

PRATIQUES ET METHODES BUDGETAIRES DES ENTREPRISES EN COTE D'IVOIRE

Roger GANDAHO¹
Enseignant-Chercheur à l'UFR
Sciences Economiques & Gestion
Université de Bouaké-Côte d'Ivoire

RÉSUMÉ

A partir des résultats d'une enquête réalisée auprès d'une soixantaine d'entreprises en activité en région abidjanaise de Côte d'Ivoire, une réflexion de fond a été engagée sur les pratiques et procédures budgétaires développées par les entreprises opérant en Côte d'Ivoire. Le but de ce papier est d'exposer succinctement les pratiques courantes observées, surtout en matière de gestion budgétaire, et de livrer quelques éléments de notre réflexion à ce sujet. Les résultats de cette étude ont montré que, dans les petites entreprises, le budget et les mécanismes de contrôle budgétaire sont peu ou pas du tout utilisés. D'autres mécanismes de contrôle basés sur le système comptable sont plus fréquemment développés par les dirigeants de ces entreprises. Dans les moyennes et grandes entreprises, des efforts pour l'introduction d'un processus de planification stratégique, sont perceptibles, même si la turbulence et la complexité de l'environnement rendent les prévisions stratégiques et budgétaires difficiles à réaliser. Dans ce groupe d'entreprises, on voit parfois des entreprises désireuses d'accroître leurs performances managériales coupler des instruments comme le tableau de bord de gestion, le tableau de bord prospectif ou balanced scorecard avec le budget. Si dans le court terme les systèmes de contrôle mis en oeuvre semblent montrer, en général, une certaine efficacité, dans le moyen et long terme, leur fiabilité est souvent remise en cause, sans nul doute, à cause des difficultés de prévisions liées à la grande turbulence de l'environnement des entreprises.

Mots clés : Pratiques, budget, systèmes de contrôle, planification stratégique,

ABSTRACT

From an empirical investigation based on a postal survey about sixty firms, we undertook to think deeply on budgetary practices and procedures developed by companies in Côte d'Ivoire (Ivory Coast). The objective of this paper is to set out succinctly and to analyse common practices observed, especially in the field of budget management. Results from this survey showed that budget and budget control mechanisms are little or otherwise are not at all used by managers in small businesses. Other control mechanisms borrowed from the accounting system are frequently implemented. In medium-sized and big companies, remarkable

(Footnotes)

¹ Enseignant-chercheur à l'UFR Sciences Eco & Gestion. 27 BP 529 ABIDJAN 27. Côte d'Ivoire.
Tél. : (225) 07 80 69 25 E-mail : gandaho2000@ yahoo.com

Le premier de ces problèmes est que les résultats du passé intègrent des erreurs et des insuffisances. Aussi ne serait-il pas judicieux de prendre pour cadre de référence pour les évaluations présentes ou futures et la fixation d'objectifs, les résultats du passé comme le montre l'observation de la pratique courante dans beaucoup d'entreprises. Le second problème a trait à la turbulence de l'environnement qui pourrait subir de profonds changements dans l'avenir. Toute projection qui s'appuierait essentiellement sur les résultats du passé conduirait alors à des estimations loin de la réalité. Comme solution préconisée pour éviter ces problèmes, ces auteurs recommandent de lier explicitement les budgets à la stratégie et de concevoir les prévisions budgétaires sur la base de méthodes budgétaires avérées efficaces, qui seules sont censées offrir de réelles possibilités de mesure proche de la réalité.

Kalika (1987) démontre que les organisations les plus différenciées et décentralisées au plan structurel disposeraient des systèmes de planification et de contrôle les plus développés. Il rejoint ainsi les conclusions de Bruns et Waterhouse (1975) qui, dans leurs travaux antérieurs, ont constaté que les pratiques budgétaires les plus sophistiquées se retrouvent dans les structures les plus décentralisées. Merchant (1981) parvient également au même constat en montrant que le processus budgétaire est plus formalisé, plus complexe et plus participatif dans les organisations les plus décentralisées. Ces conclusions renforcent celles plus récentes de Covalski et al. (1996) qui montrent qu'il ne peut être fait abstraction du contexte organisationnel pour expliquer les pratiques du contrôle des entreprises.

Si Hofstede (1967) avait déjà trouvé plus tôt que le degré d'hostilité du contexte économique dans lequel évolue l'entreprise influence la manière dont celle-ci utilise ses budgets, Berland (1999 ; 2000), plus récemment confirme par ses travaux et en renforçant l'idée de Hofstede, que le contrôle budgétaire s'est développé dans les organisations à un moment de l'histoire économique où l'environnement des entreprises était relativement stable et peu complexe, et le contexte concurrentiel peu dynamique.

Les conclusions d'autres études ont, par contre, conduit à la formulation d'une série de critiques sur les méthodes et pratiques budgétaires (Barret et Fraser, 1977 ; Churchill, 1984 ; Kennedy et Dugdale, 1999 ; Bescos et al., 2003). Les points de critiques essentiellement retenus sont les suivants :

- le budget n'a pas de lien assez fort avec la stratégie ;
- le budget est consommateur de temps ;
- il est myope, car il ne couvre qu'un an (effet tunnel) ;
- il laisse la place à une trop grande extrapolation de la tendance passée ;
- il entraîne une faible pertinence des prévisions et les données manquent de fiabilité ; son élaboration entraîne une faible implication des managers ;
- il ne s'intéresse qu'aux aspects financiers des événements ;
- il traite les divisions fonctionnelles comme si elles étaient indépendantes.

