

Planification, gestion budgétaire et turbulence*

Michel GERVAIS

Gervais THENET

Université de Rennes 1

Correspondance :

CREREG

IAE de Rennes (IGR), 11 rue Jean Macé

BP 1997, 35019 Rennes Cedex 7

Tél : 02.99.84.77.77 ; Fax : 02.99.84.78.00

Email : michel.gervais@univ-rennes1.fr

Email : gervais.thenet@univ-rennes1.fr

Résumé : Cet article envisage la planification budgétaire dans un contexte turbulent. Bien que les individus n'intègrent qu'en partie les lois régissant leur environnement et ne réalisent que partiellement leurs projets, la planification garde toute sa pertinence, si elle reste centrée sur l'analyse et si elle permet une réaction rapide. Bien entendu, cette suggestion nécessite de (re)structurer les outils traditionnels, afin d'intégrer mieux les situations de désordre.

Mots-clés : planification – budget – environnement turbulent – réactivité.

Abstract : This paper suggests a new approach for analyzing budgetary planning in a turbulent context. In such a situation, the classic mechanism of planning remains consistent when the instruments are in phase with the current environment.

Keywords : planning – budget – turbulent context – reactive strategy.

* Une première version de ce texte a été présentée au 8^e Congrès mondial de l'International Association for Accounting Education and Research (IAEER), Paris 1997.

La planification et les budgets se fondent habituellement sur l'idée que les hommes sont susceptibles de mener à bien des projets [M. Gervais 1995], c'est-à-dire qu'ils peuvent dans une certaine mesure prévoir l'avenir et qu'ils ont suffisamment de poids ou d'influence pour faire passer dans la réalité les buts qu'ils se donnent. Cette position suppose d'avoir foi en l'aptitude de l'homme à connaître les lois régissant son environnement et en sa capacité à le modifier. Cependant, les actions des individus ne permettent généralement que de réaliser partiellement leurs projets. Trois raisons expliquent un tel état de fait :

- Ils ne perçoivent la réalité qu'à travers leurs représentations qui, par nature, déforment et simplifient (incapacité de notre cerveau à appréhender une situation complexe dans sa totalité). Les décisions sont donc prises au vu d'une perception caricaturante du réel.
- Le cerveau humain lorsqu'il anticipe le futur n'est pas capable de faire abstraction de la situation présente. Il en résulte qu'en matière de prévisions, nous ne savons qu'extrapoler.
- Dans l'entreprise, la réalisation d'un projet demande la mise en œuvre d'une action collective, ce qui nécessite un échange d'informations et entraîne de nombreux risques de distorsion dans la compréhension de celle-ci.

Quand l'environnement est à peu près stable, l'écart entre le projet et sa réalisation est acceptable, et dans la mesure où il s'agit de processus qui rassurent le personnel (qui donnent l'illusion d'exercer un certain contrôle sur les événements), le plan et la gestion budgétaire sont bien acceptés.

Lorsque l'évolution est une suite de ruptures et de crises, l'être humain ne sait plus prévoir le futur, puisqu'il a beaucoup de mal à s'abstraire de ce qu'il vit actuellement. Conduire l'action en ayant pour guide une extrapolation intangible du présent devient vite une attitude inadaptée voire dangereuse, mais l'existence de turbulences rend-elle pour autant la planification et les budgets obsolètes ?

Le problème n'est pas forcément de chercher à forcer l'environnement dans un sens prédéfini par un plan [F. Jullien 1996]. On peut utiliser des plans pour analyser une situation, en déceler la cohérence, apprécier son potentiel d'évolution et avoir une parfaite

disponibilité vis-à-vis de tout ce qui peut s'amorcer. Cette analyse associée à un bon système de veille permet de repérer des signaux faibles et d'agir en amont, à un moment où les choses sont encore invisibles, pour créer une tendance qu'il conviendra par la suite de laisser advenir et sur laquelle il suffira de s'appuyer pour être en mesure de gagner [Sun Zi].

Une première section met en évidence que la planification garde, encore aujourd'hui, beaucoup de sa pertinence. D'une part, l'univers n'est jamais totalement turbulent, d'autre part, le recours à l'exaltation et au symbolisme pur pour supporter de nouveaux défis risque de mener à l'hallucination collective. La maîtrise de l'action suppose toujours la recherche d'un équilibre subtil entre l'exigence d'une certaine flexibilité (savoir s'adapter) et l'aptitude à comprendre, prévoir et éventuellement dominer l'environnement. Dans cet ensemble, la planification oblige à un minimum d'analyse et de cohérence ; elle évite que l'expérience ne dérape et que l'intuition ne devienne chimère. Bien évidemment, cette conception n'interdit pas de structurer les outils prévisionnels pour qu'ils intègrent mieux les situations de chaos (section 2). La section 3 montre, à travers des monographies, comment peuvent être combinés des outils de prévision et de contrôle dans un contexte turbulent.

1. La planification un outil désuet ?

1.1. Un constat paradoxal

Si la turbulence peut mener, par suite de l'anxiété qu'elle crée, à une focalisation sur les croyances, diverses enquêtes montrent que les outils classiques de planification ne sont pas pour autant abandonnés [D. Le Maitre 1993 ; H. Mintzberg 1994 ; M. Alam 1997].

1.2. Le paradoxe n'est qu'une apparence

1.2.1. L'emploi de la prévision est fonction de la perception et du vécu que l'on a de la turbulence

La turbulence résulte de l'incertitude des comportements des acteurs (de l'imprévisibilité de leurs actions) et de la complexité dynamique du système dans lequel ils opèrent (la trop grande variété des composants et des relations entre ceux-ci entraîne des évolutions erratiques) [J. Mèlèse 1990].

Mais la turbulence est aussi une affaire de perceptions et de vécus.

Si l'on a une vue très extravertie de l'entreprise, en cherchant à casser la complexité de l'environnement, on peut réduire l'instabilité perçue et retrouver des espaces de certitude où l'on est capable de prévoir [H. Mintzberg 1994].

Si la vision est plus introvertie, le fait que l'entreprise trouve l'environnement de plus en plus turbulent, traduit son inquiétude par rapport à sa propre stabilité. Ce n'est pas tellement le désordre extérieur que la firme voit, mais son propre désordre qu'elle projette sur l'extérieur. En adoptant des pratiques plus anxiolytiques, il est possible de réduire cette turbulence et de faire en sorte que les outils traditionnels de prévision restent valables.

La turbulence peut aussi être vécue :

– négativement (on ne se sent pas capable de faire face à la situation). Dans ce cas, on peut :

. soit nier la crise (phénomène de défense perceptive) et continuer à gérer, à prévoir comme avant. Le risque de cette solution est d'accroître le chaos ;

. soit s'en remettre à ceux qui savent ou à ceux qui disent savoir. Cette attitude va renforcer le pouvoir des *leaders*. Au sein d'une organisation, en effet, la capacité de persuader les autres d'adopter une conception de la réalité servant ses intérêts est une source importante de pouvoir ; diriger, c'est notamment être apte à définir la réalité des autres. En gérant les significations attribuées à une situation, le dirigeant va pouvoir influencer la manière dont les autres perçoivent la réalité et

la manière dont ils agissent. Il peut donc avoir intérêt à confirmer que l'environnement est effectivement turbulent, mais que, heureusement, il est là pour régler la crise. Cependant, les capacités de perception d'un *leader* même inspiré restent pauvres, et si la situation est complexe, les risques d'hallucination collective et de comportements pathologiques sont nombreux ; la gestion fait davantage référence à la foi et à la croyance qu'à l'analyse rationnelle ;

- positivement. La perturbation suscite le désir de se surpasser. Elle est l'occasion d'apprendre pour toute l'organisation et de repenser son fonctionnement. Il s'agit de susciter les initiatives, de tolérer l'échec, et de décentraliser la décision pour faire en sorte que les problèmes à traiter soient suffisamment simples et prévisibles.

