

2m11.3331.7

**HEC MONTRÉAL
AFFILIÉE À L'UNIVERSITÉ DE MONTRÉAL**

**Analyse comparative du système budgétaire :
Études de cas**

Par

Pierre Perreault-Bélanger

Sciences de la gestion

*Mémoire présenté en vue de l'obtention
du grade de maître ès sciences
(M.Sc.)*

Jun 2005

©Pierre Perreault-Bélanger, 2005

m2005
nw36

**AVIS DE CONFORMITÉ À LA POLITIQUE EN MATIÈRE D'ÉTHIQUE
DE LA RECHERCHE AVEC DES ÊTRES HUMAINS DE L'ÉCOLE HEC MONTRÉAL**

La présente atteste que le projet de recherche décrit ci-dessous a fait l'objet d'une évaluation en matière d'éthique de la recherche avec des êtres humains et qu'il satisfait les exigences de notre politique en cette matière :

Titre du projet de recherche :

Analyse comparative du système budgétaire : études de cas.

Chercheur principal :

Pierre Perreault-Bélanger, étudiant, M.Sc., option contrôle de gestion, dirigé par Hugues Boisvert.

Date de la déclaration du projet au Comité d'éthique de la recherche :

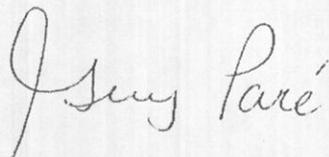
Le 16 avril 2004

Date d'approbation du projet :

Le 20 avril 2004

Date de l'émission de l'avis :

Le 20 avril 2004



Guy Paré, président,
Comité d'éthique de la recherche,
HEC MONTRÉAL

Sommaire

Plusieurs entreprises américaines et canadiennes ont affirmées ne pas être satisfaites des pratiques budgétaires traditionnelles (Libby et Lindsay, 2003). Il s'agit d'un revirement important puisque le système budgétaire est depuis longtemps au centre du système de contrôle de gestion des entreprises. Après les scandales financiers entourant Enron et Worldcom qui ont démontré la manipulation des données financières pour atteindre des cibles budgétaires, certains experts et chercheurs ont préconisé le remplacement du système budgétaire traditionnel (Hope et Fraser, 2003). D'ailleurs la nouvelle loi américaine Sarbanes-Oxley et la loi ontarienne 198 vient renforcer l'application des contrôles internes dont le système budgétaire fait partie dans les entreprises inscrites à la *Stock Exchange Commission* (SEC) et à la *Canadian Securities Commission*.

Bien que plusieurs options aient été avancées pour le remplacer, aucune option ne prend explicitement en considération la culture nord-américaine comme élément fondamental sur lequel le nouveau système devrait reposer. La spécificité des pratiques de gestion et budgétaires en fonction de la culture d'une nation a pourtant été démontrée dans de nombreuses études à travers le monde.

Le présent mémoire porte un regard sur les pratiques budgétaires de deux entreprises canadiennes présentes au Québec et le « fit » qui existe entre la culture du pays et les pratiques budgétaires. L'exercice ne vise pas à formuler de nouvelles recommandations pour le remplacement du système actuel, il vise simplement à décrire les pratiques actuelles tout en utilisant les dimensions culturelles de Hofstede pour les expliquer et les comprendre.

Pour ce faire, deux études de cas ont été réalisées au Centre de finition Bombardier Aéronautique et chez Cascades Groupe Tissu afin de dresser un portrait des pratiques budgétaires de ces entreprises. Le questionnaire initialement conçu par Ueno et Wu (1993) pour leur étude comparative des pratiques budgétaires des États-Unis et du Japon a été distribué aux responsables d'unités budgétaires des entreprises afin de pouvoir mesurer objectivement les pratiques budgétaires et le lien avec la culture du pays.

Les résultats ont démontré la continuation du modèle budgétaire traditionnel dans ces deux entreprises. Les résultats des questionnaires n'ont toutefois pas permis de confirmer les résultats de Ueno et Wu (1993).

Certaines pistes semblent indiquer que le modèle est en évolution sans toutefois remettre en question les pratiques traditionnelles. Il est probable qu'un modèle de compromis situé entre le modèle traditionnel et l'approche du *Beyond Budgeting Roundtable* (BBRT) soit en émergence.

Mots clés : Analyse comparative, budget, système budgétaire, culture, Canada

Table des matières

CHAPITRE 1 : INTRODUCTION	5
1.1 CONTEXTE ET PROBLEMATIQUE	5
1.3 INTERET DE LA QUESTION DE RECHERCHE	10
1.4 FORME DU MEMOIRE.....	11
CHAPITRE 2 : REVUE DE LA LITTERATURE	12
2.1 LE SYSTEME BUDGETAIRE	12
2.1.1 <i>Les utilités du budget</i>	14
2.1.2 <i>L'analyse stratégique</i>	14
2.1.3 <i>La planification</i>	15
2.1.4 <i>L'évaluation de la performance</i>	15
2.1.5 <i>La coordination et la communication</i>	16
2.1.6 <i>Le support de la direction et de l'administration</i>	16
2.1.7 <i>Les types de budget</i>	17
2.1.8 <i>L'aspect humain et les jeux de budget</i>	18
2.2 LA CULTURE.....	20
2.2.1 <i>Dimensions culturelles de Hofstede</i>	21
2.2.2 <i>Les limites du modèle de Hofstede</i>	23
2.2.3 <i>Approche de Trompenaars</i>	24
2.2.4 <i>Approche de D'Iribarne</i>	25
2.2.5 <i>Approche de Hall</i>	27
2.3 L'ENVIRONNEMENT D'AFFAIRES	29
2.4 LES ÉTUDES COMPARATIVES	30
2.4.1 <i>Les traits de personnalité</i>	30
2.4.2 <i>L'impact économique : le cas de l'Amérique centrale</i>	32
2.4.3 <i>Facteurs culturels théoriques</i>	34
2.4.4 <i>Études empiriques de l'impact culturel sur les pratiques budgétaires</i>	35
2.4.5 <i>L'impact des dimensions culturelles sur les pratiques budgétaires</i>	39
2.4.6 <i>Hypothèses</i>	43
CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE.....	45
3.1 INTRODUCTION.....	45
3.2 QUESTION DE RECHERCHE.....	45
3.3 APPROCHE UTILISEE	46
3.3.1 <i>Les pratique budgétaires</i>	46
3.3.2 <i>Les types de mesures</i>	47
3.3.3 <i>Le type d'entreprise</i>	47
3.3.4 <i>Le choix d'un outil de collecte de données</i>	48
3.3.5 <i>Étude retenue</i>	48
3.4 ÉTAPES DE REALISATION	50
3.5 JUSTIFICATION DE L'APPROCHE	51

CHAPITRE 4 : ÉTUDES DE CAS.....	52
4.1 CENTRE DE FINITION BOMBARDIER AERONAUTIQUE.....	52
4.1.1 Introduction.....	52
4.1.2 Aperçu des activités.....	53
4.1.3 Description de la planification budgétaire.....	54
4.1.4 La planification des frais indirects.....	58
4.1.5 Consolidation des budgets et coûts unitaires.....	59
4.1.6 Création du budget révisé.....	61
4.1.7 Le contrôle et la performance budgétaire chez BCCM.....	61
4.2 CASCADES GROUPE TISSU.....	62
4.2.1 Introduction.....	62
4.2.2 Aperçu des activités.....	63
4.2.3 Description de la planification budgétaire.....	64
4.2.4 Consolidation des budgets et coûts unitaires.....	66
4.2.5 Le contrôle et la performance budgétaire chez Cascades Groupe Tissu.....	68
CHAPITRE 5 : ANALYSE DES RÉSULTATS.....	70
5.1 INTRODUCTION.....	70
5.2 RETOUR SUR LES CAS A L'ÉTUDE.....	70
5.2.1 Éloignement du modèle budgétaire traditionnel.....	72
5.2.2 Comparatif avec l'étude des pratiques budgétaires au Québec de Fortin et al. (1999).....	73
5.2.3 Le modèle Cascades.....	75
5.3 RESULTATS DES QUESTIONNAIRES.....	76
5.3.1 Analyse de la communication et de la coordination.....	78
5.3.2 Analyse de l'importance de la planification à long terme.....	80
5.3.3 Analyse de la structure du processus budgétaire.....	81
5.3.4 Analyse de l'ajout d'une provision dans les prévisions budgétaires.....	82
5.3.5 Analyse de la contrôlabilité des budgets.....	83
5.3.6 Analyse des mesures de performance à court et à long terme.....	84
5.3.7 Résumé des conclusions des hypothèses.....	86
CHAPITRE 6 : CONCLUSION.....	88
6.1 LIMITES DE L'ÉTUDE.....	90
6.2 AVENUES DE RECHERCHE.....	90
7. BIBLIOGRAPHIE.....	92
ANNEXE 1 – PRÉSENTATION ET QUESTIONNAIRE.....	96

Liste des tableaux

Tableau 1 : Planification et contrôle budgétaire (Modèle cybernétique)	13
Tableau 2 : Indice des prix à la consommation	29
Tableau 3 : Indices des dimensions culturelles de Hofstede	34
Tableau 4 : Recensement et résultats des études comparatives du système budgétaire entre les États-Unis et le Japon.	37
Tableau 5 : Résumé des impacts de l'individualité et de l'aversion à l'incertitude	42
Tableau 7 : Exemple de nivelage d'employés directs et de l'ajout de personnel contractuel	57
Tableau 8 : Déroulement de la planification budgétaire chez BCCM	60
Tableau 9 : Déroulement de la planification budgétaire chez Cascades Groupe Tissu	67
Tableau 10 : Données relatives à l'âge et à l'ancienneté chez BCCM et chez Cascades Groupe Tissu	77
Tableau 11 : Résultats – Communication et coordination	79
Tableau 12 : Résultats – Planification à long terme	80
Tableau 13 : Résultats – Structure du processus budgétaire	81
Tableau 14 : Résultats – Provision dans les prévisions budgétaires	82
Tableau 15 : Résultats – Contrôlabilité des budgets	83
Tableau 16 : Résultats – Mesures de performance à court et à long terme	84
Tableau 17 : Résultats – Conclusions des hypothèses	86

Chapitre 1 : Introduction

1.1 Contexte et problématique

Libby et Lindsay (2003) portent un constat sombre sur l'avenir des pratiques budgétaires nord-américaines. Ce constat fait suite à de nombreux sondages auprès des entreprises américaines et canadiennes qui affirment ne pas être satisfaites des pratiques budgétaires traditionnelles. Il s'agit d'un revirement important puisque le système budgétaire est depuis longtemps au centre du système de contrôle de gestion de ces entreprises. Le chef de la direction de GE, Jack Welch, a même émis ces commentaires :

Le budget représente un boulet pour les entreprises américaines. Il ne devrait jamais avoir été inventé... Faire un budget constitue un exercice minimaliste. Vous obtenez toujours le minimum, parce que chacun négocie en vue d'arriver au minimum (Welch et Byrne, 2001, cité par Boisvert, Laurin et Mersereau, 2004).

Les notions et définitions entourant le budget et les pratiques budgétaires sont étudiées en détail dans le chapitre 2 du présent ouvrage.

Les scandales entourant les faillites spectaculaires de géants tel que Enron et Worldcom ont mis en évidence les lacunes de ce système et montré à quel point ce système favorise la manipulation des données financières afin d'atteindre les cibles et les prévisions budgétaires annoncées au marché des investisseurs. Hope et Fraser (2003) rapportent que « *The WorldCom culture, say those who worked there, was all about living up to CEO Bernard Ebbers's demands. 'You would have a budget, and he would mandate that you had to be 2 percent under budget. Nothing else was acceptable'* ». Un autre constat est celui de la mondialisation des marchés en passant par l'ALÉNA et la signature éminente en décembre 2005 de la ZLÉA qui modifiera grandement les échanges entre les

nations membres et augmentera le niveau de compétitivité de la majorité des industries des Amériques. Bref, l'environnement d'affaires se modifie radicalement et se distancie de celui où les pratiques budgétaires traditionnelles étaient à leur apogée.

Pour répondre à ce mécontentement, le gouvernement américain exige des entreprises inscrites aux bourses américaines de se conformer à la nouvelle loi Sarbanes-Oxley qui régit l'application des contrôles internes tout comme la nouvelle législation ontarienne (Loi 198) qui s'adresse aux entreprises enregistrées à la *Canadian Securities Commission*. Le système budgétaire est utilisé dans le cadre des contrôles internes pour analyser les écarts et par conséquent l'application de certains contrôles budgétaires est directement visée par la nouvelle législation.

D'autre part, plusieurs modèles budgétaires ont été proposés au fil des ans afin de diminuer les effets pervers du système budgétaire comme la manipulation des données et le laxisme des gestionnaires à produire un budget efficace, efficient et économique. Le budget à base zéro qui était populaire dans les années 1960 à 1980 exigeait, comme son nom l'indique, de repartir à zéro au début du nouvel exercice budgétaire. D'autres méthodes basées sur l'approche kaisen ont fait leur apparition tel que le budget étiré qui consiste à élaborer des cibles budgétaires difficiles à atteindre à moins qu'il n'y ait une amélioration continue des processus (Boisvert *et al.*, 2004) (Horngren, Foster, Datar et Teall, 2000). Ces modèles n'ont toutefois pas su remplacer le modèle traditionnel budgétaire qui maintient ses assises sur le concept du contrat.

Un autre modèle qui retient de plus en plus l'attention est celui développé par le *Consortium for Advanced Manufacturing International* par le biais du *Beyond Budgeting Roundtable* (BBRT). Le modèle développé qui exclut le budget traditionnel prétend répondre aux besoins de flexibilité requis dans un monde hautement compétitif où les changements sont imprévisibles (Hope et Fraser,

2003). Ce modèle s'articule autour d'un processus d'allocation des ressources flexible et non hiérarchisé. Le modèle préconise l'abandon des cibles budgétaires. On remplace ces cibles par un système de prévisions glissantes (« *rolling forecast* ») développées par les gestionnaires locaux et par le suivi d'indicateurs de performance. Bien que ce système élimine le plafond de dépenses, il élimine également un plancher de dépenses. En fin d'année, on récompense les gestionnaires en se basant sur l'amélioration relative des résultats en comparaison avec des points de repères (« *benchmark* ») externes ou internes. Cette approche limite les effets pervers liés au budget (manipulations budgétaires, dépenses en fin d'année pour écouler les budgets restants, etc...). Quoique plusieurs entreprises européennes telles que Volvo et Ericsson aient adopté le modèle du BBRT, l'Amérique tarde à emboîter le pas malgré un intérêt grandissant.

Ces modèles ne sont pourtant pas universels et on peut se demander si cette dernière approche du BBRT répondra aux besoins des nord-américains. Étant donné que ce modèle a été développé en Europe, est-il capable de s'adapter aux réalités nationales nord-américaines ? Libby et Lindsay (2003a) émettent la mise en garde suivante :

While the case of traditional budgeting made by BBRT is compelling, we believe it requires systematic examination against empirical evidence, especially in a North American context. The underlying culture of North American firms may be considerably different from European firms and thus it's by no means assured that the BBRT prescription will work in North America.

En effet, il faut connaître le système budgétaire traditionnel nord-américain et comprendre l'état des pratiques actuelles avant de s'interroger sur son remplacement et proposer de nouvelles solutions à ses lacunes. La culture nord-américaine doit également être considérée dans l'élaboration de nouvelles pratiques.

Les chercheurs s'accordent sur l'existence d'un impact de la culture sur les comportements et les attitudes des employés d'une organisation. (Hofstede, 1980) Il est donc naturel de penser que le système budgétaire est lui aussi affecté par la culture du pays. D'ailleurs, dès 1953, Argyris invoquait le facteur humain dans l'équation du système budgétaire. Son étude a permis d'illustrer les contradictions humaines à l'intérieur du système budgétaire et l'impact des comportements humains sur la qualité de l'information recueillie lors de la planification budgétaire.

Même devant cet état de fait, l'étude et la comparaison des systèmes comptables à une échelle internationale se fait plutôt rare. C'est la croissance des échanges entre les États-Unis et le Mexique suite à la signature de l'ALENA qui a poussé Collins, Dreike Almer et Mendoza (1999) à étudier les différences au niveau des pratiques comptables entre les deux partenaires. Jusqu'à maintenant, les chercheurs qui oeuvrent dans ce type d'analyse comparative se sont plutôt penchés sur les différences entre les États-Unis et l'Asie dont majoritairement le Japon. (Birnberg & Snodgrass, 1998 ; Chow, Harrison, Lindquist & Wu, 1997 ; Chow, Kato, & Merchant 1996 ; Chow Kato, & Shields 1994 ; Chow, Shields, & Chan, 1991 ; Harrison, 1992 ; Merchant, Chow, & Wu, 1995, Ueno & Sekaran, 1992) Cet engouement pour l'étude des pratiques budgétaires japonaises est lié à l'importance de ce partenaire économique pour les États-Unis mais également à la performance des pratiques de gestion à contre-courant des pratiques américaines. Il existe malgré tout des études sur nos partenaires économiques de l'Amérique latine et ce, malgré l'absence de traditions académiques portées sur la recherche et un contexte culturel qui rend toute étude difficile à réaliser dans cette région (Frucot & Shearon, 1991 ; Mendoza, Collins & Holzmann, 1997).

En partant du postulat qu'un processus de gestion est affecté par la culture du pays respectif, des entreprises locales sont malgré tout tentées d'importer les

techniques et processus d'autres pays sous les conseils de consultants ou d'universitaires (Frucot et Shearon, 1991). Le transfert du savoir se réalise donc dans certaines occasions sans que l'impact de la culture sur des processus performants soit pris en considération malgré les effets pervers qui peuvent résulter d'un simple plagiat de processus de gestion du pays de référence. L'expérience a par ailleurs permis de vérifier que l'importation par calquage des pratiques japonaises performantes n'a pas procuré le même niveau de performance dans un contexte nord-américain. A l'opposé, Doeringer, Lorenz & Terkla (2003) ont démontré que les pays qui ont considéré les différences nationales au moment de l'implantation de pratiques performantes japonaises ont obtenu plus de succès que les autres.

Le fait réside que de nombreuses entreprises sont désireuses de connaître si les pratiques de gestion qui sont efficaces localement le seront à des niveaux différents si elles sont utilisées dans un contexte culturel différent (Chow, Shields et Wu, 1999).

Ce questionnement a donc initié la réflexion à la source de ce mémoire qui porte sur l'analyse comparative du système budgétaire au Canada. L'objectif principal est d'étudier les pratiques budgétaires actuelles et de vérifier le facteur culturel susceptible d'avoir un impact sur celles-ci. Avant de proposer de nouvelles orientations, il est sage de regarder la situation actuelle et d'en faire le constat avant de prendre des décisions radicales qui modifieront profondément les pratiques budgétaires traditionnelles.

L'analyse comparative des pratiques de gestion entre le Japon et les États-Unis des auteurs cités s'est principalement concentrée sur l'impact culturel au niveau des pratiques en question. L'environnement économique n'a pas été retenu comme variable d'influence puisqu'il s'agit dans les deux cas de pays industrialisés où les conditions économiques sont relativement stables. Toutefois, des bouleversements importants apportés par la nouvelle réalité

économique pourraient avoir un impact sur les pratiques budgétaires. Jusqu'à présent cette possibilité n'a pas été prise en considération pour les pays développés. Hopwood (1987, cité par Edwards, Boyns & Matthews, 2002) note:

Accounting change may, of course, proceed slowly or quickly. On some occasions, significant accounting innovation (possibly as a reaction to environmental conditions severely affecting operating profits) may result in "a newly emergent accounting" which puts accounting "where accounting was not".

Aucune étude n'a encore démontré que des changements économiques peuvent bien avoir causé des innovations dans le système budgétaire des entreprises canadiennes.

Fortin, Mandron et Vézina (1999) ont d'ailleurs réalisé en 1997 un important sondage sur les pratiques budgétaires au sein d'entreprises québécoises. Cette étude ne sert pas de base de comparaison pour le présent ouvrage, mais d'un ouvrage de référence pertinent pour comprendre la situation actuelle et pour interpréter les résultats des études de cas. Pour l'instant, il est important de noter que cette étude a été réalisée antérieurement aux scandales financiers qui ont remis en doute les normes et pratiques comptables par le marché des investisseurs. L'objectif de ce mémoire n'est pas d'étudier ce facteur de l'environnement externe sur les pratiques budgétaires, mais plutôt d'étudier l'impact de l'élément culturel sur celles-ci. Ces bouleversements externes pourraient toutefois limiter la comparaison possible des résultats dans la mesure où il est impossible de les éliminer complètement de l'étude.

1.3 Intérêt de la question de recherche

Ce compte-rendu porte un regard critique sur les pratiques budgétaires de deux entreprises multinationales québécoises. L'étude tente également de vérifier l'impact de la culture sur le système budgétaire. Puisque de nombreux experts

en la matière remettent en question le système budgétaire traditionnel nord-américain et suggèrent même sa modification ou l'adoption de modèles importés (Libby et Lindsay, 2003), les gestionnaires d'entreprises devraient avant tout considérer le « fit » qui existe entre les pratiques budgétaires et la culture du pays. D'ailleurs, Libby et Lindsay ont entrepris un projet de recherche d'envergure¹ en 2003 en collaboration avec plusieurs associations professionnelles dont CMA Canada et portant sur cet aspect. Les travaux sont toujours en cours.