Les points sujets à controverses reposent, pour la plupart, sur une généralisation abusive des pires pratiques. La méthode budgétaire dite traditionnelle est celle qui fait l'objet de toutes les critiques. Barret et Fraser (1977) font remarquer que les problèmes posés par le budget viennent de la multiplicité de ses fonctions, certaines étant incompatibles deux à deux (par exemple, prévoir et évaluer). Jensen (2001) relève que son utilisation comme outil d'évaluation des performances pose d'importants problèmes, notamment lorsqu'il est relié aux plans de bonus des entreprises. Berland (1999) démontre que 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.

On voit que les critiques sont focalisées sur certains rôles attribués aux budgets. Or, les budgets remplissent des rôles différents et potentiellement contradictoires selon les entreprises. Il semble que certains de ces rôles dominant en fonction du type de management stratégique adopté par l'entreprise. C'est pourquoi, il est nécessaire de connaître, au préalable de toute étude sur les méthodes et pratiques budgétaires d'une entreprise, les dimensions pertinentes des rôles dominants attribués au budget. A ce propos, l'étude de Berland (1999), qui met en lumière le rôle dominant dévolu au budget selon le type de contrôle retenu, est riche d'enseignements. Dans un tableau, Berland présente un classement du rôle dominant du budget selon trois modèles de contrôle budgétaire :

Tableau 1 : Les trois modèles de contrôle budgétaire

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

Sources : Berland (1999, p.21) : *Les trois modèles de contrôle budgétaire.*

Ce tableau montre que dans un système de contrôle privilégiant la planification stratégique, le rôle central ou dominant du budget est la prévision dans une optique de planification des activités et des moyens à mettre en œuvre.

Un système privilégiant le contrôle stratégique vise la coordination et l'évaluation des activités des différentes unités, et utilise intensément les mécanismes de communication de messages destinés à focaliser l'attention sur les objectifs jugés prioritaires par le sommet de la hiérarchie. C'est le type de communication qui vise à imprimer un changement voulu des comportements.

Dans un système où le modèle de budget est basé sur le contrôle financier, le rôle dominant est une évaluation-sanction à caractère financier strict.

Les conclusions de Berland (1999) sur ces modèles se résument comme suit:

Dans les entreprises à planification stratégique, Berland constate que les budgets servent à anticiper, une fois par an, l'activité et à réfléchir sur la stratégie. Ils ne servent pas à l'évaluation-contrôle. Dans ce rôle, l'outil budget est peu critiqué, car les prévisions suivent naturellement la planification des tâches.

Par contre, dans les entreprises à contrôle stratégique, Berland constate que le budget est un

ensemble cohérent d'objectifs économiques chiffrés annuels sur lesquels sont plaqués a posteriori des plans d'action. Dans ce contexte, la conception du budget devient un exercice bureaucratique sans autre utilité que celle d'une justification grossière des objectifs issus d'une négociation politique et non des plans d'action. Naturellement, une telle vision du budget conduit à de nombreuses critiques.

Dans les entreprises à contrôle financier, les budgets se cantonnent dans l'évaluation des unités opérationnelles relativement indépendantes entre elles. Cette évaluation-sanction se fait essentiellement sur la base de critères financiers. C'est un modèle de budget qui soulève aussi des critiques à l'application

Comme il a été souligné plus haut, les critiques font une généralisation abusive des pires pratiques, et les conclusions de Berland n'échappent pas à ces excès. Contrairement à Berland, Homgren et al. (2003, op.cit) trouvent, par exemple, que la coordination des activités, dans les entreprises à contrôle stratégique, oblige les responsables des différentes divisions à envisager les conséquences de leurs décisions sur les autres divisions et sur l'ensemble de l'entreprise. Ces auteurs perçoivent et présentent le rôle de la communication sous son aspect positif. Ils soulignent, en effet, que l'ensemble

des facteurs de production, des services et des fonctions de l'entreprise sont tendus vers la réalisation de l'objectif commun, et que la communication rend cet objectif compréhensible et accepté par tous.

Malgré ces vives controverses sur le budget, on constate que peu d'entreprises dans les pays industrialisés abandonnent, dans la pratique, le mode de pilotage par les budgets ou associant étroitement les budgets. Les systèmes retenus semblent coupler des modes de pilotage s'appuyant sur les plans d'action stratégiques et opérationnels avec des modes de prévision et de contrôle budgétaires. On voit, assez souvent, des systèmes où budgets et tableaux de bord de gestion « cohabitent » avec des tableaux de bord stratégiques ou prospectifs (balanced scorecard). Ces outils sont intensément 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.

De cette revue de littérature, il ressort le constat suivant : les critiques au sujet du budget semblent se concentrer sur certaines de ses fonctions, et c'est lorsque le budget est utilisé comme outil de prévision-planification qu'il semble 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.