1.2.2. La réussite de l'action en contexte turbulent suppose toujours de combiner au mieux les diverses modalités permettant de la maîtriser

Pour s'adapter à un environnement quel qu'il soit et se perpétuer, une entreprise dispose, en plus de la prévision, des moyens complémentaires qui suivent :

- la flexibilité, c'est-à-dire la capacité à s'adapter aux événements, en améliorant les conditions d'information, en développant la polyvalence des actifs et des compétences, la souplesse de la structure et des procédures ;
- l'assurance, c'est-à-dire le fait de faire prendre en charge le risque par un tiers, moyennant un dédommagement de celui-ci (le versement d'une prime) ;
- la domination, c'est-à-dire le fait d'exercer une influence nette sur ses partenaires et d'avoir ainsi la faculté de transférer (partiellement ou totalement) ses propres problèmes sur d'autres groupes ;
- l'usage d'un système d'animation permettant au personnel de garder confiance.

C'est la recherche d'un équilibre harmonieux entre ces divers aspects qui permet à l'entreprise d'assurer sa survie. En environnement

instable, ce principe reste vrai. La flexibilité, l'exercice du pouvoir, l'assurance des risques et la confiance en l'avenir permettent de réduire la turbulence et facilitent la prévision.

- *La recherche de flexibilité*

Elle concerne :

- le partage du risque avec des partenaires. Pour accéder à de nouvelles technologies ou de nouveaux marchés, des stratégies de coopération sont pratiquées. Quand la turbulence augmente, les entreprises ne peuvent plus mettre en cause leur santé financière, leur base technologique ou leur crédibilité commerciale, lorsqu'elles lancent une nouvelle ligne de produits ou un nouveau service. Un partenariat avec les fournisseurs, les distributeurs, les sous-traitants ou des concurrents autorise un morcellement du risque, une stabilisation de l'environnement et accroît la solidarité en cas d'adversité plus grande ;
- l'organisation interne. À mesure que l'incertitude augmente, il faut veiller à ce que l'entreprise reste ouverte aux informations et qu'elle soit performante dans le traitement de celles-ci, de façon à ce qu'elle puisse toujours en tirer un avantage stratégique.

L'existence de « capacités d'apprentissage et de décision multiples fonctionnant en parallèle » [E. Laszlo, C. Laszlo 1993, p. 66] va dans ce sens. Cette capacité n'est toutefois efficace que si les coûts de complexité qui en résultent sont correctement maîtrisés.

Le recours à des technologies de l'information sophistiquées (ordinateurs + télécommunications + procédures ÉDI, etc.) permet aussi de réduire les temps de transfert entre les activités, et donc d'avoir des cycles de commande-fabrication-livraison plus courts, ce qui accroît la capacité de réaction de la firme ;

- le processus de décision. L'approche visionnaire est une méthode plus flexible pour faire face à un environnement chaotique. La vision définit la perspective globale (le cadre général), et les positions stratégiques sectorielles, laissées à la libre appréciation des unités décentralisées, font l'objet d'un processus d'apprentissage progressif. Quand un événement inattendu survient, l'organisation peut ainsi mieux s'adapter : plusieurs parties de celle-ci vont tenter des expériences, dans

l'espoir de mieux le comprendre et d'y apporter une réponse appropriée.

- *Le recours aux assurances*

L'assurance évite de subir des aléas qui pourraient mettre en danger la vie même de l'institution. Il s'agit de transformer une occurrence de charges (dont le montant est par nature imprévisible) en une charge prévisible (assurance du risque de change, contrat de maintenance, etc.).

- *L'emploi de la domination*

Dans un contexte turbulent, on peut créer son propre avenir en fixant les normes de spécification du nouveau produit, en signalant ses intentions aux concurrents ou à d'autres acteurs de l'environnement (collectivités locales), en modelant les besoins des clients, etc.

- *Le recours à un mode d'animation permettant de garder confiance*

L'action à mener ne peut être accomplie sereinement que si les gens gardent confiance. Dans l'éventualité d'une période de crise, il faut donc penser à des pratiques rituelles, à des systèmes de désinformation qui rassureront. Il faut aussi s'entraîner à l'éventualité d'une catastrophe, de façon à ce que chacun ait bien intériorisé le rôle qu'il doit tenir dans de pareilles circonstances.

Mais la combinaison de ces différents moyens sera encore meilleure, si la planification et les budgets savent s'adapter à l'instabilité en termes de structure et d'outils.

2. Du bon usage de la planification et des budgets en période de turbulence

Lorsque l'environnement extérieur devient instable, le doute sur le volume des ventes augmente. Les entreprises ont alors tendance à analyser davantage leurs marchés et à construire des scénarios autour de différentes hypothèses d'activité, de manière à identifier les risques.

Les interrogations habituelles sont : quel chiffre d'affaires faut-il réaliser pour obtenir tel résultat ? Que devient le résultat si ? Dans telle circonstance, que peut-on faire pour améliorer le résultat ? Des plans de repli sont éventuellement envisagés, mais en final la direction générale décide toujours du niveau d'activité à retenir pour décliner les budgets dans les services et allouer les moyens. Le contrôle budgétaire produit, généralement, des dérives importantes (écarts compris entre 10 et 20 %). La recherche des causes de celles-ci vise à faire la part entre ce qui est réversible et ce qui ne l'est plus, et l'action corrective concerne les améliorations à apporter aux aspects réversibles. Cette pratique, très répandue, est pertinente tant que les dérives restent raisonnables. Dans le cas contraire, d'autres approches devront être développées.

Celles-ci consistent à rendre plus réactive ou plus proactive¹ la structure des plans et des budgets, et à orienter davantage les outils sur l'action et la rapidité de décision.

2.1. L'approche réactive : le découpage du plan ou des budgets en opérations et en projets

2.1.1. Raison d'être et conséquences de ce découpage

Dans un environnement complexe et incertain, le nombre d'interrelations à appréhender, la mauvaise connaissance du niveau des variables et l'absence de points de référence (due aux ruptures) rendent la prévision quasiment impossible. Il convient alors de savoir observer et de casser la complexité pour retrouver des îlots d'ordre et de certitude au sein desquels on pourra, à nouveau, procéder de façon rationnelle.

Le recours à un management se fondant sur la distinction : opérations-projets² répond à cette situation. Son fonctionnement suppose la mise en œuvre de trois modalités :

¹ Être réactif, c'est être capable de réagir plus rapidement que la concurrence à la turbulence ; être proactif, c'est agir pour provoquer le changement souhaité.

² R. Declerck et J. Boudeville [1973, p.732] caractérisent ainsi ces deux modalités.

a) Opérations

• La *gestion des opérations* qui se donne pour objectif la maîtrise des activités courantes dans un environnement stable ou, au pire, en état de changement prévisible. Elle consiste à utiliser le système budgétaire et de planification traditionnel, mais uniquement sur une partie de l'entreprise.

