



**HAL**  
open science

## COMMENT PEUT-ON GERER SANS BUDGET ?

Nicolas Berland

► **To cite this version:**

Nicolas Berland. COMMENT PEUT-ON GERER SANS BUDGET?. Technologie et management de l'information: enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit, May 2002, France. pp.CD-Rom. halshs-00584438

**HAL Id: halshs-00584438**

**<https://shs.hal.science/halshs-00584438>**

Submitted on 8 Apr 2011

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

# COMMENT PEUT-ON GERER SANS BUDGET ?

**Nicolas Berland**

Maître de conférences

Pesor

Faculté Jean Monnet (Université Paris-Sud)

54, Bd Desgranges 92330 Sceaux Cedex

[nicolas.berland@free.fr](mailto:nicolas.berland@free.fr)

## Résumé

---

Comment peut-on gérer sans budget ?

La remise en cause du processus budgétaire s'est intensifiée ces dernières années et a parfois conduit à la suppression du budget. Les premiers cas d'entreprise gérant sans budget peuvent être maintenant analysés afin de mieux comprendre les enjeux et le degré de nouveauté des pratiques à l'œuvre. Au travers du cas d'une entreprise, nous proposons dans cet article, de faire ressortir les caractéristiques essentielles de « sa » gestion sans budget.

Mots clés : contrôle budgétaire, budget, pilotage, management stratégique, CAM-I.

## Abstract

---

*How can one manage without a budget ?*

*The budget process has been a subject of debate for many years and in some companies this has implied the suppression of budgetary control. The first examples of companies managing without budgets can now be studied in order to understand how new these ways of managing are. We're presenting in this paper a case study to explain some characteristics of the "beyond budgeting" process.*

*Keywords : budgetary control, CAM-I, strategic management, budgets, management control.*

# Introduction

Le contrôle budgétaire est apparu au début du vingtième siècle à peu près simultanément aux Etats-Unis, en France et en Grande-Bretagne (Berland et *al.*, 2001). Il connaît une première vague de diffusion importante dans notre pays à partir de 1930, mais il faut attendre les années soixante pour qu'il devienne incontournable et synonyme de bonne gestion<sup>1</sup>. C'est en effet l'exemple américain, au travers des missions de productivité et de l'arrivée des grands cabinets de conseil internationaux, qui contribue à institutionnaliser cette pratique. Soixante années d'effort ont donc été nécessaires pour imposer le contrôle budgétaire en France, période au cours de laquelle cet outil de gestion a été testé, critiqué et amendé. Sa légitimité s'est construite dans la durée. C'est ainsi qu'en 1994, presque toutes les entreprises préparaient un budget annuel. C'est du moins ce qui ressort d'une enquête menée pour le compte de KPMG et de l'Association Nationale des Directeurs Financiers et des Contrôleurs de Gestion (DFCG), auprès des directeurs financiers de 595 entreprises (IFOP, 1994). La remise en cause des budgets et leur disparition ne sont donc pas des phénomènes d'importance mineure au regard de l'histoire du contrôle budgétaire et de sa pratique. Le titre de l'enquête de la DFCG ne peut alors manquer de surprendre : « *Faut-il tuer le budget ?* ».

De nombreux reproches ont été exprimés depuis longtemps à l'encontre du contrôle budgétaire par les praticiens et les théoriciens. Ils concernaient, tout à la fois, la capacité à faire des prévisions justes et pertinentes, la possibilité de réaliser un contrôle objectif et équitable ou portaient encore sur les conflits entre rôles attribués au contrôle budgétaire (Barret et Fraser, 1977). Pyhrr (1973), avec le budget base zéro (BBZ), montrait également que les organisations avaient du mal à évoluer autrement qu'à la marge par rapport au budget antérieur. Il fallait, selon cet auteur, tout remettre à plat afin de gérer l'entreprise sur de nouvelles bases pour espérer briser la routine d'un processus de plus en plus bureaucratique. Trop lourde à mettre en place, la méthode du BBZ semble avoir fait long feu. L'idée de se débarrasser du budget est apparue au début des années 1990 et le Cam-I (1999a et 1999b) en a fait, ces dernières années, l'un des ses thèmes de réflexion les plus actifs.

Si les critiques sont nombreuses, les idées d'amélioration du processus budgétaire progressent lentement. Outre le BBZ, l'*Activity-Based Budgeting* (ABB), dernier avatar de l'ABC, fait une timide apparition dans la littérature (Antos et Brimson, 1999). Mais on sait peu de chose de sa réelle diffusion et de son utilisation dans les entreprises. A l'inverse, la suppression du budget semble avoir déjà séduit un certain nombre d'entreprise<sup>2</sup> qui se sont débarrassées de leur processus budgétaire ou qui souhaitent le faire à court terme. Mais ces pratiques sont-elles réellement novatrices ou bien se concentrent-elles sur certains fondamentaux du processus de contrôle ? C'est ce que nous nous proposons d'examiner dans cette communication.

---

<sup>1</sup> Ainsi, lors de l'OPA de Pont-à-Mousson sur Saint-Gobain à la fin des années soixante, le PDG de Saint-Gobain de l'époque, Arnaud de Vogüé, justifiait dans la presse grand public des efforts d'amélioration de la gestion de sa compagnie en arguant de la mise en place d'un système de contrôle budgétaire (Berland, 1999).

<sup>2</sup> SKF, Svenska Handelsbanken, Borealis A/S, Boots The Chemists, Volvo Car Corporation, AES Thames, Sprint, Carnaud Metal Box, Bull, BP Amoco Chemicals, General Electric, United Distillers & Vintners, Bass Brewers, Lloyds TSB, Asea Brown Boveri (ABB), British Petroleum, SmithKline Beecham, Toys 'R' Us, Microsoft, Ikea, Fokus Bank, Swedish Post Office, Ericsson : liste du CAM-I (1999b, p.6 et 196). Sprint : Arterian, (1997 et 1998). Bull : Option Finance (1996). Rhodia, Schneider Electric, CarnaudMetalbox, Bull : Chauvot (2001).