1.4 *Forme du mémoire*

Le présent mémoire comporte 6 chapitres incluant celui-ci. La revue de la littérature suit ce premier chapitre et porte sur la description du système budgétaire traditionnel nord-américain ainsi que sur les études comparatives qui ont été réalisées sur le sujet. Une attention est portée sur les systèmes de taxonomie culturelle qui ont été utilisés dans les études comparatives. Un troisième chapitre est consacré à la méthodologie et celle-ci reprend les principaux concepts élaborés dans le système budgétaire traditionnel et détermine l'approche de comparaison. Le quatrième chapitre porte sur deux études de cas d'entreprise, soit le Centre de finition Bombardier Aéronautique et Cascades Groupe Tissu. Le chapitre suivant est consacré à l'analyse des résultats obtenus et la comparaison que l'on peut en faire avec les études existantes alors que le dernier chapitre tire les conclusions qui s'imposent et suggère de nouvelles avenues de recherche.

¹ <http://www.budgeting-reconsidered.com>

Chapitre 2 : Revue de la littérature

La première section de ce chapitre réservée à la revue de la littérature survole les principales fonctions du système budgétaire selon l'approche traditionnelle nord-américaine. On aborde ensuite la dimension de la culture au Canada et les modèles de classifications culturelles qui existent et qui sont utilisés lors d'études comparatives.

L'état de l'environnement d'affaires est également abordé et ce sera suivi d'une revue des études comparatives qui ont été effectuées sur le contrôle de gestion et plus particulièrement sur les pratiques budgétaires.

2.1 Le système budgétaire

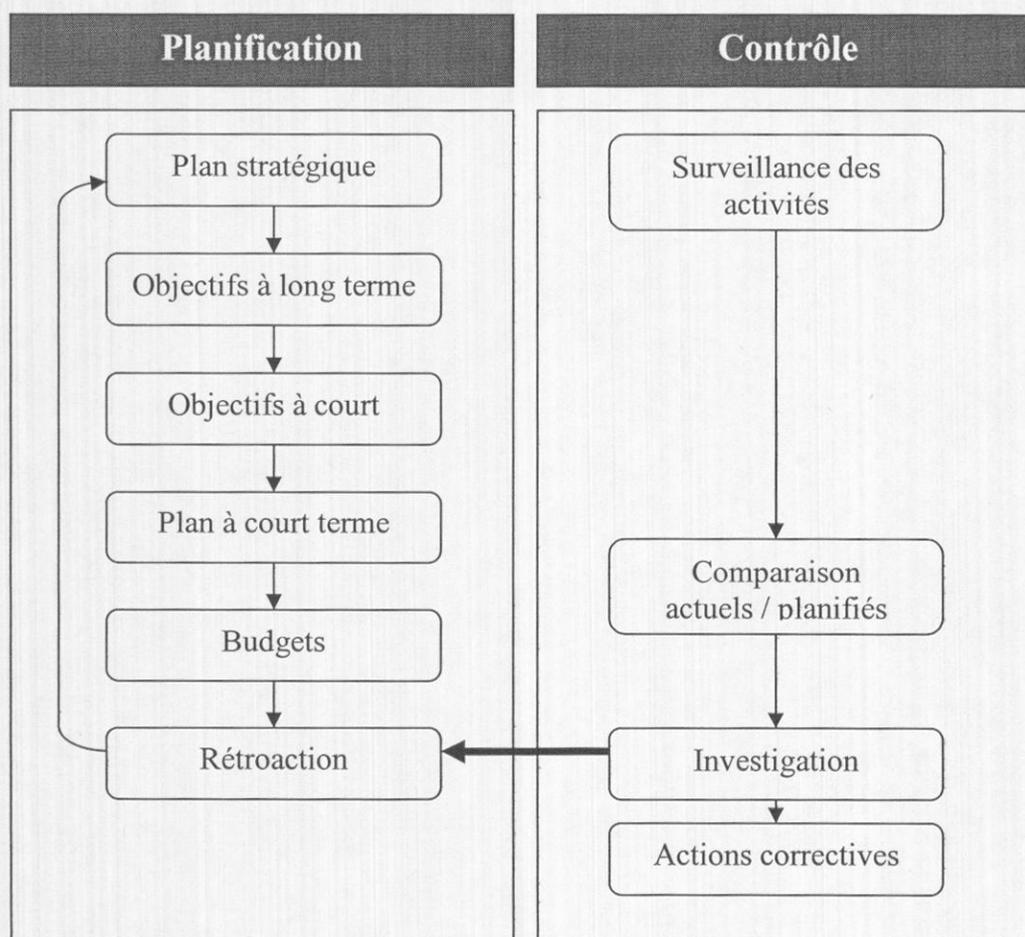
Afin de créer un vocabulaire commun qui est utilisé tout au long de cet ouvrage, voici quelques définitions et les liens qui unissent les éléments du système budgétaire.

Les budgets sont les plans financiers et non financiers qui représentent les allocations de ressources selon le plan d'action proposé par la direction d'une organisation pour une période déterminée. Il s'agit également de la transposition des objectifs à court et à long terme du plan stratégique de l'entreprise. Cet ensemble de prévisions est modélisé et constitue un outil pour communiquer l'information comptable. (Horngren, Foster, Datar et Teall, 2000) (Hansen, Mowen, Elias et Senkow, 2001) (Boisvert, 1995)

Bref, cette première définition fait partie de l'approche clef dans l'élaboration du budget; soit la planification. La contrepartie de la planification est le contrôle budgétaire qui lui est associé. Il s'agit d'un modèle cybernétique et le contrôle est effectué en comparant et en analysant les différences entre la situation

réelle et la situation planifiée (le budget). Les résultats de ces investigations liées aux différences donneront lieu à une rétroaction au niveau de la planification budgétaire (objectifs stratégiques) et/ou à des actions correctives opérationnelles afin de réaligner le tir sur les cibles budgétaires tel que résumé dans le tableau 1.

Tableau 1 : Planification et contrôle budgétaire (Modèle cybernétique)



Source : Hansen *et al.*, 2001

Quant au processus de planification budgétaire, il représente l'ensemble des activités de planification tandis que le processus de contrôle budgétaire représente l'ensemble des activités de contrôle budgétaire. La fusion de ces deux processus constitue alors le système budgétaire.

2.1.1 Les utilités du budget

Le budget ne présente pas que des utilités financières, il s'inscrit dans l'entreprise comme outil de contrôle et de gestion. Celui-ci possède aussi des fonctions associées aux champs d'action suivants :

- L'analyse stratégique
- La planification
- L'évaluation de la performance
- La coordination et la communication
- Le support de la direction et de l'administration

2.1.2 L'analyse stratégique

Le budget constitue un outil fort utile dans l'analyse et la veille stratégique dans une entreprise. L'analyse stratégique sous-entend la planification à court et à long terme, celle-ci faisant référence à son tour aux pratiques budgétaires à court et à long terme. La stratégie et le processus budgétaire sont intimement liés et ont des influences réciproques. Les budgets fournissent la rétroaction nécessaire aux gestionnaires pour influencer la poursuite ou la modification des plans stratégiques. Le contrôle budgétaire permet de visualiser des tendances dans le profil des ventes ou du comportement des coûts qui pourraient mettre en péril la réalisation des objectifs financiers et stratégiques. À l'opposé, le contrôle budgétaire permet également d'identifier les activités ou les lignes de produits prometteurs. (Horngren *et al.*, 2000) (Hansen *et al.*, 2001)

2.1.3 La planification

Le processus budgétaire encourage les gestionnaires à planifier pour le futur de l'entreprise, à développer une ligne directrice et à prévoir certains problèmes éminents. Cet élément est d'une importance telle que Hansen et al (2001) soutiennent que 80% des nouvelles petites et moyennes entreprises en Amérique du Nord font faillite à l'intérieur de trois ans suite à un manque de planification et plus particulièrement suite à un manque flagrant de planification des flux de trésorerie.

Outre la planification stratégique abordée précédemment, le processus budgétaire force des gestionnaires d'unités budgétaires à planifier leurs activités à l'intérieur des contraintes fixées par le budget global (« Master budget »).

2.1.4 L'évaluation de la performance

L'atteinte de cibles budgétaires peut servir de cadre d'évaluation de la performance des gestionnaires et de la planification qui a été réalisée en comparant sur une base régulière les résultats obtenus avec le budget. Ce système d'évaluation de la performance peut être jumelé à un système de récompenses et de punitions qui devient alors un important outil de motivation pour les gestionnaires d'unités budgétaires. Évidemment, on doit éviter d'évaluer les gestionnaires sur une base d'éléments hors de leur contrôle. Selon Boisvert (1995) et Hope et Fraser (2003), ce système peut également devenir un instrument de pouvoir pour les évaluateurs et même un enjeu politique au sein de l'entreprise.

2.1.5 La coordination et la communication

Le budget sert également d'outil pour communiquer les plans élaborés aux employés de l'entreprise. Chaque employé prendra conscience de son rôle à jouer dans l'atteinte des objectifs. La réalisation des objectifs met aussi en évidence l'utilité de coordonner les activités de différentes unités administratives puisque différentes unités sont requises dans l'atteinte des objectifs d'une unité prise individuellement. Les gestionnaires seront alors motivés à laisser de côté leurs intérêts personnels pour travailler dans l'intérêt commun de l'entreprise. (Horngren *et al.*, 2000) (Hansen *et al.*, 2001)

2.1.6 Le support de la direction et de l'administration

Le support de la haute direction d'une entreprise est essentiel pour qu'un système budgétaire soit efficace et remplisse son rôle de contrôle. Un manque d'appui peut déstabiliser tout le processus et encourager le désengagement des gestionnaires. Bref, la participation et l'implication de tous les niveaux hiérarchiques sont essentielles. L'utilisation d'un cadre rigide ou de politiques universelles peut avoir des impacts négatifs sur la santé du processus budgétaire en soit. Des conditions économiques changeantes impliquent donc un changement au niveau budgétaire. L'application de coupures de coûts généralisées à tous les niveaux serait aussi à proscrire puisqu'elles ne prennent pas en considération les éléments stratégiques de l'entreprise. Des coupures de coûts justifiées et ciblées seraient plus acceptables. Tous les moyens ne sont pas justifiés pour atteindre simplement les cibles budgétaires. En fait, l'atteinte des cibles ne devrait pas être considérée comme une fin en soit, mais devrait plutôt cadrer dans un ensemble de contrôles de gestion de l'entreprise. (Horngren *et al.*, 2000)

2.1.7 Les types de budget

Le budget global constitue l'ensemble des plans budgétaires de l'entreprise par l'addition de plusieurs budgets. On distingue les budgets opérationnels et les budgets financiers. Le budget des opérations comprend entre autre :

- Le budget des ventes
- Le budget de production
- Le budget des achats
- Le budget des heures directes
- Le budget des frais généraux de fabrication
- Le budget de vente et administration
- Le budget des inventaires
- Le budget des coûts des marchandises vendues

Le budget des opérations est directement lié aux prédictions de ventes et au plan de production pour l'année à venir. C'est donc l'élément clé du processus budgétaire. Les erreurs de prédictions à cette étape auront des effets sur tout le budget global. (Hansen *et al.*, 2001)

Les budgets financiers sont constitués des états financiers *pro forma* suite à la formulation du budget des opérations. On dresse donc la position financière de l'entreprise selon les données opérationnelles (bilan *pro forma*, état des résultats prévisionnel, état des flux de trésorerie prévisionnel). Le budget des dépenses en capital fait aussi partie des budgets financiers. Il s'agit d'un budget généralement formulé pour plusieurs années et qui décrit les acquisitions d'actifs (équipements, matériels roulants, bâtiments, etc....) (Horngren *et al.*, 2000) (Hansen *et al.*, 2001)

La description ci-dessus des budgets suit l'approche traditionnelle des budgets selon l'approche nord-américaine. Les budgets peuvent toutefois prendre

différentes formes selon les méthodes utilisées : (Horngren *et al.*, 2000) (Boisvert, 1995)

- Par classification des transactions : budget par ressources, budget par activités
- Par regroupement des comptes : budget par centres de responsabilité, budget par processus

2.1.8 L'aspect humain et les jeux de budget

Le système budgétaire a un effet pervers sur les comportements humains. Argyris (1953) invoque que le système budgétaire est une technique comptable réalisée dans le but de contrôler les coûts à travers les gens. Leur implication dans le système budgétaire est contradictoire. D'une part, les gestionnaires peuvent participer dans certains cas au processus budgétaire en fixant leurs objectifs, mais ces objectifs seront ensuite suivis et analysés. Le résultat final servira à récompenser leurs efforts ou à pénaliser les gestionnaires moins performants. Les situations qui en résultent sont nécessairement conflictuelles. Les gestionnaires sont tentés de hausser les budgets lors de la planification afin de les atteindre facilement pour recevoir la récompense. L'étude de Argyris (1953) a démontré que le budget est perçu comme un instrument de pression sur la chaîne de production et ne fait qu'attiser la haine et la méfiance envers les acteurs financiers de l'entreprise. La clé du système réside dans l'acceptation par les gestionnaires de leurs objectifs budgétaires et de leurs communications dans l'entreprise. Il faut donc reconnaître l'aspect humain du budget.

Essentiellement, ce sont les gestionnaires qui ont la tâche de réaliser le processus budgétaire. Bien que ces derniers puissent être aidés dans leur tâche par des logiciels, des données externes ou historiques (Fortin *et al.*, 1999), l'humain reste au centre des décisions. L'analyse des données par son jugement et par sa volonté a une influence sur le résultat ultime du processus

budgétaire. Les discussions entourant les rencontres entre les divers intervenants liés au processus génèrent parfois des différends ou un ralliement autour d'un fait donné. Les comportements des gestionnaires lors du processus ont été décrits par Hofstede (1967) comme étant les jeux du budget.

Le jeu a été défini par Huizinga (1950, cité par Collins *et al.*, 1987) comme un mouvement organisé et défini par des règlements et des objectifs spécifiques. Le jeu tel que décrit précédemment se retrouverait dans la plupart des activités humaines y compris dans le processus budgétaire des entreprises et au sein des gouvernements. Ces jeux seraient une réponse au stress des négociations budgétaires. (Collins *et al.*, 1987)

Voici les quatre catégories de jeux :

Déviant : Ce jeu implique une stratégie qui n'est pas basée sur des faits. Le gestionnaire tente de manipuler l'information à son avantage et détourner le processus jusqu'à mentir afin d'obtenir ce qu'il désire. Il peut inclure des demandes additionnelles en sachant qu'elles seront rejetées afin de démontrer son ouverture à abaisser ses demandes ou inclure des items superflus dans un budget tout en sachant pertinemment qu'ils seront acceptés.

Économique : Ce jeu est basé sur des critères économiquement rationnels. Les demandes budgétaires sont alors justifiées par des faits et le gestionnaire peut même justifier des items budgétaires sur la base d'une rentabilité additionnelle.

Temps : Par ce jeu, le gestionnaire est tenté d'obtenir l'aide d'autres gestionnaires ou d'attendre le moment opportun pour demander un item. Ceci implique donc que le gestionnaire peut reporter ses demandes au prochain processus budgétaire.

Cumulatif : Ce dernier jeu consiste à conserver les acquis et à tenter de hausser les budgets artificiellement.

Collins *et al.* (1987) n'ont pas tenté d'identifier un lien entre ces jeux budgétaires et la culture, mais plutôt sur le style de gestion de l'entreprise, soit positif, coopératif ou punitif. Ils ont aussi tenté d'identifier un lien entre les jeux et l'engagement budgétaire. Cette étude a été réalisée aux États-Unis, les résultats sont donc liés au caractère culturel de ce pays. On peut déjà poser l'hypothèse que les résultats pourraient être différents selon les caractéristiques culturelles d'un autre pays.

En fait, l'étude a démontré un lien significatif entre les jeux budgétaires et le style de gestion. Le style positif amène un jeu économique et déviant tandis qu'un style punitif amène des jeux déviants de façon plus marquée. Seule l'utilisation de jeux déviants amène un recul de l'engagement budgétaire chez les gestionnaires.

Cette étude démontre le lien important liant le comportement humain avec le processus budgétaire. Les jeux budgétaires pourraient être différents dans un autre contexte culturel, le comportement humain étant dicté par la culture d'une nation.

2.2 La culture

Comment définit-on la culture ? Il existe une multitude de définitions répertoriées depuis celle de Taylor en 1877 (citée par Adler, 1984). La définition généralement reconnue par les spécialistes est la suivante :

Culture consists of patterns, explicit and implicit of and for behaviour acquired and transmitted by symbols, constituting the distinctive achievement of human groups, including their embodiment in

artefacts; the essential core of culture consists of traditional (i.e. historically derived and selected) ideas and especially their attached values; culture systems may, on the one hand, be considered as products of action, on the other as conditioning elements of further action.

Hofstede (1980) a par ailleurs repris une définition beaucoup plus contemporaine. Il affirme que la culture est « *the collective programming of the mind which distinguishes the members of one human group from another [and] the interactive aggregate of common characteristics that influence a human group's response to its environment.* ». Hofstede compare donc la culture à un logiciel comportant déjà des réponses et des comportements prédéfinis face à diverses situations dans un environnement donné.

2.2.1 Dimensions culturelles de Hofstede

Hofstede (1980) a élaboré la taxonomie des dimensions culturelles qui se retrouvent dans la grande majorité des études citées dans ce document et ont servi de variables explicatives afin de justifier les différences culturelles. Pour développer cette taxonomie, Hofstede a procédé à une étude mondiale portant sur les employés d'une multinationale. Cette entreprise était un bon terrain d'étude étant donné sa présence autour du globe et son utilisation de processus standard. La compilation des résultats a donné naissance à quatre dimensions culturelles qui sont décrites ci-dessous. Une cinquième dimension s'est ajoutée ultérieurement par le biais d'une étude complémentaire, soit l'orientation long terme (Hofstede, 1994).

Voici les quatre dimensions à l'origine :

Distance du pouvoir : Cette dimension quantifie la répartition du pouvoir au sein de l'entreprise et de sa hiérarchie. Dans des cultures où la distance est grande, les décisions sont plus souvent prises au sommet de la hiérarchie. Les

étages inférieurs ne font alors que mettre en place les décisions. À l'opposé, on pourrait retrouver des cultures où il existe une répartition du pouvoir à tous les niveaux. C'est une culture où les relations sont plus égalitaires.

Individualisme : Cette dimension, comme son nom l'indique, décrit le degré d'individualisme dans la société. Dans certaines cultures, on préfère agir dans le but de servir ses propres intérêts. Les intérêts du groupe peuvent donc être secondaires. À l'opposé, les cultures dites collectives, sont portées à valoriser le groupe et la famille en faisant fi de leurs intérêts personnels. Lors de leur développement, les enfants de ces cultures développent une forte appartenance au groupe. Ce groupe, en retour de leur fidélité, les supporte lors des temps plus difficiles. Ces cultures sont plus coopératives et adhèrent aux valeurs morales du groupe. On pense alors par le « nous » plutôt que par le « je ». Ainsi, les récompenses sont plus souvent basées sur l'effort du groupe et non sur l'effort individuel.

Les enfants des sociétés où l'individualisme est présent apprennent très vite qu'ils doivent penser et agir par eux-mêmes. Il n'existe donc pas cet attachement au groupe ou de grande fidélité à celui-ci. Ceux-ci développent très peu de loyauté et de dépendance envers un groupe.

Aversion à l'incertitude : Lorsque les gens aiment mieux se retrouver dans des situations structurées, c'est un indicateur de l'aversion à l'incertitude. Les situations structurées révèlent des objectifs clairs et des cadres normatifs imposés ou implicites. Les cultures qui ont une grande aversion à l'incertitude sont souvent catégorisées comme plus rigides. Les situations différentes attirent et stimulent la curiosité des personnes vivant dans une culture n'ayant pas d'aversion à l'incertitude tandis que dans la culture ayant une forte aversion, les personnes perçoivent la différence avec un mauvais œil ce qui amène un niveau de stress inconfortable. Afin de palier à ces inconnus, la culture qui

possède une aversion à l'incertitude compense en optant pour une planification à plus long terme et des structures lui permettant de sécuriser ses actions.

Masculinité : Lorsqu'on se réfère à cette dimension, on relie la masculinité aux valeurs traditionnellement associées aux hommes. Ces valeurs sont liées à la performance, au succès, à la compétition et à l'assurance de soi. On attache aussi une importance plus grande à l'argent et on assume que plus grand est toujours meilleur.

Les valeurs traditionnellement associées aux femmes sont les suivantes : qualité de vie, service, soin des démunis, solidarité et relations interpersonnelles.

D'autre part, on retrouve un plus grand écart et une distinction plus marquée entre les rôles assumés par les femmes et les hommes dans les sociétés masculines tandis qu'il y a peu de distinction de ces rôles dans les sociétés féminines.

2.2.2 Les limites du modèle de Hofstede

Hofstede (1994) nous met en garde que les dimensions culturelles sont des outils d'analyse et non une reproduction et une classification de la culture. La culture, telle que présentée avec les dimensions culturelles, n'est qu'une description limitée de la réalité. La culture est une programmation collective qui est difficilement atteignable, c'est-à-dire qu'il est difficile de la conceptualiser puisqu'elle contient un nombre important de variables. Bien que les dimensions de l'étude de Hofstede expliquent 49% des variances dans les données qu'il a recueillies, son modèle n'explique pas en totalité la culture de chaque nation. Il existerait donc d'autres dimensions culturelles particulières à chaque nation.

