

INSTITUT DU BENCHMARKING 

# Bonnes pratiques pour le processus « Élaboration du budget »



transforming results  
**PWC CONSULTING**

<b>2 - Environnement</b>	<b>5</b>
2.1 Institut du Benchmarking	5
2.2 Code de conduite	5
2.3 Notion de pratique	5
2.4 Groupe de travail	5
<b>3 - Cadre de l'étude</b>	<b>8</b>
3.1 Objectif du groupe de travail	8
3.2 Périmètre de l'étude	8
3.3 Définition et schéma de principe du budget	9
3.4 Finalité de l'étude	9
3.5 Principales étapes dans l'élaboration du budget	10
<b>4 - Bonnes pratiques de construction du budget</b>	<b>11</b>
4.1 Identification des clients	11
4.1.1 Clients directs	11
4.1.2 Clients indirects	11
4.2 Finalités	12
4.3 Propriétaire	12
4.4 Entrées	12
4.4.1 Lettre de cadrage	13
4.4.2 Données et hypothèses d'environnement	13
4.4.3 Matrice budgétaire	13
4.4.4 Procédures de gestion	14
4.4.5 Moyens	14
4.5 Sorties	15
4.6 Indicateurs de performance	15
<b>5 - Travaux complémentaires sur les relations amont et aval du processus</b>	<b>16</b>
5.1 Budget et stratégie	16
5.1.1 Le budget comme outil de déclinaison et d'aménagement de la stratégie	16
5.1.2 Moyens pour transcrire la stratégie dans le budget de façon efficace	17
5.1.3 Les règles à instituer pour la convergence	17
5.1.4 La prise en compte des variations potentielles de l'environnement dans le budget	18
5.1.5 L'adaptation du processus budgétaire à la stratégie du groupe et des unités opérationnelles	18
5.2 Utilisation du Budget	19
5.2.1 Gestion de la performance	19
5.2.2 Pilotage des risques	19
5.2.3 Responsabilités et décisions	19
5.2.4 Motivation des ressources humaines	20
5.2.5 Amélioration de la lecture de l'activité	20
5.2.6 Périodicité du découpage budgétaire	21
5.2.7 Lien entre budget et consolidation	21
5.2.8 Actualisation du budget	22
5.2.9 Support de communication et de benchmarking	22
<b>5 - Conclusion</b>	<b>24</b>

# 2 - Environnement

## 2.1 Institut du Benchmarking

Créé en 1996, l'Institut du Benchmarking a pour ambition de créer un réseau d'entreprises, ouvertes à l'échange, dans le cadre d'une éthique partagée.

Cette démarche contribue à promouvoir le développement de bonnes pratiques et faire ainsi progresser l'activité de l'entreprise.

L'Institut du Benchmarking est membre du Global Benchmarking Network (GNB), dirigé par Robert Camp et qui regroupe environ 20 pays.

## 2.2 Code de conduite

Tous les membres du groupe de travail « Optimisation du Processus Budgétaire » adhèrent aux dispositions du code de conduite de l'Institut du Benchmarking, notamment à celles concernant l'aspect de la confidentialité.

Les membres se doivent de parler avec autorité de leur expérience au sein de leur entreprise. Les comptes-rendus, ainsi que tous les documents remis aux participants demeurent confidentiels.

Il a été décidé au sein du groupe de travail que ce rapport peut être diffusé et publié.

## 2.3 Notion de pratique

Le benchmarking ne veut s'intéresser aux solutions que pour autant qu'elles soient vérifiées par l'expérience.

Le groupe de travail a « qualifié » des pratiques observées et les a considéré comme bonnes ou pas dans la mesure où elles apportent une valeur ajoutée optimale en donnant, à ceux qui les adoptent, un avantage concurrentiel.

## 2.4 Groupe de travail

Le groupe de travail a réuni au cours de l'année 2000-2001 un panel d'entreprises appartenant à des secteurs économiques très divers.

Cette diversité a permis d'identifier le « plus petit commun multiple » des bonnes pratiques à mettre en œuvre concernant le sujet de notre étude.

**L'animation de ce groupe a été assurée par :**

**Animateurs :** M. Bernard Escoffier  
Samuel Sponem Université Paris Dauphine  
M. Jacques Errard Institut du Benchmarking  
M. Frank Rapatel  
Christophe Vallet PricewaterhouseCoopers

**Liste des entreprises participantes :**

ALTADIS	M <sup>me</sup> Dominique Leblanc
ASSURANCES BANQUE POPULAIRE	M. Philippe Pinault
AXA	M. Pierre Alexis Bourdon
CANAL PLUS	M. Thomas Christin
CHANEL	M <sup>me</sup> Isabelle Valentin
COFINOGA	M. Stephan Guglieri
FORT JAMES	M. Éric Larnaud
FRANCE TELECOM	M <sup>me</sup> Marie Claire Poutrel
SODEXHO	M. Dominique Branger
TOTAL FINA ELF	M. Olivier Devouassoux
VIVENDI ENVIRONNEMENT	M. Philippe Surjous



# 3 - Cadre de l'étude

## 3.1 Objectif du groupe de travail

L'objectif initial du groupe de travail concernait l'optimisation du processus budgétaire.

Toutefois avant d'avancer dans cette direction, il est apparu indispensable de vérifier ce que les entreprises participantes pensaient des critiques formulées par le CAM-I, et si certaines d'entre elles pratiquaient le « No Budget ».

Du tour de table, il est ressorti que le processus budgétaire bien que sans doute perfectible, apparaissait comme central dans les dispositifs de gestion de la plupart des entreprises participantes et qu'aucune ne pratiquait le « No budget », mieux, aucun des participants ne connaissait d'entreprise le pratiquant.

Cette vérification préalable nous a permis de conclure qu'il ne semble donc pas à l'ordre du jour de supprimer ce processus, mais plutôt de rechercher les moyens d'améliorer son efficacité dans sa contribution active au management des entreprises.

La deuxième remarque préalable discutée au sein du groupe de travail a été que le budget est bien plus qu'un dispositif technique dans lequel on a voulu le cantonner pendant longtemps, il s'agit d'un processus qui lui-même n'est pas indépendant; il se situe au confluent d'autres processus avec lesquels il entretient des relations multiples et complexes: formulation des stratégies, élaboration des plans (dont le budget n'est qu'un sous-ensemble), et pilotage opérationnel.

L'ensemble de ces processus apparaît présent dans toutes les entreprises du groupe de travail mais avec des contours variables selon les problématiques économiques et la culture de ces entreprises.