Comment s'y prennent les entreprises qui ont supprimé leurs budgets pour continuer à fonctionner sans aller à la faillite et sans perdre la maîtrise de leur gestion ? Les repères manquent et c'est pourquoi nous proposons d'étudier le cas d'une entreprise française ayant supprimé son système de contrôle budgétaire. Il n'est pas dans notre intention toutefois de développer une « *best practice* » ou de poser le modèle de la société étudiée en exemple. Il s'agit plutôt d'une ouverture empirique visant à s'interroger sur la nature du processus de contrôle. De même, nous ne savons dans quelle mesure, l'expérience relatée est représentative des autres cas de « gestion sans budget ». Cette étude de cas, à visée exploratoire, a été réalisée à partir d'entretiens non directifs et semi-directifs et de documents internes de Société Sans Budget<sup>3</sup> (Thiétart (dir.), 1999 ; Usunier et al., 1993 ; Wacheux, 1996). Parmi les personnes rencontrées figurent le responsable du projet *Boks* ainsi que des représentants de deux des « entreprises » de Société Sans Budget. Les documents internes consultés sont des supports de formation et des comptes-rendus d'audit. Parmi les sources externes figurent l'ensemble des rapports annuels et des documents figurant sur le site internet de l'entreprise. Pour présenter ce cas, nous commencerons par rappeler tout d'abord les critiques exprimées par Société Sans Budget (SSB) pour justifier de la suppression de son système de contrôle budgétaire ainsi que le cadre stratégique, économique et organisationnel dans lequel elle évolue. Nous examinerons ensuite, dans deux parties distinctes, les phases d'élaboration et de déclinaison de la stratégie. Nous mettrons alors en perspective les singularités du système de management de SSB en comparant son processus de gestion aux prescriptions habituelles de la littérature<sup>4</sup>. Cette analyse de la nouveauté relative des modes de fonctionnement de SSB permettra de dresser en conclusion une carte des problématiques théoriques que pose l'examen de SSB et dont l'exploitation constitue la suite de cette recherche.

## **1 Pourquoi SSB a-t-elle supprimé son processus budgétaire ?**

La suppression du budget chez SSB a été une initiative de son Président. Il y cherchait une solution à des problèmes de management, ceux-ci étant exprimés au travers de critiques sur le processus budgétaire. Mais de façon plus large, ces critiques peuvent être comprises par rapport à l'environnement stratégique et organisationnel de SSB.

### **1.1 Les critiques exprimées à l'égard du processus budgétaire**

En avril 1999, à l'issue d'un dîner au cours duquel lui a été présentée l'expérience menée par une société suisse concurrente, le Président de SSB décide de se « débarrasser » de son système de contrôle budgétaire considéré comme un outil de gestion sclérosant. Cette décision fait suite aux réflexions déjà engagées sur les modes de management du groupe et notamment sur les insatisfactions fortes exprimées à l'égard du budget. Le Président et son entourage reprochent au budget de ne pas permettre d'envisager des processus de rupture stratégique mais d'inciter au contraire à la reconduction tacite du passé. Ce qui est en cause

---

<sup>3</sup> Pour des raisons de confidentialité le cas est anonyme.

<sup>4</sup> Nous nous limiterons dans cette communication à l'examen des mécanismes de déclinaison de la stratégie. D'autres aspects singuliers du management de Société Sans Budget feront l'objet d'analyses détaillées dans des communications à suivre. Une comparaison avec les pratiques d'autres entreprises est également en cours.

est son utilisation comme outil de formulation de la stratégie dans une perspective uniquement financière. Cinq reproches au budget sont exprimés :

- ❑ L'exercice budgétaire est consommateur de ressources (temps, personnes), peu performant et ne répond plus aux attentes.
- ❑ Le budget est tourné vers le passé et l'extrapole. SSB veut désormais orienter ses efforts de réflexion vers l'avenir et anticiper les difficultés.
- ❑ Le budget est rigide ; une fois élaboré, on ne peut le modifier facilement en cours d'année. Ce n'est donc pas un outil de simulation commode.
- ❑ Le budget couvre une période trop courte (un an) pour la stratégie mais trop longue pour le pilotage des opérations. Les managers ne sont pas incités à avoir une vision de long terme.
- ❑ Le budget ne favorise pas une culture ambitieuse, « de rupture » que la direction souhaite mettre en place mais favorise la reproduction à l'identique.

Le contrôle de gestion traditionnel de SSB, en principe outil de déclinaison de la stratégie et essentiellement un système de contrôle budgétaire, se focalisait trop sur les données chiffrées et oubliait les « plans d'action » qui soutiennent tout développement stratégique. Il apparaissait plus important de produire rapidement des chiffres financiers que de se concentrer sur les raisons de fond qui entraînaient le calcul de ces chiffres. Certains cadres ont résumé, de façon abrupte, cette constatation en affirmant que l'objectif du projet de gestion sans budget était finalement de lutter contre la monoculture financière qui semblait parfois s'être emparée du groupe. Avec le projet *Boks*, l'accent est donc mis sur les actions à développer dans le groupe pour suivre la stratégie plutôt que sur leur image financière et les chiffres qui en découlent.

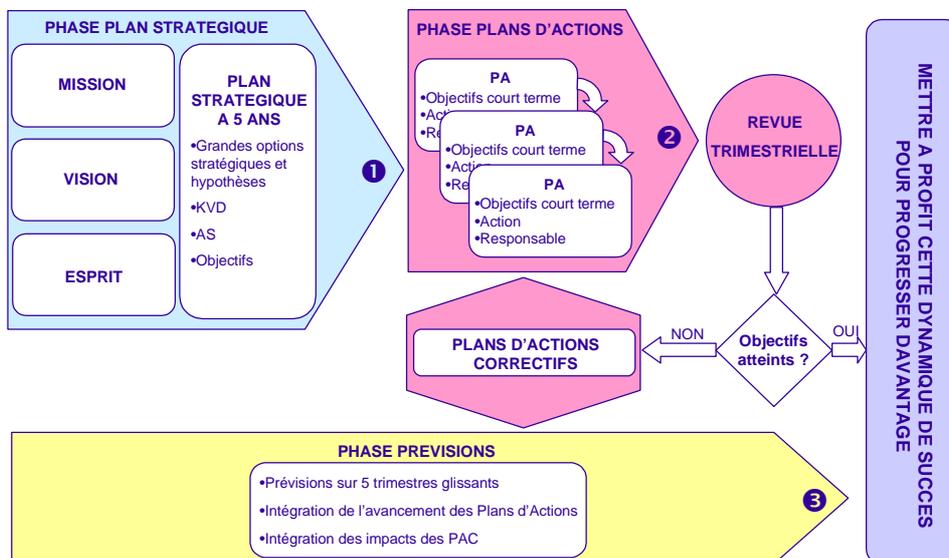
Aussi étrange que cela puisse paraître, aucune voix ne s'est élevée dans l'état-major du groupe SSB pour protester contre la disparition des budgets. Le changement était pourtant d'importance et n'aurait pas du manquer d'entraîner des réticences au moins psychologiques mais il n'en a rien été. Un léger malaise a parfois pu être observé au niveau des usines et des sites physiques du groupe à tel point que, près de deux ans après, il est encore possible de soupçonner certaines entités de continuer à produire des budgets en cachette même si cette tendance tend vraisemblablement à disparaître. La perte de repère était en effet plus forte chez certains acteurs qui pouvaient ressentir comme une agression la disparition d'un outil de gestion très structurant pour leur fonction. Toutefois, ces réticences, très minoritaires, n'ont jamais été en mesure de remettre en cause le développement du projet.