Malgré ses faiblesses, l'étude tire sa force de son échantillon de 116 000 personnes, au contrôle des autres variables que la culture ainsi qu'à la portée universelle de ses dimensions culturelles (Dupuis, 2001). L'étude de Hofstede a été largement citée, utilisée et validée par de très nombreuses études comparatives (Hofstede, 2001).

Lors d'une autre étude en 1987 : *The Chinese Culture Connection*, Hofstede a retrouvé encore une fois une forte corrélation avec les dimensions qu'il avait développées (Hofstede, 2001). Toutefois, certains résultats s'expliquent difficilement et une nouvelle dimension s'est ajoutée aux quatre premières. Cette cinquième dimension est liée aux enseignements de Confucius. Celle-ci a été nommée « l'orientation long-terme ». Lorsqu'une culture est orientée à long-terme, on privilégie les actions pour le futur, l'épargne et la persistance. À l'opposé, les cultures à orientation court-terme privilégient le passé, le présent, le respect des tradition et la réalisation des obligations sociales.

2.2.3 Approche de Trompenaars

L'approche de Trompenaars s'apparente à celle de Hofstede malgré que la taxonomie de Hofstede soit basée sur des résultats empiriques et que celle de Trompenaars soit une dérivation théorique des questionnaires du sociologue Talcott Parsons. (Gooderham et Nordhaug, 2003). Ainsi, grâce aux 30 000 questionnaires complétés durant les années 1980 et 1990, Trompenaars (1998) a développé 5 dimensions culturelles bipolaires :

1. Universalisme vs. Particularisme
2. Communitarisme vs. Individualisme
3. Neutre vs. Émotionnel
4. Spécifique vs. Diffus
5. Réalisation vs. Ascription

On peut facilement identifier un parallèle entre la dimension de l'individualisme-collectivisme de Hofstede avec le communitarisme-individualisme de Trompenaars. La comparaison s'arrête ici puisque les autres dimensions sortent du champ d'étude de Hofstede. Il s'agit de facettes non explorées ou qui ont été intégrées dans une des trois autres dimensions de Hofstede. Des résultats comparables ont été observés pour la variable de l'individualisme entre les deux taxonomies. Certaines différences ont été observées pour quelques pays dont la culture a vraisemblablement évolué depuis les années 1960 et 1970, soit entre le moment de l'étude de Hofstede et celle de Trompenaars.

La faiblesse des théories de Trompenaars ne réside pas dans sa méthodologie mais plutôt dans le manque d'utilisation de ses dimensions culturelles dans les études comparatives. Elle n'a donc pas le degré élevé de validité des dimensions de Hofstede. Pour ce qui est des pratiques budgétaires, aucune étude n'a utilisé la taxonomie de Trompenaars. Bien que la création de ces nouvelles dimensions soit encore jeune, rien ne laisse envisager qu'elles détrôneront les dimensions culturelles de Hofstede. L'avantage de Hofstede réside dans la possibilité de comparer les résultats de multiples études antérieures réalisées avec sa taxonomie.

2.2.4 Approche de D'Iribarne

La logique de l'honneur de Philippe D'Iribarne (1989) est désormais un classique du management interculturel. Son approche est différente de celle de Hofstede ou de Trompenaars puisqu'il n'a pas décrit dans son ouvrage une taxonomie de dimensions culturelles. Il utilise plutôt une combinaison de l'ethnographie et du cadre historique des cultures afin de tracer des logiques, des référents et des oppositions qui différencient les cultures étudiées. Pour ce faire, il utilise une approche basée sur la méthode de cas d'entreprises et se déplace sur le terrain pour observer et comparer les différences entre les installations de production d'une entreprise.

Pour illustrer cette méthode et l'originalité de l'approche, voici les conclusions de ses études qui portent sur la France, la Hollande et les États-Unis.

Selon d'Iribarne (1989), la France se caractérise par la logique de l'honneur. Chaque groupe de professionnels d'une usine est intimement lié aux traditions du groupe par ses privilèges et ses responsabilités. Il y a donc une stratification des responsabilités dans l'entreprise. Les gestionnaires doivent aussi utiliser leur jugement dans le rapport avec les subordonnés. Il existe un certain malaise avec ce concept de subordonné. Bien qu'il soit honorable *de rendre service*, il est tout fait dégradant d'être *au service du patron*. Chaque groupe possède son identité et ses intérêts.

Le modèle américain de D'Iribarne (1989) repose sur la logique du contrat et du concept de « *fairness* ». Les relations entre patron et employés sont dictées par une logique d'équité et sur la base du respect de l'entente contractuelle entre les deux parties. Cette situation est aussi liée à la décentralisation des décisions, des objectifs et des évaluations. Les individus sont donc jugés sur une base équitable et objective et non sur des opinions subjectives.

Le dernier exemple est celui des Hollandais et de l'esprit de consensus. Ce phénomène s'observe lors de la résolution de problèmes entre employés ou entre les gestionnaires et leurs subordonnés. Les arguments doivent être supportés par des faits dans un esprit d'honnêteté. Il y a une démarche pour convaincre tout en respectant ces prémisses. Les deux parties doivent respecter les décisions issues de la discussion mais si l'environnement qui prévalait au moment de la décision se modifie, il est toujours possible d'initier une nouvelle discussion et d'arriver à un nouveau compromis.

D'Iribarne (1989) explique ces différences observées par le cadre historique des nations. Il tente donc de comprendre le cadre culturel d'un pays à l'opposé de l'approche de Hofstede qui expose les faits et les pratiques.

L'approche de D'Iribarne ne fait pas l'unanimité. Dupuis (2004) évoque le problème suivant avec cette approche :

... l'appareil théorique qu'utilise ce dernier n'est pas au point et ne permet pas à l'auteur de présenter les différentes découvertes empiriques qu'il fait de façon bien intégrée. Ces problèmes de cohérence théorique et empirique l'empêchent notamment de mener à bien son projet de construire une typologie des cultures.

D'ailleurs, D'Iribarne affirmait en 2000 (cité par Dupuis, 2004) : « il paraît plus fécond de s'intéresser aux différences entre les réalités qui recouvrent une même notion (justice, égalité, liberté ou dignité) dans des contextes différents... » Il s'agit d'une logique contraire à ses travaux jusqu'à maintenant. Véritablement, son approche rend difficile toute étude comparative puisqu'il n'a pas encore développé de cadre théorique universel. La dernière affirmation de D'Iribarne pencherait donc vers la construction d'un modèle plus universel offrant une base de comparaison plus objective.

Pour le cas de l'étude des pratiques budgétaires, aucune étude utilise les travaux de D'Iribarne. Bien que ces travaux soient utiles à la compréhension de la culture des pays, il semble que les liens à faire avec les pratiques budgétaires soient mal définis.

2.2.5 Approche de Hall

Plusieurs facteurs contribuent à modifier le style de communication dans les différentes cultures. L'anthropologue Edward Hall cité par Harris et Moran

(1996), a noté une vive différence entre les pays où la culture est à contexte élevé ou faible.

Le contexte élevé se distingue par l'utilisation importante de la communication gestuelle et des messages implicites. Le message passe par ces modes de communication plutôt que par un message verbal clair. Le Japon, l'Espagne, le Mexique et la Chine sont tous des exemples de pays qui se caractérisent par ce type de culture à contexte élevé. Certains gestes, la posture, et même l'ouverture des yeux peuvent contenir un message beaucoup plus important que le message verbal.

À l'opposé, une culture à contexte faible se caractérise par l'usage intensif du mode verbal. Les canadiens sont plus avertis de ce type de communication. Les gestes ne font qu'appuyer la parole et n'ont que peu de signification comparativement au message verbal.

L'approche des deux parties apporte une dynamique différente lors de leur confrontation. En effet, le canadien trouvera donc difficile la compréhension de la culture à contexte élevé. Pour lui, l'Amérique est son cadre de référence et il comparera à tout coup une culture différente à la sienne.

On voit donc surgir la problématique liée à la communication entre deux cultures à contextes différents. Il y a également un impact au niveau de la communication et de la coordination du budget dans le contexte d'une entreprise multinationale. Aucune étude portant sur les pratiques budgétaires n'a encore utilisé cette variable de Hall pour évaluer l'impact au niveau de la communication du budget, du processus ou du contrôle budgétaire, soit des éléments du système budgétaire qui sont affectés par les interrelations humaines.

Évidemment, les mêmes limitations que celles émises pour les approches de Trompenaars et D'Iribarne s'appliquent, soit l'inexistence d'études utilisant cette théorie comme variable de différenciation des cultures au sein du système budgétaire. Vraisemblablement, le modèle de Hofstede reste le modèle de taxonomie culturelle le plus répandu et le plus utilisé.

2.3 L'environnement d'affaires

L'environnement d'affaires est passablement stable au Canada. L'inflation se maintient sous contrôle et est relativement basse depuis le début des années 1990. Nous sommes loin des taux d'inflation des années 1970 et 1980 qui oscillaient autour de 10% par année. Collins *et al.* (1999) ont mis en évidence l'impact de l'environnement d'affaires en Amérique Centrale sur les pratiques budgétaires. L'importance de l'impact serait surtout causée par l'inflation galopante, l'instabilité politique et les soulèvements populaires. Le cadre démocratique au Canada procure une grande stabilité politique et ne réprimande pas les démonstrations populaires.

Le tableau 2 de la page suivante indique les indices des prix à la consommation des 5 dernières années dans la région de Montréal. L'inflation est donc sous contrôle et tel qu'indiqué dans l'introduction, l'environnement d'affaires ne devrait pas avoir un impact significatif sur les pratiques budgétaires au Canada. Ce facteur apparaît plutôt comme une constante dans l'équation.

Tableau 2 : Indice des prix à la consommation

Indices d'ensemble	1999	2000	2001	2002	2003
	variation en % depuis l'année précédente				
Montréal (Qc)	1,6	2,3	2,4	2,0	2,3

Source : Statistique Canada, CANSIM, tableaux [326-0001](#) et [326-0002](#).

2.4 Les études comparatives

Tel que mentionné dans l'introduction, la recherche sur les systèmes de comptabilité de management tel que le processus budgétaire est encore majoritairement limitée aux pays asiatiques et aux États-Unis. De nouvelles études ont également été réalisées en petit nombre sur les pays de l'Amérique latine. L'intérêt sur le sujet ne s'est manifesté qu'avec la hausse des échanges des pays de l'Amérique latine avec les États-Unis depuis le début des années 1990.

2.4.1 Les traits de personnalité

L'étude précurseur de Frucot et Shearon (1991) est un premier regard sur la participation budgétaire en Amérique Latine. Bien que l'étude se concentre sur l'état de la situation locale, il s'agit d'une reprise de l'étude de Brownell (1982) effectuée aux États-Unis et portant sur la satisfaction et la performance de l'employé lié à la participation au processus budgétaire.

Brownell (1982) avait mis en évidence la variable de la personnalité que sont les points internes-externes de contrôle¹ comme lien unissant la performance et la satisfaction des employés avec la participation au processus budgétaire. Le point interne fait référence à une personne qui croit avoir le contrôle sur les événements tandis que le point externe fait référence à une personne qui s'en remet au destin, à la chance et aux figures d'autorité. Bref, elle exerce une vision fataliste sur le cours des événements de sa vie.

Il était difficile de prédire les résultats de l'étude étant donné les théories qui se contredisent sur le sujet. Selon les dimensions culturelles de Hofstede, les gestionnaires mexicains auraient une préférence pour un processus budgétaire moins participatif qu'aux États-Unis et ce malgré que certains d'entre eux

¹ *Locus of control*

puissent être catégorisés du type interne. La dimension culturelle est-elle plus forte que le point de contrôle interne-externe ? Ainsi, un gestionnaire du type interne serait porté à préférer une organisation plus autocratique. La faiblesse dans ces théories réside sur le fait que l'étude d'Hofstede a été effectuée sur des employés en général tandis que Brownell (1982) se concentre spécifiquement sur les gestionnaires qui, selon lui, sont plus enclins à être de type interne. Le modèle s'appliquerait mieux aux cadres dans la hiérarchie mexicaine que chez les employés du bas de l'échelle où l'influence de la culture, telle que définie par Hofstede, a un plus grand impact.

Un troisième facteur est le contexte multiculturel des sociétés. La présence d'entreprises sous contrôle étranger et de gestionnaires expatriés peuvent nuire ou rendre moins efficaces les communications entre les deux parties. Selon Stening (1979), les personnes perçoivent comme étant moins efficaces les communications avec d'autres personnes aux aptitudes cognitives différentes. Ceci s'applique autant pour des communications à l'intérieur d'un même groupe culturel que pour des communications entre deux groupes distincts. Il semble y avoir un impact plus grand dans le deuxième cas étant donné la différence accrue des aptitudes. Le processus budgétaire devrait donc être influencé par ce facteur. La différence des aptitudes cognitives pourrait rendre les communications moins efficaces et par le fait même, rendre le processus budgétaire moins efficace chez les entreprises sous contrôle étranger.

Les conclusions de l'étude de Frucot et Shearon (1991) ont confirmé que les points de contrôle ont un effet direct sur la performance et la satisfaction des employés. Les employés de type interne ont été plus performants que les employés de type externe lorsque le processus budgétaire était participatif. D'autre part, Frucot et Shearon (1991) n'ont pas trouvé de lien significatif entre le type interne / externe et la satisfaction des employés.

De plus, la participation budgétaire n'a pas eu d'impact sur la performance dans des entreprises sous contrôle étranger. Les auteurs ont conclu que cette différence était reliée à la variable culturelle et aux différences cognitives avec la direction étrangère de l'entreprise. Ces différences pourraient nuire à la communication entre la filiale et la société mère ou entre un gestionnaire expatrié et un employé local. Il existerait donc des impacts différents selon que l'entreprise soit sous contrôle local ou étranger. L'emprise étrangère sur une entreprise pourrait contrecarrer l'impact de la culture sur les attitudes et pratiques des gestionnaires selon les résultats de cette étude.

D'après les résultats de cette étude, il est donc préférable de comparer des entreprises sous contrôle local afin de limiter cet effet.

2.4.2 L'impact économique : le cas de l'Amérique centrale

Ce premier regard de Frucot et Shearon (1991) se penchait sur les traits de personnalité des gestionnaires afin d'en faire la comparaison. Mendoza, Collins et Holzmann (1997) ont plutôt adopté une approche similaire aux études comparatives budgétaires précédentes dans leur analyse du système budgétaire de l'Amérique Centrale et des États-Unis (Chow *et al.*, 1996, Ueno et Wu, 1993, Ueno et Sekaran, 1992) sans toutefois utiliser les dimensions culturelles de Hofstede. Il s'agit plutôt d'une étude comparative descriptive. Aucune hypothèse n'est formulée a priori concernant l'impact spécifique de certains traits de la culture ou de l'environnement d'affaires. Les conclusions de l'étude révèlent que les différences culturelles n'ont pas un impact significatif. Les pratiques budgétaires seraient plutôt influencées prioritairement par l'environnement d'affaire. Par contre, les auteurs laissent entendre que la situation pourrait se modifier avec la stabilisation de l'environnement d'affaire de l'Amérique Centrale. Ainsi, les effets de l'environnement masquent l'influence de la culture dans les comportements des gestionnaires dans cet environnement spécifique.

Mendoza *et al.* (1997) ont comparé le système budgétaire sur six niveaux :

1. La perception de l'utilité et de l'importance critique du budget
2. Les pratiques budgétaires
3. La gestion du budget
4. L'engagement budgétaire
5. L'environnement d'affaires
6. L'environnement de crise

Selon les résultats de l'étude, les budgets sont moins critiques aux opérations en Amérique Centrale, mais seraient considérés comme étant plus utiles qu'aux États-Unis. Les auteurs suggèrent que ce fait réside dans l'environnement plus turbulent dans lequel l'Amérique Centrale évolue. D'autres éléments sont considérés comme critiques à l'entreprise que le système budgétaire.

A l'intérieur des pratiques budgétaires, il n'est pas surprenant d'apprendre que les budgets sont plus souvent ajustés en fonction de l'inflation en Amérique Centrale. En général, les pratiques sont similaires au niveau de l'évaluation de la performance, de la coordination et de la planification des activités. Toutefois, le contrôle budgétaire est plus strict en Amérique Centrale.

Les gestionnaires de l'Amérique Centrale ont clairement identifiés les éléments qui rendent l'environnement d'affaires plus turbulent tels que l'inflation galopante, l'instabilité politique, les soulèvements et les problèmes de main-d'œuvre. Ils ressentent durement la mondialisation qui menace même la survie des entreprises.

Malgré que l'étude démontre l'influence de l'environnement d'affaires sur les pratiques budgétaires, elle invoque également le fait que la situation pourrait changer si l'environnement d'affaires se stabilisait. La situation au Canada étant

stable tel que décrit à la section 2.3, il est tout à fait légitime de croire que l'environnement d'affaires aura beaucoup moins d'impact dans ce pays.

2.4.3 Facteurs culturels théoriques

Les études comparatives entre les États-Unis, le Japon et le Mexique sont un indicateur utile pour l'étude du système budgétaire au Canada. En effet, bien que les cultures de ces pays soient différentes, les États-Unis et le Canada partagent des dimensions culturelles similaires tout comme le Japon et le Mexique.

Tableau 3 : Indices des dimensions culturelles de Hofstede

Dimension	Canada	Canada (français)	États-Unis	Mexique	Japon
Individualité	Élevé (80)	Élevé (73)	Élevé (91)	Faible (30)	Faible (46)
Distance du pouvoir	Faible (39)	Moyen (54)	Faible (40)	Élevé (81)	Moyen (54)
Aversion à l'incertitude	Faible (48)	Faible (60)	Faible (46)	Élevé (82)	Élevé (92)
Masculinité	Moyen (52)	Moyen (45)	Élevé (62)	Élevé (69)	Élevé (95)

Source : Hofstede (1980) (2001)

Hofstede a également tracé les impacts théoriques sur les méthodes et processus de gestion à partir des dimensions culturelles qu'il a élaborées. Ces pistes théoriques ont servi à justifier la plupart des hypothèses des études citées au tableau 4 de la section 2.4.4.

Voici les impacts théoriques selon chaque dimension (Hofstede, 1991) (Chow *et al.*, 1994) :

Individualisme :

Les employés préfèrent l'évaluation de leur performance, ainsi que la rémunération liée à celle-ci, sur une base individuelle plutôt que collective.

Distance du pouvoir :

Lorsque que la distance est grande, les employés préfèrent une prise de décision centralisée. Le processus de gestion est donc très peu participatif. Au contraire, lorsque la répartition du pouvoir est plus égale, l'inverse se produit.

Aversion à l'incertitude :

Afin de palier à une forte aversion à l'incertitude, les employés seront plus confortables dans un environnement réglementé et structuré. Il y a un recours aux règles écrites explicites ou implicites et à la standardisation des processus.

Masculinité :

Les cultures dites « masculines » préféreraient les récompenses basées sur la performance tandis que les cultures « féminines » préféreraient ces attributions basées sur les besoins des individus.

2.4.4 Études empiriques de l'impact culturel sur les pratiques budgétaires

Voici un recensement d'études basées sur les variables d'Hofstede entre le Japon et les États-Unis. Les hypothèses et les résultats des études sont présentés au tableau 4 dans le but d'alléger l'information et de faciliter la comparaison des études. La section 2.4.5 qui suit expose les principaux résultats des études et des pratiques qui ont été recensées.

Le tableau cite quatre études portant sur l'influence de la culture sur le système budgétaire entre le Japon et les États-Unis. Pour chaque étude, les aspects étudiés sont indiqués ainsi que la dimension culturelle de Hofstede qui a un

impact sur les pratiques. Voici un exemple visant à faciliter la lecture du tableau 4.

Exemple :

Auteurs	Aspects étudiés	Dimensions culturelles	Hypothèses	Résultats
Ueno et Wu (1993)	Communication et coordination formalisées (CF)	Individualité (I)	$CF=f(I)$	Significatif

Cet exemple porte sur l'étude de Ueno et Wu (1993) tel qu'indiqué à la colonne « Auteurs ». Cet exemple indique que la communication et la coordination sont formalisées (CF) en fonction du degré d'individualité (I) de la culture. Cette hypothèse est synthétisée sous la forme $CF=f(I)$. On doit donc comprendre que plus le degré d'individualité est élevé, plus la communication et la coordination sont formalisées. La colonne « résultats » indique si l'hypothèse a été rejetée ou si elle est significative selon l'analyse statistique des résultats.

Tableau 4 : Recensement et résultats des études comparatives du système budgétaire entre les États-Unis et le Japon.