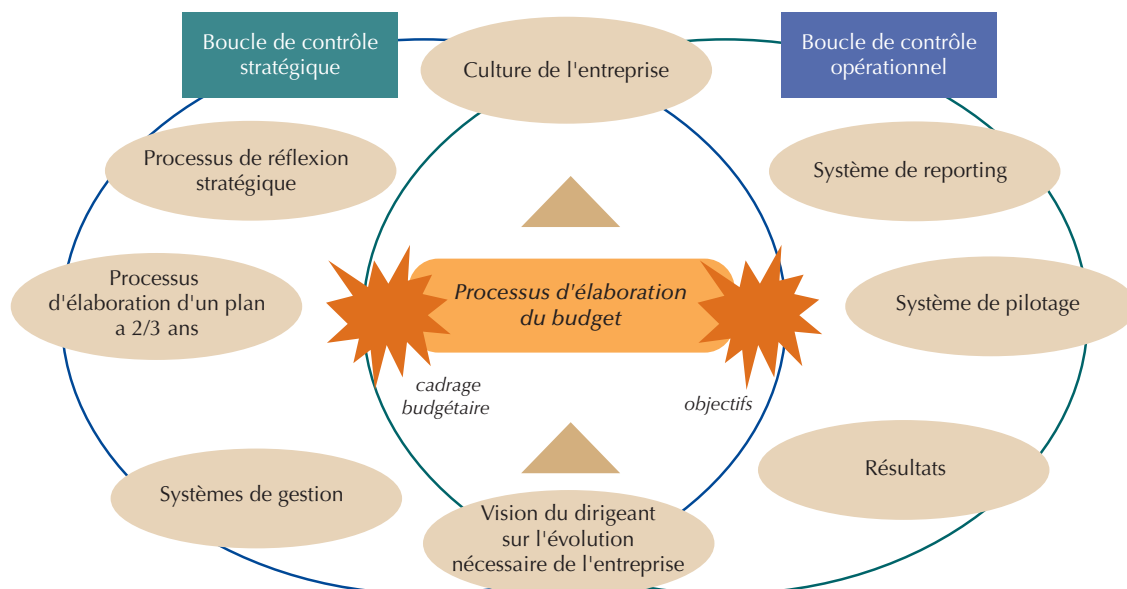
Dans le souci de proposer des solutions efficaces vis-à-vis de nos finalités, il nous a donc paru indispensable de clarifier les bornes de notre étude.

## 3.2 Périmètre de l'étude

Ayant noté à plusieurs reprises dans nos discussions la difficulté d'établir une distinction précise entre les notions de budget et de plan, ainsi qu'un amalgame fréquent entre les deux notions, nous avons décidé, afin de faciliter la communication, de considérer le budget comme étant la formalisation chiffrée de l'ensemble des plans d'action concourant à la réalisation d'objectifs sur une période d'un an (le plus souvent, mais parfois moins), et le plan comme une prévision pluriannuelle: le budget pouvant se confondre avec la première année du plan.

- *Budget: horizon de prévision à un an sauf exception. La période de référence peut être différente en fonction des exigences de l'environnement. Ce budget est le plus souvent décomposé en cycles trimestriels pour répondre aux exigences de communication externe.*
- *Plan: horizon de prévision pluriannuel permettant de vérifier que le déploiement des stratégies adoptées conforte l'entreprise dans la réalisation de ses objectifs à moyen terme.*

Ces réflexions pour parvenir à délimiter le champ du processus budgétaire, et en même temps éclairer ses relations avec d'autres processus connexes, nous ont conduit à en proposer la modélisation suivante:



Cette modélisation positionne le processus budgétaire à l'interconnexion de la boucle de contrôle stratégique et de la boucle de pilotage opérationnel en tant que pivot central à ces deux boucles.

Par rapport à des modélisations classiques fondées sur l'enchaînement logique des activités, et la notion de " feedback ", cette présentation insiste sur le côté itératif permanent de ces activités, et la notion d'équilibrage consubstantielle au processus budgétaire.

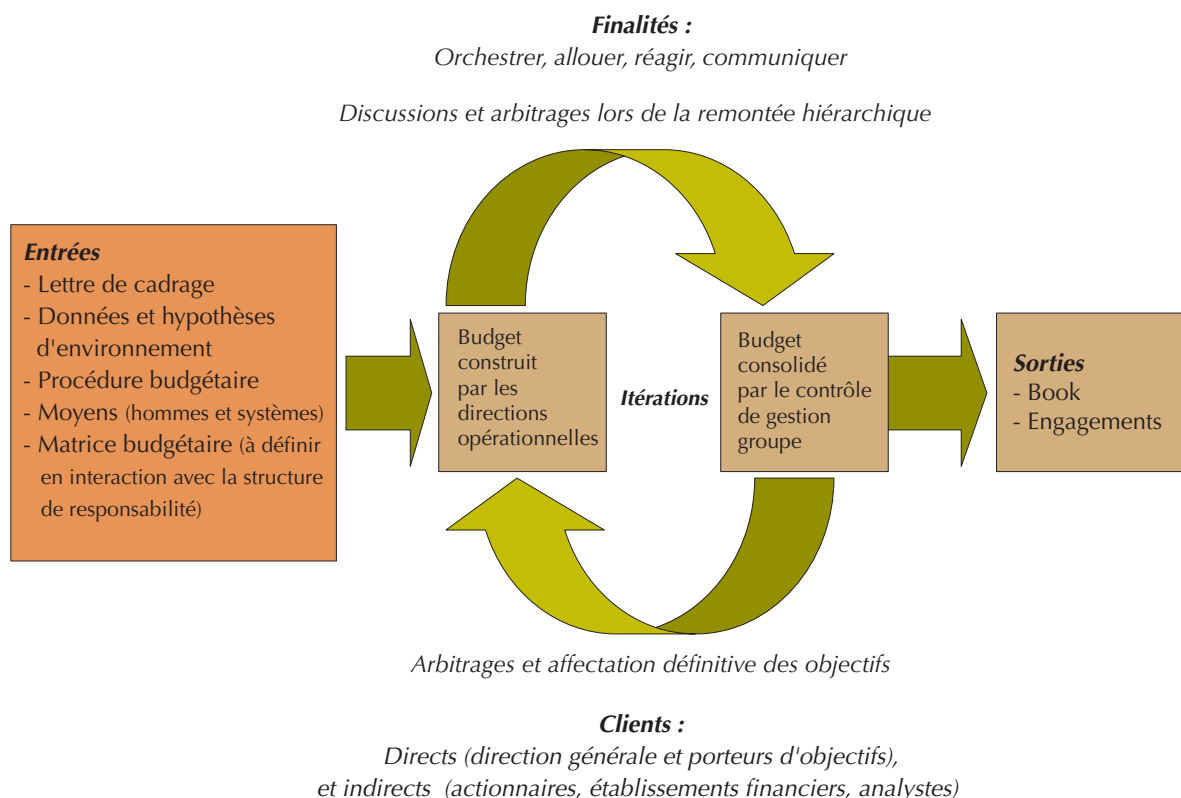
### 3.3 Définition et schéma de principe du budget

S'appuyant sur cette modélisation, et sur des définitions existantes du budget (H. Bouquin, J. Lochar)

Le groupe de travail s'est arrêté à la définition suivante :

**Le Budget est la synthèse formalisée et chiffrée qui après discussion et négociation entre une Direction opérationnelle et son Groupe, traduit sur une période généralement d'un an, les ressources, les plans d'action, et les résultats attendus, en ligne avec les objectifs à moyen terme de l'organisation.**

Cette définition coïncide avec le schéma de principe suivant du processus budgétaire :



### 3.4 Finalité de l'étude

L'objectif du travail a été d'identifier des bonnes pratiques permettant de conjuguer au mieux les attentes des clients et des intervenants vis-à-vis de l'optimisation du processus budgétaire en incluant la minimisation des coûts correspondants pour l'entreprise (y compris des coûts cachés).