Le projet *Boks* de suppression du contrôle budgétaire a été lancé durant l'automne 1999. Il est effectivement opérationnel depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2000. A la date de cette communication, il est donc entré dans son troisième exercice. Le projet a été géré par un comité de pilotage composé de DAF (directeurs administratifs et financiers), appartenant aux divisions de l'époque, du contrôleur économique *corporate*, sorte de contrôleur de gestion central et d'un chef de projet issu du management. Deux cabinets de consultants sont également intervenus dans l'élaboration et la mise en œuvre du projet. Le projet *Boks* comprend trois phases qui seront l'objet de notre analyse tout au long de cet article :

1. Elaboration de la stratégie.
2. Elaboration de plans d'action en ligne avec la stratégie.
3. Elaboration de prévisions glissantes sur un an.

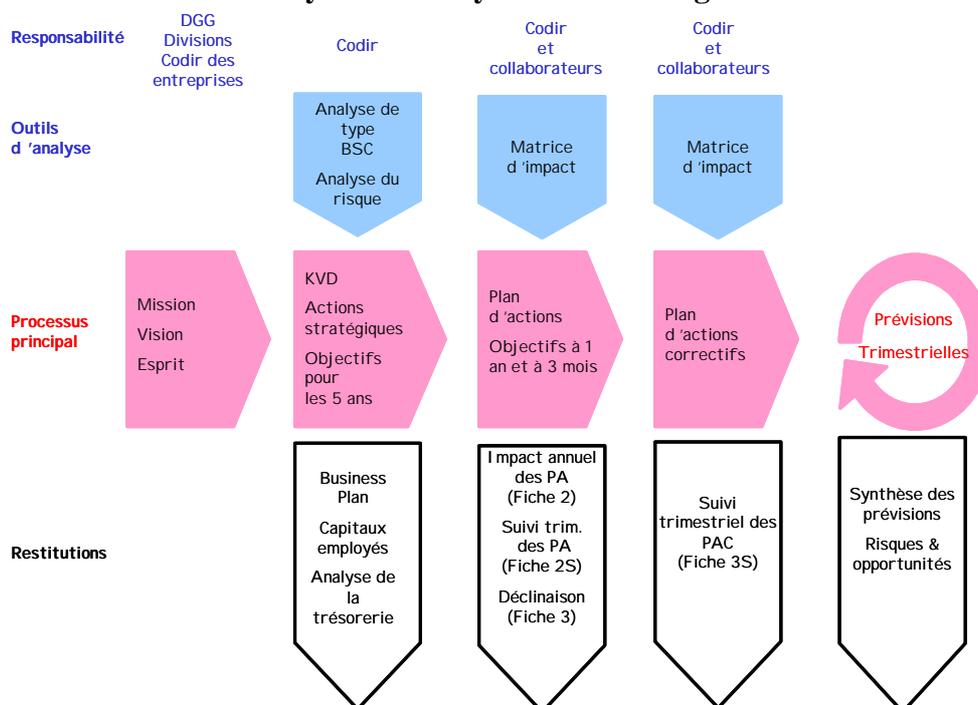
## Schéma 1 : Les trois phases du processus Boks

**BOKS : un processus en 3 phases pour atteindre les résultats annoncés**



Ces différentes phases s'enchaînent et constituent un ensemble homogène. Chaque phase est caractérisée par des outils d'analyse spécifiques et des restitutions qui lui sont propres.

## Schéma 2 : synthèse du système de management SSB



### 1.2 L'environnement stratégique et organisationnel de SSB

La création de SSB est le produit d'une scission, intervenue en 1998 et faisant suite à la fusion de l'ensemble auquel elle appartenait, avec un groupe étranger. Le nouvel ensemble s'est

alors recentré sur les activités les plus rentables et a introduit en bourse la société SSB. L'actionnaire de référence de SSB est toujours son ancienne entité industrielle qui conserve environ un quart du capital.

Le groupe SSB est composé d'une vingtaine d'entités appelées « entreprise ». Chaque entreprise est dirigée par un comité directeur (*Codir*) dont la composition est laissée à l'initiative du responsable de l'entreprise, la moyenne se situant généralement autour de huit à neuf personnes. L'ensemble des entités composant le groupe est piloté par le comité de direction générale groupe (DGG) qui intervient dans l'élaboration de la stratégie et dans les prises de décision concernant le développement et la bonne gestion du groupe. Les entreprises sont relativement indépendantes les unes des autres pour mener à bien leurs activités. Leurs liens sont le plus souvent limités au partage de services communs. Le groupe SSB peut être qualifié de structure divisionnelle.

La direction générale est assistée dans son travail par des divisions dont le rôle tend à décroître depuis que le projet Boks a été mis en place. Ces divisions coordonnent l'activité de plusieurs entreprises et ont surtout un rôle d'affectation du capital et des ressources et d'évaluation des performances. Le projet *Boks* concerne l'ensemble de ces entités mais à des niveaux divers et avec des rôles différents selon la phase concernée.

SSB est une société ayant la réputation d'être composé d'éléments hétéroclites qui nécessiteraient une réorganisation profonde et une rationalisation industrielle importante. La société opère sur un secteur mature dont le taux de croissance des domaines d'activité stratégiques est plutôt négatif. La croissance du chiffre d'affaires ne peut être obtenue qu'en prenant des parts de marché aux concurrents ou en innovant. Cette dernière solution est toutefois limitée car aucune révolution technologique d'importance ne semble se dessiner dans ce secteur d'activité. L'innovation de produits est complétée par des innovations de procédés permettant des gains de productivité.

Suite à une forte dégradation de la valeur boursière de SSB, des rumeurs d'OPA circulent depuis plusieurs mois et des contacts semblent avoir été pris avec son actionnaire de référence afin que les activités de SSB soient absorbées dans un groupe étranger.

Pourtant SSB avait fait preuve d'imagination en matière de système de gestion comme nous allons le voir maintenant.

## **2. Elaborer la stratégie et définir des priorités stratégiques**

Le mode de fixation traditionnel des objectifs annuels a été revu dans le cadre du projet Boks. D'une part, la participation des opérationnels a augmenté. Cela ne constitue toutefois une nouveauté que du point de vue de SSB et traduit un changement de son style de management. D'autre part, le nombre des objectifs a été réduit pour ne concentrer le chiffrage économique que sur ceux ayant une réelle signification stratégique. C'est là sans doute l'originalité du système de SSB qui rompt ainsi avec la complétude de la procédure budgétaire classique.

### **2.1 La phase de plan stratégique du projet *Boks***

Après avoir décrit les grandes étapes d'élaboration du plan stratégique, nous examinerons en détail le mode de construction des KVD (*Key Value Drivers* ou grands leviers de création de valeur), point pivot de cette phase.