Auteurs	Aspects étudiés	Dimensions culturelles	Hypothèses	Résultats
Chow <i>et al.</i> (1996)	Rigidité du système de contrôle (RS)	Individualité (I)	$RS=f(I)$	Relation négative
	Contrôle des processus plus serré (CP)	Aversion à l'incertitude (AI)	$CP=f(AI)$	Significatif
	Centralisation des décisions (CD)	Distance du pouvoir (DP)	$CD=f(DP)$	Significatif
	Comportement disfonctionnel (CDy)	Individualité (I)	$CDy=f(I)$	Significatif
Chow <i>et al.</i> (1994)	Mesures de contrôles ³ (MC)	Aversion à l'incertitude (AI)	$MC=f(\text{incertitude} \times AI)$	Rejeté
	Centralisation de la planification (CP)	Distance du pouvoir (DP)	$CP=f(\text{Centralisation} \times PD)$	Rejeté
	Récompense du groupe (RG)	Individualité (I)	$RG=f(\text{Interdépendance} \times I)$	Rejeté

³ Controllability filters

Auteurs	Aspects étudiés	Dimensions culturelles	Hypothèses	Résultats
Ueno et Wu (1993)	Communication et coordination formalisées (CF)	Individualité (I)	$CF=f(I)$	Significatif
	Budgets à long terme (BL)	Aversion à l'incertitude (AI)	$BL=f(AI)$	Rejeté
	Structure du processus budgétaire (PB)	Individualité (I)	$PB=f(I)$	Rejeté
	Budgets avec provisions (BP) (« <i>budget slack</i> »)	Individualité (I)	$BP=f(I)$	Significatif
	Budget contrôlable (BC)	Individualité (I)	$BC=f(I)$	Significatif
	Évaluation de la performance à court terme (EP)	Individualité (I)	$EP=f(I)$	Significatif

Auteurs	Aspects étudiés	Dimensions culturelles	Hypothèses	Résultats
Ueno et Sekaran (1992)	Formalisation de la communication et de la coordination du Budget (FB)	Individualité (I)	$FB=f(I)$	Significatif
	Budget à long terme (BL)	Aversion à l'incertitude (AI)	$BL=f(AI)$	Rejeté
	Structure du budget à l'aide de règlements et procédures (SB)	Individualité (I) Aversion à l'incertitude (AI)	Si $(I)>(AI)$ $SB=f(I)$ Si $(AI)>(I)$ $SB=f(AI)$ Si $(I)=(AI)$ Impact nul	Impact nul ou aucun impact
	Budgets avec provisions (BP) (« <i>budget slack</i> »)	Individualité (I) Aversion à l'incertitude (AI)	Si $(I)>(AI)$ $BP=f(I)$ Si $(AI)>(I)$ $BP=f(AI)$ Si $(I)=(AI)$ Impact nul	Significatif ($p=0.049$) Rejeté Rejeté
	Contrôlabilité du budget (CB)	Individualité (I)	$CB=f(I)$	Rejeté
	Système d'évaluation budgétaire à court terme (EV)	Individualité (I)	$EV=f(I)$	Significatif

2.4.5 L'impact des dimensions culturelles sur les pratiques budgétaires

Les hypothèses relatives aux études citées au tableau 4 exploitent les dimensions culturelles opposées de l'individualité, de l'aversion à l'incertitude et de la distance du pouvoir entre les États-Unis et le Japon. Cet écart prédispose ces deux pays à avoir des pratiques de gestion différentes.

Selon les résultats significatifs obtenus, il est maintenant possible d'avancer des conclusions qui découlent de la dimension de l'individualité.

La rigidité du système de contrôle diminue avec le degré d'individualité. (Chow *et al.*, 1996). Cette dimension affecte également la communication et la coordination du système budgétaire en la formalisant. (Ueno et Wu, 1993) (Ueno et Sekaran, 1992). Les auteurs invoquent que l'attitude individualiste des gestionnaires les pousse à poursuivre leurs propres buts et objectifs personnels. Ils profitent des opportunités qui se présentent afin d'améliorer leur situation et non celle du groupe. Ainsi, afin de diminuer l'impact des comportements contraires aux objectifs de la firme, il est primordial que chaque gestionnaire puisse comprendre son rôle dans l'organisation et que les objectifs de l'organisation soient diffusés à l'ensemble des gestionnaires. La communication et la coordination sont utilisées plus formellement dans une culture où la dimension de l'individualité est plus élevée. D'ailleurs, il semble impossible d'éliminer tous les effets négatifs d'une forte individualité puisque les gestionnaires qui possèdent déjà ce trait, incorporent plus largement des provisions dans leurs budgets afin de profiter au maximum des politiques de rémunération basées sur l'atteinte de cibles budgétaires qui sont utilisées dans les cultures dites « individualistes ». Il y donc une utilisation des jeux de budget déviants ou cumulatifs (Collins *et al.*, 1987).

Bref, l'addition de provisions à l'intérieur du budget rend l'objectif plus facilement atteignable. Cette pratique a également été confirmée par Ueno et Sekaran (1992). Elle serait aussi utilisée dans le but de satisfaire le désir de contrôler des ressources de l'organisation tel un symbole d'une réussite sociale.

Dans le même ordre d'idées, les gestionnaires demandent d'avoir des budgets dont ils peuvent contrôler l'issue. Le système de récompense basé sur l'atteinte de cibles budgétaires vise à récompenser les décisions du gestionnaire responsable. Celui-ci requiert un budget où ses décisions ont un impact sur ses

résultats budgétaires. Il faut avoir recours à des budgets flexibles afin d'éliminer l'influence de changements qui sont hors du contrôle du gestionnaire. Une société collective n'a pas à faire face à cette situation puisque la réalisation de cibles budgétaires est utilisée en conjonction avec d'autres indicateurs de performance. Il est donc moins important que le gestionnaire ait la pleine maîtrise de son budget.

L'individualité a aussi une influence sur l'horizon temporel de l'évaluation de la performance. Dans la société individualiste, l'avancement de la carrière se fait souvent en changeant de poste et d'entreprise. La loyauté envers un employeur est faible et l'employé cherche avant tout les opportunités qui lui sont les plus bénéfiques. Dans cette pratique, le gestionnaire demande des évaluations de rendement basées sur sa performance à court terme puisque celle-ci lui permet de limiter ses engagements envers une entreprise et lui permet de saisir d'autres opportunités qui se présentent à lui sans être pénalisé.

L'aversion à l'incertitude a également une influence sur les pratiques budgétaires. Tel que l'affirmait Hofstede (1980), l'étude de Chow *et al.* (1996) montre qu'une culture qui a une aversion à l'incertitude possède un processus budgétaire plus contrôlé. Cette standardisation de processus est un agent stabilisateur de l'incertitude.

Un fait important à noter est le rejet des hypothèses de Ueno et Wu (1993) et de Ueno et Sekaran (1992) sur l'utilisation de budgets à long terme comme moyen de réduire l'incertitude. Pourtant, en se basant sur l'étude de Hawkins (1983) (citée par Ueno et Wu, 1993) qui affirmait une plus grande utilisation de la planification à long terme au Japon, il aurait été justifié de croire à l'utilisation de budgets à long terme. Ueno et Sekaran (1992) ont spéculé sur des problèmes d'ordre méthodologique pour expliquer cette contradiction, soit la réalisation de l'étude dans un milieu manufacturier plutôt qu'industriel. Ils notent également la

possibilité que les entreprises américaines aillent pris le virage vers la planification à long terme dans une optique de pratiques performantes.

L'étude de Ueno et Wu (1993) n'inclut pas l'influence de l'environnement interne et externe sur les pratiques budgétaires, ce qui pourrait avoir une incidence sur les résultats portant sur l'utilisation de budgets à long terme.

On retient des résultats les facteurs de l'individualité et de l'aversion à l'incertitude comme variables ayant un impact sur les pratiques budgétaires. Le tableau 5 résume ces impacts :

Tableau 5 : Sommaire de l'impact de l'individualité et de l'aversion à l'incertitude

Individualité	La rigidité du système de contrôle diminue avec le degré d'individualité
	La communication et la coordination du système budgétaire se formalisent avec l'augmentation du degré d'individualité
	L'individualité augmente la prépondérance de l'utilisation de provisions excédentaires dans le budget
	L'individualité privilégie l'utilisation de budgets contrôlables
	L'individualité amène le versement de bonus sur l'atteinte des résultats à court terme
Aversion à l'incertitude	Augmente le contrôle du système budgétaire et la standardisation de la planification budgétaire

2.4.6 Hypothèses

La section précédente a permis de mettre en lumière les deux dimensions culturelles dont l'impact sur le système budgétaire est démontré ; soit l'individualité et l'aversion à l'incertitude. Puisque le niveau de ces deux dimensions est équivalent entre les États-Unis et le Canada, soit un haut niveau d'individualité et un faible degré d'aversion à l'incertitude, il est fort probable que les conclusions des résultats américains soient applicables au Canada. En se basant sur ces conclusions, il est possible d'émettre les hypothèses suivantes en se basant sur les travaux de Ueno et Wu (1993) :

H1a : Le Centre de finition Bombardier utilise la communication et la coordination du budget de manière formelle à un niveau similaire à celui des entreprises américaines.

H1b : Cascades Groupe Tissu utilise la communication et la coordination du budget de manière formelle à un niveau similaire à celui des entreprises américaines.

H2a : Le Centre de finition Bombardier incorpore des provisions excédentaires dans les budgets à un niveau similaire à celui des entreprises américaines.

H2b : Cascades Groupe Tissu incorpore des provisions excédentaires dans les budgets à un niveau similaire à celui des entreprises américaines.

H3a : Le Centre de finition Bombardier incorpore la contrôlabilité des budgets à un niveau similaire à celui des entreprises américaines.

H3b : Cascades Groupe Tissu incorpore la contrôlabilité des budgets à un niveau similaire à celui des entreprises américaines.

H4a : Le Centre de finition Bombardier récompense la performance à court terme à un niveau similaire à celui des entreprises américaines.

H4b : Cascades Groupe Tissu récompense la performance à court terme à un niveau similaire à celui des entreprises américaines.

Chapitre 3 : Méthodologie

3.1 Introduction

Les études menées antérieurement sur le système budgétaire ont démontré que les pratiques sont influencées par plusieurs variables dont la culture, (Hofstede, 2001, 1994 ; Chow *et al.*, 1999, 1996, 1994, 1991 ; Ueno & Wu, 1993 ; Harrison, 1992 ; Ueno & Sekaran, 1992 ; Birnberg & Snodgrass, 1988) l'environnement d'affaires, (Collins *et al.*, 1999) les individus, (Collins *et al.*, 1987 ; Hofstede, 1967 ; Argyris, 1953) et le style de gestion (Frucot & Shearon, 1991). Toutefois, l'étude de Collins *et al.* (1999) a démontré qu'il est difficile d'évaluer l'impact de la culture dans un pays où l'environnement économique a un impact plus important sur le système budgétaire. Ceci a été constaté dans son étude réalisée en Amérique latine où l'environnement économique est chancelant et exprime des fluctuations importantes. Il existe donc des interrelations entre les facteurs de la culture et de l'environnement économique dans ces conditions. Étant donné la stabilité de l'environnement économique des pays industrialisés, ce facteur n'est pas invoqué dans les études concernant ces pays. Seul le facteur de la culture est significatif. Il est donc fort probable que l'environnement économique joue un rôle secondaire au Québec tout comme dans les pays industrialisés sur les pratiques budgétaires. Ce faisant, il est ainsi possible d'étudier l'impact de la culture sur les pratiques budgétaires au Québec et prendre pour acquis que la variable économique n'a pas d'impact significatif.

3.2 Question de recherche

La question de recherche qui guide ce mémoire est donc la suivante :

Quels sont les impacts de la culture sur les pratiques budgétaires des entreprises manufacturières canadiennes présentes au Québec ?

3.3 Approche utilisée

Puisque quelques études portant sur l'impact de la culture sur les pratiques budgétaires ont déjà été réalisées telles que celles de Chow *et al.* (1996 ; 1994), Ueno et Wu (1993) et Ueno et Sekaran (1992), il devient intéressant de reprendre en partie la méthodologie utilisée par l'une de celles-ci. Cette stratégie diminue le risque d'erreur et limite les faiblesses probables d'une méthodologie originale.

Avant de formuler un choix sur l'étude à reprendre, il est important d'indiquer certains critères qui sont utilisés pour effectuer ce choix. Ce choix dépend des éléments suivants :

1. Les pratiques budgétaires évaluées
2. Les types de mesures utilisés
3. Le type d'entreprises visé par l'étude
4. L'outil de collecte de données utilisé

3.3.1 Les pratique budgétaires

Afin de répondre à la question de recherche, il est essentiel d'évaluer les pratiques budgétaires établies pour chaque rôle du système budgétaire traditionnel tel que décrit à la section 2.1.1 pour obtenir un portrait global de la situation, soit :

- L'analyse stratégique
- La planification
- L'évaluation de la performance

- La coordination et la communication
- Le support de la direction et de l'administration

Non seulement est-il nécessaire d'évaluer ces pratiques, il faut également pouvoir dresser le portrait de celles-ci en décrivant le modèle budgétaire utilisé dans les entreprises visées pour chaque étape de la planification et du contrôle budgétaire. Cette description permet d'identifier certaines pratiques spécifiques à l'entreprise et qui font exception au modèle traditionnel nord-américain.

3.3.2 Les types de mesures

Afin de pouvoir reproduire cette étude et de comparer les résultats, il est essentiel d'inclure des mesures objectives. Les études de Chow *et al.* (1996 ; 1994), Ueno et Wu (1993) et Ueno et Sekaran (1992) sont toutes basées sur l'utilisation d'un questionnaire comportant des affirmations où le répondant indique son accord avec celles-ci en utilisant une échelle de type « Likert ». Ces mesures permettent de vérifier la présence et le degré d'utilisation d'une pratique budgétaire au sein d'une entreprise selon une échelle prédéterminée.

3.3.3 Le type d'entreprise

Nous avons choisi des grandes entreprises puisque toutes les études préalables ont utilisé cette catégorie d'entreprise. Les entreprises du secteur manufacturier sont privilégiées pour répondre à la question de recherche puisqu'elles cadrent mieux au modèle budgétaire traditionnel que les entreprises de services. Des entreprises ayant une place d'affaires dans la région de Montréal ont été retenues afin de limiter les déplacements. Le choix est également limité par la volonté des entreprises visées à participer à l'étude. Cette dernière vise la participation de deux entreprises et d'une dizaine de participants à l'intérieur de

chacune de ces entreprises. Des contacts personnels au sein des entreprises visées ont été utilisés pour favoriser leur participation.

3.3.4 Le choix d'un outil de collecte de données

L'étude utilise la méthode par cas étant donné les moyens limités pour sa réalisation. On utilise également le questionnaires d'une étude préalable afin d'incorporer une base de comparaison objective. Étant donné les moyens limités, il est impossible de reprendre intégralement une méthodologie utilisée antérieurement par les chercheurs cités à l'introduction de la section 3.3. Les chercheurs des études réalisées préalablement ont tous procédé par l'administration des questionnaires sur un échantillon d'entreprises.

La collecte se déroule en deux étapes, la première est une entrevue non dirigée avec un responsable de la coordination des budgets de l'entreprise pour faire la description du système budgétaire de l'entreprise. Des questionnaires sont ensuite envoyés à tous les responsables d'unités budgétaires qui participent au processus budgétaire de leur unité respective.

3.3.5 Étude retenue

Cette étude reprend le questionnaire de Ueno & Wu (1993). Le questionnaire a été préalablement validé par les auteurs et il a donné des résultats significatifs. De plus, le questionnaire reprend les axes importants du modèle budgétaire traditionnel tel que souhaité pour la réalisation de la présente étude. Le questionnaire présenté à l'annexe 1 a été traduit de l'anglais au français et il a ensuite été retraduit en anglais par une tierce personne afin d'assurer l'intégrité de la signification de chaque question.

Les auteurs ont étudié l'influence de la culture sur les pratiques budgétaires entre le Japon et les États-Unis sur un échantillon de 452 grandes entreprises manufacturières. Les questionnaires ont été envoyés aux responsables du budget dans les entreprises en question. Ceux-ci devaient répondre aux questions à l'aide d'une échelle de type « Likert » à 5 points. Tel que décrit dans le tableau synthèse 4 de la section 2.4.1, les auteurs ont basé leurs hypothèses à l'aide des oppositions qui existent entre les dimensions culturelles de ces deux pays. En effet, ces deux pays sont en opposition au niveau de la dimension de l'individualité et de l'aversion à l'incertitude selon la taxonomie de Hofstede (1980). Pour une analyse complète de la culture et des dimensions culturelles de Hofstede, reportez-vous à la section 2.2. Puisque tous les résultats obtenus par question de l'étude de Ueno & Wu (1993) sont connus, il est possible de comparer les résultats québécois de l'étude avec les résultats obtenus aux États-Unis. Cette situation est possible puisque les dimensions⁴ culturelles des États-Unis, sur lesquelles sont basées les hypothèses entourant l'étude de Ueno & Wu (1993), sont très similaires aux dimensions culturelles du Canada.

La force du questionnaire réside également dans son développement qui fait appel aux travaux préalables de Onsi (1973), Bruns et Waterhouse (1975), Milani (1975), Swieringa et Moncur (1975), Otley (1978), Kenis (1979), Hofstede (1980), Merchant (1981), Daley *et al.* (1985), Simon (1987), Birnberg et Snodgrass (1988) tel que cité par Ueno et Wu (1993).

Le questionnaire de Ueno & Wu (1993) comporte 30 items et repose sur six aspects du système budgétaire :

1. La communication et la coordination : fait référence à l'implication des unités organisationnelles dans le processus budgétaire.

⁴ Voir aussi la section 2.4.1 pour les indices des dimensions culturelles des États-Unis et du Canada

2. L'importance de la planification à long terme : fait référence à l'horizon de planification, de court (< 1 an) à long terme (> 3 ans).
3. La structure du processus budgétaire : fait référence à l'importance des procédures et règlements dans la formulation du budget.
4. L'ajout d'une provision dans les prévisions budgétaires : cette provision est un écart délibéré qui est ajouté au véritable estimé budgétaire.
5. La contrôlabilité des budgets : fait référence au degré d'imputation des résultats aux responsables budgétaires des items sous leur contrôle.
6. Les mesures de performance à court et à long terme : fait référence à l'évaluation de la performance à court (< 1 an) et à long terme (> 3 ans)

Les études de cas de deux entreprises expliquent les étapes du processus budgétaire pour chacune d'entre elle. Le questionnaire est envoyé aux responsables des unités budgétaires de chaque entreprise pour faire une évaluation plus objective des pratiques et permettre la comparaison avec les résultats de l'étude de Ueno & Wu (1993). Un total de 10 questionnaires complétés est espéré de la part de chaque entreprise selon le nombre de responsables budgétaires. L'étude permet entre autre de vérifier si les conclusions de l'étude de sont transférables au Québec.

3.4 Étapes de réalisation

Les étapes suivantes sont réalisés afin mener à terme les objectifs de l'étude :

- Identifier des entreprises répondant aux critères de l'étude
 - Grande entreprise
 - Secteur manufacturier
 - Présente dans la région de Montréal
- Contacter les entreprises visées et solliciter leur participation auprès des contacts personnels travaillant dans ces entreprises
- Étudier la documentation budgétaire de l'entreprise

- Interviewer le responsable du budget pour décrire le système budgétaire de l'entreprise
- Envoyer les questionnaires aux responsables d'unités budgétaires dans chaque entreprise
- Compiler et analyser les résultats

Les documents connexes utilisés dans le système budgétaire des entreprises sont étudiés afin de prendre en considération tous les aspects contextuels. L'historique et l'environnement d'affaires des entreprises sont également pris en considération au sein du système budgétaire.

3.5 Justification de l'approche

Stake (1995) confirme que cette approche de recherche qualitative par cas amène une meilleure compréhension d'interrelations complexes mais n'explique pas celles-ci, la relation causale étant plutôt du domaine de l'approche quantitative. Puisque l'aspect humain et psychologique du système budgétaire sont déterminants dans l'élaboration des pratiques budgétaires tel que décrit par Argyris (1953), on peut dire que l'approche choisie basée sur la compréhension correspond à la nature même de la situation étudiée.

Même si ses détracteurs affirment que la méthode des cas n'a pas de valeur scientifique puisqu'elle ne répond pas aux critères de base permettant une comparaison, il est indéniable que c'est une importante source de nouvelles hypothèses qui peuvent remettre certaines théories en question (Cooper & Shindler, 2001). Il est donc faux de prétendre que cette méthode soit d'une inutilité complète. Elle comporte une valeur scientifique. Bien que les résultats du questionnaire ne soient pas statistiquement valables étant donné la petite taille de l'échantillon, il est intéressant de comparer les résultats à ceux obtenus par Ueno & Wu (1993) pour déterminer la position relative des entreprises étudiées parmi les entreprises nord-américaines.

Chapitre 4 : Études de cas

Le présent chapitre porte sur les deux études de cas qui ont été réalisées. Pour chaque étude, les éléments suivants sont traités dans cet ordre :

1. Survol des activités de l'entreprise
2. Description de la planification budgétaire
3. Description du contrôle et de la performance budgétaire

Les résultats des questionnaires envoyés aux responsables budgétaires des entreprises seront ensuite présentés. L'analyse de ces données apparaît toutefois dans le prochain chapitre consacré à l'analyse des résultats.

Deux entreprises ont participé à l'étude, il s'agit du Centre de finition Bombardier Aéronautique et de Cascades Groupe Tissu. Dans les deux cas, il s'agit de filiales de multinationales dont le siège social et les origines sont au Québec. Elles répondent toutes deux aux critères fixés dans la méthodologie, soit une grande entreprise manufacturière canadienne présente dans la région de Montréal.