• La *gestion des projets* qui se charge de la conduite d'activités non habituelles réalisées dans un contexte au moins partiellement inconnu. Elle consiste à repérer les événements susceptibles d'induire des discontinuités dans l'environnement, à évaluer l'état de préparation de la firme pour y répondre et à déclencher un projet, lorsque cela s'avère nécessaire.

Un système de veille détecte en permanence les événements (opportunités ou menaces) sources de discontinuités pour le futur. Quand un événement est identifié, on précise :

-
- Activités courantes et répétitives.
 - Les *outputs* de ces activités ne subissent que des variations aléatoires.
 - Les facteurs influents sont essentiellement internes et le responsable de l'opération a pouvoir sur eux. À l'opposé, les facteurs externes (ou d'environnement) n'expliquent qu'une faible partie du phénomène.
 - Les variations des *outputs* sont probabilisables (on peut en effet déterminer leur fréquence) et elles sont susceptibles d'être rendues statistiquement stables.
 - Les effets futurs peuvent être prédits avec une marge d'erreur spécifiée.
 - Des variations non usuelles provenant de causes perturbatrices externes à l'opération n'entraîneront que des pénalisations relativement légères et jamais catastrophiques.
 - Les opérations sont des processus réversibles en ce sens que : la présence de causes perturbatrices peut être décelée, la nature de ces causes peut être identifiée, et elles peuvent être éliminées.
- b) *Projets*
- Activités non répétitives.
 - Les décisions associées sont irréversibles.
 - Les influences principales sont largement issues de l'environnement et sont extrêmement variables.
 - Celui qui prend la décision est généralement dans l'incapacité de manipuler les variables.
 - Il est difficile de mesurer les effets de ces influences.
 - Le projet n'est généralement pas en stabilité statistique ; il n'est donc pas possible d'associer des probabilités aux effets que l'on cherche à mesurer.
 - Une mauvaise décision et/ou l'influence incontrôlable d'un événement majeur peuvent avoir des conséquences catastrophiques.

- la date la plus proche à laquelle il est susceptible de se réaliser et celle au-delà de laquelle il a une probabilité insignifiante de se produire ;
- son impact minimal et maximal possible sur l'évolution de l'environnement et la vie de l'entreprise (incidence sur le niveau des ventes, sur la rentabilité), en élaborant différents scénarios.

Au cours de l'étape suivante, l'état de préparation de la firme pour répondre à l'événement est apprécié, c'est-à-dire que sont déterminés les compétences nécessaires, l'effort à accomplir, la date à laquelle on est en mesure de faire face, et le coût de la réponse ; le personnel est aussi sensibilisé à son éventualité [I. Ansoff 1976].

Lorsque l'on a suffisamment de certitudes, il convient de mettre en œuvre un projet (pour tirer parti de la situation, à un moment où les choses ne sont pas encore très visibles) et d'être capable de rester très mobile (car l'option utilisée n'est pas forcément la plus pertinente), ce qui suppose de planifier vite, mais aussi de disposer d'une bonne logistique et d'une structure permettant de réagir rapidement en cas d'erreur.

- La *gestion intégrative* qui se donne pour objectifs :
 - le management des opérations et des projets à un point de temps donné. Il faut créer des équipes de projet, gérer les conflits entre les deux domaines, éliminer des anti-synergies, etc. ;
 - le passage, dans le temps, du projet à l'opération et de l'opération au projet (évolution des structures ; mobilité des cadres, pour mettre à la tête de l'activité selon les circonstances un créatif ou un administrateur).

2.1.2. Application à la structure d'un système budgétaire

Dans sa conception classique, un système budgétaire revient à construire des budgets valables pour l'ensemble de l'année, bouclés par des documents de synthèse (compte de résultat, budget de trésorerie, bilan prévisionnel) et reposant sur des objectifs de ventes et des conditions de production bien définis. Une telle pratique n'est plus tenable en période de forte turbulence : il n'est plus possible de proposer des objectifs de ventes et des budgets réalistes sur une période d'un an.

L'instabilité oblige à restructurer le système selon des modalités qui peuvent être les suivantes :

– « *Un budget ferme construit à partir d'objectifs sur lesquels s'engagent les responsables est défini pour une période plus courte que l'année* » [D. de Longeaux 1977, p. 15]. Le trimestre, le quadrimestre ou le semestre sera retenu selon le délai de relative certitude devant lequel se trouve l'entreprise ;

– pour le reste de l'exercice, deux ou plusieurs estimations, par grandes masses, sont élaborées. Diverses hypothèses d'activité et de niveaux de prix sont échafaudées, et on en déduit les conséquences sur le compte de résultat, la trésorerie, les investissements et le niveau des effectifs, mais sans jamais descendre à un niveau d'analyse très détaillé (comme, par exemple, des budgets de centres de frais). Ces estimations budgétaires (ou scénarios) sont assorties de conditions portant sur le montant des dépenses discrétionnaires : le service X aura le droit d'embaucher une personne de plus si, en avril, l'hypothèse optimiste est retenue comme bonne.

– « *À l'issue de chaque trimestre (si c'est la périodicité retenue) de nouveaux objectifs, ayant valeur d'engagement pour les responsables concernés, sont fixés pour une durée identique ; les estimations budgétaires de la fin de l'exercice sont réajustées en fonction de l'évolution de la conjoncture. Dans le cadre de cette opération, les décisions discrétionnaires, telles que l'exemple cité ci-dessus (embauche d'un employé supplémentaire) sont systématiquement réétudiées* » [D. de Longeaux 1977, p. 15].

Utilisé de cette façon, le système budgétaire devient davantage un outil permettant d'apprécier rapidement l'incidence de diverses hypothèses (variations des paramètres de conjoncture, etc.) sur le résultat et les équilibres financiers, et de recalculer à peu de frais, en cours d'exercice, le résultat prévisionnel, compte tenu des écarts déjà constatés ou des modifications connues de l'environnement. Pour son bon fonctionnement, il sera couplé à un système de veille cernant les perspectives d'évolution.

2.2. *L'approche proactive de la planification*

Cette orientation est due à G. Hamel et C.K. Prahalad [1995], avec leur concept d'intention stratégique et les modalités de prévision qui s'ensuivent.

L'intention stratégique est à la fois une ambition affichée (l'emporter sur les meilleurs du secteur, s'ouvrir un nouvel espace concurrentiel), et le processus de management actif qui l'accompagne dans sa réalisation. Trois caractéristiques permettent de la définir plus précisément : l'intention stratégique est une orientation claire qui assure la cohérence à long terme des actions, mais qui est suffisamment large pour permettre à divers projets ou expérimentations de se développer ; elle reste stable tant que l'entreprise n'est pas parvenue à ses fins ; elle énonce un but qui mérite un engagement personnel et un effort important de la part des salariés.

Avec ce concept, il ne s'agit plus d'adapter les ressources disponibles aux opportunités existantes (approche traditionnelle), mais de créer délibérément une importante inadéquation entre les ressources et les ambitions, de manière à obliger les gens à se dépasser. Le déficit de moyens n'empêche pas d'aller dans le sens d'une vision ambitieuse, car une *exploitation intelligente* de ceux-ci permet de les exploiter au mieux.