### 2.1.1 Le processus d'élaboration des priorités stratégiques

Le plan stratégique couvre une durée de cinq ans. Il est glissant et est réactualisé tous les ans. La définition de la stratégie est initialisée par une lettre d'orientation de la direction générale groupe (DGG), émise en début d'année et qui précise aux entités quels sont les objectifs imposés par la DGG. Ces objectifs exprimés en terme de rentabilité et de *cash* sont chiffrés et précis. Ils sont impératifs et représentent de véritables défis à relever pour les entreprises. Les objectifs *business* sont souvent complétés par d'autres issus des différents programmes transversaux d'amélioration du groupe. Il appartient ensuite aux entreprises de définir une stratégie originale qui permette de satisfaire à ces différentes contraintes. Les objectifs définis par la DGG sont non négociables par les entités. Pour fixer des objectifs ambitieux, le groupe utilise différents types de référentiels internes et externes : attentes du marché (en terme de rentabilité pour les marchés financiers par exemple), résultats et objectifs des concurrents (*benchmark*), progression des performances historiques (progression et apprentissage). Ces référentiels permettent de ne pas construire les attentes de la direction, qui devront être traduites en objectifs par les opérationnels, sur des fantasmes de l'état-major. Les objectifs que la direction générale groupe assigne aux différentes entreprises sont modulés selon la position concurrentielle de chaque unité au sein du groupe (objectifs de croissance, de rentabilisation ou de maintien de la position concurrentielle,...).

La définition de la stratégie se poursuit ensuite par l'explicitation et la déclinaison des missions, des visions stratégiques et de l'adhésion aux valeurs du groupe de chacune des entités. Cette définition des visions, missions et esprit est effectuée par tous les niveaux (la DGG, les divisions et finalement les entreprises elles-mêmes) sous contrainte de tenir compte des objectifs définis par le groupe.

- La mission est une réponse à la question « à quoi servons-nous aujourd'hui ? ».
- La vision cherche à répondre à la question « que sera mon entité dans 5 ans ? ». La vision doit avoir un caractère motivant et représenter une fierté pour ceux qui réussiront à la concrétiser.
- L'esprit SSB renvoie aux valeurs du groupe qui ont été définies par trois termes qui s'imposent comme autant d'impératifs : « Conquête, Exigence, Cohésion ».

Ces différentes étapes sont réalisées sur papier libre et le produit obtenu varie en fonction des métiers. Ces trois piliers ne constituent pas la stratégie de SSB mais ils en sont le socle. Grâce à cette vision partagée, l'élaboration de la stratégie doit devenir plus efficace. Une fois les hypothèses exprimées et les objectifs du groupe déclinés sur chacune des entités (DGG, divisions, entreprises), les membres du *Codir* (comité de direction) de chaque entreprise définissent les scénarios stratégiques pour atteindre les objectifs qui leur sont assignés et les moyens nécessaires à mettre en place pour y parvenir. Certains objectifs sont donc fixés de façon centralisée alors que les scénarios et la stratégie à mettre en place sont le fruit du travail des acteurs au plus près du terrain. La définition du plan stratégique est réalisée au niveau des entreprises et comprend cinq étapes :

- Des KVD sont tout d'abord déterminés collégalement par les membres du *Codir* de chacune des entreprises du groupe. Les KVD sont des leviers d'action prioritaires dont la réalisation permet à l'entreprise d'atteindre ses objectifs stratégiques en dégagant un avantage concurrentiel déterminant et durable.
- Une fois les KVD déterminés, les différents responsables doivent définir, pour chacun, une liste d'actions stratégiques (les « AS ») à entreprendre dans les cinq prochaines années pour parvenir à atteindre les objectifs assignés par la DGG et réaliser les KVD.

Chaque AS fait l'objet d'une évaluation financière pour mesurer son impact en terme de création de valeur. Seules les AS les plus significatives sont retenues (application du principe de Pareto ou « loi » des 80/20).

- L'impact attendu de ces actions sur les ventes, le résultat opérationnel, le *cash* et les capitaux employés est ensuite indiqué dans le cadre d'un *business plan* financier couvrant les années N à N+5.
- Une attention particulière est accordée à l'évolution des flux de trésorerie de chaque entreprise.
- Les points développés précédemment sont finalement synthétisés pour permettre une formulation globale de la stratégie et en déduire des objectifs au niveau des entreprises. Ces objectifs, à horizon de cinq ans, sont fixés chaque année en janvier/février. Les objectifs sont donc la synthèse des impératifs de la direction générale et des objectifs intermédiaires que se fixe chaque entreprise.

### **2.1.2 La réalisation des différentes étapes du plan stratégique**

Nous avons vu ci-dessus les différentes étapes constituant le processus d'élaboration des priorités stratégiques. Nous revenons maintenant sur un certain nombre d'étapes clés pour mieux comprendre comment elles sont réalisées.

Les KVD sont en nombre limité et représentent les quelques leviers qui vont être déterminants pour assurer à l'entreprise un avantage concurrentiel et lui permettre d'atteindre sa vision. Il ne s'agit donc pas de tout couvrir mais de couvrir les points clés (*key*), c'est-à-dire les 20% de variables qui ont une influence sur 80% de la valeur de l'entreprise. La sélection des KVD est réalisée grâce une réflexion organisée autour de quatre axes principaux plus un cinquième axe défini par la direction de SSB :

- Les entreprises doivent respecter les objectifs globaux du groupe définis par la lettre d'orientation de la Direction générale groupe. Ces objectifs comprennent des données exprimées en terme de rentabilité et de cash-flows, de respect des contraintes des programmes transversaux et des grandes politiques du groupe (RH, achats...).
- Les entreprises se livrent ensuite à une analyse de leur environnement concurrentiel. Il ne s'agit pas d'une simple analyse marketing mais plutôt d'une véritable analyse stratégique faisant intervenir l'ensemble des outils de compréhension du marché et de la concurrence.
- Une analyse de la performance est menée au travers de l'étude du fonctionnement des différents processus. Il s'agit de mettre en évidence les processus critiques de l'organisation et de rechercher leur amélioration en terme d'efficacité et d'efficience. Le but est de créer de la valeur au moindre coût pour les clients.
- Une analyse des nouveaux défis de l'organisation définie comme une entreprise apprenante est ensuite réalisée. Il faut alors favoriser l'apprentissage collectif du savoir, du savoir-faire et du savoir être. Cet apprentissage est mis en œuvre au travers d'incitations à l'innovation, d'amélioration de la diffusion de l'information et du savoir, de la recherche de nouveaux talents, de l'adaptation continuelle des structures de l'entreprise, du développement des alliances...
- Finalement, une cinquième analyse est réalisée et s'intitule « approche globale des risques ».

Cette architecture est en définitive assez proche de celle développée par Kaplan et Norton (1998) avec le *Balanced Scorecard* (BSC). Le BSC est utilisé ici comme un outil permettant la définition des objectifs de l'entreprise. Le terme de *Balanced Scorecard* n'est toutefois pas

utilisé chez SSB car il véhicule auprès des opérationnels des idées négatives. C'est un véritable tabou organisationnel<sup>5</sup>.