4.1 Centre de finition Bombardier Aéronautique

4.1.1 Introduction

Le Centre de finition de Montréal (BCCM) est une filiale à 100% de Bombardier Aéronautique et est entièrement dédié à l'aménagement et à la finition intérieure des luxueux avions d'affaires Global Express, Global Express XRS et du Global 5000.

Le processus budgétaire chez BCCM ne débute pas dans l'entreprise, mais plutôt au siège social de Bombardier Aéronautique. En effet, l'aménagement intérieur de ces avions d'affaires à Montréal est la conclusion d'un cycle de production où interviennent plusieurs autres filiales de Bombardier Aéronautique et ses partenaires d'affaires. Ces avions portent bien leurs noms puisqu'ils peuvent franchir près de la moitié du globe sans escale et que les principales parties de l'avion dont le fuselage, les ailes, la queue et les moteurs sont produits en Asie, en Europe et en Amérique du Nord. L'assemblage final est quant à lui, entièrement réalisé dans la région de Toronto au Canada. La finition intérieure de ces appareils s'inscrit dans un plan stratégique qui implique toutes les étapes et les unités de production concernées de Bombardier Aéronautique.

Avant d'aborder la description du système budgétaire du Centre de finition Bombardier, voici une brève description des activités et de l'organisation de cette unité d'affaires. Il sera plus facile de comprendre les étapes budgétaires après cette vue d'ensemble de l'organisation.

4.1.2 Aperçu des activités

Le Centre de finition Bombardier est réparti dans plusieurs bâtiments situés autour de l'aéroport Montréal-Trudeau, ceux-ci comportent plusieurs départements distincts organisés de manière fonctionnelle pour séparer chaque étape de production. De par sa taille et son organisation, cette filiale de Bombardier Aéronautique se compare à elle seule aux grandes entreprises présentes dans la région métropolitaine.

Le Centre de finition Bombardier reçoit des installations torontoises de la société les avions non aménagés et non peints communément appelé « avions verts ». Ce nom est donné en référence à la couleur verte de l'apprêt qui est vaporisé avant sa sortie de l'usine d'assemblage. Avant que BCCM ne reçoive l'avion, l'étape du design intérieur est presque terminée, l'ingénierie est bien entamée et

la fabrication du mobilier et des sièges a déjà débutée. L'avion passe alors par le département des systèmes et structure pour que l'infrastructure de l'aménagement y soit installée. L'appareil sera alors physiquement transféré d'édifice vers les départements de fabrication et d'assemblage où le mobilier et les fauteuils sont complétés et mis en place. La couche de peinture extérieure est ensuite appliquée et c'est au tour des artistes à peindre les logos ou les graphiques plus complexes selon les spécifications du client. L'avion est presque prêt à être livré, une équipe de spécialistes doit toutefois faire disparaître les dernières imperfections en s'assurant que l'état de l'appareil et sa finition soient impeccables pour la livraison au client. Ce processus est étalé sur une période de quelques mois selon la complexité de l'aménagement. Peu d'étapes sont routinières puisqu'il s'agit de produits personnalisés selon les goûts et désirs des clients. Cette situation amène continuellement de nouveaux défis d'ingénierie et démontre la forte compétence des artisans du plancher de production.

4.1.3 Description de la planification budgétaire

L'équipe des ventes et marketing ainsi que les hauts dirigeants du siège social de Bombardier Aéronautique développent un plan stratégique quinquennal basé sur les plus récentes études de marché et la demande probable pour ses produits. À partir de ce plan stratégique, une liste énumère les numéros des avions prévus, les dates d'arrivée au Centre de finition des avions non aménagés, la complexité du travail d'aménagement à effectuer pour chaque ligne de produit ainsi que les mouvements d'avions entre les filiales de Bombardier. Cette liste est détaillée pour la première année, et demeure plus générale pour les années suivantes. Au moment de la planification, on inclut les appareils qui ont été commandés pour l'année suivante par des clients. Certains avions sont toutefois inclus dans le plan de production afin de répondre à des commandes spécifiques au courant de l'année.

La planification élaborée au siège social est alors transmise à BCCM pour qu'elle puisse établir son plan directeur de production. Celui-ci indique les arrivées d'avions non aménagés chez BCCM au courant de l'année suivante et des années à venir. On décide également à ce moment de la nécessité d'inclure des partenaires pour la sous-traitance de certains avions selon la capacité de BCCM. Cette capacité est limitée en fonction des espaces disponibles à l'usine, de la main-d'œuvre ainsi que par la proportion d'aménagement complexe à réaliser. L'équipe des ventes participe à la formulation des prévisions au niveau de la combinaison des aménagements à réaliser pour chaque période financière. Certains appareils ont déjà fait l'objet d'une commande ferme, tandis que d'autres sont aménagés avant même qu'ils ne soient vendus. Par ailleurs, certains sont produits selon des aménagements standard, ce qui diminue grandement le temps de livraison pour des clients où ce facteur prime au détriment d'un aménagement personnalisé.

Le département de planification chez BCCM utilise des graphiques de Gant incluant les dates d'arrivée et de livraison au client pour représenter chaque étape de production au Centre de finition. L'élaboration d'un graphique de Gant pour chacun des appareils permet de visualiser un chemin critique et aussi de connaître la date de début des travaux dans chaque département. Le respect des échéanciers permettra ultimement de livrer l'avion à la date requise par le client.

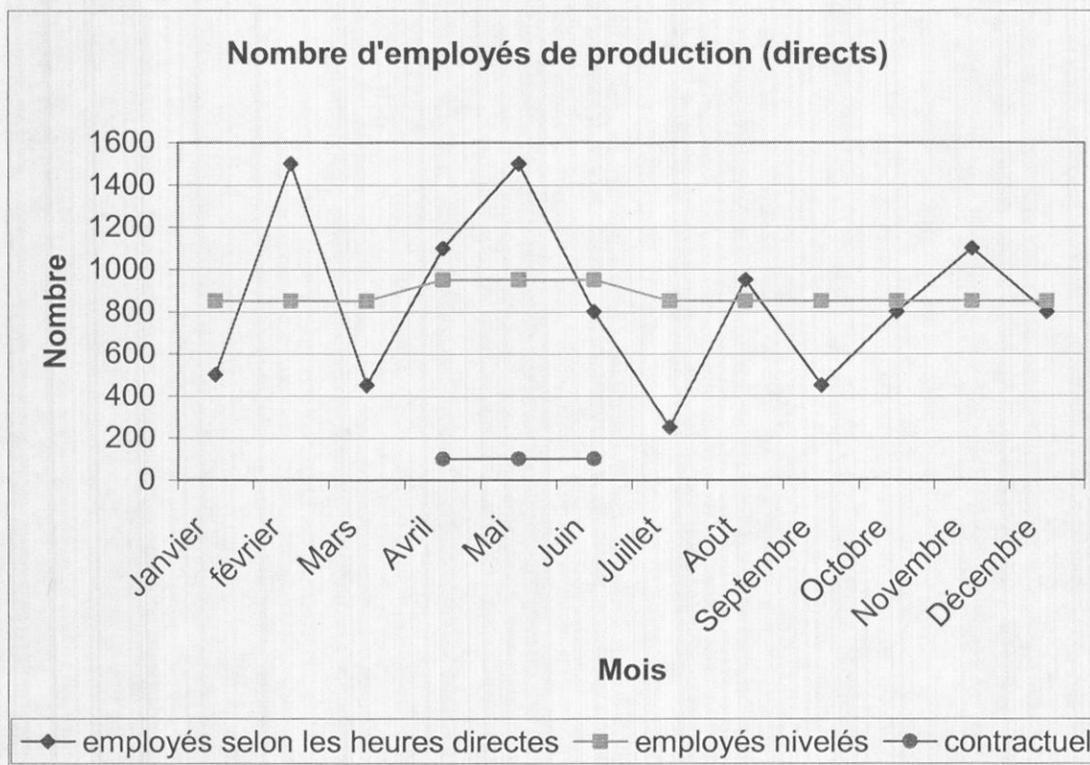
Les plans sont approuvés par tous les départements de BCCM et servent de base pour le début du processus budgétaire.

Le processus budgétaire est coordonné par le département des finances du centre. Les gestionnaires se réunissent alors pour lancer la période de planification budgétaire qui durera quelques semaines intensives. Le service des finances pilote et encadre le processus, mais ce sont les gestionnaires de

chaque département qui fournissent l'information nécessaire et qui prennent l'engagement de respecter le budget.

Au début de ce processus, le département des finances fait la distribution de fichiers informatiques sous format Excel afin que les gestionnaires puissent compléter les champs de données requis. Des instructions accompagnent également les fichiers informatiques et indiquent les principales hypothèses à utiliser selon les différentes rubriques pour établir le budget. Les gestionnaires de la production doivent fournir le nombre d'heures de main d'œuvre directes requises par avion, par sous unité de production et par mois. Les heures sont par la suite transformées en employés équivalents à temps complet pour chaque mois. Ce premier exercice donne lieu à une première vision du nombre d'employés requis après la conversion des heures en nombre d'employés. C'est à cette étape que les gestionnaires peuvent observer le nombre d'employés requis par mois selon les données préliminaires des heures directes. Cette situation fait en sorte qu'on peut observer des variations importantes du nombre d'employés requis par mois. Il peut alors être souhaitable de modifier le plan directeur afin de niveler le nombre d'employés requis en engageant du personnel contractuel sur une base temporaire, en allouant une partie des travaux à la sous-traitance ou en retardant la livraison d'avions. Le tableau 7 présente un exemple fictif des variations causées par la conversion du nombre d'heures de production en nombre d'employés et de l'exercice de nivelage du nombre d'employés qui est ensuite réalisé pour stabiliser le nombre d'employés au courant de l'année financière.

Tableau 7 : Exemple de l'exercice de nivelage d'employés de production et de l'ajout de personnel contractuel



Les données que fournissent les départements de production sont également revues par le département des finances. Ce dernier s'assure de la validité des hypothèses retenues par les départements de production en fonction des données historiques, des nouvelles technologies de production ainsi qu'en fonction de la courbe d'apprentissage de chaque département. Il faut se rappeler que Bombardier s'est lancé dans la finition intérieure des avions de la famille « Global » depuis seulement quelques années. Le Centre bénéficie encore de gains de production en fonction de l'expérience qui s'accumule. Bien sûr, cet exercice détaillé n'est réalisé que pour les avions qui arrivent au courant de l'année financière qui suit. La planification à plus long terme n'est effectuée que sur la base de ratios et de données plus globales.

Les taux de main-d'œuvre directe sont incorporés après que les départements de production et d'ingénierie aient produit le détail des heures requises. Le département des ressources humaines calcule ces taux en fonction des taux de la convention collective et des hypothèses d'heures supplémentaires et d'heures non productives (journées de maladie et absences). Les taux sont calculés pour chaque mois et pour chaque département. En ce qui concerne les employés indirects, leurs salaires sont fournis spécifiquement pour chaque employé ou pour chaque poste à combler. L'information est à nouveau vérifiée et validée par le département des finances et est ensuite présentée aux gestionnaires. Il arrive que certaines hypothèses soient remises en question par les gestionnaires des départements, survient alors une ronde de négociation entre les intervenants afin d'arriver à des prévisions plus réalistes. Beaucoup d'éléments ont un impact sur les taux de main d'œuvre utilisés tels que les hypothèses de temps supplémentaires, les avantages sociaux, le nombre d'employés par superviseur et même le nombre de nouveaux employés dont le salaire est généralement inférieur.

L'équipe du département d'estimation procède par ailleurs au calcul des matériaux nécessaires à la réalisation de chaque aménagement. Les membres de l'équipe doivent également fournir l'estimation des autres coûts directs tels que les essais de vol. Ils fournissent le détail des arrivées de matériaux par avion. Encore une fois, le département des finances sera responsable de la validation l'information et de l'évaluation de sa justesse.

4.1.4 La planification des frais indirects

Au niveau du budget des frais indirects, tous les départements complètent un fichier d'information où ils indiquent les frais indirects selon des rubriques pré-déterminées. Une partie des coûts est toutefois préalablement établie par le département des finances si ces coûts ne sont pas directement sous le contrôle du gestionnaire comme les frais liés au bâtiment par exemple. La consolidation

de ces coûts indirects mène ensuite à l'élaboration de taux de frais généraux de fabrication qui sont ajoutés aux coûts directs selon plusieurs bases d'imputation.

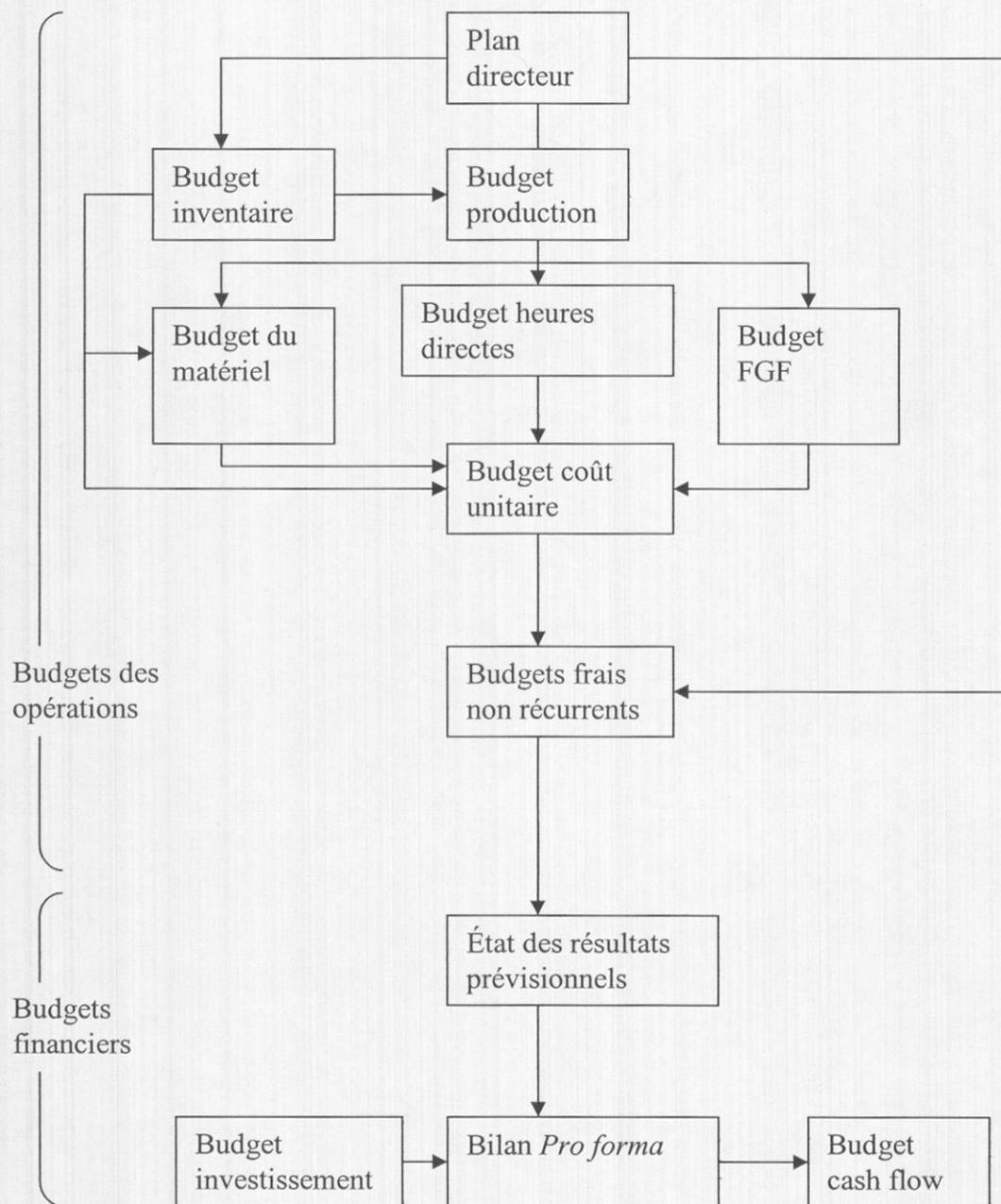
4.1.5 Consolidation des budgets et coûts unitaires

Ultimement, le département des finances consolide tous les coûts par département et calcule les coûts unitaires par avion. Cet exercice fait apparaître pour la première fois les marges de profit anticipées sur chaque vente. L'ébauche de budget est alors revu avec le vice-président des opérations du Centre de finition, soit la personne en charge des opérations de la filiale auprès du groupe aéronautique. Plusieurs points sont abordés lors de cette rencontre, on discutera entre autres des taux utilisés, du nombre d'employés, des ratios selon les données historiques et des points de repère (*benchmark*) des autres installations de Bombardier.

À travers tout ce processus, plusieurs modifications et changements ont habituellement lieu après les discussions entre les gestionnaires et les directeurs des opérations ainsi qu'avec les analystes, gestionnaires, chefs de service et le directeur des finances. Ces modifications précisent et raffinent les informations comprises dans le budget dans le but d'utiliser plus efficacement les ressources du Centre de finition et ultimement de contribuer au succès et au développement de Bombardier Aéronautique.

Lorsque l'information de production est finalisée, les données sont transposées en terme monétaire pour établir les états financiers prévisionnels. À cette étape, les coûts exceptionnels tels que les coûts de recherche et développement et les coûts liés aux projets spécifiques non récurrents sont ajoutés aux états financiers. Le tableau 8 résume le déroulement de la planification budgétaire chez BCCM.

Tableau 8 : Déroulement de la planification budgétaire chez BCCM



Lorsque toute l'information budgétaire est revue et approuvée par tous les gestionnaires et les directeurs du Centre, les documents budgétaires standardisés et fournis par le siège social sont complétés par le département des finances et présentés au siège social de Bombardier Aéronautique. Suite à

cette rencontre, certaines modifications peuvent être demandées par la haute direction du siège social. Ces modifications sont négociées avec le siège social ou imposées le cas échéant. Les données budgétaires sont par la suite saisies dans le logiciel *Hyperion* et consolidées avec les autres entités de Bombardier Aéronautique.

4.1.6 Création du budget révisé

Un fait particulier est l'introduction depuis 2002-03 d'un budget révisé. Puisque la planification budgétaire officielle s'étend durant toute la période automnale, les conditions du marché peuvent se modifier et avoir un impact important sur le plan directeur. Il se peut également qu'un client demande des modifications à l'aménagement de son avion qui ont des répercussions sur les coûts et le prix du produit final. Un nouveau budget révisé est donc établi dès le début de l'année pour prendre en considération ces changements. Il ne s'agit pas de refaire au complet le processus budgétaire, mais de réviser le tir pour avoir une base de comparaison plus utile. Le budget initial est toujours conservé, le budget révisé s'ajoute au comparatif lors de l'analyse des résultats.

4.1.7 Le contrôle et la performance budgétaire chez BCCM

Bien que les gestionnaires soient responsables de leurs budgets respectifs, le département des finances exerce la fonction de contrôle sur les résultats actuels. Le département fournit à chacun des gestionnaires l'information financière et non financière leurs permettant de suivre leurs activités et de corriger le tir si nécessaire. Le nombre d'heures travaillées par avion et par semaine est une information cruciale étant donnée l'impact financier important de cette dépense. Cette information est envoyée sur une base hebdomadaire à tous les gestionnaires. Le département des finances produit également des indicateurs de performance sur une base hebdomadaire afin de vérifier les

mouvements de personnel et l'entrée des matériaux. L'envoi de toutes les informations entre le département des finances et les gestionnaires se fait sur des documents informatiques standardisés. Les gestionnaires n'ont accès qu'à l'information concernant leur département.

La majorité des contrôles sont appliqués sur une base mensuelle lorsque le Centre de finition ferme ses livres comptables. Toutes les facettes du budget initial sont revues afin de comparer la performance réelle. Chaque gestionnaire reçoit des fichiers informatiques similaires à ceux utilisés durant le processus budgétaire qui comparent sa performance avec le budget. Les analystes financiers s'affèrent alors à identifier les écarts et à les expliquer avec la collaboration des gestionnaires.

À tous les trimestres, un exercice de prévision est réalisé jusqu'à la fin de l'année financière en cours. Ces prévisions permettent aux dirigeants d'avoir une bonne idée de la direction dans laquelle évolue l'entreprise. Des explications sur les déviations du budget initial sont également fournies par le département des finances en collaboration avec les autres départements.

Aucune rémunération supplémentaire n'est versée au gestionnaire pour le respect de leurs budgets. Le non respect des budgets a cependant un impact négatif lors des évaluations. Des primes sont toutefois versées aux gestionnaires selon la performance financière du groupe aéronautique.

4.2 Cascades Groupe Tissu

4.2.1 Introduction

Cascades Groupe Tissu (Groupe) est une filiale de Cascades inc., un joueur important de l'industrie des pâtes et papiers en Amérique du Nord. Le Groupe

est né lors de l'acquisition des Papiers Perkins par Cascades inc. durant les années 1990. Le Groupe fabrique des produits de papier tissu tel que serviettes de table, mouchoirs, papier hygiénique et papier essuie-tout sous des marques privées ou ses propres marques pour les marchés du détail et commercial. Le reste de sa production est vendu à des transformateurs sous forme de bobines géantes. Bien que les activités de la filiale aient débuté au Canada, une large partie de son chiffre d'affaires provient désormais du marché américain suite à de nombreuses acquisitions. En 2000, le Groupe a également fait l'acquisition de Wood Wyant et s'est donc lancé sur un marché connexe, soit les fournitures destinés au services sanitaires et d'entretien.