3. Méthodologie de l'étude

Cette étude empirique conduite auprès d'entreprises industrielles et commerciales opérant en région abidjanaise¹ de Côte d'Ivoire a pour but d'évaluer les caractéristiques et le contenu des systèmes de pilotage et de contrôle budgétaire mis en œuvre. Pour des raisons de représentativité évidentes, il a été privilégié une approche multi-sectorielle (différents secteurs d'activité) nécessitant le recours à des entreprises de toute taille ayant un chiffre d'affaires et un nombre de salariés très varié. Les enquêtes ont été conduites en deux temps :

- d'abord auprès d'un échantillon de 10 entreprises (enquête exploratoire) pour tester la validité de notre question principale de recherche à l'aide d'un guide d'entretien² ;
- ensuite, un questionnaire a été administré par voie postale à 210 dirigeants d'entreprises en région abidjanaise.

L'enquête préliminaire (ou exploratoire) a consisté en une série d'interviews avec des dirigeants, des contrôleurs de gestion et des responsables comptables ou financiers, ou autres personnes ressources vers lesquelles nous avons été orienté. Le but de cette première série d'entretiens semi-directifs conduits à l'aide d'un guide d'entretien est de préciser le cadre méthodologique de la présente recherche et de valider les éléments de conception d'un questionnaire plus adapté, qui sera administré à une plus grande échelle. En prenant appui sur les conclusions d'études antérieures (Fallery, 1983 ; Kalika, 1987) qui montrent que le chef d'entreprise exerce une influence significative sur les modes de gestion de l'entité qu'il dirige, nous avons choisi comme interlocuteur privilégié, pour l'administration par voie postale du questionnaire, le dirigeant d'entreprise. Par précaution, il était néanmoins indiqué au répondant de transmettre le questionnaire à un autre responsable de l'entreprise, dans le cas où il jugerait lui-même sa connaissance des systèmes de contrôle mis en œuvre insuffisante.

Etant donné que le système budgétaire est construit selon l'organisation structurelle de l'entreprise qui détermine le système de prise de décisions, et qu'il s'articule autour d'unités décentralisées (les divisions fonctionnelles et opérationnelles), une préoccupation importante de la démarche de recherche sera d'évaluer le type de décentralisation du système de décision mis en place dans l'entreprise observée. Car, la diffusion du pouvoir de décisions au sein de l'entreprise se fera le long de la ligne hiérarchique imprimée par le type de décentralisation structurelle établi. Nous partons de l'idée que toutes les entreprises observées étant du secteur dit « moderne », elles connaissent toutes une forme de décentralisation de leur structure organisationnelle, et qu'aucune d'entre elles n'a vraiment un système de prise de décisions fortement centralisé (où le pouvoir de décision se réduit à une seule personne) du genre de ce que l'on rencontre dans certaines entreprises de type familial. En nous inspirant de la démarche de Kalika (1987, op.cit.), nous retenons le classement selon deux modes de décentralisation : la décentralisation verticale et la décentralisation horizontale.

(Footnotes)

¹ En cette période de troubles civils et militaires que traverse le pays Côte d'Ivoire, désormais coupé en deux zones, la région abidjanaise et zone non assiégée par la rébellion regroupe l'essentiel du tissu économique national comprenant la majorité des entreprises opérant en Côte d'Ivoire.

² Voir le guide d'entretien utilisé en annexes.

La décentralisation verticale indique la dispersion du pouvoir formel le long de la ligne hiérarchique et permet de localiser le niveau auquel se prennent les décisions.

La décentralisation horizontale rend compte de la participation des différents responsables de l'entreprise à la prise de décision et permet d'apprécier le caractère plus ou moins collégial de cette dernière.

3.1. Structure du questionnaire

La première partie du questionnaire comprend les questions dont les réponses permettront d'identifier le (ou les) secteur(s) d'activités de la firme étudiée et sa taille. Le critère du nombre de salariés est retenu pour évaluer la taille des entreprises.

Pour mesurer le degré de décentralisation verticale du système de prise de décisions, nous avons demandé aux répondants d'indiquer à quel niveau hiérarchique (responsables opérationnels, responsables fonctionnels, direction générale ou au-dessus de la direction générale) sont prises les décisions suivantes : recrutement ou licenciement, développement ou lancement de nouveaux produits ou services, choix des fournisseurs, fixation des prix de vente, réorganisation des responsabilités opérationnelles. Les décisions de nature financière sont écartées de cette liste étant entendu qu'elles ne permettent pas, du fait de leur forte centralisation, de différencier les entreprises. Pour apprécier et collecter plus facilement les renseignements contenus dans les réponses relatives à ces cinq types de décisions proposés, une cote est affectée à chaque niveau hiérarchique : 1 pour la direction générale ou au-dessus de la direction générale, 2 pour les responsables fonctionnels et 3 pour les responsables opérationnels. Les entreprises pour lesquelles il a été réuni beaucoup de réponses se rapportant aux cotes 1 et 2 paraissent présenter une structure de décentralisation verticale, avec une forte intervention de la direction. Un tel système est porté à restreindre la liberté (ou la marge de manœuvre) des responsables opérationnels qui se trouvent alors obligés de gérer dans les strictes limites étroitement imposées par le sommet.

Pour l'évaluation du degré de décentralisation horizontale de la prise de décision, quatre affirmations décrivant différentes possibilités de participation ou de consultation des responsables de l'entreprise avant la prise de décision sont soumises à l'avis des personnes interrogées. Ces affirmations sont les suivantes :

1. Vous participez à la prise de toutes les décisions, y compris les décisions mineures, car vous considérez que tout doit être contrôlé.
2. Vous ne prenez de décisions importantes qu'après avoir consulté vos collaborateurs.
3. Vos collaborateurs vous consultent toujours avant la mise en application des décisions qu'ils prennent.
4. Vous laissez vos collaborateurs prendre seuls les décisions qui relèvent de leur domaine de responsabilités.