Chaque KVD est suivi par un « sponsor » qui n'est pas pour autant responsable de son niveau (contrairement aux AS et aux plans d'action où les responsables rendent compte sur le niveau de chacune des variables dont ils ont la charge).

La détermination des AS est l'étape suivante du processus. Il s'agit de définir les grandes actions stratégiques qui seront entreprises pour réaliser les KVD. Ces AS doivent avoir des conséquences sur les résultats financiers de l'entreprise. Aussi pour s'assurer que les AS créent de la valeur, les différents responsables doivent calculer pour chacune des années du plan les incidences des AS en terme de ventes, résultat opérationnel, cash et capitaux engagés. Une fois cette première étape terminée (phase du plan stratégique) commence la phase dite des plans d'action qui sont une déclinaison à court terme des objectifs à atteindre et des actions à entreprendre.

Cette phase d'élaboration de la stratégie présente des particularités par rapport aux procédures traditionnelles.

## **2.2 Concentrer l'attention des managers sur les variables stratégiques pertinentes**

Le modèle traditionnel du contrôle budgétaire est un modèle comptable qui a vocation à prendre en compte toutes les recettes et toutes les dépenses de l'entreprise. Or, ces dépenses ne présentent pas toutes le même degré de pertinence pour décliner la stratégie. Un temps considérable est donc passé à chiffrer le superflu. Par sa nature comptable globalisante, qui peut être perçue comme un avantage dans la mesure où elle boucle avec la comptabilité, le contrôle budgétaire passe à côté de son objectif premier : décliner ce qui est important. La question qui se pose est alors de savoir si un système de maîtrise de la gestion et de la déclinaison de la stratégie de l'entreprise doit forcément avoir pour objectif de couvrir toutes les charges et tous les produits. *A priori*, rien ne justifie ce besoin, si ce n'est le désir de disposer d'un moyen de contrôle de la véracité des chiffrages réalisés.

Or, l'une des caractéristiques du système de management mis en place par SSB concerne la gestion des priorités. Le contrôle de gestion que le groupe a mis en place ne cherche pas à mettre sous contrôle l'intégralité de la société mais à prendre en compte les 20% d'éléments qui contribuent à générer 80% de la valeur du groupe (loi de Pareto). On peut y voir une nouvelle version du principe d'exception. Dans le système de contrôle budgétaire classique, le principe d'exception consistait à ne considérer que les écarts qui font sens, soit par leur montant, soit par rapport à la stratégie. Dans le cas présent, SSB considère *a priori* les éléments qui font sens par rapport à la stratégie pour focaliser l'attention des acteurs du terrain. Le principe d'exception est déplacé d'une analyse *ex post* à une analyse *ex ante*. Ainsi, les KVD et les AS considérés sont en nombre limité. Il s'agit pour les opérationnels de se mettre d'accord, après avoir fait une analyse stratégique, sur ceux ou celles qui sont les plus importants. Au contrôle exhaustif se substitue un contrôle partiel. L'entreprise est apparemment partiellement sous contrôle car toutes les dépenses ne sont pas couvertes par le nouveau système de gestion (les gommes et les crayons ne font pas l'objet d'un pilotage spécifique). Mais c'est précisément en ne prenant pas tout en compte que l'essentiel est mis en lumière. Cette incomplétude du contrôle ne signifie pas pour autant que le processus de

---

<sup>5</sup> Une étude plus approfondie des différents tabous de SSB fera l'objet d'une communication ultérieure.

management de SSB soit laxiste (Van der Stede, 2001). En effet, l'insuffisance de résultat a conduit en 2000 au limogeage de quelques responsables d'entreprise.

On pourrait opposer deux démarches :

- La première démarche serait celle de l'entreprise où toutes les charges et tous les produits seraient sous contrôle. Dans cette version de l'outil de pilotage, on ferait confiance aux acteurs pour considérer, parmi la masse d'information dont ils disposent, ce qui est important ou non. Cette vision correspondrait globalement à l'ancien système de gestion fondé sur le contrôle budgétaire. Il conduirait à une focalisation comptable et financière importante, dans la mesure où un équilibre des comptes permet de garantir leur fiabilité, mais peut-être au détriment du déploiement de la stratégie. Il est alors plus confortable pour les acteurs impliqués dans la confection des budgets de respecter superficiellement les règles du jeu budgétaire, et notamment l'équilibre comptable, que de s'interroger en profondeur sur les opportunités stratégiques dans un système où aucun mécanisme ne les y incite.
- La deuxième démarche serait celle de SSB où l'attention est d'abord focalisée sur les points stratégiques importants avec des mécanismes réguliers d'autocontrôle (analyse des KVD, business plan, analyse des liquidités, matrice d'impact) pour vérifier que des éléments importants n'ont pas été oubliés. Le système de contrôle de gestion est d'abord centré sur la stratégie et considère les éléments financiers comme un produit final du contrôle.

Au travers de ces deux cas, c'est l'équilibre entre la réflexion stratégique et la réflexion financière qui semble remis en cause, le système de contrôle s'appuyant successivement sur l'un ou sur l'autre. Mettre l'accent sur l'un d'eux au détriment de l'autre conduit à des résultats différents en terme de management stratégique (Goold et Campbell, 1987). De façon plus général, cette observation renvoie au problème des styles de contrôle (Simons, 1995, Bruns et Waterhouse, 1975).

Kaplan et Norton (2001), qui n'ignorent rien des débats autour de la suppression du budget, proposent une adaptation du système de contrôle budgétaire traditionnel allant dans le même sens. Ils suggèrent de distinguer le contrôle budgétaire opérationnel et ce qu'ils appellent le contrôle budgétaire stratégique. Chacun de ces deux aspects feraient l'objet d'un traitement différencié. Le contrôle budgétaire opérationnel chercherait à prendre en compte au mieux tout ce qui est récurrent dans l'entreprise et ne fait pas l'objet d'un enjeu stratégique fort. Kaplan et Norton (2001, 289) proposent alors de traiter les aspects non stratégiques du chiffrage économique à l'aide de l'*Activity-Based Budgeting* (ABB). Ils reconnaissent toutefois que cette méthode peut être lourde à mettre en place. On peut donc se demander si un chiffrage plus fruste, fondé par exemple sur des règles de trois à l'aide d'une méthode du type « *direct costing* », ne serait pas plus appropriée. La partie relative au contrôle budgétaire stratégique ferait par contre l'objet d'une attention plus soutenue reposant sur les initiatives stratégiques qui ont été définies par les managers. On ne peut qu'être frappé par la similitude avec l'expérience menée par SSB où les opérationnels se concentrent sur quelques KVD analysés en profondeur alors que le reste des coûts est traité de façon plus légère.