**Note :**

*Par crainte d'une focalisation trop restrictive sur le processus d'élaboration budgétaire, le groupe de travail a souhaité compléter cette étude en abordant des sujets connexes tels qu'en amont « la relation avec la stratégie », et en aval « l'utilisation du budget dans le cadre du pilotage opérationnel ».*

## 3.5 Principales étapes dans l'élaboration du budget

On peut résumer les principales étapes de l'élaboration du budget dans le tableau suivant :

Étapes	Descriptions	Intervenants
1. Préparation des règles de gestion	Mise à jour des règles de gestion par rapport à la construction du budget de l'année précédente.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Contrôle de Gestion Groupe</li> <li>• Contrôle de Gestion opérationnel</li> </ul>
2. Diffusion des instructions budgétaires de la hiérarchie	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Rappel des attentes de la direction générale (objectifs financiers et opérationnels dans la lettre de cadrage)</li> <li>• Définition des hypothèses économiques</li> <li>• Procédure à suivre (qui fait quoi, concepts et définitions, modèle de budget à respecter, calendriers).</li> <li>• Construction d'un pré-budget au niveau central (parfois)</li> </ul> <p><i>NB : au préalable, besoin de définir les règles générales d'organisation et les responsabilités</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Direction Générale</li> <li>• Contrôle de Gestion Groupe</li> </ul>
3. Construction du budget par les directions opérationnelles	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Plan d'actions des Directions opérationnelles, hypothèses prix/volumes et variantes possibles</li> <li>• Chiffrage</li> <li>• Articulation des budgets de vente, d'approvisionnement, de personnel, de production (budget d'exploitation)</li> <li>• Budgets d'investissements et budgets discrétionnaires.</li> <li>• Synthèses : résultat et trésorerie pour chaque unité.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Contrôle de Gestion opérationnel</li> <li>• Directions opérationnelles</li> </ul>
4. Consolidation des budgets	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Remontée et discussions tout au long de la ligne hiérarchique.</li> <li>• Consolidation pour avoir une vue d'ensemble de l'entreprise.</li> <li>• Vérification de la cohérence interne (prix de cession interne notamment)</li> <li>• Appréciation du degré de réalisme des hypothèses et de leur sensibilité aux variables</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Contrôle de Gestion Groupe</li> <li>• Contrôle de Gestion opérationnel</li> </ul>
5. Discussion et approbation	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Comparaison du budget des Directions opérationnelles avec les objectifs de la Direction Générale</li> <li>• Itérations, arbitrages de la Direction Générale et approbation des budgets</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Contrôle de Gestion Groupe</li> <li>• Directions opérationnelles</li> <li>• Direction Générale</li> </ul>
6. Finalisation du support de référence	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Réalisation du support de référence</li> <li>• Diffusion du support aux personnes concernées</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Contrôle de Gestion Groupe</li> </ul>
7. Mensualisation ou trimestrialisation	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Prise en compte des variations saisonnières pour le découpage en sous-périodes</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Contrôle de Gestion Groupe</li> <li>• Contrôle de Gestion opérationnel</li> </ul>
8. Actualisation	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Réajustement des budgets</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Contrôle de Gestion Groupe</li> <li>• Contrôle de Gestion opérationnel</li> </ul>

*NB : Bien que mentionné ci-dessus et afin de préserver le caractère exhaustif de cette approche, les points 7 & 8 sont hors du champ d'étude décidé par le groupe de travail*

# 4 - Bonnes pratiques de construction du budget

## 4.1 Identification des clients

Remarques générales : le degré d'exigence du client façonne le processus budgétaire et constitue donc un élément essentiel pour le contrôleur de gestion, dans la construction de son processus. De plus, on pourra noter une tendance à l'intérêt croissant des clients indirects du processus à son égard.

A l'inverse du schéma habituel basé sur la distinction clients internes/clients externes, la bonne pratique élaborée par le groupe de travail a consisté à identifier deux catégories de clients :

- Les clients directs (utilisant "en primaire" le processus budgétaire pour leurs propres besoins)
- Les clients indirects (concernés par certains résultats du budget)

### 4.1.1 Clients directs

Parmi tous les clients directs du processus, le groupe de travail a considéré comme une bonne pratique d'en retenir deux :

Bonne pratique	Justification
Direction générale	<ul style="list-style-type: none"><li>• Vérifier que les objectifs donnés à moyen et long terme peuvent être atteints</li><li>• Définir les moyens à mettre à disposition de l'entreprise à court terme</li><li>• Piloter la réalisation des objectifs</li><li>• Communiquer vers les clients indirects</li></ul>
Porteurs d'objectifs	<ul style="list-style-type: none"><li>• Comprendre ce que l'on attend d'eux</li><li>• Négocier et arbitrer afin d'aboutir à la conclusion d'un contrat explicite entre la Direction Générale et les porteurs d'objectifs</li><li>• Évaluer la capacité de leurs plans d'actions, à délivrer les résultats attendus dans un environnement donné et avec les moyens alloués</li><li>• S'associer aux orientations stratégiques au travers de propositions de développement de l'activité et de l'élaboration de nouveaux projets</li></ul> <p><i>NB : Dans un contexte ou dans un environnement spécifique, la réalisation des objectifs peut se mesurer à l'aune de ce contexte ou de cet environnement.</i></p>

### 4.1.2 Clients indirects

De même, parmi tous les clients indirects auxquels il est possible de songer, le groupe de travail a considéré comme une bonne pratique de focaliser l'attention sur trois groupes seulement :

Bonne pratique	Justification
Actionnaires	Le Budget peut servir de support de communication vers l'actionnaire pour démontrer l'engagement de la Direction Générale et de ce fait valider les attentes des actionnaires.
Établissements financiers	L'évolution des offres de services rendus par ces établissements transforme ces derniers en véritables partenaires de l'entreprise (ex: cash pooling), ainsi le budget permet aux établissements financiers de : <ul style="list-style-type: none"><li>• Se rassurer sur la solvabilité de l'entreprise</li><li>• Mieux comprendre l'entreprise et ses problématiques, et d'adapter en conséquence leur offre.</li></ul>
Analystes	Sans vraiment être communiqué dans le détail aux analystes, le budget permet de répondre à leurs attentes et d'éclairer leurs réflexions.

## 4.2 Finalités

Une bonne pratique pour optimiser le processus budgétaire consiste à afficher les finalités recherchées et à en limiter le nombre. Limiter l'éparpillement permet de se concentrer sur les objectifs principaux et de restreindre les coûts associés.

Nous en avons retenu quatre principales pour cet outil au service du management.