Une échelle de Likert à quatre points permet aux répondants d'indiquer dans quelle mesure ils sont d'accord avec chacune de ces affirmations : pas du tout d'accord, plutôt pas d'accord, plutôt d'accord, totalement d'accord.

Ici, beaucoup de réponses positives concernant les affirmations 1 et 2 est une situation reflétant une décentralisation horizontale prononcée du système de prise de décisions, caractérisé par une participation très collégiale des unités décentralisées aux prises de décisions. Une telle structure est favorable à la mise en oeuvre d'une direction participative par objectifs (DPO). Une situation de réponses positives réunies beaucoup plus autour de l'affirmation 3 traduit un système bipolaire de prise de décisions (entre la hiérarchie et l'unité décentralisée), sans qu'en la matière, le principe de collégialité n'englobe les autres unités décentralisées (très indépendantes) dont les avis pourraient, pourtant, se révéler intéressants à bien des égards. Les réponses positives privilégiant l'affirmation 4 traduisent une situation où l'unité décentralisée est placée seule devant ses responsabilités excluant toute idée de collégialité qui associe les autres unités aux prises de décisions. Le contrôle exercé dans un tel système intervient in fine (fin de processus budgétaire) beaucoup plus comme une évaluation-sanction.

La dernière partie du questionnaire concerne l'évaluation du contenu du dispositif de pilotage et les mécanismes de contrôle mis en place. L'évaluation du dispositif de pilotage se fait en demandant aux répondants d'indiquer les objectifs stratégiques privilégiés (deux ou trois), les mécanismes de suivi des réalisations mis en oeuvre, et ceux de coordination des activités des différentes unités décentralisées. Concrètement les questions posées doivent permettre de savoir s'il existe un processus de planification stratégique formalisé où les objectifs commerciaux et

de production sont sous-tendus par des plans d'action précis. Si ces plans sont assortis de budgets¹, et si un système d'alerte automatique permet, au travers du processus de contrôle budgétaire², de suivre les réalisations. Enfin, il convient de savoir aussi, par quels mécanismes le sommet de la hiérarchie centralise et coordonne le retour d'expérience de toutes les actions initiées par les différents centres de responsabilités.

3.2. Composition de l'échantillon d'étude et caractéristiques des unités statistiques observées

Les entreprises de l'échantillon sont des entreprises industrielles et commerciales. Sont exclues de notre champ d'étude les établissements de crédit et les compagnies d'assurance. L'échantillon n'est pas aléatoire. A partir d'une liste d'entreprises obtenue auprès des services techniques du Ministère de l'Industrie et du Commerce, il a été initialement constitué un échantillon de 400 entreprises dont les deux tiers (2/3) sont des PME-PMI. Parmi les 400 entreprises, il a été choisi, arbitrairement, celles dont le siège ou direction générale sont basés en région abidjanaise et ayant une adresse postale et téléphonique actualisée. Des contacts téléphoniques ont permis de vérifier et préciser les coordonnées enregistrées. Par cette technique, nous avons finalement retenu 210 entreprises, avec une proportion des PME-PMI représentant approximativement les deux tiers. L'échantillon-test composé de 10 entreprises est constitué dans les mêmes proportions de PME-PMI, soit 7 PME-PMI et 3 grosses entreprises.

Les entreprises observées ont été réparties en trois classes selon leurs effectifs :

une première catégorie d'entreprises ayant un effectif compris entre 10 et 100 salariés,

une deuxième catégorie d'entreprises ayant leur effectif compris entre 101 et 200 salariés, et

une troisième catégorie d'entreprises dont l'effectif est supérieur à 200 salariés.

4. Les résultats et leur interprétation

Sur les 210 questionnaires administrés par voie postale, 66 ont été retournés après plusieurs lettres de relance (soit un taux de réponse de 31,42%). Finalement, 57 d'entre eux se sont avérés exploitables et concernent des réponses provenant de 48 dirigeants de PME-PMI et 9 dirigeants de grandes entreprises industrielles et commerciales. Plus précisément, nous

avons dénombré des réponses provenant de 35 dirigeants de petites entreprises, d'autres provenant de 13 dirigeants de moyennes entreprises et des réponses de 9 dirigeants de grosses sociétés.

Au travers des différentes thématiques abordées par le questionnaire, nous avons cherché à mesurer et analyser différentes variables. Il y a les variables ayant trait à la structure organisationnelle des entreprises (notamment, le type de décentralisation du système de prise de décisions), les variables ayant trait aux stratégies mises en œuvre, celles concernant les processus de planification et celles relatives au contrôle budgétaire.

Le dépouillement et l'analyse des données recueillies et validées ont permis de déceler une structure organisationnelle de forte décentralisation verticale du système de prise de décisions dans 41 PME-PMI et 6 grandes entreprises. Sur ces 41 PME-PMI, 30 petites entreprises ou industries sont concernées sur un total de 35 réponses émanant de dirigeants de petites entreprises (nombre de salariés : [10-100]) ; et sur un total de 13 répondants de moyennes entreprises, on dénombre 11 réponses caractérisant une structure de décentralisation verticale et provenant de dirigeants de moyennes entreprises (nombre de salariés : [101-200]). Il a été constaté que, dans 5 petites entreprises, 2 moyennes entreprises et 3 grosses sociétés, le système de prise de décisions est sous-tendu par un degré élevé de décentralisation horizontale.