On observe également qu'un temps de réflexion et de communication assez long précède la mise en œuvre. Alors que l'environnement est ressenti comme étant de plus en plus turbulent, il peut être surprenant de constater cet allongement de la durée de la réflexion. Elle est permise car la réflexion concerne les cinq prochaines années et au-delà. En distinguant

clairement les horizons stratégiques et opérationnels, on en fait mieux ressortir les spécificités. Mais c'est aussi une difficulté pour les managers qui pourraient être tentés de privilégier le court terme sur le long terme et relégueraient ainsi la conception de la stratégie au rang de gadget chronophage.

Tout l'intérêt de la démarche de SSB pour réconcilier ces deux horizons est d'inverser le sens traditionnel de construction de la stratégie. Traditionnellement, la planification stratégique anticipe les premières années et les prévisions deviennent plus incertaines au fur et à mesure que l'on s'éloigne de l'origine. Au contraire, les managers de SSB ne prévoient pas le futur mais ils l'imaginent (Hamel et Prahalad, 1994). Puis, à partir de cette vision, les managers sont invités à se demander ce qu'il faut faire dès aujourd'hui pour parvenir à réaliser cette vision. Des objectifs de court terme peuvent ainsi être définis en prenant en compte les contraintes du long terme. Cela ne garantit pas toutefois que les managers ne soient pas tentés de justifier du non-respect des objectifs fixés par l'ardente obligation de redresser une situation délicate à court terme. Cela nécessite également que la direction de l'entreprise ne modifie pas les règles du jeu à court terme, en exigeant des performances qui ne s'inscrivent pas dans le plan défini.

### **2.3 La focalisation excessive sur le niveau des objectifs**

Le contrôle budgétaire repose, au moins implicitement, sur l'idée qu'il existe des contrats de performance déterminés au travers d'objectifs à atteindre entre les différents niveaux hiérarchiques. Nous avons vu que cela est effectivement le cas chez SSB entre la direction générale, les divisions et les entreprises. Mais cette logique peut-elle être prolongée au sein même des unités stratégiques ? Le développement, déjà ancien, de la DPO (direction par objectifs) et de la DPPO (direction participative par objectifs), puis plus récemment d'autres mécanismes de pilotage par objectifs (EVA et certains tableaux de bord) semblent répondre par l'affirmative. Les objectifs peuvent alors être décomposés entre les différents responsables opérationnels et, dans un second temps, le niveau de performance à atteindre est négocié par chacun.

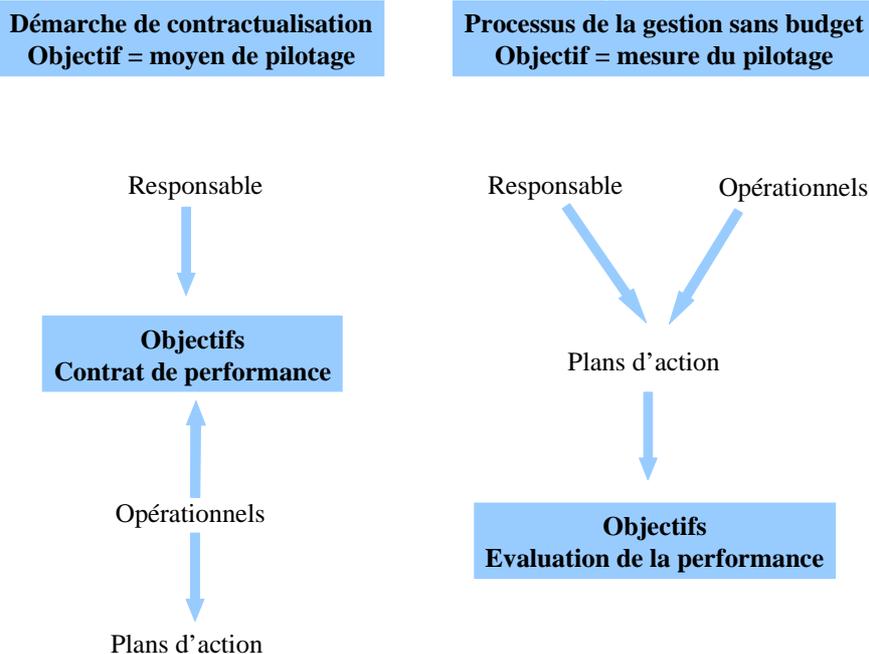
Mais l'affectation d'un objectif à un responsable opérationnel ne lui dit pas comment il doit se comporter. Pour atteindre un objectif, plusieurs actions peuvent être entreprises. Sans une coordination forte, ces actions peuvent se déployer dans tous les sens et contribuer à la mauvaise gestion globale de l'entreprise. Le tout n'est pas la somme des parties. L'action collective peut difficilement être coordonnée par la simple affectation d'objectifs à atteindre. Pour être efficace, ces objectifs doivent être construits par discussion entre les opérationnels afin que leur signification soit clairement identifiée et que toutes leurs implications aient été envisagées. C'est ce que semblent également penser Kaplan et Norton (2001) pour qui la fixation d'indicateurs de performance dans le cadre du management par objectifs n'est pas vraiment efficace si elle n'est pas accompagnée d'une réelle focalisation stratégique. Kaplan et Norton ajoutent que, non seulement la stratégie doit être communiquée et comprise par ceux qui vont la mettre en place, mais que de plus la façon dont le succès de la stratégie est mesurée doit être acceptée et comprise. Autrement dit, des objectifs et des contrats de performance non accompagnés d'un puissant appareillage d'élaboration en commun de la stratégie et de sa déclinaison ne servent à rien.

Le contrôle budgétaire classique prévoyait d'affecter une part importante des ressources du processus à la détermination et à la discussion des plans d'action. Mais force est de constater que le temps consacré à la définition des plans d'action n'a pas toujours été à la hauteur des

besoins. Tout semble se passer dans certaines entreprises comme si la détermination du niveau des objectifs primait. Il est alors assez classique de voir un jeu politique se mettre en place entre les différentes parties prenantes (Hofstede, 1967). Ce jeu politique se traduit souvent par des modifications marginales des équilibres précédemment obtenus (Cyert et March, 1963). SSB cherche à atténuer le jeu de la négociation budgétaire par une détermination des objectifs prenant appui sur la stratégie. Pour ce faire, elle a accru la participation des opérationnels à la définition des objectifs. En soi, cela n'est pas très original comme en témoigne l'abondante littérature de gestion sur le niveau de participation des opérationnels au processus budgétaire (Shields et Shields, 1998).

