plans et des budgets, elle peut se réaliser autour des grands processus transversaux qui interviennent dans la maîtrise des facteurs-clés de succès et la détermination de la compétence distinctive : les processus stratégiques (M. Gervais 1995, P. Lorino 1995). Ces processus (correspondant à une combinaison d'activités dispersées au sein des différentes fonctions) sont en effet les lieux où se crée la valeur. Face à la turbulence, ils doivent donc, soit améliorer les attributs porteurs de valeur ou produire de nouveaux couples produit-services, soit être réorganisés pour consommer moins de ressources.

➤ **La structure de l'organisation et son niveau de décentralisation** : Dans les organisations décentralisées et structurées, une stratégie de contrôle administratif est mise en œuvre. Cette stratégie correspond à une forte participation des opérationnels au budget et à un temps important passé sur les activités budgétaires. Le budget y est vu comme un outil limitant l'innovation et la flexibilité, le contrôle perçu y est fort. Dans les organisations plus petites ou dépendantes d'autres entités, le budget s'intègre dans un contrôle interpersonnel.

Les managers ont plus de rapport avec leurs supérieurs, ils doivent expliquer les écarts par rapport au budget, ils sont peu autonomes et les systèmes de contrôle s'appuient sur des mesures simples. Merchant (1981) montre que les entreprises les plus décentralisées accordent une plus grande importance au contrôle budgétaire.

➤ **La taille de l'entreprise** : Kalika (1987) et Jorissen et al. (1997) montrent que les techniques budgétaires sont d'autant plus sophistiquées que la taille des entreprises est importante. Bescos et al. (2004) note que dans les organisations de taille plus restreinte, les décisions importantes ont tendance à être centralisées, les managers sont tenus pour responsables d'un plus petit nombre de variables financières. Contrairement, dans les entreprises de grande taille, « les managers considèrent qu'ils disposent d'un pouvoir d'influence supérieur, qu'ils sont plus impliqués dans l'élaboration des budgets ». Cette constatation est confirmée empiriquement par une étude réalisée par Merchant (1981). Selon cette étude, les managers participent plus activement à l'élaboration de leurs budgets dans les firmes de grande taille que celles de petite taille. Ce résultat a été confirmé par la suite par le même auteur en 1984.

Synthèse :

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. Par ailleurs, même dans la gestion sans budget, il ne disparaît pas comme le laisse supposer le Cam-i "Consortium for Advanced Management International". Dans certains des cas étudiés, le budget est utilisé comme outil de contrôle interactif.

Le budget apparaît donc aujourd'hui comme un frein à la compétitivité des entreprises, et certains préconisent purement et simplement d'abandonner la gestion budgétaire, notamment pour la remplacer par une gestion plus réactive. L'une 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.

Notons enfin que Hope et Fraser proposent les Rolling forecasts et le Balanced Scorecard comme alternative au budget annuel. Les Rolling forecasts ont pour but d'assurer la planification et le contrôle financier à court terme. Le Balanced Scorecard regroupe les principaux indicateurs stratégiques et leurs dérivées pour transmettre les objectifs stratégiques à tous les niveaux de l'entreprise, en formulant également les actions à réaliser et les indicateurs de mesure pour chaque objectif stratégique (Kaplan et Norton, 2001).

Conclusion :

Notre travail avait pour objectif de construire, à partir d'une revue ordonnée de la littérature, un état de l'art sur le sujet de la gestion budgétaire. Dans un premier temps, nous avons procédé à la définition des concepts de base. Dans un second temps, nous avons fait référence à la théorie de contingence pour étudier le lien entre la gestion budgétaire et la performance financière de l'entreprise. Selon l'école de la contingence, pour qu'une organisation soit financièrement performante, il faut que les caractéristiques du processus budgétaire (la participation budgétaire, la difficulté des objectifs, le suivi des écarts, l'implication de la direction...) soient adaptées aux exigences des facteurs de contingence tels que : l'incertitude de l'environnement, la technologie, la stratégie, la structure de l'organisation, le niveau de décentralisation et la taille de l'entreprise.