(Footnotes)

¹ Des plans à court terme chiffrés, comportant affectation de ressources et assignation de responsabilités, forment ce que l'on appelle des budgets (Gervais M., 2000, p.14).

² Le contrôle budgétaire se définit comme une comparaison des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets (Gervais M., 2000, op. cit.).

Tableau 2 : Récapitulatif des réponses selon la structure organisationnelle caractérisant le type de diffusion du pouvoir de décision.

Catégories d'entreprises (selon le nombre de salariés)	[10-100]	[101-200]	>200	TOTAUX
Nombre d'entreprises répondantes	35	13	9	57
Décentralisation verticale	30	11	6	47
Décentralisation horizontale	5	2	3	10

Sources : les enquêtes de l'auteur.

Ces résultats permettent de constater que la majorité des entreprises adopte un système de diffusion du pouvoir de décision sous-tendu par la décentralisation verticale des unités ou centres de responsabilités. Dans un tel système, chaque responsable, à un niveau hiérarchique donné, a sous son éventail de subordination des exécutants qui sont comptables devant lui de leurs actes et résultats. Les budgets et les plans finalement arrêtés par le top-management (après plusieurs va-et-vient des pré-budgets entre la base et le sommet) apparaissent généralement dans un tel système comme des éléments d'ordres ou d'injonctions émanant du sommet de la hiérarchie et contre lesquels nul ne doit transiger. Plans et budgets, s'il en existe, servent alors de "gouvernail" aux managers pour piloter les différentes divisions et coordonner l'ensemble des activités de l'entreprise. Dans un tel système, le contrôle budgétaire a tendance à apparaître comme un moyen d'évaluation-sanction, même si le retour d'expérience attendu à chaque niveau devrait servir à corriger les déviations ou les insuffisances par rapport aux plans et budgets.

Ces principes ci-dessus énoncés ne s'appliqueront que dans le cas où les entreprises impliquées ont la capacité d'élaborer une stratégie claire permettant de définir des objectifs clairs et précis sous-tendus par des manœuvres bien formalisées dans des plans d'action.

Mais, qu'en est-il en réalité au vu de nos observations ?

Le traitement des réponses correspondant aux thématiques relatives aux processus de planification et d'élaboration stratégique montre des faiblesses ou

carences dans l'élaboration des stratégies et processus de planification de façon générale. Dans les petites entreprises observées, l'importance relativement faible des moyens matériels et l'insuffisance qualitative des moyens humains mobilisables pour l'élaboration et la mise en œuvre de stratégies cohérentes et de processus de planification équilibrés, justifient certainement, dans la plupart des cas, l'inexistence de stratégies bien formalisées et soutenues par des plans d'action pertinents. Les objectifs définis par le top-management de ces petites entreprises ne sont pas sous-tendus par des plans d'action bien formalisés. La pratique courante consiste alors à expérimenter tout de suite une idée (agir tout de suite) et, par un processus d'essais et d'erreurs (tâtonnement : un processus d'auto-apprentissage), faire en sorte qu'une stratégie émerge. L'outil-budget est peu ou sinon pas du tout utilisé dans ces petites entreprises qui semblent montrer leurs préférences pour les instruments tels que : les comptes de résultats de la comptabilité générale, les soldes intermédiaires de gestion ou comptes de surplus. Le type de contrôle exercé par la direction de ces entreprises est, en général, un contrôle financier strict.

Si parfois des budgets viennent à être utilisés, ils s'inspirent de données du passé qui sont grossièrement ajustées dans une tentative visant à tenir compte des évolutions du contexte actuel. Il convient de noter, toutefois, que ces petites entreprises arrivent à s'en sortir¹ avec une telle "gestion au coup par coup" (tâtonnement, expérimentation), parce que le nombre d'interrelations à appréhender au niveau des différentes

unités opérationnelles et fonctionnelles (en interne) paraît plus facile à maîtriser, et en ce qui concerne l'environnement externe, en dehors des cas d'extrême complexité et de grande turbulence, il suffit de savoir observer, de redonner du sens à la situation, pour augmenter sa compréhension. Michel GERVAIS (2000) indique, à ce propos, qu'en redonnant du sens à la situation, on réduit la complexité, on retrouve des "îlots d'ordre et de certitude" que l'on est capable de maîtriser, et dans lesquels on pourra de nouveau procéder de manière rationnelle. C'est certainement un tel comportement de managers avertis de petites entreprises qui leur permet de s'en sortir malgré une gestion au coup par coup.