4.2.2 Aperçu des activités

Le Groupe possède sept usines au Canada et une dizaine aux États-Unis. Certaines usines sont destinées à la production et à la transformation du papier tissu sous forme de bobines géantes tandis que les autres effectuent exclusivement la transformation du papier en produits finis. Chaque unité de production compte d'une quinzaine à plus de 200 employés et chacune se comporte comme une unité organisationnelle complète relevant du siège social.

Une importante facette de la production chez le Groupe Tissu est l'utilisation massive de fibres de papier recyclées post-consommation dans la fabrication de ses papiers tissus ce qui la différencie de ses concurrents. Puisque les usines de transformation sont exclusivement vouées à la production de produits finis, elles ont des installations plus modestes et moins complexes. Chaque usine fabrique une partie de la gamme de produits du Groupe selon la capacité et la configuration de production de ses installations. Les produits finis sont expédiés aux clients du groupe ou à des distributeurs en Amérique du Nord.

4.2.3 Description de la planification budgétaire

Avant que l'équipe des ventes et de la haute direction se rencontrent pour établir les objectifs de ventes pour l'année suivante, une analyse de la capacité de chaque usine est réalisée par les contrôleurs d'usine en collaboration avec les superviseurs d'usine. Quelques semaines avant la rencontre, ceux-ci établissent des budgets préliminaires qui couvrent les réparations majeures et l'entretien des machines et des bâtiments ainsi que les dépenses fixes d'opération. Les dépenses récurrentes et non récurrentes sont alors identifiées. On fixe également les périodes où les machines sont en temps d'arrêt afin de réaliser les réparations ou l'entretien. Ayant ces informations en main, il est alors possible d'évaluer la capacité de chaque ligne de production pour l'année qui suit en tenant compte des heures de fonctionnement, de la vitesse et de la qualité des produits souhaitées.

Les objectifs de ventes sont établis par la haute direction en fonction du carnet de commandes et des ventes probables, l'équipe des ventes fournit quant à elle des prévisions de ventes en remontant l'échelle hiérarchique. Il est important de noter que les prévisions ne sont données que pour l'année suivante, aucune planification à plus long terme n'est effectuée au sein des usines. Les représentants amorcent le cycle des prévisions par le biais de rencontres avec leurs clients dans le but de cerner leurs besoins pour l'exercice financier suivant. Les données recueillies sont alors revues avec les directeurs des ventes et subséquemment soumises à l'approbation finale de la haute direction. La capacité de production donnée par les usines et les prévisions de ventes sont conciliées et le Groupe peut, à ce moment, planifier certains programmes de promotion visant à mousser les ventes ou au contraire, prévoir des sous-contractants si la capacité des usines du Groupe est insuffisante pour répondre à la demande prévue.

Après cet exercice, le Groupe reçoit de Cascades inc. les hypothèses entourant le budget tels que les taux de change, l'électricité, le gaz et le prix des matières premières. Le Groupe consolide alors ces informations avec ses hypothèses et transmet alors la version finale des volumes et prix de ventes aux usines afin qu'elles puissent compléter leurs budgets de coûts variables. Les contrôleurs d'usine en collaboration avec les superviseurs de production utilisent ces informations pour calculer le nombre d'heures de main-d'œuvre directe nécessaires pour produire les volumes de production établis par le siège social. Ces heures sont par la suite converties en nombre d'employés, puis en masse salariale. Ce nombre d'employés fluctue peu durant l'année puisque la présence d'employés du plancher de production est liée au fonctionnement de la machinerie. Le Groupe dispose d'un processus de production mécanisé et standard à l'exception de certaines lignes de production qui font toujours appel à des opérations manuelles.

Parallèlement, un budget de ventes et marketing est élaboré par le siège social. Celui-ci est transmis aux usines quelques semaines plus tard afin qu'il soit incorporé aux budgets des usines.

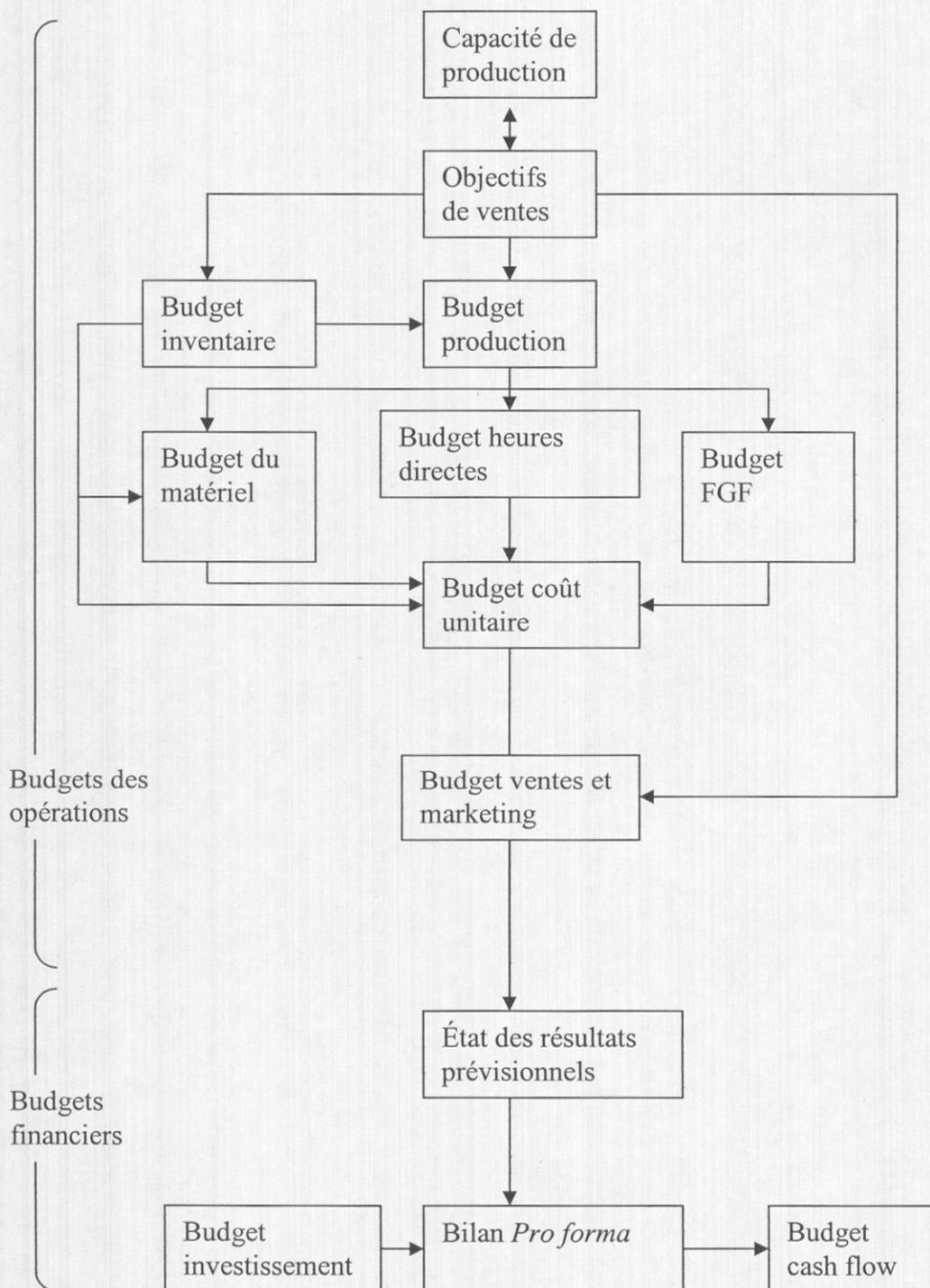
Les usines doivent ensuite accorder un degré de priorité aux réparations ou entretiens majeurs en fonction du retour sur investissement. Cette analyse est alors annexée à la version finale du budget des usines. Ce n'est qu'après avoir reçu l'approbation conjointe des états financiers prévisionnels par le directeur d'usine et le contrôleur régional que les dépenses d'investissement peuvent être analysées par le contrôleur d'usine. Ces dépenses sont analysées par les contrôleurs d'usine en fonction des flux de trésorerie disponibles et des contraintes émises par Cascades inc. Si les analyses finalisées sont approuvées par l'usine et le contrôleur régional, elles sont ensuite exposées dans le cadre de la présentation budgétaire corporative.

4.2.4 Consolidation des budgets et coûts unitaires

Après que les budgets de coûts variables et de coûts fixes aient été finalisés par les usines, il est ensuite possible de calculer un coût unitaire. Les contrôleurs d'usines ont également la tâche de préparer au même moment les prévisions pour la fin de l'année en cours. Cet exercice a pour but de pouvoir comparer les résultats actuels incluant les projections avec le budget en préparation. Il s'agit d'une base de comparaison utile pour analyser les variations du budget proposé.

C'est aussi à cette étape que sont développés les états financiers prévisionnels. Le Groupe fournit aux usines des indications claires quant au mode de présentation et au calcul de chacune des rubriques. Chaque usine produit des documents standard qui sont facilement comparables avec les autres unités de production du Groupe. La consolidation des budgets s'effectue également à l'aide du réseau informatique de Cascades inc. Chaque contrôleur saisit les données de son budget dans le système informatique AS/400 de l'entreprise. Tous les budgets sont ultimement consolidés au sein du Groupe et au sein de Cascades inc. Le tableau 9 résume la structure générale de la planification budgétaire dans le Groupe.

Tableau 9 : Déroulement de la planification budgétaire chez Cascades Groupe Tissu



Chaque usine reçoit alors la visite des membres de la haute direction du Groupe pour leur présenter le budget proposé ainsi que les résultats estimés en fin d'année. Ces présentations sont standardisées et le temps alloué par sujet est prédéterminé. Ces exposés peuvent mener à des modifications au budget proposé. Les documents budgétaires sont mis à jour pour en tenir compte avant la présentation du budget au niveau corporatif de Cascades inc.

4.2.5 Le contrôle et la performance budgétaire chez Cascades Groupe Tissu

Un des principaux contrôles dans le Groupe est l'accessibilité des usines aux ratios financiers et de production de toutes les usines du Groupe. Chaque usine est donc continuellement en compétition avec les autres usines et peut aisément se comparer. Cela rend difficile l'ajout de provisions excédentaires durant la planification budgétaire et facilite le travail du siège social lors de l'analyse comparative des résultats. Mensuellement, chaque usine reçoit le sommaire des résultats des usines du Groupe, ce qui leur permet de connaître leur position relative au sein du Groupe. Les résultats sont ensuite analysés au niveau de l'usine par le contrôleur et aussi par le siège social.

L'analyse des écarts budgétaires est réalisée majoritairement en fonction des ratios et cela compense pour les écarts de volume de production. Le budget demeure fixe et n'est pas ajusté selon le volume. L'exercice budgétaire permet la comparaison des résultats actuels avec le budget. Aucun effort ni ressources ne sont investis pour effectuer des projections en fonction de la situation actuelle, on se concentre plutôt sur l'explication des résultats actuels. Les projections sont quant à elles réalisées lors de la préparation du budget de l'année suivante tel que vu à la section 4.2.3.

En ce qui concerne les projets d'investissements, ceux-ci sont systématiquement revus par le contrôleur d'usine qui doit soumettre une analyse au siège social et revalider chacune des hypothèses utilisées avant la réalisation du projet. Le siège social valide ensuite l'analyse et le projet est autorisé le cas échéant.

Une bonne performance budgétaire ne récompense pas financièrement et personnellement les responsables budgétaires. Des bonus sont plutôt versés dans les usines profitables à l'ensemble des employés. La performance peut également avoir un impact sur l'évaluation des responsables. Le Groupe mise grandement sur la rotation de ses jeunes contrôleurs d'usine dans les différentes unités de production du groupe afin qu'ils puissent prendre rapidement de l'expérience. C'est la philosophie d'entreprise héritée de Cascades inc.

Chapitre 5 : Analyse des résultats

5.1 Introduction

L'analyse débute par une revue des systèmes budgétaires des deux études de cas. Les faits saillants et les pratiques distinctes des deux entreprises y sont ensuite décrits. Les résultats des questionnaires sont par la suite présentés et comparés avec les résultats de l'étude de Ueno & Wu (1993). Bien qu'une analyse statistique des résultats ne soit pas très significative vu le nombre de données limité, la comparaison fournit l'indication possible d'une évolution des pratiques budgétaires des entreprises québécoises tout en indiquant la position relative des deux entreprises étudiées.

5.2 Retour sur les cas à l'étude

La description des systèmes budgétaires du Centre de finition Bombardier et de Cascades Groupe Tissu n'a pas donné lieu à la découverte de nouvelles pratiques innovatrices. Les deux systèmes sont très ancrés dans l'application du modèle budgétaire traditionnel nord-américain à quelques exceptions près.

On y retrouve les principales étapes du modèle tel qu'il est décrit à la section 2.1 du présent document.

- Budget des ventes
- Budget de l'inventaire
- Budgets opérationnels et de production
 - o Matériel
 - o Main d'œuvre direct
 - o Frais généraux de fabrication
- Coût unitaire

- Budget des frais d'administration
- Budget des investissements / frais non récurrents
- États financiers prévisionnels
 - o État des résultats prévisionnels
 - o Bilan *Pro forma*
 - o État des flux de trésorerie prévisionnels

Pour ce qui est de la communication et de la coordination de la planification budgétaire, le service des finances des deux entreprises réalise la coordination des efforts et la validation des informations que fournissent les gestionnaires d'unités budgétaires suite aux objectifs globaux émis par le siège social. En effet, les responsables de la production sont mis à contribution pour évaluer le besoin des ressources humaines et matérielles pour réaliser les objectifs de production. Il s'agit d'un processus « top-down » combiné à un processus « bottom-up » : Le siège social dicte les objectifs de ventes ou de production et ce sont les gestionnaires locaux qui fournissent alors les budgets détaillés pour atteindre les objectifs fixés.

La communication lors de la planification ou du contrôle budgétaire est formalisée entre le service des finances et les responsables d'unités budgétaires. L'information demandée est standardisée sur des formulaires électroniques rigoureusement identiques pour toutes les unités. Les directives incluses avec ces documents guident le responsable sur la manière de compléter l'information dans le but d'uniformiser l'information et la rendre comparable entre les unités. Bien qu'il soit nécessaire d'uniformiser l'information dans un contexte de consolidation pour une grande entreprise, les directives très spécifiques servent également à combler un manque d'expérience des contrôleurs d'usine chez Cascades Groupe Tissu. En effet, comme nous le verrons dans les résultats des questionnaires, ces derniers sont relativement jeunes et n'ont pas encore acquis une maîtrise parfaite du système budgétaire. La communication et la coordination formalisées du système

budgétaire sont tout à fait en accord avec une culture individualiste élevée comme celle du Canada. Aussi, la période de négociations budgétaires lors des étapes de préparation et d'approbation entre les responsables budgétaires et la direction afin d'établir un budget final est en accord avec les concepts de « contrats de performance » dictés par la culture américaine tel que décrit par D'Iribarne (1989).

5.2.1 Éloignement du modèle budgétaire traditionnel

Une différence marquée au Centre de finition Bombardier est l'incorporation de la notion de budget étiré selon l'approche *kaisen*. L'établissement du nombre d'heures directes nécessaires au courant de l'année est continuellement ajusté à la baisse pour tenir compte de l'amélioration de la productivité. Les gestionnaires d'unités subissent donc une pression accrue pour augmenter sans cesse la productivité des employés afin d'atteindre les cibles budgétaires. Les hausses de productivité sont liées aux courbes d'apprentissage de chaque département et au développement et à l'utilisation de nouvelles technologies de fabrication. Le Centre de finition possède également une équipe d'analystes *Six Sigma* qui travaillent sur des projets d'amélioration des opérations. La mise en place des recommandations de l'équipe fournit également des gains de productivité.

Cascades Groupe Tissu possède également un programme d'amélioration continue qui n'est plus imbriqué dans le système budgétaire. En effet, la présentation du plan d'amélioration ne fait désormais plus partie de la présentation du budget devant la haute direction. Les liens qui unissaient les améliorations et leurs impacts sur le budget ne sont plus aussi évidents qu'avant le retrait du programme d'amélioration continue.

5.2.2 Comparatif avec l'étude des pratiques budgétaires au Québec de Fortin *et al.* (1999)

Les résultats tirés de la description du système budgétaire dans les deux entreprises rencontrées concordent en majeure partie avec les résultats de l'étude de Fortin *et al.* (1999). On ne peut donc pas insinuer qu'une tendance au changement s'est dégagée depuis la réalisation de l'étude en 1997. Les changements de l'environnement d'affaires au Québec et les scandales financiers ne semblent pas encore avoir eu un impact considérable sur les pratiques budgétaires au Québec. Bien sûr, étant donné que ces deux études de cas ne se comparent en rien à une étude par échantillon statistique, il est impossible d'affirmer avec certitude que les pratiques ne sont pas en évolution. Pour ce faire, il faudrait que le questionnaire original de Fortin *et al.* (1999) soit à nouveau distribué pour mesurer les changements dans les pratiques.

Certaines pratiques des deux entreprises étudiées ne sont toutefois pas conformes aux pratiques courantes décrites par les gestionnaires québécois.

La première pratique est liée aux manipulations budgétaires. L'étude de Fortin *et al.* (1999) indique une tendance neutre à ce niveau tandis que les résultats des études de cas tendent à démontrer que la manipulation budgétaire est faible, voire très faible. Cette situation fait suite au constat de la présence des pratiques recommandées dans l'ouvrage de Fortin *et al.* (1999) pour diminuer cette manipulation. En effet, les pratiques suivantes sont en usage chez Cascades Groupe Tissu et au Centre de finition Bombardier :

- 1- Les procédures budgétaires sont précises et détaillées
- 2- Le format de présentation des données est précisé
- 3- Des analyses détaillées du budget sont réalisées par plusieurs personnes différentes
- 4- Les prévisions budgétaires sont comparées avec les données historiques et à l'exercice financier précédent

- 5- On utilise une multitude d'indicateurs de performance
- 6- Il n'y a pas de rémunération conditionnelle sur le respect du budget

Il faudrait également ajouter à cette liste, une pratique non mentionnée dans l'ouvrage de Fortin *et al.* (1999), mais répandue dans les deux entreprises citées ; soit l'utilisation de l'étalonnage (*benchmarking*) entre les entreprises du groupe. Il s'agit d'une pratique d'apparence très efficace pour limiter la manipulation budgétaire et les jeux budgétaires déviants. Cette pratique interne ne peut être utilisée que par des entreprises possédant un ensemble significatif d'installations, elle n'est pas à la portée de petites ou moyennes entreprises à moins de recourir à l'étalonnage avec des entreprises externes quoique le manque probable d'information détaillée diminue l'utilité de l'exercice.

Une deuxième pratique est celle de la planification à plus long terme et l'utilisation de données d'études de marché dans les prévisions. Les résultats du questionnaire de Fortin *et al.* (1999) démontrent majoritairement une limitation à une période d'une seule année pour la planification et la pratique peu répandue de l'utilisation d'études de marché externes. Cette pratique pourrait être liée au contexte de sociétés publiques des entreprises étudiées. Le marché boursier et les actionnaires exigeraient probablement de l'information sur un horizon à plus long terme afin de bien évaluer la valeur des actions et de son risque associé.

Afin de conclure si les deux entreprises visées ont des pratiques distinctes aux pratiques décrites dans l'étude de Fortin *et al.* (1999), il faudrait avant tout analyser les données de l'étude en ne tenant compte que des entreprises publiques de même taille. Ce facteur pourrait expliquer les différences observées.

5.2.3 Le modèle Cascades

Bien qu'il ait été mentionné que les pratiques budgétaires des deux entreprises correspondent aux pratiques du modèle budgétaire traditionnel, les pratiques de Cascades Groupe Tissu laissent entrevoir une certaine évolution par rapport au modèle traditionnel.

Le budget chez Cascades Groupe Tissu fait parti d'un ensemble de mesures de contrôle mais demeure tout de même le principal outil utilisé. Malgré tout, le modèle budgétaire semble évoluer vers l'approche du BBRT puisqu'il incorpore certaines pratiques caractéristiques. Chez Cascades, le budget n'est pas une référence absolue au courant de l'année. On fait plus souvent usage des indicateurs de performance et des ratios financiers. Il y a aussi l'utilisation exhaustive des points de repères (*benchmark*) pour évaluer les unités de production. Un autre indice qui découle de cette affirmation est le fait que le budget ne soit pas réévalué en fonction du volume de production. Les objectifs sont continuellement en mouvement et réévalués en fonction des résultats. La gestion des unités est également décentralisée. Tous ces facteurs laissent entrevoir une évolution vers le modèle *Beyond Budgeting*.

Le processus budgétaire conserve en apparence son utilité pour deux raisons :

- Il donne des orientations sur le financement de l'entreprise et la prévision des besoins de flux de trésorerie.
- Il permet d'adresser des projections financières aux marchés boursiers nord-américains dans une *logique du contrat* privilégiée par la culture américaine.

À plus long terme, le système budgétaire de Cascades pourrait n'être qu'un exercice de style qui a pour but de répondre aux contraintes fixées par le

marché des investisseurs. Ce nouveau modèle apparaît être un compromis entre le modèle traditionnel mal-aimé nord-américain et le modèle émergeant européen du BBRT.