Par ailleurs, nous avons tiré également de la littérature, l'impact du mode budgétaire actuel sur la compétitivité de l'entreprise, le budget apparaît donc aujourd'hui comme un frein à la compétitivité des entreprises, et certains préconisent purement et simplement d'abandonner la gestion budgétaire, notamment pour la remplacer par une gestion plus réactive.

Toutefois, il serait souhaitable de mener une étude empirique approfondie incluant d'autres variables qui pourraient avoir une influence sur la performance financière à travers des questionnaires pourrait enrichir notre travail de recherche.

BIBLIOGRAPHIE

- David Otley (1999), "Performance management: a framework for management control systems research", *Management Accounting Research*, Vol 10, N° 4, pp.363-382
- Medori et Steeple (2000), "A framework for auditing and enhancing performance measurement systems", *International Journal of Operations & Production Management*, Vol 20 N° 5, 2000, pp.520-533
- Bo-Gran Ekholm & Jan Wallin (2000), "Is the annual budget really dead ? ", *European Accounting Review*, Vol 9, N° 4, pp.519-539
- Don T. DeCoster and John P. Fertakis (1968), "Budget-Induced Pressure and Its Relationship to Supervisory Behavior", *Journal of Accounting Research*, Vol 6, N° 2, pp. 237-246
- Nicolas Berland (2004) "La gestion sans budget : évaluation de la pertinence des critiques et interprétation théorique", *Finance Contrôle Stratégie*, Vol 7, N° 4, pp.37-58.
- Berland N. (2002) "Comment peut-on gérer sans budget ?" Actes de conférence: Sciences de Gestion et Pratiques Managériales, Paris, XVI èmes journées des IAE, édité par le Réseau des IAE, *Economica*, pp. 411-421.
- Arwidi, O., Samuelson, L.A. (1993), "The development of budgetary control in sweden – a research note", *Management Accounting Research*, Vol 4, N° 2, pp.93-107
- Bouquin, H. (2006). *Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance*, Paris : Presses Universitaires de France, 7e édition.
- Samuel Sponem, Caroline Lambert (2010), "Pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget. Perception des DAF et des contrôleurs de gestion", *Comptabilité – Contrôle- Audit*, p. 159-194.
- Brownell, P. (1983), "The motivational impact on management by exception in a budgetary context", *Journal of Accounting Research*, Vol 21, N° 2, pp.456-472.
- Isabelle Gignon-Marconnet (2003), "Les rôles actuels de la gestion budgétaire en France : une confrontation des perceptions de professionnels avec la littérature", *Comptabilité - Contrôle – Audit*, p. 53-77.
- David Otley (1978), "Budget use and managerial performance", *Journal of Accounting Research*, Vol 16 N° 1, pp.122-149.
- Simons, R. (1987), "Accounting control systems and business strategy: An empirical analysis", *Accounting, Organizations and Society*, Vol 12, N° 4, pp.357-374.
- Van Der Stede, W.A. (2001), "Measuring «tight budgetary control»". *Management Accounting Research*, Vol 12, N° 1, pp.119-137.
- Simon Alcouffe et al (2008), Succès et échec d'un outil de gestion. Le cas de la naissance des budgets et de la gestion sans budget", *Revue française de gestion* (n° 188-189), pp.291-306.

- Theresa Libby, R. Murray Lindsay (2010), “Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice”, *Management Accounting Research*, Vol 21, N° 1, pp.56-75
- Hope J. et Fraser R. (1999), “Budgets: how to manage without them”, *Accounting and Business*, April, pp. 30- 32.
- Komarev I. (2007) “La place des budgets dans le dispositif de contrôle de gestion : une approche contingente”, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Montesquieu - Bordeaux IV.
- Zouhour Ben Hamadi, Philippe Chapellier et Fabienne Villesèque-Dubus (2014) “Innovations budgétaires en PME : l'influence du secteur d'activité et du profil du dirigeant” Vol 2014/1, N° 43, pages 223-252