Cinq chemins mènent à cette exploitation intelligente :

- la concentration des ressources sur peu d'objectifs à la fois, et dans des domaines où la valeur du produit (telle que la perçoit le client) est largement supérieure à son coût ;
- la capacité à accumuler des ressources ; il s'agit de savoir extraire de la moindre base d'expériences un nombre important d'idées d'amélioration et d'innovation, et de savoir emprunter à d'autres les compétences qui vous manquent pour le moment (en recourant à la sous-traitance, à l'alliance, à l'accord de licence, à des opérations conjointes) ;
- l'association complémentaire de différents types de ressources afin d'augmenter la valeur de chacune d'elles ; cette aptitude suppose d'être capable de combiner des technologies et de coordonner les

compétences de différents services pour imaginer des produits nouveaux, mais de savoir aussi produire et vendre pour tirer profit de ses innovations ;

– la conservation des ressources par la réutilisation de son savoir-faire dans un maximum de domaines ou par l’attaque du concurrent sur un terrain insuffisamment défendu [Sun Zi, article 7] ;

– la récupération rapide des moyens grâce à la réduction du temps écoulé entre les premières mises de fonds et leur recouvrement sous forme de vente au consommateur final.

L’intention stratégique ramène le futur dans le présent et plutôt que de chercher à savoir en quoi demain sera différent d’aujourd’hui, elle oblige à se demander : « Que doit-on faire demain de façon différente pour aller dans le sens de son ambition (ou quels changements faut-il introduire pour inventer l’avenir que nous souhaitons) ? ». La réponse à cette question est l’occasion de lancer différentes actions (ou défis) faisant l’objet de plans dont la réalisation pourra conduire, année après année, au *leadership* mondial. La gestion d’un défi comporte toujours les mêmes éléments : « *on le situe dans le contexte de l’intention stratégique (par exemple, c’est l’étape suivante de notre cheminement vers l’hégémonie), on en décrit la nature et l’ampleur, on précise l’amélioration à obtenir dans un délai donné, on établit des critères d’évaluation permettant de relier la contribution de chacun à l’effort collectif et on accorde aux salariés la liberté d’y participer comme ils l’entendent, y compris en outrepassant les limites de leur poste* » [G. Hamel, C.K. Prahalad 1995, p. 153].

Avec une intention stratégique et les défis qui en découlent, il est possible de laisser les responsables opérationnels improviser dans l’instant, car leur créativité doit normalement aller dans le sens de l’intérêt général. La capacité d’initiative qui leur est consentie permet de tester de nouvelles idées et de mieux s’adapter aux circonstances imprévues. La stratégie n’est plus un vaste dessein issu de la réflexion intense des planificateurs, mais plutôt la tendance lourde qui émerge d’un flux continu de petites décisions, guidé par une vision assez claire du point d’arrivée.

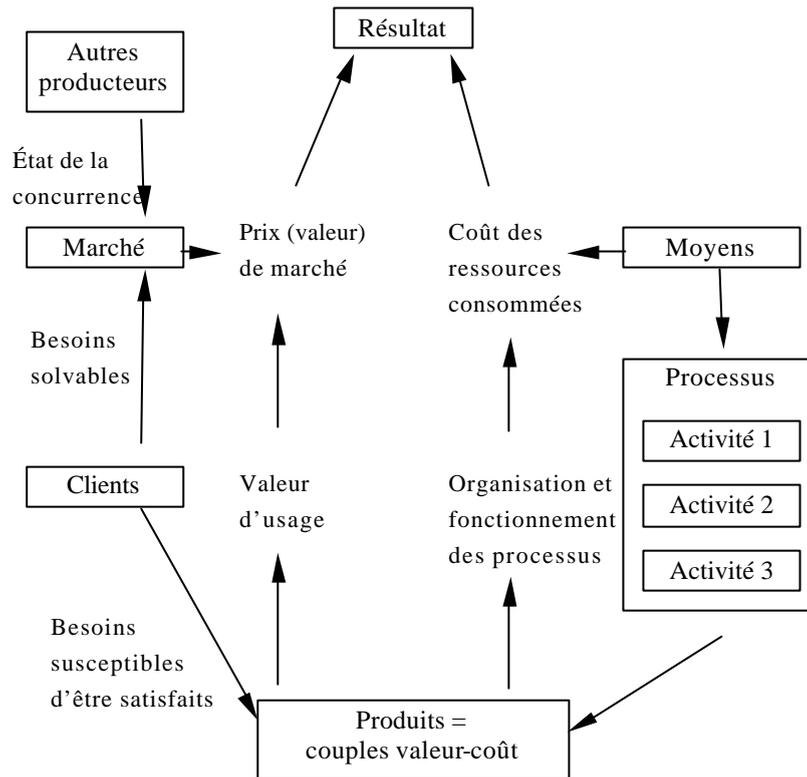
2.3. Des outils plus orientés sur l'action et la rapidité de décision

2.3.1. Une structuration des plans et des budgets autour des processus stratégiques

L'incertitude des marchés (concurrence mondiale, faible durée du cycle de vie des produits, etc.) oblige les entreprises à reconfigurer leur offre de telle manière qu'elles soient capables de faire face à des changements rapides. La réorganisation peut se réaliser autour des grands processus transversaux qui interviennent dans la maîtrise des facteurs-clés de succès et la détermination de la compétence distinctive : les processus stratégiques [M. Gervais 1995, p. 355 et suiv. ; P. Lorino 1995]. Ces processus (correspondant à une combinaison d'activités dispersées au sein des différentes fonctions) sont en effet les lieux où se crée la valeur. Face à la turbulence, ils doivent donc, soit améliorer les attributs porteurs de valeur ou produire de nouveaux couples produit-services, soit être réorganisés pour consommer moins de ressources. Si après examen, certains d'entre eux sont incapables de faire face à la concurrence, l'entreprise sera amenée à s'en séparer ou à les faire sous-traiter auprès de partenaires plus efficaces. Des analyses orientées *Activity-Based Management*, des budgets et des plans d'action [T.G. Greenwood, J.M. Reeve 1994] étudieront ces différents aspects.

Des stratégies fondées uniquement sur la réduction des charges ou l'amélioration de la qualité conduisent à un besoin de main-d'œuvre moindre, un rétrécissement du périmètre de l'entreprise et à des pertes de compétences. Ce n'est que s'il y a réemploi des ressources libérées dans des innovations que la firme restera véritablement performante.

Figure 1 – Réponse à la turbulence des marchés par le pilotage du couple : valeur-coût et l'analyse des processus



2.3.2. Des calculs de coûts intégrant mieux la sauvegarde du potentiel et la marge de manœuvre pour agir

Pour faciliter l'action, les dépenses peuvent être décomposées en :

- charges obligatoires. Elles résultent de l'organisation mise en place et de la stratégie suivie par l'entreprise. Elles correspondent aux charges de fonctionnement général (impôts, téléphone, affranchissements, loyers des locaux, chauffage, eau, électricité, etc.), aux charges liées au personnel permanent (salaires, charges sociales, transport du personnel, coût de sa formation) et aux charges liées aux investissements matériels ou immatériels (charges financières, dotations

aux amortissements et provisions à dégager pour renouveler l'équipement, contrats de maintenance, frais d'entretien et de réparations, coût des brevets). Elles constituent le coût à supporter (ou à absorber) pour conserver son potentiel. Vouloir modifier le niveau de ces charges oblige à une restructuration et à un changement de stratégie ;

- charges variables. Elles sont strictement fonction du volume d'activité. Elles concernent les consommations de matières et d'énergie, les commissions du personnel de ventes, les emballages, etc. Elles représentent un pourcentage du chiffre d'affaires ;

- charges rattachées aux leviers d'exploitation (ou charges « marges de manœuvre »). Ce sont des charges ponctuelles liées à la mise en œuvre ou à l'adaptation de la stratégie (lancement d'un nouveau produit, intégration d'un nouveau procédé, publicité, etc.) ou, encore, à l'adaptation du niveau d'activité (location de matériels, embauche d'intérimaires, sous-traitance, etc.). Ces coûts mesurent la capacité d'adaptation de la firme.