Bonne pratique	Justification
Orchestrer	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mettre en ordre de marche l'organisation</li> <li>• Supporter la réalisation des objectifs par des plans d'action explicites</li> <li>• Mettre au point le dispositif de suivi des opérations</li> </ul>
Allouer	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Répartir les objectifs et les ressources qui sous-tendent les actions</li> </ul>
Réagir	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mettre en place un référentiel permettant de mesurer la performance interne et externe de l'entreprise</li> <li>• Corriger la trajectoire par rapport aux dérives</li> <li>• Mettre à disposition de l'entreprise un mécanisme de pilotage permettant :               <ul style="list-style-type: none"> <li>- à la Direction Générale d'obtenir en permanence une information fiable sur l'atteinte des objectifs et de pouvoir communiquer en interne et en externe sur les résultats obtenus</li> <li>- de planifier et déléguer le pilotage des actions nécessaires à l'atteinte des objectifs.</li> </ul> </li> </ul>
Communiquer	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Officialiser en interne la fixation des objectifs et donc le niveau de performance à atteindre</li> <li>• Prévenir les surprises et permettre l'ajustement éventuel des attentes</li> <li>• S'assurer que les objectifs et les orientations cibles de l'entreprise sont correctement communiqués aux acteurs concernés.</li> </ul>

## 4.3 Propriétaire

Le Contrôle de Gestion agissant par délégation et pour le compte de la Direction Générale, développe et met en œuvre les aspects pratiques du processus pour toutes les entités du Groupe. Ces travaux visent prioritairement à satisfaire les exigences de la Direction Générale et éventuellement traitent des spécificités de certaines entités.

## 4.4 Entrées

Comme nous l'avons vu dans le schéma de principe du processus, celui-ci comporte plusieurs entrées pour lesquelles le groupe de travail a identifié à chaque fois, de bonnes pratiques correspondantes et leur justification. On les retrouve dans les tableaux ci-après :

### 4.4.1 Lettre de cadrage

Bonne pratique	Justification
<p>Existence d'une lettre d'orientation ou de cadrage préalable au budget qui est signée par la Direction Générale, et est adressée aux porteurs d'objectifs. Elle comporte notamment les points suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Rappel des principaux objectifs du Plan</li> <li>• Information sur les changements majeurs d'approche et de responsabilités nécessaires à la construction et à l'analyse budgétaire par référence à l'exercice précédent ou aux pratiques de gestion antérieures</li> <li>• Description des bases de mesure de la performance et des cibles à atteindre pour la période.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Comprendre et décliner les attentes de la Direction Générale, attentes qui selon la nature des activités et des métiers de l'entreprise peuvent être différenciées d'une division à l'autre</li> <li>• Définir la nature et le contenu du message que la Direction Générale souhaite transmettre</li> <li>• Appliquer une approche managériale synthétique et adaptée à la structure et à la culture de l'entreprise</li> <li>• Confirmer la base de déclinaison des objectifs</li> <li>• Communiquer auprès des responsables les principaux changements et leurs justifications en utilisant un langage commun et uniforme</li> </ul>

## 4.4.2 Données et hypothèses d'environnement

Bonne pratique	Justification
<p>Tenir compte des données, des hypothèses et des contraintes pour répondre au mieux aux attentes des clients et adapter les stratégies budgétaires en conséquence. Cette approche implique une :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Considération de l'environnement dans lequel opère l'entreprise</li> <li>• Prise en compte de toutes les modifications internes et externes en cours ou futures</li> <li>• Élaboration d'analyses de sensibilité permettant d'estimer les impacts de variation de l'environnement et fixation d'un jeu central d'hypothèses cohérentes</li> </ul>	<p>Ces données et hypothèses varient selon :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Type d'actionnaire (familial, atomisé, financier ...)</li> <li>• Culture d'entreprise (délégation, centralisation, vision des dirigeants...)</li> <li>• Type de marché et périmètre de l'activité de l'entreprise (croissance, concurrence ...)</li> <li>• Problématique économique de l'entreprise dans son marché (cours des devises, cours des matières premières ...)</li> <li>• Prise en compte de plus en plus forte de l'évolution du marché en cours d'année, dans l'élaboration du processus budgétaire</li> </ul>

## 4.4.3 Matrice budgétaire

La matrice budgétaire, structure de construction et d'analyse, comporte des éléments et des méthodes jugés indispensables au pilotage des résultats et plus spécifiquement :

Bonne pratique	Justification
Définition des ingrédients de la matrice budgétaire	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Délimiter le périmètre opérationnel de la matrice (bilan, compte de résultats, tableau de financement, éléments non financiers : processus — métiers — produits ...)</li> </ul>
Définition des niveaux d'action pour atteindre les objectifs en fonction de la répartition des responsabilités, de la structure de l'organisation et de la délégation managériale	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Adapter si nécessaire la matrice budgétaire aux capacités d'action des porteurs d'objectifs (locaux, systèmes d'information ...)</li> </ul>
<p>Dimensionnement de la granularité* afin d'optimiser l'efficacité du pilotage de l'activité et des contrôles mais aussi se limiter à l'information utile et nécessaire.</p> <p>L'orientation managériale au regard de la culture de l'entreprise doit conduire à l'élaboration d'un niveau de granularité dimensionné soit par un choix de :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Responsabilisation par objectifs</li> <li>• L'instauration d'un processus approfondi de contrôle des destinations analytiques</li> </ul> <p>(* Granularité : niveau de détail de l'information)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Définir la granularité en fonction des niveaux de responsabilité et de délégation accordés</li> <li>• Limiter la granularité à la seule satisfaction des besoins des clients</li> <li>• Maîtriser les coûts liés à la gestion et à la maintenance de la matrice au travers de sa granularité</li> <li>• Calquer la structure de la matrice budgétaire sur celle du pilotage de l'activité et apporter en conséquence une capacité d'analyse et d'explication que seul un niveau de granularité judicieux permet de pratiquer</li> <li>• Alimenter les destinations analytiques en phase « Réel » ne doit pas systématiquement impliquer une alimentation en phase budget</li> <li>• Construire la structure de la matrice à partir de trois composants : cellule de base — composant de la cellule (nature analytique) — agrégats</li> </ul>
Communication de la performance en interne et en externe	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Évaluer la performance de l'activité</li> <li>• Exploiter la matrice budgétaire, en interne, pour gérer les ressources et l'activité, en externe, pour commenter la performance de l'entreprise</li> </ul>

#### 4.4.4 Procédures de gestion

Une lettre de cadrage comme la disponibilité de la matrice budgétaire ne sont en aucun cas des éléments suffisants pour permettre une élaboration efficace du budget. Ces éléments indispensables sont donc à compléter par des procédures de gestion généralement émises par le Contrôle de Gestion, en accord avec la Direction Générale notamment en ce qui concerne le processus d'arbitrage.