Dans les moyennes et grosses entreprises où s'observe aussi une décentralisation verticale du système de prise de décisions, des lacunes sont aussi observées au niveau de leur gestion budgétaire. Le processus de réflexion stratégique souffre de la mauvaise connaissance des variables qui sont, de surcroît, très affectées par la trop grande turbulence de l'environnement des entreprises en Côte d'Ivoire en particulier et dans la sous-région ouest-africaine en général depuis les années 90 jusqu'à ce jour. En l'absence de points de référence (due aux ruptures), toute prévision est quasi impossible. Les difficultés pour asseoir une planification stratégique sur des données prévisionnelles certaines et fiables conduisent les managers, dans la pratique courante, à placer une trop grande confiance en l'extrapolation de la tendance passée. Le budget se résume souvent à chiffrer des objectifs économiques issus d'une négociation politique entre différents managers des divisions fonctionnelles. Dès lors, faire un budget peut devenir un exercice bureaucratique (à l'aide d'un guide de procédures) sans autre utilité que celle d'une justification grossière des objectifs retenus. Nous avons été souvent surpris, lors de nos enquêtes, de voir même des responsables de divisions fonctionnelles (contrôleurs de gestion) avouer leur incapacité à nous dire comment les différents budgets et le budget général de leur société ont été conçus. On peut alors comprendre aisément, que dans beaucoup d'entreprises, le top-management élabore son budget général et ceux qui en découlent sans le concours des responsables opérationnels eux-mêmes auxquels leur exécution incombe. Le manque de flexibilité qui caractérise souvent ces budgets ainsi élaborés peut être source de démotivation des opérationnels en cas d'échec. Ces derniers pourraient à tort ou à raison y voir la fixation d'objectifs trop ambitieux et donc inaccessibles. En outre, la pratique

fréquente du sommet consistant à réduire les budgets d'un pourcentage arbitraire quand les premières itérations ont donné des résultats "inacceptables", ne peut que renforcer ce sentiment. Dans bien de cas d'entreprises observées, l'utilisation des budgets n'intervient qu'à la fin de la période budgétaire (fin d'année) pour évaluer les résultats. Ce qui ressemble, à bien des égards, à une évaluation-sanction, alors que le retour d'expérience d'une évaluation qui serait intervenue plus tôt pourrait permettre de prendre à temps des mesures correctives.

Les pratiques budgétaires que nous venons d'exposer, comme résultats de nos enquêtes, signifieraient-elles que les moyennes et grosses entreprises où ces pratiques ont cours en Côte d'Ivoire sont toutes en difficultés pour défaut de gestion ?

Répondre par l'affirmative serait une réponse trop pessimiste, car de nombreux blocages de mécanismes de pilotage dus à des difficultés de coordination des activités souvent rencontrées par le management, ont pu être levés en ayant recours aux services de cabinets d'audit et conseil en management. Ces derniers apportent leur assistance technique aux responsables fonctionnels et opérationnels sous forme de séminaires ou ateliers de formation et/ou la mise en œuvre de dispositifs d'appui à la gestion tels que tableaux de bord de gestion, tableaux de bord stratégiques, tableaux de bords prospectifs ou balanced scorecard, qui "cohabitent à souhait" avec les budgets. Avec un peu plus d'humilité de la part des managers et du top-management lui-même, l'utilisation intense de ces outils d'aide à la gestion, permet de créer un dialogue de gestion plus intelligible pour chacun, décliner la stratégie laborieusement mise au point avec l'aide du cabinet d'audit et de conseil et repérer les points problématiques.

Concernant les entreprises à structure décentralisée horizontale, le processus budgétaire semble plus participatif et le contrôle stratégique plus relâché. Mais, l'incertitude contextuelle de l'environnement et la turbulence qui caractérise cet environnement des entreprises en Côte d'Ivoire rendent les prévisions difficiles à faire. Ici aussi, on note une faiblesse au niveau de la planification stratégique des entreprises à structure décentralisée horizontale. Les moyennes et les grosses sociétés semblent utiliser, plus que les petites, des méthodes budgétaires et tiennent, en général, contrairement aux petites, une comptabilité analytique de gestion ; mais, une faiblesse demeure : les données prévisionnelles utilisées semblent peu fiables. La différence fondamentale avec les entreprises à structure

décentralisée verticale est que les dispositifs de pilotage mis en place sont étudiés aussi bien au niveau des divisions opérationnelles que fonctionnelles avant leur adoption définitive par la direction générale. Certes, dans les petites entreprises caractérisées par une décentralisation horizontale de leur système de décisions, les budgets sont peu ou prou utilisés. Mais, une fois le dispositif de pilotage arrêté "d'accord parties", sa mise en œuvre semble soulever moins de problèmes humains (démotivation, résistance au changement, etc.), et le contrôle de gestion en est plus facilité. Dans les moyennes et grosses sociétés ayant le même système de diffusion du pouvoir de décision (décentralisation horizontale), il semble plus facile de rassembler tout le groupe de ses collaborateurs derrière les objectifs stratégiques définis et obtenir l'adhésion de tous au processus budgétaire. C'est dans un tel contexte de mise en œuvre du processus de pilotage d'entreprise qu'on peut soutenir l'idée, qu'en matière de coordination des activités et de communication de messages stratégiques, le budget peut constituer un moyen efficace de communiquer à toute l'organisation un ensemble de programmes cohérents susceptibles d'imprimer à tout le personnel un changement voulu des comportements.