Si l'on veut maintenir sa rentabilité et préserver son potentiel, quoi qu'il arrive (continuer à avoir le même niveau de charges obligatoires), il faut penser à créer suffisamment de valeur pour le client (tirer le meilleur du potentiel, de façon à avoir suffisamment de recettes) tout en se gardant une marge bénéficiaire et un pourcentage de charges « marges de manœuvre » capables de répondre aux aléas. Il y a donc à trouver un équilibre dans le temps entre charges obligatoires (potentiel), charges « marges de manœuvre » (adaptabilité) et recettes (création de valeur).

Dans un budget, on peut donc faire apparaître le minimum obligatoire pour préserver son potentiel, le coût dépendant strictement du volume d'activité et la partie de coût qui pourrait éventuellement être réallouée en fonction des circonstances (ce que J.F. Le Moal [1994] appelle la partie discrétionnaire).

Afin de garder totalement la réversibilité de la décision, il est possible enfin de déterminer le coût que l'entreprise est prête à supporter pour maintenir ouvertes des éventualités et rester à l'affût d'informations complémentaires lui permettant de mieux décider demain. Ce surcoût

est l'équivalent du prix d'une option en finance de marché. Il serait à intégrer dans les coûts « marges de manœuvre ».

3. Exemples pratiques d'adaptation des outils de contrôle au contexte turbulent

Nous présentons d'abord des cas d'utilisation des techniques présentées dans la section 2, puis nous regardons, sur une monographie issue de la construction automobile, comment celles-ci peuvent être combinées à des modalités non prévisionnelles.

3.1. Une gestion budgétaire fondée sur le carnet de commandes dans une entreprise de bâtiment

L'entreprise étudiée est une menuiserie de 250 personnes ayant une activité de fabrication et de pose. L'entreprise travaille sur devis et près de 60 % de son chiffre d'affaires est réalisé sous forme de réponses à des appels d'offres particulièrement aléatoires. De plus, intervenant en fin de chantier, la firme subit de plein fouet les retards accumulés par les autres corps de métier. Ces deux aspects rendent la prévision difficile.

Dans cette entreprise, les calculs de coûts sont structurés par chantier et les budgets ont, pour horizon prévisionnel, le carnet des commandes fermes (le plus souvent, trois à cinq mois d'activité). Les ventes ne correspondent plus à une prévision mais à une certitude ; le budget essaie de traduire les conséquences du niveau d'activité pour l'instant obtenu, en termes d'approvisionnements, production, résultat, trésorerie. Chaque quinzaine, le document est actualisé pour tenir compte des nouvelles commandes ou de nouvelles informations sur les chantiers à réaliser. Le but du système est d'apprécier le plus rapidement possible l'impact du niveau d'activité (ou de toute surprise stratégique) sur le fonctionnement de l'entreprise, de façon à pouvoir agir à un moment où il est encore temps. Au-delà du carnet de

commandes fermes, quelques scénarios sont construits. Ils tentent d'apprécier le niveau des commandes probables, à partir des contacts actuels et de l'état du marché, ou ils évaluent l'impact futur d'événements naissants (conséquences des nouvelles normes de sécurité dans les établissements ouverts au public, effet d'une politique en faveur du logement social, produit réalisé avec un matériau de substitution beaucoup moins cher par un nouveau compétiteur, etc.) sur la situation concurrentielle.

3.2. L'élaboration d'une stratégie proactive vis-à-vis de l'environnement

Vouloir intégrer des aspects écologiques dans sa réflexion stratégique [J.M. Bascourret 1997 ; B. Canel-Depitre 1997] peut être un moyen de répondre à la concurrence exacerbée du marché (de tuer la turbulence) et d'infléchir celui-ci vers des aspects qui seraient davantage favorables. Il s'agit d'un pari, dont l'issue ne peut être datée, à envisager à un moment où la prise de conscience des nuisances est encore faible. Mais il faut aiguïser la fibre écologique des clients par une information adéquate (répondre aux désirs latents des consommateurs dans le domaine), développer des campagnes de communication et des politiques relationnelles vers d'autres cibles extérieures (pouvoirs publics, opinion publique, groupement de défense de l'environnement, etc.), organiser des groupes de pression en faveur de la gestion écologique (cf. en Allemagne, l'association BAUM : *Bundesdeutsche Arbeitskreis für Umweltbewußtes Management*). Il est nécessaire également de veiller à ce que toute la chaîne de production soit conduite en tenant compte du respect de l'environnement (préférence pour des matières premières naturelles, déchets solides collectés sélectivement, forme de l'usine s'intégrant parfaitement dans l'environnement naturel, matériaux de construction choisis en fonction de leur qualité écologique, etc.) et renforcer les exigences environnementales vis-à-vis de ses fournisseurs et de ses sous-traitants. La tâche est vaste et risque de dépasser les moyens financiers de la firme. Une *exploitation intelligente* des ressources et la mise en œuvre de plans d'action

successifs peuvent permettre d'aller dans le sens de l'évolution souhaitée (voir l'enquête et les monographies réalisées par J.M. Bascourret [1997]).

3.3. *Le déploiement de la stratégie en plans d'action et budgets par l'intermédiaire des processus*

Le cas analysé est une entreprise qui fabrique des films et des sacs en polyéthylène. Deux grandes catégories de produits forment chacune un processus spécifique :

- des produits extrudés. Ce sont des rouleaux de film plastique ordinaire pour recouvrir les serres agricoles, abriter les chantiers des intempéries ou servant à l'emballage industriel. Ce sont des produits à marge faible (la compétition sur les prix est intense) ; la qualité est standardisée en termes de solidité, d'imperméabilité et de résistance thermique ; le délai de livraison n'est pas essentiel car les besoins pour l'agriculture ou le bâtiment sont assez facilement prévisibles ;

- des produits imprimés et des sacs. Ce sont les films plastiques imprimés qui entourent les *packs* de bouteilles d'eau minérale, qui permettent l'ensachage des surgelés, qui emballent des produits d'hygiène, etc. ou les sacs plastiques imprimés au logo du commerçant. Ces produits sont fortement personnalisés et commandés par petites quantités. Les clients sont très sensibles au délai (car beaucoup des clients fonctionnent en juste-à-temps et l'emballage est intégré dans leur chaîne de fabrication) et à la qualité (beauté du cliché, coloris, aspect du film, car le contenant influe sur l'image du contenu). Beaucoup de clients ont besoin d'une assistance technique pour définir leurs emballages.

Par ailleurs, l'analyse d'au moins quatre autres processus se justifie pour les raisons suivantes :

- le poids important du coût de la matière première (près de la moitié du coût de revient) oblige à identifier précisément le processus d'achat ;
- les changements de programme tardifs, les commandes en urgence (qui ne peuvent être refusées car elles représentent 25 % du chiffre d'affaires), les fractionnements de lots pour calmer des clients

impatiens, des retards de livraison créent des dysfonctionnements dans les ateliers et amènent à considérer le processus de gestion du flux ;

- l'entreprise étant certifiée Iso-9 000, le processus de gestion de la qualité est à observer ;

- les équipements d'extrusion et surtout d'impression nécessitent des temps de préparation très longs, d'où des taux d'utilisation faibles des machines (inférieurs à 50 % des capacités) et la nécessité de distinguer le processus préparation de la production.