À cet égard, le modèle de Cascades diffère de celui de Bombardier qui demeure quant à lui un modèle centralisé, hiérarchisé et axé sur l'atteinte des objectifs fixés dans le budget.

5.3 Résultats des questionnaires

Les responsables budgétaires chez Cascades Groupe Tissu ont répondu en grand nombre au questionnaire, les six responsables budgétaires des unités de production ont en effet donné suite au questionnaire. Seules les unités de production canadiennes ont pris part à l'étude malgré que la majorité des contrôleurs des unités américaines du Groupe Tissu soient originaires du Québec. Le taux de participation au Centre de finition Bombardier est largement inférieur au taux de réponse obtenu chez Cascades et seulement cinq de la douzaine de responsables ont répondu au questionnaire, soit un faible niveau de participation de 42%. Ce ratio est cependant suffisamment significatif pour donner une image des pratiques de l'entreprise.

L'analyse factorielle de Ueno et Wu (1993) a été reprise telle quelle afin de pouvoir comparer les résultats obtenus lors de l'enquête aux résultats originaux des auteurs. Cet examen permet de déterminer les groupes d'éléments qui constituent un ensemble fiable pour mesurer les six variables du questionnaire. Voici donc les questions retenues à l'annexe 1 qui ont été utilisées pour expliquer chacune des variables :

1. La communication et la coordination : Questions 2 à 4
2. L'importance de la planification à long terme : Questions 6 à 10
3. La structure du processus budgétaire : Questions 11 à 15

4. L'ajout d'une provision dans les prévisions budgétaires : Questions 16 à 20
5. La contrôlabilité des budgets : Questions 21 à 23
6. Les mesures de performance à court et à long terme : Questions 26 à 29

Il est impossible de faire l'analyse statistique proprement dite des résultats étant donné que les résultats détaillés de l'étude de Ueno et Wu (1993) ne sont pas disponibles. Seuls les moyennes et écarts-types sont disponibles pour chacune des six variables testées. L'approche préférée aurait été l'application du *Mann-Whitney "U" Test* étant donnée la nature non-paramétrique des données et le nombre d'observation limité. Toutefois, tel que décrit dans la méthodologie, le but premier de cet exercice était d'utiliser le questionnaire comme outil de mesure objectif à l'intérieur des études de cas et d'en faire une comparaison avec les résultats de Ueno et Wu (1993) afin de vérifier la concordance générale et indiquer la position relative des entreprises étudiées. Bien entendu, il sera impossible de généraliser les pratiques à l'ensemble des entreprises québécoises. Les résultats permettront toutefois d'établir de nouvelles hypothèses et de remettre certaines théories en cause. L'analyse comporte donc une certaine utilité scientifique.

Premièrement, voici les données relatives à l'âge et à l'ancienneté pour chacune des entreprises étudiées.

Tableau 10 : Données relatives à l'âge et à l'ancienneté chez BCCM et chez Cascades Groupe Tissu

	Bombardier (n=5)			Cascades (n=6)		
	Médiane	moyenne	écart-type	Médiane	moyenne	écart-type
Âge	38,00	40,00	9,59	26,00	27,00	2,97
Ancienneté dans l'entreprise	13,00	14,88	12,81	2,25	2,96	2,58
Ancienneté dans le présent poste	2,00	2,13	1,65	0,88	0,76	0,53

Comme nous l'avons vu à la section 5.2, les contrôleurs d'usines chez Cascades Groupe Tissu sont relativement jeunes et peu expérimentés. C'est en partie pour cette raison que les procédures et les documents budgétaires sont formalisés dans l'entreprise. Le format et le mode de calcul des informations demandées durant la période budgétaire y sont rigoureusement standardisés. La différence d'âge des gestionnaires entre Bombardier et Cascades dénote deux stratégies différentes. Bombardier mise sur l'expérience des gestionnaires au sein de l'entreprise tandis que Cascades mise sur la relève et les jeunes talents.

Les sections suivantes porteront sur l'analyse des six variables de l'étude. Les résultats originaux de l'étude de Ueno et Wu (1993) seront présentés avec ceux du Centre de finition Bombardier ainsi que de Cascades Groupe Tissu. Pour les résultats originaux de Ueno et Wu (1993), les tests d'hypothèses selon la *loi de Student* avec un intervalle de confiance de 95% apparaissent à titre informatif pour mettre en évidence les résultats significatifs ou non entre les pratiques américaines et japonaises. Les résultats tirés à partir des études de cas du Centre de finition Bombardier et de Cascades Groupe Tissue feront l'objet d'une appréciation qualitative avec les résultats de l'étude de Ueno et Wu (1993) en utilisant la médiane et la moyenne des résultats étant donné que les résultats détaillés de l'étude ne sont pas disponible.

5.3.1 Analyse de la communication et de la coordination

Les résultats des questions qui ont trait à cette section sont présentés dans le tableau ci-dessous.

Tableau 11 : Résultats – Communication et coordination

	Interval	Médiane	Moyenne	Écart-type	Valeur-T	Valeur-P
La communication et la coordination						
États-Unis	N/D	N/D	4.03	0.758	3.26	0.001
Japon	N/D	N/D	3.70	0.647		
Centre de finition Bombardier	1 à 5	3.00	3.75	1.138	S/O	S/O
Cascades Groupe Tissu	4 à 5	5.00	4.67	0.488	S/O	S/O

Cascades Groupe Tissu présente une plus grande coordination du processus budgétaire pour palier au manque d'expérience des contrôleurs d'usine. La gestion plus décentralisée encourage la participation des unités de production. Au niveau de la coordination du processus budgétaire, Cascades Groupe Tissu diffère des pratiques américaines et japonaises. On remarque aussi l'accord généralisé sur ce point par les gestionnaires de Cascades. Pour BCCM, bien que la participation des gestionnaires de budget soit encouragée et même exigée selon la direction, certaine réponse obtenue indique le contraire. Ce manque de consensus semble indiqué que certains gestionnaires exercent plutôt une pseudo-participation dans le processus budgétaire. Ils perçoivent que les budgets sont plutôt imposés par la direction dans une approche exclusivement « *top-down* » plutôt que « *bottom-up* ». Il s'agit d'un phénomène non négligeable puisque Collins *et al.* (1987) ont conclu qu'un désengagement budgétaire mène éventuellement à l'utilisation de jeux budgétaires déviants. Cette perte de confiance envers le processus budgétaire chez BCCM n'est pas sans conséquence, le budget perd de son utilité dans ces circonstances.

Bien qu'il n'y ait pas de test statistique qui le confirme, les résultats semblent permettre d'accepter l'hypothèse H1a puisque les résultats de BCCM sont similaires à ceux obtenus aux États-Unis. Pour Cascades, on doit

définitivement rejeter l'hypothèse H1b, les résultats obtenus sont nettement supérieurs à ceux des États-Unis.

5.3.2 Analyse de l'importance de la planification à long terme

Les résultats des questions qui ont trait à cette section sont présentés dans le tableau ci-dessous.

Tableau 12 : Résultats – Planification à long terme

	Interval	Médiane	Moyenne	Écart-type	Valeur-T	Valeur-P
L'importance de la planification à long terme						
États-Unis	N/D	N/D	3.51	0.738	-0.04	0.965
Japon	N/D	N/D	3.52	0.607		
Centre de finition Bombardier	1 à 5	3.00	2.68	1.180	S/O	S/O
Cascades Groupe Tissu	2 à 4	3.00	2.97	0.850	S/O	S/O

Il est surprenant de constater à quel point la planification à long terme n'est pas une priorité chez les deux entreprises étudiées. Celle-ci semble être plus importante aux yeux des Américains et des Japonais qu'elle ne l'est pour les Canadiens. Pourtant, les entreprises étudiées formulent une ébauche de planification à long terme tel que décrite dans la description du système budgétaire des entreprises du chapitre 4, il est évident que cette planification est superficielle et démontre le bas niveau d'intérêt des gestionnaires. Le principal objectif du processus budgétaire demeure l'exercice financier suivant et ne va pas plus loin. On pourrait également poser l'hypothèse que la planification à long terme est réservée à la haute direction et au conseil d'administration dans l'élaboration du plan stratégique de l'entreprise. Les gestionnaires intermédiaires n'y voient donc pas la même importance. Cette question selon les résultats de Ueno et Wu (1993) n'est pas liée à la culture respective des pays puisque les résultats initiaux n'ont pas démontré de différences significatives entre les deux pays. Les résultats de Cascades et de BCCM à

cette question seraient donc dus à la culture d'entreprise et non à la culture nationale du pays.

5.3.3 Analyse de la structure du processus budgétaire

Les résultats des questions qui ont trait à cette section sont présentés dans le tableau ci-dessous.

Tableau 13 : Résultats – Structure du processus budgétaire

	Interval	Médiane	Moyenne	Ecart-type	Valeur-T	Valeur-P
La structure du processus budgétaire						
États-Unis	N/D	N/D	2.95	0.852	0.39	0.700
Japon	N/D	N/D	2.90	0.621		
Centre de finition Bombardier	1 à 5	3.00	3.08	1.152	S/O	S/O
Cascades Groupe Tissu	1 à 5	3.00	3.13	1.167	S/O	S/O

Les procédures ne sont pas perçues par les gestionnaires de Cascades Groupe Tissu de façon aussi restrictives que celles mentionnées dans la description du processus budgétaire chez Cascades. L'utilisation de règles et d'un guide budgétaire standard n'encadre pas nécessairement tout le processus de planification. La même situation s'applique aussi à BCCM où il y a effectivement la distribution de procédures budgétaires et des rencontres entre les gestionnaires de budget et le service des finances avant le début du processus budgétaire de l'entreprise. L'impact de la culture sur les procédures budgétaires apparaît être insignifiant à la lumière de ces résultats et ceux de l'étude antérieure. Tout comme la section précédente, Ueno et Wu (1993) n'ont pas trouvé de différences significatives entre les États-Unis et le Japon pour la question de la structure du processus budgétaire. Dans ce contexte, il n'est pas surprenant de constater que les résultats des deux entreprises sont identiques à ceux de l'étude initiale. Un seul bémol à ajouter à cette analyse est le manque de consensus parmi les gestionnaires budgétaires des deux entreprises puisque

l'intervalle est de 1 à 5 dans les deux cas. Les réponses indiquent que certaines gestionnaires suivent rigoureusement les règles et les procédures tandis que d'autres les prennent plus à la légère. La personnalité ou la situation particulière du gestionnaire aurait donc plus de poids sur cette question que la culture de la nation.

5.3.4 Analyse de l'ajout d'une provision dans les prévisions budgétaires

Les résultats des questions qui ont trait à cette section sont présentés dans le tableau ci-dessous.

Tableau 14 : Résultats – Provision dans les prévisions budgétaires

	Interval	Médiane	Moyenne	Écart-type	Valeur-T	Valeur-P
L'ajout d'une provision dans les prévisions budgétaires						
États-Unis	N/D	N/D	3.08	0.712	1.99	0.049
Japon	N/D	N/D	2.89	0.557		
Centre de finition Bombardier	1 à 5	3.00	2.72	1.487	S/O	S/O
Cascades Groupe Tissu	1 à 5	2.00	2.50	1.225	S/O	S/O

La manipulation budgétaire dans les deux entreprises semble avoir été limitée par l'utilisation des pratiques recommandées dans la section 5.2.2 par Fortin *et al.* (1999) ainsi que par l'utilisation de l'étalonnage. Pour le cas de Cascades, les résultats indiquent qu'il y a moins de manipulations que la moyenne des entreprises aux États-Unis. Cette affirmation est moins claire pour BCCM puisque la médiane et la moyenne sont supérieures à celles de Cascades. Ce résultat est en lien avec celui de la communication et de la coordination qui démontrait une participation moindre au processus budgétaire chez BCCM que chez Cascades. Ceci tend à prouver la théorie confirmée de Collins *et al.* (1987) selon laquelle la diminution de la participation et de l'engagement est en lien avec une plus grande utilisation de jeux budgétaires déviants dont la manipulation des chiffres fait partie.

Bien qu'il n'y ait pas de test statistique qui le confirme, la similitude des résultats entre BCCM et les entreprises américaines nous dirige vers l'acceptation de l'hypothèse H2a. Les pratiques qui limitent la manipulation budgétaire chez Cascades porte à croire qu'il faut rejeter l'hypothèse H2b puisque Cascades Groupe Tissu incorpore moins de provisions excédentaires que les entreprises américaines.

La limitation des manipulations budgétaires est peut-être aussi liée à la meilleure circulation de l'information sur les indicateurs de performance chez Cascades que chez BCCM. Les gestionnaires chez Cascades ont facilement accès aux données permettant d'effectuer un étalonnage avec les autres unités, ce qui limite grandement la possibilité d'ajouter des provisions excédentaires dans la formulation de leurs budgets. Ceci n'est pas le cas chez BCCM, l'information ne circule pas ouvertement auprès des gestionnaires.

5.3.5 Analyse de la contrôlabilité des budgets

Les résultats des questions qui ont trait à cette section sont présentés dans le tableau ci-dessous.

Tableau 15 : Résultats – Contrôlabilité des budgets

	Interval	Médiane	Moyenne	Écart-type	Valeur-T	Valeur-P
La contrôlabilité des budgets						
États-Unis	N/D	N/D	3.42	0.640	2.98	0.003
Japon	N/D	N/D	3.17	0.545		
Centre de finition Bombardier	1 à 5	4.00	3.33	1.175	S/O	S/O
Cascades Groupe Tissu	2 à 5	4.00	3.61	1.092	S/O	S/O

Les deux entreprises étudiées semblent porter un grand intérêt pour avoir des budgets aux éléments contrôlables par les gestionnaires et ces derniers acceptent la responsabilité des écarts budgétaires sur les éléments qu'ils

contrôlent. Les résultats ne sont d'ailleurs pas très différents de ceux des États-Unis ou du Japon, malgré que la médiane des deux entreprises indiquent que seul un ou deux répondants sont totalement en désaccord avec le principe de contrôlabilité des budgets. Bien qu'il n'y ait pas de test statistique qui le confirme, les résultats semblent indiquer que les gestionnaires budgétaires des deux entreprises étudiées perçoivent une meilleure contrôlabilité des budgets que leur contrepartie américaine ou japonaise. Il faut donc rejeter les hypothèses H3a et H3b. Par contre, malgré une médiane élevée, certains gestionnaires ont exprimés une réponse contraire à la majorité de leurs confrères.

5.3.6 Analyse des mesures de performance à court et à long terme

Les résultats des questions qui ont trait à cette section sont présentés dans le tableau ci-dessous.

Tableau 16 : Résultats – Mesures de performance à court et à long terme

	Interval	Médiane	Moyenne	Écart-type	Valeur-T	Valeur-P
Les mesures de performance à court et à long terme						
États-Unis	N/D	N/D	2.80	0.780	-2.99	0.003
Japon	N/D	N/D	3.11	0.544		
Centre de finition Bombardier	1 à 5	2.00	2.67	1.291	S/O	S/O
Cascades Groupe Tissu	2 à 5	3.00	3.22	0.943	S/O	S/O

Les gestionnaires de BCCM ont clairement indiqué que l'entreprise privilégie la performance à court terme au détriment de la performance à long terme. Cette prédilection pour la performance à court terme est même plus marquée que dans la moyenne des entreprises américaines. Bien qu'il n'y ait pas de test statistique qui le confirme, il faut rejeter l'hypothèse H4a. Chez Cascades, la notion de performance à court et à plus long terme est moins catégorique et s'apparente même aux résultats observés dans la moyenne des entreprises américaines et japonaises, on peut donc accepter l'hypothèse H4b. Il est

toutefois important de noter que malgré que la culture individualiste du pays prône pour l'octroi de bonus basés sur l'atteinte de cibles budgétaires (Hofstede, 1991) (Chow *et al.*, 1994), aucune des deux entreprises n'utilise cette pratique pour récompenser directement les responsables budgétaires des unités de production.

5.3.7 Résumé des conclusions des hypothèses

Le tableau suivant résume les conclusions des hypothèses suite aux résultats obtenus et à l'analyse qualitative de ceux-ci :

Tableau 17 : Résultats – Conclusions des hypothèses

H1a	Le Centre de finition Bombardier utilise la communication et la coordination du budget de manière formelle à un niveau similaire à celui des entreprises américaines.	Acceptée
H1b	Cascades Groupe Tissu utilise la communication et la coordination du budget de manière formelle à un niveau similaire à celui des entreprises américaines.	Rejetée
H2a	Le Centre de finition Bombardier incorpore des provisions excédentaires dans les budgets à un niveau similaire à celui des entreprises américaines.	Acceptée
H2b	Cascades Groupe Tissu incorpore des provisions excédentaires dans les budgets à un niveau similaire à celui des entreprises américaines.	Rejetée
H3a	Le Centre de finition Bombardier incorpore la contrôlabilité des budgets à un niveau similaire à celui des entreprises américaines.	Rejetée
H3b	Cascades Groupe Tissu incorpore la contrôlabilité des budgets à un niveau similaire à celui des entreprises américaines.	Rejetée
H4a	Le Centre de finition Bombardier récompense la performance à court terme à un niveau similaire à celui des entreprises américaines.	Rejetée
H4b	Cascades Groupe Tissu récompense la performance à court terme à un niveau similaire à celui des entreprises américaines.	Acceptée

Malgré que la majorité des hypothèses soient rejetées, il faut se rappeler que le nombre de données limitées augmente les écart-types et limite également la

possibilité d'observer des résultats bien tranchés et significatifs. Ce phénomène a toutefois été mentionné au début de l'étude. Les résultats ont toutefois permis de mettre en lumière certaines pratiques qui peuvent être une source de nouvelles hypothèses pour poursuivre la recherche dans ce domaine. À ce sujet, on peut noter les pratiques suivantes :

1. Le manque de planification à long terme dans les entreprises étudiées comparativement aux entreprises américaines et japonaises.
2. La limitation de manipulations budgétaires avec l'utilisation de l'étalonnage.

Chapitre 6 : Conclusion

Nous avons vu que le système budgétaire traditionnel nord-américain a difficilement évolué depuis ses débuts, les deux études de cas réalisés ont aussi démontré cette faible évolution des pratiques. Bien que de nouvelles pratiques passagères soient apparues au fil des ans, les bases et les concepts budgétaires sont bien ancrés dans les entreprises nord-américaines. Le modèle cybernétique de la planification et du contrôle budgétaire constitue toujours la norme dans les entreprises du Québec et l'étude de Fortin *et al.* (1999) a bien illustré ce fait.

Il existe pourtant des différences dans les pratiques selon la culture du pays dans laquelle évolue ce modèle. Bien que les concepts de base du budget soient repris, les pratiques diffèrent principalement selon le degré d'individualité et d'aversion à l'incertitude d'une culture donnée. L'impact humain sur les budgets n'est pas une nouvelle trouvaille puisque Argyris (1953) a illustré ce fait bien avant les études portant sur l'impact de la culture sur les pratiques budgétaires au début des années 1980. L'utilisation de la taxonomie de Hofstede a toutefois permis d'établir une base objective comparative entre les cultures et l'impact relatif de celles-ci sur les pratiques budgétaires. Cet outil a permis de faire plusieurs avancés dans le domaine et continue d'accoucher de nouveautés puisque les chercheurs n'ont pas encore adoptés les nouvelles taxonomies qui ont été développées depuis celle de Hofstede. Les recherches dans le domaine de l'impact de la culture sur les pratiques de gestion ont surtout mis en évidence les différences de pratiques dans des pays où les dimensions culturelles de l'individualité et d'aversion à l'incertitude divergent.

La présente étude pose un regard critique sur deux cas d'entreprise au Québec. La première partie de l'étude de cas a permis de valider la présence du budget traditionnel quoique les deux entreprises aient développé des pratiques distinctives telles que l'approche *kaisen* pour le Centre de finition Bombardier et

l'utilisation exhaustive de points de repères chez Cascades Groupe Tissu. Cette dernière semble aussi migrer progressivement vers un modèle intermédiaire entre le modèle budgétaire traditionnel et celui du *Beyond Budgeting* par son utilisation exhaustive de points de repères et par la décentralisation élevée dans la gestion des usines. La deuxième partie de l'étude composée d'un questionnaire a été moins concluante. Seulement trois des huit hypothèses posées ont été retenues. Le rejet de la majorité des hypothèses ne permet donc pas de valider avec certitude l'impact de la culture sur les pratiques budgétaires au Québec. Les deux études de cas ont toutefois mis en évidence les pratiques répertoriées dans l'étude de Fortin *et al.* (1999) et les pratiques du système budgétaire traditionnel nord-américain qui sont en lien avec la culture nord-américaine.

Les résultats ont mis en évidence que Cascades Groupe Tissu fait moins d'ajouts de provisions dans ses prévisions budgétaires que la moyenne des entreprises américaines. Cette situation serait peut-être en lien avec l'utilisation des points de repères qui rend difficile l'ajout d'une provision étant donné que tous les gestionnaires ont accès aux données des autres usines.