CONCLUSION

Cette étude portant sur l'observation et l'analyse des pratiques et méthodes budgétaires adoptées par les entreprises opérant dans la région abidjanaise de Côte d'Ivoire, a permis de savoir que ces entreprises montrent, pour la plupart, une grande faiblesse dans l'élaboration de leur processus de planification stratégique. Le caractère très turbulent ou volatile de l'environnement des entreprises observées (surtout depuis ces quinze dernières années) rend les prévisions à court terme difficiles et celles à moyen et long terme quasi-impossibles. Aussi la fixation et la mise en œuvre des principaux axes de pilotage dans le cadre d'un plan stratégique à moyen ou long terme paraissent-elles aléatoires et reposent sur une base de données peu fiables. Même à court terme, les budgets sont conçus essentiellement sur la base d'une extrapolation des données du passé qui ont peu de chance d'être fiables en raison de l'environnement très volatile des

entreprises. Dans la plupart des cas, les petites entreprises semblent opter pour un pilotage qui utilise peu l'outil budget. D'autres instruments tels que les comptes de résultats, les soldes intermédiaires de gestion ou les comptes de surplus sont utilisés en association avec des tableaux de financement réadaptés pour assurer le pilotage de ces entreprises. Les managers de ces petites entreprises, pour la plupart, semblent opter pour une gestion au coup par coup selon un processus d'itérations (favorable à l'auto apprentissage) qui procède par des essais et erreurs, jusqu'à l'obtention du niveau des résultats jugé "satisfaisant". Le contrôle exercé par la direction générale de ces petites entreprises est, généralement, un contrôle financier strict où tout est mesuré (valorisé) à l'aune des résultats financiers.

En revanche, l'utilisation de l'outil budget est plus fréquente dans les moyennes et grosses entreprises avec la tenue d'une comptabilité analytique de gestion et la mise en œuvre d'un contrôle de gestion formalisé. En effet, dans ces entreprises, des moyens plus importants peuvent être consacrés à l'élaboration et le suivi d'un processus de planification stratégique, et on peut y noter un effort réel de définition d'objectifs et de plans d'action précis.

Une analyse plus fine des pratiques budgétaires de ces sociétés peut être menée sous deux éclairages: l'éclairage des moyennes ou grosses entreprises qui ont privilégié un contrôle stratégique strict et celui où ces entreprises ont adopté un contrôle stratégique relâché. Là où le système de prise de décision est sous-tendu par la décentralisation verticale des unités, ces moyennes ou grandes entreprises optent, en général, pour un contrôle stratégique strict. Ce qui pose souvent des problèmes de résistance au changement et de démotivation du personnel en cas de non atteinte des objectifs. Les moyennes ou grandes entreprises caractérisées par la décentralisation horizontale de leur système de prise de décision adoptent plus facilement un contrôle stratégique relâché qui est apte à conférer plus de flexibilité aux pratiques budgétaires. Les cadres, à tous les niveaux, se sentent beaucoup plus impliqués dans les prises de décision et chacun semble mettre un point d'honneur à voir les objectifs prioritaires atteints. Les déviations ou écarts importants parfois enregistrés dans un tel système de contrôle sont généralement dus aux imprécisions prévisionnelles liées à la complexité et à la grande turbulence de l'environnement. Le recours aux services de cabinets d'audit et de conseil en management permet, dans bien de cas, d'apporter des mesures correctives.

(Footnotes)

¹ Sans de profondes distorsions ou de graves dysfonctionnements dus à des défauts de gestion formellement diagnostiqués et qui paralysent les activités des différentes unités opérationnelles ou fonctionnelles.

Ces résultats de notre travail de recherche permettent de retenir comme enseignements ce qui suit :

1. L'adoption d'un processus budgétaire comme moyen de pilotage n'est pas forcément la panacée pour garantir une meilleure gestion des sociétés ; d'autres outils de pilotage peuvent se révéler, dans bien de cas, plus adaptés et efficaces.
2. Les méthodes budgétaires de gestion ont des chances de connaître un réel succès si elles sont sous-tendues, en amont, par un processus de planification stratégique, permettant de définir des objectifs clairs et précis assortis de plans d'action tout aussi flexibles que doivent l'être les budgets.
3. Le caractère de flexibilité exigé des budgets et plans est la reconnaissance que, le fait de se fixer des objectifs et de déterminer une stratégie (fût-elle planifiée), ne garantit pas absolument que l'on obtiendra les résultats souhaités. La perception de l'environnement est toujours imparfaite et sa prévision souvent difficile. Pour obtenir les résultats escomptés, la stratégie doit être complétée par la mise en place d'un dispositif de veille permanente, un système d'alerte automatique permettant d'assurer un contrôle budgétaire et stratégique.

Le contrôle stratégique aura pour rôle de s'assurer que la mise en œuvre des actions et l'adaptation des méthodes de prévision et d'organisation sur une moyenne et longue période, correspondent à la situation et à la culture de l'entreprise (Edighoffer, 1996).

Il convient néanmoins d'être prudent dans la prise en compte et l'interprétation des résultats de cette étude, en raison de ses limites méthodologiques. Tout d'abord, vu les techniques de composition de l'échantillon d'étude, on ne peut soutenir de façon absolue, que cet échantillon est représentatif du paysage économique ivoirien dans sa globalité. Ensuite, il est vraisemblable que des facteurs d'ordre humain liés à la personnalité de chaque dirigeant (style personnel de commandement) et non intégrés à la présente étude, contribuent également à la différenciation des pratiques budgétaires en matière de pilotage d'entreprises. Dans le même ordre d'idée, on ne doit pas perdre de vue le caractère déclaratif des données collectées ; il se peut qu'il existe un écart entre les discours et la réalité pour

les indicateurs des outils de pilotage et les pratiques en matière de gestion des entreprises.

REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

1. BARRET, E.M., FRASER, L.B., 1977. «Conflicting Roles in Budgeting for Operations», *Harvard Business Review*, July-August, p.137-146.
2. BERLAND, N., 1999. «A quoi sert le contrôle budgétaire ? Les rôles du budget». *Finance-Contrôle-Stratégie*, septembre, p. 5-24.
3. BERLAND, N., 1999. « L'histoire du contrôle budgétaire en France », thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Paris Dauphine.
4. BERLAND, N., 2000. «Fonctions du contrôle budgétaire et turbulence», 21^{ème} Congrès de l'Association Française de Comptabilité, Angers.
5. BERLAND, N., 2002. «Comment peut-on gérer sans budget ? », in *Sciences de gestion et pratiques managériales, Réseau des IAE, Economica*, 16^{ème} Congrès des IAE, p.411-421.
6. BERLAND, N., 2004. «La gestion sans budget : évaluation de la pertinence des critiques et interprétation théorique», *Finance-Contrôle-Stratégie*, volume 7, n°4, décembre, Economica, IAE de Poitiers, p. 37-58.
7. BRUNS, W.J., & WATERHOUSE, J.H., 1975. «Budgetary Control and Organization Structure», *Journal of Accounting Research*, autumn, p. 177-203.
8. BESCOS, P.-L., CARWIN, E., LANGEVIN, P., & MENDOZA, C., 2003. «Criticisms of Budgeting: A contingent approach», 26th Congress of the European Accounting Association (EAA), April.
9. CHURCHILL, N.C., 1984. «Budget Choice: Planning versus Control», *Harvard Business Review*, July-August, p.101-109.
10. COVALESKI, M.A., DIRSMITH, M.W., & SAMUEL, S., 1996. «Managerial Accounting Research: The contributions of Organizational and Sociological Theories», *Journal of Management Accounting Research*, volume 8, p. 1-35.

11. EDIGHOFFER J-R., 1996. «Précis de gestion d'entreprise : le contrôle de gestion», *Repères Pratiques*, éditions Nathan.

12. FALLERY, B., 1983. *Le système d'information du dirigeant de petite entreprise*, thèse de Doctorat de 3^{ième} Cycle, Université de Montpellier 1.

13. GERMAIN, C., 2004. »La contingence des systèmes de mesure de la performance : les résultats d'une recherche empirique sur le secteur des PME», *Finance-Contrôle-Stratégie*, volume 7, n°1, mars, p. 33-52, Economica.

14. GERVAIS, M., & THENET, G., 1998. «Planification, gestion budgétaire et turbulence», *Finance-Contrôle-Stratégie*, volume 1, n°3, p. 57-84.

15. GERVAIS, M., 2000. «*Contrôle de Gestion*», Economica.

16. HOFSTEDE, G.H., 1967. "The Game of Budget Control", Koumkljke Van Gromm & Comp. N.V.

17. HORNGREN, C.T., BHIMANI, A. & al. 2003. «*Management and Cost Accounting*», 2nd edition, Adaptation française de Georges Langlois: «*Contrôle de gestion et gestion budgétaire*», Pearson Education France.

18. JENSEN, M., 2001. «Corporate Budgeting is Broken, Let's Fix it», *Harvard Business Review*, November, p. 95-101.

19. JORISSEN, A., DEVINCK, S. & VANSTRAELEN, A., 1997. «Planning and Control: Are these Tools Necessary for Success? Empirical Results of Survey and Case Research on Small and Medium-sized Enterprises Compared with Research on Large Enterprises», Congrès de l'IAAER, Paris.

20. KALIKA, M., 1987. *Structures d'entreprises, réalités, déterminants, performance*, Economica.

21. KAPLAN, R.S., & NORTON, D.P., 1992. «The Balanced Scorecard, Measures that Drive Performance», *Harvard Business Review*, January-February, p. 71-79.

22. KAPLAN, R.S., & NORTON, D.P., 1998. *Le tableau de bord prospectif*, les éditions d'Organisation.

23. KAPLAN, R.S., & NORTON, D.P., 2001. «Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part 2», *Accounting Horizons*, volume 15, n°2, June, p. 147-160.

24. KENNEDY, A. & DUGDALE, D., 1999. »Getting the most from budgeting», *Management Accounting*, February, p.22-24.

25. MERCHANT, K., 1981. «The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behaviour and Performance», *The Accounting Review*, volume 56, n°4, October, p. 813-829.

ANNEXE 1

GUIDE D'ENTRETIEN

Bonjour Monsieur (ou Madame),

Dans le cadre d'une recherche que nous entreprenons sur les mécanismes de gestion et de contrôle mis en place dans les entreprises exerçant en Côte d'Ivoire, nous aimerions nous entretenir avec vous en centrant notre entretien autour de deux questions principales. Nous vous remercions d'avance du temps précieux que vous avez bien voulu nous consacrer malgré votre emploi du temps très chargé.

QUESTIONS

1. Quels outils de pilotage de votre société préconisez-vous pour atteindre les objectifs que vous vous êtes fixés ?
2. Que pensez-vous de l'adoption d'une procédure budgétaire comme moyen de planification stratégique et de maîtrise du contrôle de votre société ?