Le développement de produits nouveaux, répondant aux attentes des clients, a pour support budgétaire des pratiques de *target costing* [T. Tanaka 1993 ; J.A. Maciariello, C.J. Kirby 1994]. La mise en place d'une politique de partenariat avec les clients importants (planification de leurs besoins à trois mois, groupage des commandes et des livraisons, coopération pour tenter une standardisation des produits imprimés) forme un premier plan d'action qui devrait permettre une meilleure optimisation du flux sur l'ensemble de la chaîne. Le recours aux méthodes SMED (*Single Digit Minute Exchange of Die*), deuxième défi, tout en faisant face aux commandes en urgence. Bien évidemment, ces deux plans d'action font l'objet de budgets.

3.4. *L'équilibre : maintien du potentiel-flexibilité. Le cas de la réduction et de l'aménagement du temps de travail dans un cabinet d'experts-comptables*

L'analyse porte sur un cabinet de quinze collaborateurs. Dans une telle structure, l'obligation de passer aux trente-cinq heures est souvent perçue comme un facteur de turbulence majeure. Ce cabinet est dirigé par deux experts-comptables, commissaires aux comptes. Les collaborateurs sont polyvalents, mais un est spécialisé sur les aspects informatiques et deux sur les questions sociales. La clientèle (beaucoup de très petites entreprises) et les missions sont variées, aussi l'organisation du travail est une condition essentielle de la performance. L'activité du cabinet est, en effet, très saisonnière. Si les mois de mai, septembre, octobre correspondent à une activité normale, ceux de janvier à avril sont des mois de suractivité (missions de présentation des

comptes annuels) et les mois de juin, juillet, novembre et décembre des périodes de légère sous-activité. Le nombre d'heures réalisées dans l'année est de 26 550, soit un horaire annuel moyen par collaborateur de 1 770 heures.

Le nombre d'heures supplémentaires rémunérées est donc de :

$1\,770 - 1\,685$ (voir tableau 1) = 85 heures, soit pour 15 collaborateurs 1 275 heures.

Le taux horaire moyen est de 91 F, et 950 heures supplémentaires sont rémunérées à plus 25 % et 325 à plus 50 %.

Avec un taux de charges sociales et fiscales de 45 %, le coût des heures supplémentaires est de :

$$91 \times [(950 \times 1,25) + (325 \times 1,50)] \times 1,45 = 221\,016 \text{ F.}$$

Pour passer à un horaire hebdomadaire de 35 heures et maintenir le niveau d'activité à 26 550 heures, le nombre de collaborateurs doit s'établir à $26\,550 / 1510 = 17,58$ soit 18. Il faut donc recruter trois salariés supplémentaires.

Les trois collaborateurs sont embauchés à 11 000 F par mois, soit une charge supplémentaire de :

$$11\,000 \times 12 \times 3 \times 1,45 = 574\,200 \text{ F}$$

Tableau 1 – *Horaires annuels disponibles par salarié selon l'hypothèse de temps de travail hebdomadaire*

	<i>Horaires hebdomadaires : 39 heures</i>	<i>Horaires hebdomadaires : 35 heures</i>
Total de semaines travaillées (déduction faite des congés annuels et des jours fériés)	45	45
Durée hebdomadaire légale en heures	39	35
Horaires annuels	1 755	1 575
Formation (6,5 jours)	50	45
Absences	20	20
Horaires annuels disponibles	1 685	1 510

À cela, il convient d'ajouter le coût de recrutement et celui du temps de formation et d'adaptation des nouveaux collaborateurs.

En supposant que l'activité reste la même, la marge sur les charges de personnel, selon le temps de travail hebdomadaire, est retracée dans le tableau 2 :

Tableau 2 – *Marge sur charges de personnel, selon diverses hypothèses de temps de travail hebdomadaire*

en kF	<i>Situation actuelle</i>	<i>35 heures payées 39</i>	<i>35 heures payées 35</i>
Chiffre d'affaires	7 000	7 000	7 000
Salaires collaborateurs	2 615	2 790	2 544
Salaires dirigeants	1 000	1 000	1 000
Charges sociales	1 627	1 705	1 595
Marge sur charges de personnel	1 758	1 505	1 861

Dans l'hypothèse de 35 heures payées 39, le manque à gagner de 253 kF peut être compensé en partie par un allègement des cotisations sociales patronales (de 90 kF à 162 kF, selon que la réduction est de 5 kF ou 9kF par salarié) ; les salariés « anciens » peuvent accepter aussi un sacrifice de rémunération. Autrement, il faut trouver le moyen d'augmenter le chiffre d'affaires de 3,6 % [= (253 / 7000) x 100]. L'arrivée de trois personnes augmente qualitativement le potentiel de compétences ; ce fait, couplé à une répartition annuelle des horaires de travail, peut permettre au cabinet de mieux s'adapter aux fluctuations saisonnières et obtenir ainsi des gains de productivité. Il est alors possible de répondre mieux aux exigences de la clientèle ou d'envisager de nouvelles missions, mais il faut penser création de valeur supplémentaire (nouvelles réponses informatisées, assistance en matière sociale ou juridique, etc.). Il faut également que la part des coûts mobilisables, pour faire savoir et étudier ces nouvelles possibilités, soit adaptée. Il convient aussi de ne pas oublier que l'on a échangé des

charges « marges de manœuvre » contre des charges obligatoires.

En fait, la réussite du processus tient dans la capacité à faire en sorte que ces charges obligatoires supplémentaires restent suffisamment adaptables et soient sources de création de valeur.

3.5. Combinaison des moyens de contrôle et environnement turbulent

L'entreprise servant de support à cette monographie appartient à l'industrie automobile ; il s'agit d'un site de production (l'usine Alpha) où sont assemblées trois grandes familles de véhicules.

Pour répondre à la crise que connaît actuellement le secteur et mieux faire face à la concurrence internationale, l'usine Alpha s'est fixé deux impératifs : une exigence de qualité et le respect des délais.

Lorsque les affaires étaient florissantes (au cours des années 1975), l'usine établissait des budgets en totale déconnexion avec le mode de fixation de ses « prix de revient usine ». Depuis peu, le coût de production se trouve au cœur du système et son élaboration permet désormais la déclinaison des budgets.

Le coût d'un véhicule est formé pour les 2/3 par des achats et pour 1/3 par la fabrication. La partie fabrication se compose de trois éléments :

- des charges indirectes qui représentent les coûts subis et pour lesquels la société ne dispose d'aucune marge de manœuvre³ ;
- des consommables (10 % de l'ensemble) correspondant aux peintures, solvants, etc. ;
- des frais de main-d'œuvre directe qui constituent les 50 % restants.

Malgré la turbulence des marchés, Alpha garde des outils classiques de prévision.

³ Exemples : la taxe professionnelle et les amortissements. S'agissant des amortissements, un « système de déclassement sur site » en temps réel a été mis en place pour faciliter leur suivi à la trace.

3.5.1. Un système classique

Le plan d'action retenu s'appuie sur des budgets à cinq ans.