Bonne pratique	Justification
Formalisation de la procédure budgétaire	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Décrire le rôle des acteurs au sein du processus.</li> <li>• Définir la nature et le contenu des documents à fournir ou à mettre à disposition.</li> <li>• Établir et formaliser les niveaux de granularité.</li> <li>• Instaurer des règles d'arbitrage lors de la phase de validation.</li> </ul>
Fixation des règles de gestion de la matrice budgétaire de façon partagée au regard du "Réel" (la Comptabilité devant s'organiser pour fournir un réel pour chaque case de la matrice)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Élaborer un langage commun et une logique de construction partagée</li> <li>• Interpréter et analyser l'activité en fonction des méthodes de gestion retenues au sein du Groupe.</li> <li>• Traduire de manière détaillée et opérationnelle les décisions tant au niveau des données environnementales qu'au sein de la matrice budgétaire.</li> <li>• Respecter les rôles fondamentaux de chaque fonction, le Contrôle de Gestion permet que chaque case de la matrice soit alimentée au niveau prévisionnel, la Comptabilité en fait de même au niveau du « Réel ».</li> <li>• Veiller à la cohérence des formats avec ceux communiqués aux établissements financiers.</li> </ul>
Constitution de scénarii alternatifs et formalisation des commentaires	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Associer à la remontée de données du budget de référence les dépendances clés</li> <li>• Formaliser des scénarii alternatifs en cas de changement significatif du contexte</li> </ul>
Changement régulier des règles de gestion budgétaire	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Garantir que la matrice budgétaire se calque bien sur l'activité et qu'elle prend en compte l'évolution permanente des besoins opérationnels, sans pour autant grossir de façon incontrôlée</li> </ul>
Calendrier	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Fixer un échéancier tout au long du processus</li> <li>• Veiller à l'instauration et au respect des délais</li> <li>• Se focaliser sur une cible préalablement définie</li> <li>• Identifier et intégrer les composantes qui se différencient du cycle principal</li> </ul>

#### 4.4.5 Moyens

L'élaboration d'un budget est un processus consommateur de ressources et d'attention managériale, au niveau du Contrôle de Gestion, mais aussi à celui des Directions opérationnelles et de la Direction Générale. Pour améliorer l'efficacité d'ensemble, il importe donc de limiter la période de temps et les moyens humains qui y sont consacrés au juste nécessaire, en les calibrant qualitativement en fonction des enjeux et en mettant à leur disposition des outils d'information performants.

Bonne pratique	Justification
Dimensionner le nombre et la qualité des effectifs en fonction de besoins justifiés par l'importance des choix décisionnels	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Constituer une équipe restreinte, flexible capable de communiquer efficacement avec les responsables opérationnels</li> <li>• Orienter le profil des ressources vers l'analyse prospective</li> <li>• Maîtriser les outils de Bureautique et les systèmes d'information en place</li> </ul>
Structurer l'animation du réseau de gestion	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Constituer un langage commun de gestion</li> <li>• Faciliter la communication interne et l'échanges d'information</li> <li>• Maîtriser et coordonner les ressources du Contrôle de Gestion affectées au processus pour limiter l'auto-alimentation en charge de travail</li> </ul>
Disposer de systèmes d'information de gestion performants	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mettre à disposition de la Direction Générale et des porteurs d'objectifs des outils permettant une analyse et une simulation pertinente de l'activité</li> <li>• Garantir une architecture du système d'information articulée autour d'outils transactionnels, comme fournisseurs de données sources, alimentant des outils d'aide à la décision et de reporting souples</li> </ul>

## 4.5 Sorties

L'élaboration du budget correspond à un temps fort de communication au sein de la structure de pilotage des organisations. Pour tout à la fois faciliter le pilotage ultérieur, et retrouver éventuellement les raisons des décisions prises au cours de cette période, il importe de formaliser ces sorties :

Bonne pratique	Justification
<p>Émission d'un support de référence pour le pilotage de l'activité qui reprend l'ensemble des objectifs (financiers ou non), des ressources validées et arbitrées par la Direction Générale et les principales actions qui sous-tendent l'atteinte des objectifs</p> <p>Dans ou en dehors de ce support garder un historique des négociations et des provisions constituées</p>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Mettre à disposition de la Direction Générale un support unique et exhaustif qui puisse apporter le confort d'analyse requis en réponse à ses attentes et renseigner sur l'importance des risques pris</li><li>• Utiliser ce support comme vecteur d'élaboration de la communication externe auprès des institutions ou organismes financiers afin de justifier l'atteinte des objectifs et de répondre à leurs questions</li><li>• Clôturer la phase de négociation entre la Direction Générale et les porteurs d'objectifs pour aboutir à l'élaboration d'un « contrat » validé par toutes les parties</li><li>• Être capable de suivre et expliquer la réalisation ou non du budget</li><li>• Produire un document de référence qui n'empêche pas des réactualisations ultérieures</li></ul>

## 4.6 Indicateurs de performance

Une bonne pratique générique du management par les processus est d'associer à chaque processus des indicateurs de performance quantitatifs et qualitatifs couvrant à la fois les domaines de l'efficacité, de l'efficience et de la satisfaction des acteurs impliqués. Concernant l'élaboration du budget, les réflexions du groupe de travail ont porté sur les points suivants :

Bonne pratique	Justification
<ul style="list-style-type: none"><li>· Satisfaction client</li><li>· Souplesse, simplicité, adaptabilité du processus et capacité à "faire tourner rapidement"</li><li>· Adaptation du processus aux évolutions éventuelle de l'entreprise et de ses activités</li><li>· Maîtrise des coûts/qualité/délais</li><li>· Implication des acteurs</li></ul>	<p>Les critères de performance sont induits par la valeur ajoutée attendue du processus :</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Animer le management autour de l'activité de l'entreprise</li><li>• Limiter l'inflation des demandes d'informations</li><li>• Piloter la performance de l'activité et anticiper son évolution</li><li>• Fixer les priorités d'utilisation des ressources</li><li>• Réagir judicieusement aux changements de périmètre</li><li>• Dimensionner la « maille » budgétaire en ligne avec les effets attendus de génération de la performance</li><li>• Éviter la bureaucratie</li></ul>

Outils d'évaluation de la performance

- Questionnaire de satisfaction
- Benchmarking interne/externe
- Évaluation périodique du processus par un « œil extérieur »

# 5 - Travaux complémentaires sur les relations amont et aval du processus

## 5.1 Budget et stratégie

Dégager les bonnes pratiques sur les relations entre budget et stratégie nécessite de s'arrêter en premier lieu sur la façon dont les membres du groupe de travail comprennent ces deux termes.

Nous proposons de différencier réflexion stratégique et plan : la réflexion stratégique est continue, elle dure toute l'année même si elle peut s'exprimer de façon privilégiée à certaines dates alors que le plan en est une version formalisée et chiffrée construite avant le budget. Le plan permet de vérifier une première fois la cohérence des stratégies des Directions opérationnelles. Il est validé par les plus hautes instances hiérarchiques. Il peut arriver qu'en cours d'année, un nouveau plan qui intègre les évolutions de l'environnement et de la stratégie soit construit.

De même, nous rappelons les différences entre plan et budget telles qu'elles ont été définies en début de document : le plan est habituellement construit pour une durée pluriannuelle et constitue une version chiffrée de la stratégie alors que le budget est un chiffrage des objectifs et des moyens sur une perspective généralement annuelle, et résulte d'une négociation entre des acteurs qui peuvent être évalués sur la réalisation ou non de celui-ci.