Comment faut-il interpréter la focalisation sur la seule dimension « contrat d'objectifs » au détriment de la logique de plans d'action concrets ? Dans le premier mode de management, les contrats d'objectifs assimilent l'entreprise à un nœud de contrats au sens de la théorie de l'agence. L'accompagnement des plans d'action postule au contraire un besoin de coordination plus fort. Faut-il voir, dans les contrats d'objectifs, une fuite devant la discussion stratégique qui implique pour les acteurs d'explicitier des logiques de fonctionnement à fort contenu émotionnel ? La focalisation exclusive sur les contrats d'objectifs et leur négociation serait alors interprétable comme le signe d'une extrême difficulté dans les entreprises à assumer certains aspects de la relation interpersonnelle du management. Négocier un niveau de performance sur un objectif, sans une profonde discussion sur les voies pour l'atteindre, évite d'entrer dans l'intimité du travail réalisé par ses collaborateurs. Si l'un d'entre eux n'est pas efficace ou efficient, son inadaptation au poste apparaît de façon « objective » grâce à une mesure sur un indicateur qui n'a pas atteint le niveau désiré. La capacité de jugement de celui qui évalue n'est pas mobilisée ce qui le protège vis-à-vis de la personne jugée. Au lieu de gérer par objectifs (grâce aux objectifs), c'est une gestion des objectifs qui se développe alors, d'où la difficulté dans le cadre de l'établissement des budgets à les remettre en cause. En effet, celle-ci reviendrait à bousculer l'équilibre protecteur sur lequel se sont implicitement mis d'accord les différents acteurs de l'entreprise. Ce mécanisme a déjà été décrit et documenté, notamment par Fernandez-Revuleta Perez et Robson (1999) qui interprètent le contrôle budgétaire dans sa dimension symbolique et rituelle.

### Schéma 3 : l'utilisation des objectifs



Mais il ne s'agit pas pour autant de supprimer les objectifs comme moyen de pilotage des entreprises mais plutôt de rééquilibrer le management de « la gestion par objectifs » vers « la gestion des objectifs » grâce aux plans d'action. Les objectifs ne sont pas une fin en soi mais le moyen de vérifier que les finalités sont atteintes. L'accent est plutôt mis sur la détermination du choix des objectifs au travers d'une large discussion où les points de vue contradictoires viennent enrichir la formulation de la stratégie que sur la simple négociation d'un niveau de performance.

Au travers de cette analyse, il apparaît donc que ce n'est pas tant le contrôle budgétaire qui est en cause mais :

- une focalisation insuffisante sur les objectifs importants de l'entreprise (gestion des priorités),
- une certaine pratique de la négociation des objectifs (où la direction par objectif est pervertie par les jeux politiques).

Il serait bon de développer plus avant l'analyse théorique de cette constatation, ce qui sera fait dans un article ultérieur.

## 3 Décliner et piloter la stratégie

Les deux autres caractéristiques du projet *Boks* résident dans la relation qui est établie entre les objectifs stratégiques et leur mise en œuvre et dans le développement d'une gestion prospective. L'articulation des actions stratégiques et des plans d'action vise à garantir l'application de la stratégie. La gestion prospective permet d'ajuster les objectifs trimestriels en fonction de l'état des marchés.

### 3.1 La phase de plans d'action du projet *Boks*

Dans cette deuxième phase, il s'agit de décrire les actions à entreprendre au cours de l'année à venir. C'est une analyse plus systématique centrée sur une période de court terme. Le

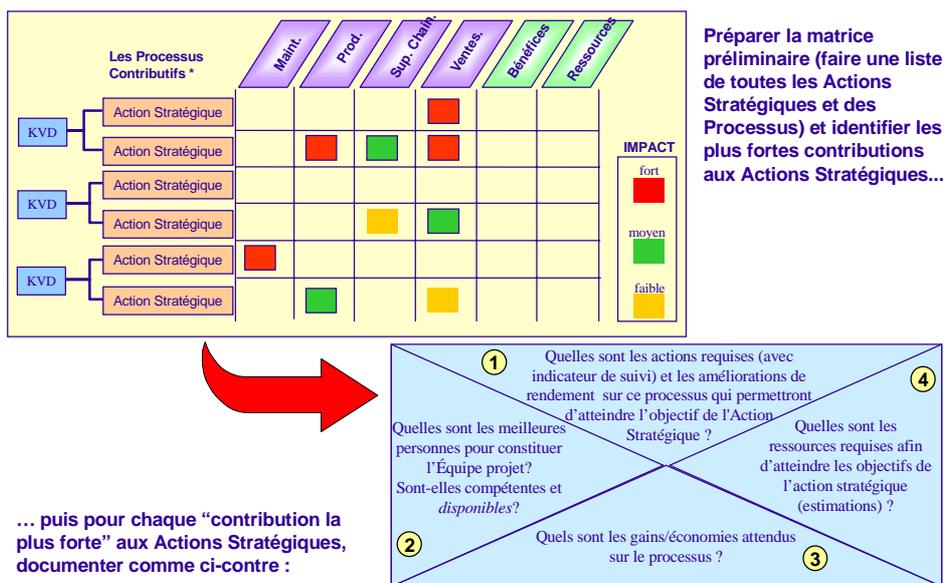
problème est d'assurer un pont entre long terme et court terme en essayant de gommer la coupure. Pour cela, SSB a développé des outils qui ont pour but de faire la jonction entre les deux horizons.

Les objectifs et les actions issus du plan stratégique sont déclinés par les membres du *Codir* de chaque entreprise sur les quatre prochains trimestres. Toute la difficulté consiste à conserver une liaison forte entre les objectifs de long terme, les KVD, les AS et les actions qui vont être prises à court terme.

Pour cela, SSB a développé un outil de gestion, la matrice d'impact, qui permet de « documenter et de valider » les actions stratégiques sélectionnées et d'en déduire les plans d'action annuels. La matrice d'impact est un outil proposé aux opérationnels pour améliorer leur prise de décision mais elle n'est en aucun cas obligatoire. Cette matrice croise les KVD et les AS avec les processus qui contribuent à les réaliser. Dans la mesure où elle joue un rôle charnière entre des préoccupations de long terme et leurs mise en œuvre à court terme, la matrice d'impact, présentée ici comme la première étape de la phase de plan d'action, est le plus souvent décrites aux opérationnels comme la dernière étape de la phase de plan stratégique. Ce basculement est caractéristique de la volonté de relier vision de long terme et actions de court terme.

### Schéma 4: la matrice d'impact

#### Choix des Plans d'Action (Matrice d'impact)



Avec la matrice d'impact, les membres du *Codir* commencent tout d'abord à évaluer l'effet des différents processus sur la réalisation des AS. Cet impact doit se concrétiser par des tâches et des activités à réaliser pour que l'action stratégique soit réellement développée. Le développement de cette matrice a été rendue nécessaire car, bien souvent, des actions étaient lancées sans que leur impact ait fait l'objet d'une étude quantifiée et sans que les ressources nécessaires (compétences humaines disponibles et ressources financières et matérielles) aient été estimées. Cette impréparation se traduisait alors par des AS incomplètement ou non réalisées, par des ressources insuffisantes pour mener à terme les AS, d'où des prévisions d'activité erronées, et surtout par des externalités entre services importantes, source d'une transversalité mal maîtrisée ou mal négociée. Ainsi, la matrice d'impact permet de définir des

priorités entre les projets afin de concentrer les effets des actions. Il s'agit aussi d'éviter ou de limiter l'allocation irraisonnée des ressources.