Le budget annuel, présenté au directeur de fabrication, est déterminé comme suit :

- Le niveau de production de l'année prévisionnelle est établi à partir de celui de l'année antérieure, pondéré par un coefficient ;
- Les charges de structure sont intégrées dans les différents budgets (calcul en coûts complets). Le budget annuel est donc une émanation naturelle du système d'élaboration des « prix de revient usine ». Cette pratique vise à concilier deux objectifs :

– *objectif n° 1* : établir des documents permettant de s'interroger sur la possibilité de sous-traiter ou non certains pans d'activité, compte tenu des compétences de l'usine.

Concernant le suivi des frais généraux, un système de responsabilisation a été mis en place ; la signature du contrôleur de gestion est exigée pour toute demande de ressources supplémentaires. Le résultat a été immédiat : une baisse moyenne de 20 % des frais généraux. Pour favoriser les économies, un système de suggestions a également été mis en place (voir supra) ;

– *objectif n° 2* : contrôler la main-d'œuvre directe et indirecte, car la direction pense que des économies restent possibles. Deux activités sont particulièrement surveillées : la maintenance et la logistique (les flux physiques sont organisés en juste-à-temps).

Un système de *reporting* permet l'établissement des résultats mensuels. Ceux-ci sont disponibles une semaine après la fin de chaque mois.

En fin d'année, des écarts sont analysés à partir des « dérives produits » (il s'agit de produits non satisfaisants du point de vue de la qualité) ou à partir des « dérives inexplicables » (celles dont le coût est estimé en moyenne à deux fois le coût originel du produit ou de l'ensemble fabriqué).

3.5.2. Une approche processus

À côté de ce système «classique», l'usine développe, en étroite collaboration avec le département Études, des organisations par projet. Impliquant une trentaine de personnes, chaque projet s'organise autour de trois variables d'action :

- une meilleure intégration des aspects *qualité*. Il s'agit, dans les faits, de prendre en compte plus la qualité perçue par le client que la qualité intrinsèque du produit à la sortie des ateliers ;
- une action sur les *prix*. Le problème est d'opérer ce que le contrôle de gestion dénomme des «économies techniques», c'est-à-dire des modifications «à la marge» mais qui permettent un redéploiement de ressources. Par exemple, on s'est aperçu sur les chaînes de fabrication, que les gants de travail pouvaient être changés toutes les semaines et non pas selon une fréquence quotidienne ;
- une action sur les *délais*, à travers une amélioration du processus attaché au lancement des nouveaux modèles. Pour faire face à la concurrence nipponne qui innove constamment dans ce domaine (le restylage a lieu environ tous les quatre ans), l'usine Alpha a élaboré une charte de développement du produit (CDP) ayant pour but de lancer un modèle en moins de 48 mois.

La CDP consiste à réunir sur un même lieu : «le plateau», les responsables de tous les métiers (produit, études, méthodes, fabrication, qualité et relations fournisseurs), et chaque direction propose et crée des solutions dans la perspective globale du projet, en tenant compte des contraintes des autres. Chaque projet est décomposé en lots correspondant aux différentes spécifications fonctionnelles du véhicule (exemple : le tableau de bord) ainsi qu'aux spécialités industrielles propres à chaque modèle (exemple : les moyens de montage). L'ensemble fait intervenir cinq acteurs principaux : le directeur de projet qui constitue et dirige l'équipe, les adjoints au directeur de projet dont l'objectif est de faire respecter le triptyque délais-coûts-qualité, les chefs de projet qui coordonnent les actions entre services, les responsables de lot qui apportent leurs compétences techniques sur chaque métier et les responsables d'activité qui agissent en complément

lors de certaines phases (détermination des coûts, élaboration des véhicules de présérie). La gestion, ainsi que la coordination de cet ensemble, incombe au responsable du lancement industriel.

En début de projet, il s'agit de fixer au plus tôt le « style » du véhicule faisant l'objet du lancement. Après une description du « style extérieur » (carrosserie), on fixe le « style intérieur » (agencement, fauteuils). Sur cette base, le service Études réalise les plans, les maquettes ainsi que toutes les expérimentations nécessaires. La conception proprement dite du véhicule est ensuite effectuée par les hommes des méthodes et de la production, en association avec les fournisseurs (rappelons que ces derniers comptent pour plus de 60 % dans le coût de revient). Puis, ayant arrêté les moyens industriels à mettre en œuvre (produire soi-même ou recourir à la sous-traitance, c'est-à-dire rechercher les solutions techniques les plus fiables et à moindre coût⁴), le montant des investissements est fixé et la phase de budgétisation de ces derniers est engagée. L'étape suivante, particulièrement critique, consiste à déterminer des dates pour les « échantillons initiaux ». À ce stade, il arrive fréquemment que plusieurs allers-retours soient nécessaires, si la première présentation ne s'est pas avérée satisfaisante. C'est pourquoi, la démarche doit être initiée le plus en amont possible et intégrer dès l'origine tous les acteurs du plateau.

Si le véhicule s'avère rentable, la décision définitive de lancer le projet « au plus tôt » incombe à la direction générale.

Aujourd'hui, la CDP ne satisfait pas complètement la direction. Aussi, une nouvelle approche fondée sur le concept de plateau-vie (PV), destiné faciliter le lancement des séries, est en cours d'implantation. Dans l'ancienne procédure, un projet était réellement clos dix-sept semaines après le lancement de la première série. Mais à cette date, toutes les difficultés techniques ne sont pas encore totalement résolues. L'idée est donc de continuer à faire évoluer (à faire « vivre ») le produit à l'issue du premier lancement, c'est-à-dire de pérenniser l'organisation en plateau de façon à intégrer « en temps réel » d'éventuelles modifications techniques au niveau des lots

⁴ Cette tâche incombe au service des méthodes.

constitutifs du véhicule. L'effet bénéfique attendu est une baisse significative des « prix de revient usine » grâce à une intégration plus rapide des moyens à mettre en place. Du point de vue de la qualité, l'organisation PV vise aussi à mieux prendre en compte certaines contraintes lors du lancement industriel (notamment la mise aux normes en matière de contrôle de la pollution).

3.5.3. *Le recours à la flexibilité structurelle, à la domination des fournisseurs et à l'animation du personnel*

L'élaboration d'une structure par projet ne constitue pas le seul moyen d'action pour faire face à l'âpreté du marché. L'usine Alpha tente de promouvoir d'autres modalités, telles que la flexibilité, la domination sur ses fournisseurs ou une animation fondée sur un système de suggestions. Le service planification de l'usine s'est vu charger de ces deux premières modalités.

Le premier levier d'action consiste dans la solution dite de « l'adaptation rapide ». Elle passe par la capacité de l'usine à pratiquer une gestion flexible de ses équipements. En cas d'une baisse significative de la demande, l'autre adaptation retenue est le recours au chômage technique partiel. Toutefois, les problèmes sociaux, que cette solution implique, ne rendent pas la démarche aisée.