Nous avons réuni nos bonnes pratiques autour de 5 axes :

- 1/ le budget comme outil de déclinaison et d'aménagement de la stratégie
- 2/ les moyens pour transcrire la stratégie dans le budget de façon efficace
- 3/ les règles à instituer pour la convergence
- 4/ la prise en compte des variations de l'environnement dans le budget
- 5/ les pratiques budgétaires adaptées aux différentes stratégies.

### 5.1.1 Budget comme outil de déclinaison et d'aménagement de la stratégie

Dans une perspective traditionnelle, le budget correspond à la déclinaison du plan stratégique. Cependant, du fait du décalage temporel plan/budget et parce que le budget fait intervenir un plus grand nombre d'opérationnels, des éléments de stratégie non prévus dans le plan peuvent apparaître, à la marge, dans le budget. Il peut arriver aussi que des entreprises ne construisent pas de plan mais le groupe de travail n'a pas considéré pas cela comme une bonne pratique.

Bonne pratique	Justification
Le plan est un chiffrage de la réflexion stratégique qui est elle-même construite en écoutant les responsables opérationnels (même si certaines décisions ne peuvent être prises qu'en central, comme par exemple les acquisitions, recentrage / diversification...)	Contribution des opérationnels à la stratégie indispensable du fait de leur connaissance approfondie du terrain
Le budget décline le plan stratégique sauf dans le cas de rupture majeure	Mise en cohérence de l'ensemble de l'organisation avec la volonté stratégique des dirigeants
Le plan stratégique n'impose pas un cadrage trop fin.	Construit ainsi, le plan ne rend pas impossible toute initiative des acteurs opérationnels tendant à amender à la marge et par l'intermédiaire du budget ce qui a été décidé dans le plan.
Le budget peut conduire à redéfinir à la marge la stratégie, mais pas le plan, ce dernier étant déjà bouclé.	Compte tenu de l'aspect séquentiel plan/budget, on ne peut revenir sur le plan après le budget ; mais les changements apportés par le budget pourront être intégrés dans le plan suivant.

*Remarque : la construction du budget permet de conforter la cohérence et la faisabilité du plan stratégique*

## 5.1.2 Moyens pour transcrire la stratégie dans le budget de façon efficace

Le groupe de travail a essayé de donner des moyens opérationnels permettant de transcrire la stratégie dans le budget : une procédure cohérente de planification/budgétisation, des indicateurs clés contenus dans le plan, une lettre de cadrage, des plans d'action, doivent aller dans ce sens.

Bonne pratique	Justification
Respecter une cohérence entre la procédure de planification et la procédure de budgétisation.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Disposer d'un processus fluide et unifié, d'informer les acteurs et de faciliter la coordination entre eux.</li> <li>• Éviter la multiplication des procédures émises sur un même sujet par des acteurs différents</li> </ul>
Le plan fait ressortir les indicateurs clés et les niveaux de performance attendus par la Direction Générale.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Permettre, à travers les indicateurs, de faire le lien avec la lettre de cadrage.</li> </ul>
Les indicateurs doivent être de nature financière et non financière.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Les marchés financiers demandent ces deux types d'indicateurs.</li> <li>• Les indicateurs non financiers facilitent le suivi du long terme et aident à traduire le plan stratégique en budget.</li> </ul>
Suivi dans le plan des projets pluriannuels majeurs.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Éviter les dérives stratégiques.</li> <li>• Se limiter aux projets majeurs pour limiter la lourdeur de ce type de suivi.</li> </ul>
La lettre de cadrage reprend les éléments du plan en les formalisant et elle est diffusée à tous les responsables de niveau N-1, lesquels peuvent à leur tour diffuser une lettre de cadrage adaptée au niveau N-2 Elle comprend la définition de l'ambition globale du Groupe ainsi qu'une partie adaptée à l'entité à laquelle elle est destinée.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Garantir la bonne diffusion sans déformation des conclusions contenues dans le plan.</li> </ul>
Le budget doit être accompagné d'un plan d'action qui permet d'établir le lien avec le plan stratégique et la lettre de cadrage  Ce document contient ; les hypothèses, les projets et les actions à entreprendre  Au minimum, un plan d'action doit accompagner les budgets à enjeu majeur ou les plus sensibles	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Rentrer dans le contenu opérationnel évite de se limiter à une gestion par les chiffres</li> <li>• Utiliser le plan d'action comme support de discussion du budget, il permet de vérifier la cohérence des chiffres avec la stratégie</li> <li>• Permettre au contrôleur de gestion de se crédibiliser face à l'acteur opérationnel</li> </ul>

## 5.1.3 Règles à instituer pour la convergence

Le budget est porteur de nombreux enjeux qui peuvent faire perdre de vue le fait qu'il doit converger avec la stratégie. Nous proposons donc quelques bonnes pratiques qui nous semblent devoir permettre de ne pas oublier la stratégie lors de la négociation budgétaire.

Bonne pratique	Justification
Le budget est comparé à la première année du plan	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vérifier que le budget s'inscrit bien dans le cadre des ambitions stratégiques</li> </ul>
Les écarts plan / budget ne sont pas nécessairement déclinés au niveau le plus fin de l'organisation et des éléments de suivi budgétaires	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ré-affecter les efforts si nécessaire au niveau individuel ou collectif</li> <li>• Si la réaffectation est collective, trouver un moyen de faire converger les actions vers le plan</li> </ul>
« Calendrier type* » : - Juillet : validation du plan - Septembre : lancement de la procédure budgétaire (envoi de la lettre de cadrage et des instructions budgétaires) - Fin octobre/début novembre : remontée d'une première version du budget	<p>Ce calendrier est proposé en essayant d'éviter deux écueils :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• une trop grande lenteur dans la construction du budget qui permet de consulter tout le monde peut aboutir à un budget trop tardif (après janvier) ou qui commence trop tôt et risque de ne plus être pertinent lors de sa mise en œuvre</li> </ul>

- Novembre : approbation du budget ou lancement d'une nouvelle itération
- Fin novembre : remontée des nouvelles propositions des directions opérationnelles
- Décembre : derniers arbitrages

(\*dans le cadre d'un exercice calé sur une année civile)

- une construction trop rapide peut se faire au détriment de la consultation des opérationnels

Le budget doit être approuvé avant le début de l'exercice

## 5.1.4 Prise en compte des variations potentielles de l'environnement dans le budget

Au cours d'un exercice, en fonction des opportunités et menaces qui apparaissent, la stratégie et l'environnement changent, comment le budget peut-il permettre de prendre en compte ces évolutions de la stratégie ?

Bonne pratique	Justification
Une seule version détaillée du budget est construite et officialisée, puis des scénarii alternatifs peuvent être élaborés pour les ratios essentiels et exploités en cas de variation significative du contexte (ex : grâce à des indicateurs de sensibilité à l'environnement).	Une référence budgétaire unique est une condition d'efficacité (sauf lors d'une crise majeure) autant en terme de management que de communication.