En dépit de l'exportation massive de la culture américaine encouragée par la mondialisation, les entreprises conservent malgré tout un mode de gestion fortement influencé par la culture locale. La vague de fusions et acquisitions des années 1990, les bouleversements importants dans certaines industries, la venue de nouvelles technologies, l'insatisfaction des hauts dirigeants envers le budget et récemment l'introduction de nouvelles lois américaines et ontariennes exercent une pression énorme sur l'évolution des pratiques budgétaires actuelles. Il est fort à parier que ces changements s'inscrivent dans le cadre d'une révolution profonde du budget actuel nord-américain. Seul l'avenir nous dira si cette révolution des pratiques budgétaires ira jusqu'à pousser l'adoption de pratiques étrangères performantes et normalisées par les entreprises d'ici dans les spécificités de la culture québécoise.

6.1 Limites de l'étude

Les études de cas ont démontré l'utilisation du budget traditionnel par les deux entreprises mais les résultats des questionnaires n'ont pas permis d'affirmer que les pratiques canadiennes sont similaires à celles de son voisin du sud. Cette impossibilité de conclure sur la similarité des pratiques est encore une fois due à la taille limitée des répondants, situation inévitable même si un taux de participation tout à fait acceptable a été obtenu. Le manque de consensus à l'intérieur des entreprises n'a pas donné des résultats bien tranchés et ceci a contribué à plusieurs reprises au rejet des hypothèses. Une nouvelle étude devrait tenter de hausser au maximum le nombre de répondants par entreprise pour réduire les effets néfastes liés à ce phénomène. Il est également impossible de généraliser les résultats de l'étude à l'ensemble du Québec puisqu'il ne s'agit pas d'une étude par échantillon mais bien d'études de cas.

Les deux études de cas ont pu montrer l'existence de divergences d'opinion à l'intérieur même d'une entreprise donnée. Ce manque de consensus des différents acteurs en cause tend à démontrer que les études réalisées préalablement avec seulement un répondant par entreprise pourraient contenir des résultats erronés. Puisqu'en effet, certains répondants au questionnaire de la présente étude ont contredit les réponses de leurs confrères de travail.

6.2 Avenues de recherche

Malgré la situation observée dans les deux entreprises étudiées, il reste des doutes quant au développement de nouvelles pratiques budgétaires au Canada. Afin de confirmer le rejet de l'étude de Ueno et Wu (1993), le questionnaire de l'étude pourrait être envoyé à un échantillon d'entreprises québécoises afin d'éviter le rejet de certaines hypothèses à la suite d'un trop petit nombre de répondant.

L'émergence du budget selon le modèle *Beyond Budgeting* au Québec est une autre avenue de recherche qui vaudrait la peine d'être explorée. Il serait fort intéressant d'étudier les premiers adoptants de ces nouvelles pratiques et les leçons à tirer de l'adaptation du modèle aux réalités culturelles nationales. On pourrait également étudier la transformation des pratiques *Beyond Budgeting* avec le temps ou vérifier le « fit » entre les particularités culturelles du Québec et les pratiques budgétaires du modèle.

7. Bibliographie

Adler N.J, (1984) "Understanding the Ways of Understanding", *Advances in International Comparative Management*, Vol 1, pp31-68

Argyris C, (1953) "Human Problems with Budgets", *Harvard Business Review*, Vol. 31 No 1, Jan-Feb

Birnberg J G, et Snodgrass C, (1988), "Culture and control: A field study". *Accounting, Organization and Society*, Vol 13, pp447-464

Boisvert H, Laurin C, et Mersereau A, (2004) *La comptabilité de management: prise de décision et contrôle*, 3^e édition, éditions du renouveau pédagogique, Canada, 540p

Boisvert H, (1995) *La comptabilité de management: coûts, décisions, gestion*, éditions du renouveau pédagogique, Canada, 397p

Brownell P, (1982) "A field study examination of budgetary participation and locus of control", *The Accounting Review*, Vol. 57 pp. 766-777

Chow CW, Shields M, et Wu A, (1999), "The importance of national culture in the design of and preference for management controls for multi-national operations", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 24 pp. 441-461

Chow CW, Harrison P, et Lindquist T et Wu A, (1997), "Escalating commitment to unprofitable projects: Replication and cross-cultural extension" *Management Accounting Research*, vol 8, pp347-361

Chow CW, Kato Y et Merchant K A., (1996), "The Use of Organizational Controls and their Effects on Data Manipulation and Management Myopia: A Japan vs. U.S. Comparison", *Accounting, Organisations and Society*, Vol. 21, No. 2/3 pp. 175-192

Chow CW, Kato Y et Shields MD, (1994), "National Culture and the Preference for Management Controls: an Exploratory Study of the Firm-Labor Market Interface", *Accounting, Organisations and Society*, Vol. 19, No. 4/5 pp.381-400

Chow CW, Shields MD, et Chan YK, (1991), "The effects of management controls and national culture on manufacturing performance: An experimental investigation". *Accounting, Organisations and Society*, vol 16, pp209-226

Collins F, Dreike Almer E, et Mendoza R, (1999), "Budget Games and Effort : Differences Between the United States and Latin America", *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, Vol. 8, No. 2, pp241-267

Collins F, Munter P, et Finn D.W., (1987), "The Budgeting Games people Play", *The Accounting Review*, Vol LXII, No. 1. pp 29-49

Cooper DR, et Shindler, PS, (2001), *Business Research Methods*, McGraw-Hill, 798p

D'Iribarne P.,(1989), *La logique de l'honneur*, Éd. du Seuil, 280p.

Doeringer PB, Lorenz E, et Terkla DG, (2003) "The adoption and diffusion of high-performance management: Lessons from Japanese multinationals in the West", *Cambridge Journal of Economics*, Oxford, Vol. 27, numéro 2, p.265

Dupuis J-P, (2004), « Problèmes de cohérence théorique chez Philippe D'Iribarne: une voie de sortie », *Management International*, CETAI, Vol 8, numéro 3, pp 21-30

Dupuis J-P, (2001) *La gestion québécoise à la lumière des approches comparatives de G. Hofstede et de P. d'Iribarne*, HEC Montréal, Direction de la recherche, Cahier de recherche n 01-03, Janvier 2001, 28p

Edwards JR, Boyns T, et Matthews M, (2002) "Standard costing and budgetary control in the British iron and steel industry: A study of accounting change", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 15, no. 1, pp. 12-45

Fortin J, Mandron A, et Vézina M, (1999), *Pratiques de contrôle budgétaire*, Ordre des comptables généraux licenciés du Québec, Guérin, 278p

Frucot V, et Shearon WT, (1991), "Budgetary Participation, Locus of Control, and Mexican Managerial Performance and Job Satisfaction", *The Accounting Review*, Vol. 66 No. 1, pp 80-99

Gooderham PN, et Nordhaug O, (2003), *International Management Cross-Boundary Challenges*, Blackwell publishing, 473p

Hansen D, Mowen M, Elias N, et Senkow D, (2001) *Management Accounting*, Canadian 5th edition, Nelson Thomson Learning, 933p

Harris PR, et Moran RT, (1996) *Managing Cultural Differences*, 4th edition, Gulf Publishing, 402p

Harrison GL, (1992), "The cross-cultural generalizability of the relation between participation, budget emphasis and job related attitudes". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 17, pp 1-15

Hofstede GH, (2001), *Cultures consequences : comparing values, behaviors, institutions, and organizations across 2nd edition*. Sage Publications. 596p

Hofstede GH, (1994), "Cultural Constraints in Management Theories", *International Review of Strategic Management*, Volume 5, p. 27-47

Hofstede GH, (1991), *Cultures and Organizations: Software of the Mind*, Berkshire: McGraw-Hill.

Hofstede GH, (1980), *Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values*. Sage Publications. 475p

Hofstede GH, (1967) *The Game of Budget Control: How to live with budgetary standards and yet be motivated by them*, Assen : Van Gorcum & Comp., 364p

Hope J, et Fraser R, (2003) *Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free From The Annual Performance Trap*, Harvard Business School Publishing, 232p

Hornigren C, Foster G, Datar S, et Teall H (2000) *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Second Canadian Edition, Prentice Hall Canada, 856p

Libby T, et Lindsay RM, (2003) "Budgeting, an unnecessary evil", *CMA Management*, Vol. 77, Iss. 1 (Mars 2003) pp 30-34

Libby T, et Lindsay RM, (2003a) "Budgeting, an unnecessary evil, part two: How the BBRT envisions a world without traditional budgeting", *CMA Management*, Vol. 77 Iss. 2 (Avril 2003) pp 28-31

Mendoza R, Collins F, et Holzmann O, (1997) "Central American budgeting scorecard: Cross cultural insights", *Journal of International Accounting Auditing & Taxation*. Greenwich,. Vol. 6, Iss. 2; p. 191

Merchant K, Chow C, et Wu A, (1995) "Measurement, evaluation and reward of profit center managers: A cross-cultural field study", *Accounting, Organizations and Society*. Oxford: Oct/Nov 1995. Vol. 20, Iss. 7,8; p. 619

Stake R.E., (1995) *The Art of Case Study Research*, Thousand Oak, Sage Publication, 175p

Statistique Canada, Tableaux 326-0001 et 326-0002: Indice des prix à la consommation (IPC),
<http://cansim2.statcan.ca/cgi-win/cnsmcgi.exe?Lang=F&RootDir=CII/&ResultTemplate=CII/CII_pick&Array_Pick=1&ArrayId=3260001>

Stening BW, (1979), "Problems in cross-cultural contact: A literature review". *International Journal of Intercultural Relations*, no. 3, pp 269-313

Trompenaars F, (1998), *Riding the waves of culture: understanding cultural diversity in global business*, 2nd edition, McGraw Hill, 274p

Ueno S, et Wu F, (1993), "The Comparative Influence of Culture on Budget Control Practices in the United States and Japan", *International Journal of Accounting*, vol. 28, pp 17-39

Ueno S, et Sekaran U, (1992), "The influence of culture on budget control practices in the United States and Japan". *Journal of International Business Studies*, vol. 23, pp 659-674

Annexe 1 – Présentation et Questionnaire

Avec les scandales financiers entourant Enron et WorldCom, certains chercheurs et spécialistes ont décrié les pratiques financières et budgétaires des entreprises nord-américaines et leurs effets pervers. D'autres voudraient remplacer les systèmes budgétaires présentement utilisés, développer de nouvelles pratiques budgétaires ou importer des pratiques d'autres pays. Pourtant, plusieurs études réalisées à l'échelle mondiale indiquent que les pratiques budgétaires d'un pays sont en liens avec sa culture. Avant de se prononcer sur la situation, il serait sage de regarder les pratiques budgétaires actuelles au Québec et valider le lien qu'il existe avec sa culture.

Vous trouverez dans les prochaines pages un questionnaire⁵ auquel vous êtes invité à répondre. Ce questionnaire est utilisé dans le cadre d'un mémoire de maîtrise réalisé à HEC Montréal. Le but premier de cette recherche est d'étudier l'influence de la culture sur les pratiques budgétaires au Québec. Le présent questionnaire comporte 2 parties. La première porte sur vos informations d'ordre général. La seconde partie comporte une série de 30 questions concernant des aspects liés aux pratiques budgétaires de votre entreprise.

Répondez sans hésitation aux questions incluses dans ce questionnaire, car ce sont vos premières impressions qui reflètent généralement le mieux votre pensée. Il n'y a pas de limite de temps pour répondre au questionnaire, bien que nous ayons estimé que cela devrait vous prendre moins de 10 minutes.

Compte tenu des mesures de confidentialité qui seront prises, votre participation ne devrait pas vous causer de préjudice pas plus qu'elle ne vous profitera directement. Vos réponses devraient nous permettre de contribuer au développement de pratiques budgétaires selon la culture d'un pays. Les informations recueillies resteront strictement confidentielles et anonymes, et ne seront utilisées que pour l'avancement des connaissances et la diffusion des résultats globaux dans des forums savants ou professionnels. En aucun temps suivant la remise du questionnaire, il ne sera possible ni pour le chercheur, ni pour aucune autre personne, d'identifier l'individu ayant fourni les réponses à ce questionnaire. Un bref rapport sera remis à votre organisation et ne contiendra aucune information permettant de reconnaître les répondants.

Bien que la direction de votre entreprise ait donné son accord à la tenue de cette recherche, vous ne devez pas vous sentir obligé d'y participer. Vous êtes complètement libre de refuser de participer à ce projet, et vous pouvez décider en tout temps d'arrêter de répondre aux questions. Le fait de remplir ce questionnaire sera considéré comme votre consentement à participer à notre recherche. Si vous avez des questions concernant cette recherche, vous pouvez contacter le chercheur principal, monsieur Pierre Perreault, au numéro de téléphone et/ou à l'adresse de courriel indiqués ci-dessous.

⁵ Ce questionnaire est la traduction de celui utilisé dans une étude réalisé par Ueno & Wu (1993) et faisant partie de l'article suivant : « The comparative influence of culture on budget control practices in the United States and Japan » Ueno, Susumu, Wu, Frederick H. *The International Journal of Accounting*. Urbana: 1993. Vol. 28, Iss. 1; p. 17

Le comité d'éthique de la recherche de HEC Montréal a statué que la collecte d'information liée à la présente étude satisfait aux normes éthiques en recherche auprès des êtres humains. Pour toute question en matière d'éthique, vous pouvez contacter le secrétariat de ce comité au (514) 340-6257.

Merci de votre précieuse collaboration !

Pierre Perreault, candidat au titre CMA
Étudiant à la M.Sc.
HEC Montréal
(514) 340-6253
pierre.perreault-belang@hec.ca

Hugues Boisvert Ph.D. FCMA
Professeur titulaire
Titulaire de la Chaire internationale CMA
d'étude des processus d'affaires
HEC Montréal
(514) 340-6521
hugues.boisvert@hec.ca

Section 1

Votre âge:

Votre fonction ou votre poste:

Nombre d'années avec l'entreprise:

Nombre d'années dans votre poste actuel:

Section 2

Voici 30 affirmations qui font référence à différentes facettes des pratiques budgétaires. Veuillez "cliquer" sur le cercle qui correspond le mieux à la situation dans votre entreprise en utilisant l'échelle suivante :

<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
Fortement en désaccord	En désaccord	Neutre	En accord	Fortement en accord

QUESTIONS

A. La communication et la coordination : En référence à l'implication des unités organisationnelles dans le processus budgétaire.

1. Dans notre entreprise, il est nécessairement requis que le budget soit formulé par l'unité affectée par celui-ci.

<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
-------------------------	-------------------------	-------------------------	-------------------------	-------------------------

2. Dans notre entreprise, la préparation des budgets annuels est un long processus qui

requiert la participation de plusieurs niveaux de gestionnaires.

<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input checked="" type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
-------------------------	-------------------------	------------------------------------	-------------------------	-------------------------

3. Dans notre entreprise, les budgets corporatifs sont établis en consolidant les budgets des divisions développés par les comités budgétaires au niveau divisionnaire.

<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input checked="" type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
-------------------------	-------------------------	------------------------------------	-------------------------	-------------------------

4. Dans notre entreprise, les budgets sont établis après une discussion conjointe avec les gestionnaires concernés.

<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input checked="" type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
-------------------------	-------------------------	------------------------------------	-------------------------	-------------------------

5. En développant le budget divisionnaire, nous donnons habituellement peu de temps et d'efforts pour obtenir l'avis des employés concernés.

<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input checked="" type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
-------------------------	-------------------------	------------------------------------	-------------------------	-------------------------

B. L'importance de la planification à long terme : En référence à l'horizon de planification, de court (< 1 an) à long terme (> 3 ans).

6. Dans notre entreprise, les budgets à court terme sont développés seulement après des discussions élaborées des budgets à long terme.

<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input checked="" type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
-------------------------	-------------------------	------------------------------------	-------------------------	-------------------------

7. Dans notre entreprise, la planification financière à long terme a été délibérément poursuivie afin de faire face aux incertitudes futures.

<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input checked="" type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
-------------------------	-------------------------	------------------------------------	-------------------------	-------------------------

8. Dans notre entreprise, les budgets à long terme sont complets et couvrent toutes les unités fonctionnelles.

<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input checked="" type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
-------------------------	-------------------------	------------------------------------	-------------------------	-------------------------

9. Les budgets à long terme ne sont pas considérés comme étant très importants dans notre

entreprise.

<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input checked="" type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
-------------------------	-------------------------	------------------------------------	-------------------------	-------------------------

10. Notre entreprise ne donne pas beaucoup de temps et d'efforts pour formuler des budgets à long terme.

<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input checked="" type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
-------------------------	-------------------------	------------------------------------	-------------------------	-------------------------

C. La structure du processus budgétaire : En référence à l'importance des procédures et règlements dans la formulation du budget.

11. Dans notre entreprise, des procédures détaillées et des règlements ont été établis pour développer les budgets à long terme.

<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input checked="" type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
-------------------------	-------------------------	------------------------------------	-------------------------	-------------------------

12. Lors du développement des budgets, des manuels budgétaires sont utilisés comme référence et sont suivis par tous les intervenants de l'entreprise.

<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input checked="" type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
-------------------------	-------------------------	------------------------------------	-------------------------	-------------------------

13. Dans notre entreprise, les personnes qui ne suivent pas les règles et les procédures budgétaires sont remises à l'ordre.

<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input checked="" type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
-------------------------	-------------------------	------------------------------------	-------------------------	-------------------------

14. Les manuels budgétaires ne sont pas détaillés et couvrent toutes les unités fonctionnelles de l'entreprise.

<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input checked="" type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
-------------------------	-------------------------	------------------------------------	-------------------------	-------------------------

15. Notre entreprise n'adhère pas strictement aux manuels budgétaires lors du développement des budgets.

<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input checked="" type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
-------------------------	-------------------------	------------------------------------	-------------------------	-------------------------

D. L'ajout d'une provision dans les prévisions budgétaires : Cette provision est un écart

délibéré qui est ajouté au véritable estimé budgétaire.

16. Dans notre entreprise, les gestionnaires incorporent une provision dans le budget.

<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input checked="" type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
-------------------------	-------------------------	------------------------------------	-------------------------	-------------------------

17. Dans notre entreprise, les gestionnaires essaient d'inclure une aussi grande provision que possible afin d'avoir accès à des ressources additionnelles.

<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input checked="" type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
-------------------------	-------------------------	------------------------------------	-------------------------	-------------------------

18. Dans notre entreprise, les gestionnaires incorporent une provision dans le budget pour faire des choses qui ne pourraient être réalisées autrement.

<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input checked="" type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
-------------------------	-------------------------	------------------------------------	-------------------------	-------------------------

19. Dans notre entreprise, les gestionnaires incorporent une provision pour faire face aux incertitudes futures.

<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input checked="" type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
-------------------------	-------------------------	------------------------------------	-------------------------	-------------------------

20. Dans notre entreprise, les gestionnaires n'ont pas de tendance à incorporer une provision dans le budget.

<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input checked="" type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
-------------------------	-------------------------	------------------------------------	-------------------------	-------------------------

E. La contrôlabilité des budgets : En référence au degré d'imputation des résultats aux responsables budgétaires des items sous leur contrôle.

21. Lors du développement des budgets divisionnaires, les gestionnaires savent suffisamment faire la distinction entre les items contrôlables et ceux incontrôlables. Les gestionnaires se font attribuer du mérite que sur les items contrôlables.

<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input checked="" type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
-------------------------	-------------------------	------------------------------------	-------------------------	-------------------------

22. Notre entreprise utilise largement des budgets flexibles (ajustés en fonction du volume de production) pour répartir les frais généraux de fabrication (*overhead*).

<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input checked="" type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
-------------------------	-------------------------	------------------------------------	-------------------------	-------------------------

23. Notre entreprise utilise largement la comptabilité par centres de responsabilités. (i.e. Les centres de production évalués selon le contrôle des coûts, les centres de ventes évalués selon le niveau des ventes... etc...)

<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
-------------------------	-------------------------	-------------------------	-------------------------	-------------------------

24. Dans notre entreprise, les gestionnaires refuseront catégoriquement la responsabilité des écarts budgétaires non favorables lorsqu'ils ne contrôlent pas complètement l'item.

<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
-------------------------	-------------------------	-------------------------	-------------------------	-------------------------

25. Dans notre entreprise, les budgets divisionnaires incorporent des items qui peuvent ne pas être sous le contrôle direct des gestionnaires divisionnaires.

<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
-------------------------	-------------------------	-------------------------	-------------------------	-------------------------

F. Les mesures de performance à court et à long terme : En référence à l'évaluation de la performance à court (< 1 an) et à long terme (> 3 ans)

26. Dans notre entreprise, les gestionnaires sont évalués généralement sur leurs performances à long terme.

<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
-------------------------	-------------------------	-------------------------	-------------------------	-------------------------

27. Dans notre entreprise, une performance exceptionnelle à court terme ne mérite pas nécessairement une récompense aussi grande qu'une bonne performance constante à long terme

<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
-------------------------	-------------------------	-------------------------	-------------------------	-------------------------

28. Dans notre entreprise, on porte une plus grande importance à la performance à court terme que la performance à long terme.

<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
-------------------------	-------------------------	-------------------------	-------------------------	-------------------------

29. Dans notre entreprise, la performance budgétaire à long terme est rarement utilisée comme critère d'évaluation pour les gestionnaires.

<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
-------------------------	-------------------------	-------------------------	-------------------------	-------------------------

30. Les gestionnaires qui ont des écarts budgétaires non favorables à court terme ne sont pas évalués négativement dans notre entreprise.

<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input checked="" type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
-------------------------	-------------------------	------------------------------------	-------------------------	-------------------------

Merci d'avoir complété le questionnaire.

SVP retourner le questionnaire à pierre.perreault-belang@hec.ca