Le deuxième levier d'action employé réside dans une action directe sur les prix. On a vu que les deux tiers du « prix de revient usine » incombent aux achats, c'est-à-dire aux fournisseurs. Chaque année, il est donc demandé à ces derniers de participer à la réduction des coûts. Si l'on distingue l'action du partenaire sur le produit, de l'action sur son *process*, la somme totale des économies possibles s'élève à près de 6,5 % du chiffre d'affaires d'Alpha. L'action sur le produit résulte de « *brainstormings* » avec les fournisseurs, en utilisant les méthodes d'analyse de la valeur. En termes de chiffre d'affaires, l'économie de coût attendu est habituellement de l'ordre de 2,5 %. L'action sur le *process* (économie potentielle estimée à 4%) consiste à déplacer des missions d'audit auprès des fournisseurs. Les analyses portent principalement sur l'amélioration des conditions de travail, la logistique

ainsi que le niveau de fiabilité des systèmes d'information utilisés (ÉDI notamment). En recherchant ces économies, Alpha parvient à identifier les coûts de non-qualité générés par ses fournisseurs et oblige ces derniers à engager des plans de progrès à trois ans. Le coût d'obtention de la qualité doit normalement représenter 10 % du chiffre d'affaires du partenaire. Par ailleurs, une grille d'évaluation des défauts fournisseurs, attribuant à chacun d'eux des « points qualité », alimente les négociations sur les priorités à retenir dans la réduction des coûts. À partir de cette grille, Alpha propose aussi un budget ferme, vérifié par la suite sur la base d'un contrôle mensuel (contrôle des écarts entre réalisations et prévisions). La cohérence d'ensemble est obtenue par rapprochement avec le plan de progrès à trois ans.

Le système des suggestions constitue le troisième moyen non prévisionnel pour intégrer les turbulences de l'environnement. Il vise à encourager le personnel à soumettre des idées pratiques pouvant apporter des améliorations, réaliser des économies, renforcer la sécurité, la qualité du produit et, plus globalement, la vie au sein de l'entreprise. Ce principe de la « boîte à idées » ne constitue pas une idée neuve. Il existe dans l'entreprise depuis maintenant près de 50 ans. Chaque membre du personnel (employé et cadres), au sein de l'espace d'autonomie qui lui est propre, par la maîtrise de son métier, par son implication et ses compétences est considéré comme un « acteur de progrès permanent ». Que ce soit individuellement ou en groupe (cercles de qualité), tous sont invités à développer leur potentiel de créativité et d'innovation.

Le système semble convaincant. À titre d'exemple, le nombre de suggestions émises par personne et par an est passé de 1,3 en 1991 à 3,3 pour l'année 1995. Le montant des économies générées par les suggestions atteignait 205 mF en 1991 ; pour 1995, l'économie a été chiffrée à 325 mF. L'efficacité du système passe, cependant, par la réduction des délais de traitement. Notamment, la clé de la réussite passe par :

- une hiérarchie qui s'implique, traite plus rapidement les dossiers et, donc, diminue les temps de réponse (ils sont passés de 6,8 mois en 1991 à moins de 3 mois pour l'année 1995) ;

- une réactivité plus immédiate et donc moins de procédures ;
- plus d’animation donc moins d’administration pour les pilotes du système.

Seules les suggestions réalisées et appliquées depuis au moins un an, peuvent faire l’objet d’une gratification. Le montant de celle-ci est déterminé comme suit :

- lorsque l’amélioration est susceptible de faire l’objet d’un « bilan économique chiffrable » dont la valeur est estimée à partir du coût de réalisation des améliorations et de la fréquence des fabrications, le montant des gratifications s’échelonne entre 500 et 60 000 francs ;
- si l’amélioration concerne la sécurité, les gratifications varient de 300 à 3 000 francs ;
- en l’absence de « bilan économique précis », la suggestion donne lieu à une prime de 200 francs.

La gestion et l’animation du système sont placées sous la responsabilité de l’ingénieur sécurité chargé des conditions de travail ou à défaut du responsable des ressources humaines. Une fois par mois, une réunion est organisée pour récompenser les meilleures suggestions.

Dans cet exemple, les outils budgétaires restent relativement classiques. Mais, associés à une plus grande souplesse organisationnelle, à une influence nette sur les fournisseurs et à un système de suggestions performant, ils forment toujours une réponse convenable pour faire face à la turbulence.

Conclusion

Comme nous le montrent ces monographies, la planification et la gestion budgétaire restent des outils indispensables au bon fonctionnement des organisations, à condition de ne pas en faire des stéréotypes mais des instruments en phase avec le contexte du moment. En période d’instabilité, leur finalité est moins d’allouer les ressources pour optimiser le fonctionnement de l’entreprise par rapport à un plan prédéfini, que de retrouver du sens à la situation, en observant, en analysant, en expérimentant et en donnant aux décideurs la possibilité de se réorienter rapidement en cas d’erreur.

Bibliographie

- Alam M. [1997], « Budgetary Process in Uncertain Contexts : a Study of State-Owned Enterprises in Bangladesh », *Management Accounting Research*, vol. 8, n° 2, June, p. 147-167.
- Ansoff I. [1976], « Managing Strategic Surprise by Response to Weak Signals », *California Management Review*, Winter, p. 21-33.
- Bascourret J.M. [1997], *L'intégration de la protection de l'environnement dans la gestion de l'entreprise : analyses et répercussions stratégiques. Étude sur le secteur des fabricants de peintures et vernis en France*, Thèse de doctorat, Université de Rennes 1, janvier.
- Canel-Depitre B. [1997], *La gestion du risque écologique dans l'entreprise*, Thèse de doctorat, Université de Rouen, octobre.
- Declerck R., Boudeville J. [1973], « Gestion stratégique et culture de l'entreprise », *Hommes et Techniques*, octobre.
- Demeestère R., Mottis N. [1997], « Stratégie et projets d'investissements : pour un pilotage par processus », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 3, n° 2, septembre, p. 23-43.
- Gervais M. [1997], *Contrôle de gestion*, Paris, Économica, 6e éd.
- Gervais M. [1995], *Stratégie de l'entreprise*, Paris, Économica, 4e éd.
- Greenwood T. G., Reeve J.M. [1994], « Process Cost Management », *Journal of Cost Management*, Winter, p. 4-19.
- Hamel G., Prahalad C. K. [1995], *La conquête du futur*, Paris, Inter-Éditions.
- Jullien F. [1996], *Traité de l'efficacité*, Paris, Grasset.
- Laszlo E., Laszlo C. [1993], *Le management évolutionniste*, Paris, Économica.
- Le Maître D. [1993], *Évaluation de la performance et comportements opportunistes dans les centres de responsabilité*, Thèse de doctorat, Université de Rennes 1, décembre.
- Le Moal J.F. [1994], *Les coûts et les actions discrétionnaires, une approche et une proposition de traitement*, Thèse de doctorat, Université de Rennes 1, décembre.
- Longeaux (de) D. [1977], « Le contrôle de gestion en période

- incertaine », *Revue Française de Gestion*, n° 9, mars-avril, p. 14-19.
- Lorino P. [1995], «Le déploiement de la valeur par les processus », *Revue Française de Gestion*, n° 104, juin-juillet-août, p. 55-71.
- Maciariello J.A., Kirby C.J. [1994], *Management Control Systems. Using Adaptive Systems to Attain Control*, Englewood Cliffs, Prentice Hall, 2nd ed.
- Mélèse J. [1990], *Approches systémiques des organisations*, Paris, Les Éditions d'Organisation.
- Mintzberg H. [1994], *Grandeur et décadence de la planification stratégique*, Paris, Dunod.
- Sun Zi [1988], *L'art de la guerre*, Économica.
- Tanaka T. [1993], « Target Costing at Toyota », *Journal of Cost Management*, Spring, p. 4-11.