## 5.1.5 Adaptation du processus budgétaire à la stratégie du Groupe et des unités opérationnelles

Au sein d'un Groupe, toutes les unités opérationnelles n'ont pas la même taille, le même degré de maturité, la même stratégie... Faut-il avoir un processus budgétaire différent pour chaque filiale ? Au cours du temps, les facteurs clés de succès du Groupe peuvent évoluer, cela doit-il se traduire dans le budget ? Telles sont les questions auxquelles nous essayons de répondre.

Bonne pratique	Justification
Chaque filiale, quels que soient son métier, sa stratégie, sa taille et sa maturité, doit établir son budget dans le cadre du référentiel commun défini par le Groupe.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Faciliter l'agrégation des données et la communication entre divisions opérationnelles.</li> <li>• Permettre de mesurer la contribution de chaque entité au groupe.</li> <li>• Éviter à certaines filiales de se sentir discriminées ou de se sentir négligeables pour le Groupe.</li> <li>• Tenir compte de la taille, de la complexité et de la maturité de l'entité contrôlée en ayant des degrés d'exigence différents selon les filiales (notamment dans la revue budgétaire).</li> </ul>
Le référentiel proposé aux responsables de niveau N-1 ne va pas au-delà de ce que les responsables de niveau N (Direction Générale) sont en mesure de traiter et d'exploiter.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Limiter le nombre de lignes imposées au strict nécessaire.</li> </ul>
Adaptation du référentiel en fonction des évolutions stratégiques et supprimer les éléments devenus inutiles.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Piloter et montrer que la stratégie évolue.</li> </ul>

## 5.2 Utilisation du Budget

Élaborer un budget en recourant à de bonnes pratiques, veiller à ce que ce budget soit correctement interfacé avec la stratégie sont des sujets importants auxquels le groupe de travail a souhaité apporter sa contribution, mais par delà sa valeur propre le budget ne révèle toute sa valeur ajoutée qu'au travers de l'utilisation qui en est faite ultérieurement, après que le " book " ait été constitué. Cette utilisation sera facilitée si elle a été correctement incorporée dans la phase d'élaboration du budget .

C'est le but de cette partie où nous étudierons successivement :

- 1/ la gestion de la performance,
- 2/ le pilotage des risques
- 3/ les responsabilités et les décisions
- 5/ la motivation des ressources humaines
- 5/ l'amélioration de la lecture de l'activité
- 6/ la périodicité de découpage budgétaire
- 7/ le lien entre budget et consolidation
- 8/ l'actualisation du budget
- 9/ son utilisation en tant que support de communication et de « benchmarking ».

### 5.2.1 Gestion de la performance

Bonne pratique	Justification
Analyse critique de l'activité réalisée, anticipation du résultat des actions planifiées et éventuels ajustements d'objectifs	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Analyser le réel au regard du budget (analyse d'écart, évolutions de tendances ...)</li> <li>• Identifier les vecteurs d'amélioration et les leviers de croissance de l'activité.</li> </ul>

### 5.2.2 Pilotage des risques

Bonne pratique	Justification
Maîtrise les risques inhérents à la construction et à l'utilisation du budget.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Identifier les leviers qui pourraient biaiser la cohérence de sa construction et fausser son analyse (ex: capacité à supporter les épiphénomènes conjoncturels).</li> <li>• Réserver des enveloppes budgétaires d'ajustement pour se protéger de certains risques potentiellement sous-évalués.</li> </ul>
Élaboration d'une communication interne sur le processus budgétaire et utilisation en adéquation avec la culture de l'entreprise.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Éviter la rupture de cohérence entre l'utilisation macroscopique et celle détaillée afin de garantir la bonne compréhension des ajustements à tous les échelons de la hiérarchie</li> </ul>

### 5.2.3 Responsabilités et décisions

Bonne pratique	Justification
Reflet du périmètre de responsabilité des acteurs de l'entreprise	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Traduire le contrat entre le responsable en charge d'un centre de responsabilités et son supérieur hiérarchique en mentionnant les indicateurs de performance retenus et le niveau d'atteinte des objectifs budgétaires communément fixés</li> </ul>
Constitution d'un rappel des fondements et du chiffrage des plans d'actions	<p>Rappeler les hypothèses de construction et de chiffrage des plans d'actions :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Mettre en œuvre des plans d'actions</li> <li>• Analyser le réel au regard du budget</li> <li>• Entreprendre des actions correctrices</li> </ul>
Utilisation des budgets transverses selon le découpage des responsabilités et la structure de la matrice organisationnelle.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Utiliser ces budgets de manière uniquement informative ou les limiter à la seule responsabilité du Groupe ou d'une Direction fonctionnelle (ex: informatique, immo-</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>bilier, communication ...)</li> <li>• Réviser périodiquement ces types de budget en fonction des préoccupations de la direction générale.</li> </ul>
Aide à la prise de décision.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Fournir, par le biais d'indicateurs choisis, un cadre méthodologique qui aide à la lecture de l'activité de l'entreprise.</li> <li>• Associer conjointement les éléments exogènes au processus budgétaire afin de permettre aux responsables de prendre la décision adéquate.</li> </ul>

## 5.2.4 Motivation des ressources humaines

Bonne pratique	Justification
Utilisation du budget comme vecteur de motivation de ressources humaines. Évaluation du niveau d'atteinte des objectifs.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Favoriser l'appropriation du budget par les responsables comme outil de gestion opérationnelle et d'évaluation de leur performance en adéquation avec leurs attentes.</li> <li>• Rendre l'activité lisible et compréhensible par la grande majorité du personnel.</li> </ul>
Savoir dissocier lorsque nécessaire le processus d'évaluation individuelle ou collective du niveau d'atteinte des objectifs (ex.: éléments exogènes majeurs, contraintes et règles Groupe).	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Juger la performance individuelle et collective à partir d'indicateurs pertinents et pour lesquels le responsable dispose de leviers d'action significatifs afin d'influencer le résultat.</li> <li>• Associer les éléments de reconnaissance en fonction de l'atteinte et du niveau de réalisation des objectifs budgétaires (récompense ou sanction) et en se gardant des effets pervers d'une approche trop mécaniste ou individualiste.</li> </ul>

## 5.2.5 Amélioration de la lecture de l'activité

Bonne pratique	Justification
Mise à disposition des utilisateurs de l'information et des indicateurs (financiers ou non) strictement nécessaires au pilotage de leur activité à tous les niveaux de la matrice organisationnelle.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Constituer un référentiel pertinent d'indicateurs qui facilite la lecture de l'activité par les responsables opérationnels et qui est en adéquation avec leurs capacités d'action.</li> <li>• Utiliser une arborescence d'indicateurs financiers/non financiers et quantitatifs/qualitatifs communs par métier à tous les niveaux de responsabilité de l'entreprise.</li> <li>• Éviter la démultiplication des données estimées non nécessaires à la lecture de l'activité</li> <li>• Rappeler les hypothèses de construction du budget (contraintes environnementales, chiffrages, arbitrages et justifications).</li> </ul>
Consolidation des données à travers des agrégats en fonction des périmètres de responsabilité.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Alléger le processus de construction en amont lors de la contribution à la réflexion stratégique et lors de l'élaboration des grandes orientations de la direction générale.</li> <li>• Dissocier l'utilisation macroscopique destinée à la direction générale (focalisée sur la maîtrise des risques) et celle détaillée pour les opérationnels (orientée sur le contrôle et la gestion de la performance).</li> <li>• Assurer la traçabilité des données du réel afin d'éviter la rupture du flux d'informations lors de sa phase de consolidation (ex : le Groupe ne récupère que les agrégats de consolidation du réel mais il faut éviter de perdre les données qui permettent de les calculer), assurant ainsi à chaque niveau de responsabilité des paliers de consolidation et de recouvrement cohérents.</li> </ul>

## 5.2.6 Périodicité du découpage budgétaire

Bonne pratique	Justification
Sélection d'une périodicité du découpage budgétaire (mensuel, trimestriel...).	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Répondre à un besoin de compréhension de l'activité qui permet de tenir compte des éventuels phénomènes de saisonnalité liés à la nature de l'activité de l'entreprise.</li> <li>• Mettre en adéquation cette périodicité avec celle établie pour la communication financière.</li> </ul>
Conserver une annualisation du budget.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Justifier le cadrage de l'information budgétaire avec l'information comptable. L'activité économique pouvant occulter le cycle annuel parfois jugé trop long.</li> </ul>
Interrogation systématique sur l'intérêt de découper le budget par période avant son approbation finale.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Minimiser les transferts de flux de données lors de la construction budgétaire et valider l'approche globale (annuel consolidé) avant le découpage par période.</li> </ul>
Capacité d'analyse selon la périodicité du découpage du budget dans un délai tel qu'il permette d'entreprendre les actions correctrices éventuelles pour que leurs effets puissent se matérialiser avant la fin de la période suivante.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Favoriser la réactivité.</li> </ul>

## 5.2.7 Lien entre budget et consolidation statutaire

Bonne pratique	Justification
Élaboration d'un référentiel d'indicateurs communs entre le budget et la consolidation statutaire.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Utiliser le résultat et les indicateurs du reporting pour réaliser les arbitrages et comprendre la structure de résultat du Groupe.</li> <li>• Rassurer les clients du processus sur la qualité et la cohérence de l'information financière.</li> <li>• Éviter l'utilisation d'un processus de consolidation trop contraignant au regard de l'information réellement nécessaire.</li> </ul>
Proscrire l'harmonisation systématique des règles et des procédures entre le processus budgétaire et la consolidation comptable, en maintenant toutefois des points de contrôle pour déceler les anomalies éventuelles.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Justifier cette distinction par les différences de la finalité d'utilisation de ces deux processus : le processus budgétaire offre une lecture économique et managériale de l'activité tandis que le processus de consolidation répond à une normalisation comptable et réglementaire.</li> </ul>
S'interroger sur l'opportunité de dissocier l'activité inter-companies du reste de l'activité.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Effectuer un netting par grandes entités économiques afin de remonter l'information strictement utile plus rapidement ?</li> <li>• Dépasser le cadre des procédures comptables et de consolidation afin de se focaliser sur la performance économique de l'activité (ex: utiliser des groupes d'agrégats).</li> <li>• Effectuer le calcul des marges dans le processus inter-companies uniquement si celles-ci sont significatives pour le pilotage de l'activité.</li> </ul>

## 5.2.8 Actualisation du budget

Bonne pratique	Justification
Actualisation périodique du budget :	<ul style="list-style-type: none"><li>• Prendre en compte l'évolution majeure d'éléments exogènes qui discréditent sensiblement le budget initial (ex : fusion, acquisition...).</li><li>• Utiliser dès lors le budget uniquement en tant qu'outil de prévision et non plus en tant qu'outil de gestion de la performance.</li><li>• Réduire le niveau de granularité de l'actualisation budgétaire en raison de son utilisation restreinte et diminuer ainsi la charge de travail associée, également permettre une meilleure réactivité.</li></ul>

## 5.2.9 Support de communication et de benchmarking

Bonne pratique	Justification
Faciliter la lecture et la communication transversale au sein de l'entreprise.	<ul style="list-style-type: none"><li>• Garantir la diffusion d'une même culture d'entreprise (ex : via les systèmes d'information) et permettre d'apporter des éléments de comparaison internes / externes.</li><li>• Développer un langage commun au sein des différentes activités.</li></ul>
Assurer que les indicateurs utilisés véhiculent la culture de l'entreprise.	<ul style="list-style-type: none"><li>• Vérifier l'adéquation entre les indicateurs communs du Groupe et ceux utilisés par les opérationnels.</li><li>• Décliner au niveau le plus fin de la matrice budgétaire certains indicateurs de référence communs et compréhensibles par l'ensemble du Groupe.</li></ul>

## 6 - Conclusion

Les discussions au sein du groupe de travail, ont permis de dégager des bonnes pratiques, souvent de bon sens et dont la synthèse, malgré tous nos efforts, ne reflète que partiellement la richesse des échanges au sein de ce groupe. Il importe donc d'en retracer les axes majeurs.

1) Contrairement à d'autres processus, le processus budgétaire n'est pas normalisé. L'organisation de ses activités apparaît donc très liée à l'entreprise dans laquelle il est mis en œuvre, sa culture, ses caractéristiques, et d'une certaine façon l'optimisation du processus budgétaire est fonction de cette adéquation. Pour autant, les bonnes pratiques dégagées constituent dans leur ensemble, une logique de cohésion du processus garantissant par la même une de ses valeurs fondamentales.

2) Le processus budgétaire apparaît en effet comme un processus organisé de communication dont un des buts au moins, est l'appréciation et l'appropriation réciproque des enjeux par les dirigeants et les responsables opérationnels ; Il est donc le véhicule privilégié de la mise en œuvre et de la gestion opérationnelle de la délégation dans les organisations.

3) Il constitue un vecteur de cohérence dans le déploiement des stratégies au service des objectifs à moyen terme de l'organisation, en même temps qu'un moyen de valider l'adéquation de ces stratégies ; voire d'intégrer des stratégies émergentes nées de la connaissance du terrain par les opérationnels.

4) Dans ces deux dimensions, le processus budgétaire constitue donc un moyen majeur pour la mise sous tension des organisations et la diffusion assumée du changement au travers de ces organisations.

Ces caractéristiques lui confèrent une place centrale dans les dispositifs de maîtrise de la gestion et d'optimisation de la performance, ce qui devrait le prémunir contre tout risque de bureaucratisation, laquelle constitue son risque principal de dépérissement.

Comme les deux Assemblées s'y sont attelées cet été au niveau des pratiques budgétaires de l'État, dans les entreprises, il appartient au contrôleur de gestion, en conjonction avec la Direction Générale de secouer la routine et la bureaucratie qui guettent les pratiques budgétaires. Dans cette optique le benchmarking avec d'autres entreprises est un moyen puissant de réaligement du processus pour lui permettre de jouer pleinement son rôle.

Gageons que cette démarche combinée avec le déploiement des bonnes pratiques collationnées par le groupe de travail contribuera à rétablir le processus budgétaire ainsi optimisé dans son rôle central d'animation de gestion dans un monde en bouleversement permanent.