Cette matrice d'impact a pour but de :

- ❑ Valider la pertinence des AS sélectionnées.
- ❑ Sélectionner les processus les plus contributifs à chaque AS.
- ❑ Identifier pour chaque processus clé, l'action d'amélioration, l'indicateur et les cibles de performance à atteindre pour réaliser l'AS.
- ❑ Nommer les membres des équipes projet pour chaque AS.
- ❑ Evaluer les ressources nécessaires pour chaque AS.
- ❑ Identifier les économies escomptées.
- ❑ Valider la cohérence globale de tous les éléments du déploiement.

Pour accentuer les liens entre les objectifs de long terme et ceux de court terme, SSB a également développé des fiches de décomposition de la stratégie partant des KVD et des AS puis déclinant les plans d'action en cascade. L'impact des plans d'action sur les ventes, le résultat opérationnel, les flux de liquidité (*cash*) et les capitaux engagés est estimé pour l'année. Chaque plan d'action est suivi par un responsable.

Cette cascade d'objectifs est suivie trimestriellement. Des écarts sont mesurés par rapport aux objectifs et à l'année précédente. La tendance à l'amélioration ou à la dégradation est soulignée pour chaque indicateur (ventes, résultat opérationnel, *cash*, capitaux engagés). L'impact sur les ventes, le résultat opérationnel, les flux de liquidité et les capitaux engagés est également estimé pour les quatre prochains trimestres. Les AS sont maintenant déclinées en plans d'action (PA) concrets. Un lien formel entre AS et PA a été établi. Ce lien vise à garantir la plus grande cohérence possible entre la stratégie et sa mise en œuvre.

Quand des écarts significatifs apparaissent, tant dans l'avancement proprement dit des plans d'action que dans leurs impacts rétrospectifs et prospectifs sur les principaux indicateurs, alors des plans d'action correctifs (PAC) sont mis en place. Le contrôle de cohérence est donc multidimensionnel et essentiellement tourné vers l'activité future de l'entreprise. L'avancement des plans d'action initiaux et correctifs de niveau N est validé trimestriellement par le *Codir* et une synthèse financière de leurs impacts est réalisée ce qui permet d'actualiser les prévisions.

### **3.2 Créer de vrais plans d'action**

Après avoir rappelé succinctement les principes de déclinaison de la stratégie à l'œuvre dans le contrôle budgétaire classique, nous montrerons comment le système de management de SSB remet en cause les traditionnelles boucles budgétaires.

#### ***3.2.1 Les plans d'action dans le modèle classique***

Le modèle classique de contrôle budgétaire a été développé à partir de 1910 aux Etats-Unis dans des entreprises telles que Dupont de Nemours ou General Motors. Ses principaux artisans ont été des managers comme Alfred Sloan ou plus encore Donaldson Brown (Bouquin, 1994). Leur conception du contrôle budgétaire repose, entre autres choses, sur une modélisation assez simple du fonctionnement de l'entreprise. Deux temps peuvent être clairement distingués. Tout d'abord, la direction générale répartit les objectifs de rentabilité entre les différentes unités stratégiques du groupe et leur alloue des ressources (analyse *corporate*) puis chaque unités stratégique met en place des plans d'action permettant l'atteinte

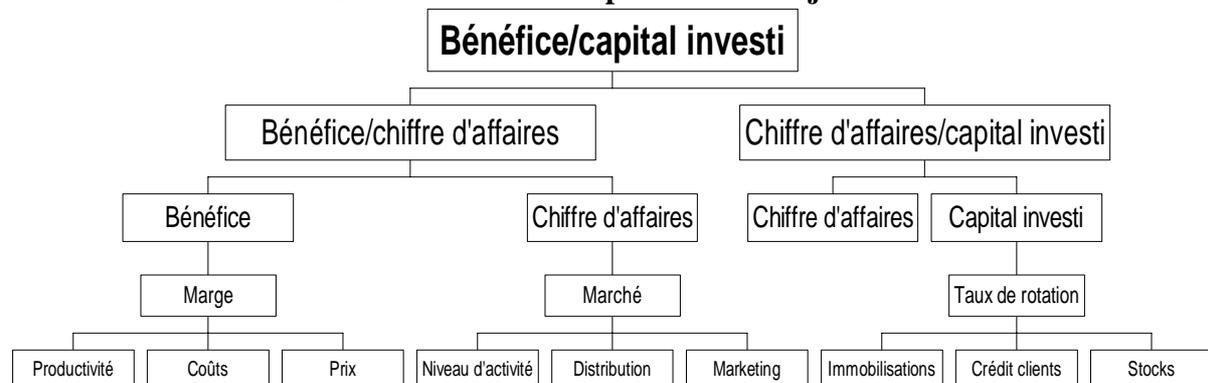
des niveaux de rentabilité souhaitée et l'attribution à chaque opérationnel de ses principales missions (analyse *business*).

La difficulté du premier temps consiste pour la direction générale et les responsables d'unités stratégiques à se mettre d'accord sur un niveau d'effort qui soit acceptable pour les deux parties et une allocation de ressources financières suffisantes. Or, chaque partie négocie avec ses propres contraintes, ses préférences personnelles, sa rationalité limitée et ses propres conceptions du management. Le problème est donc de parvenir à un accord. Pour les aider dans cette tâche, les directions générales ont souvent recours à des niveaux intermédiaires appelés divisions qui permettent de mieux saisir les spécificités de chaque unité stratégique grâce à une meilleure connaissance du métier et réduit ainsi l'incertitude attachée à la négociation. Le contrôle budgétaire est impliqué à ce niveau dans une démarche de contractualisation classique déjà évoquée précédemment.

Une fois des objectifs attribués à chaque unité stratégique, il est alors nécessaire pour les managers de mettre en place des plans d'action qui permettent de les atteindre. Si l'objectif de l'entreprise peut être formalisé sous forme d'un ratio de rentabilité, il est alors possible de le décomposer afin d'indiquer à chaque manager quel est le niveau de résultat que l'on attend de lui. Le ratio retenu est le plus souvent un ROI (*Return On Investment*) dont la nature comptable ne va pas sans poser problème.

En découpant l'entreprise en centres de responsabilité autonomes, il est alors possible de laisser à chaque manager la liberté de mettre en œuvre les moyens qu'il juge nécessaire pour atteindre son objectif. Le schéma ci-dessous donne un exemple de décomposition d'un ratio « bénéfice sur capital investi ». Il se décompose en taux de marge et taux de rotation de l'actif qui dépendent eux-mêmes de grandes variables pour lesquelles il est possible de descendre plus avant dans la décomposition. Chaque paramètre correspond alors à un objectif assigné à un manager.

**Schéma 5: la décomposition des objectifs**



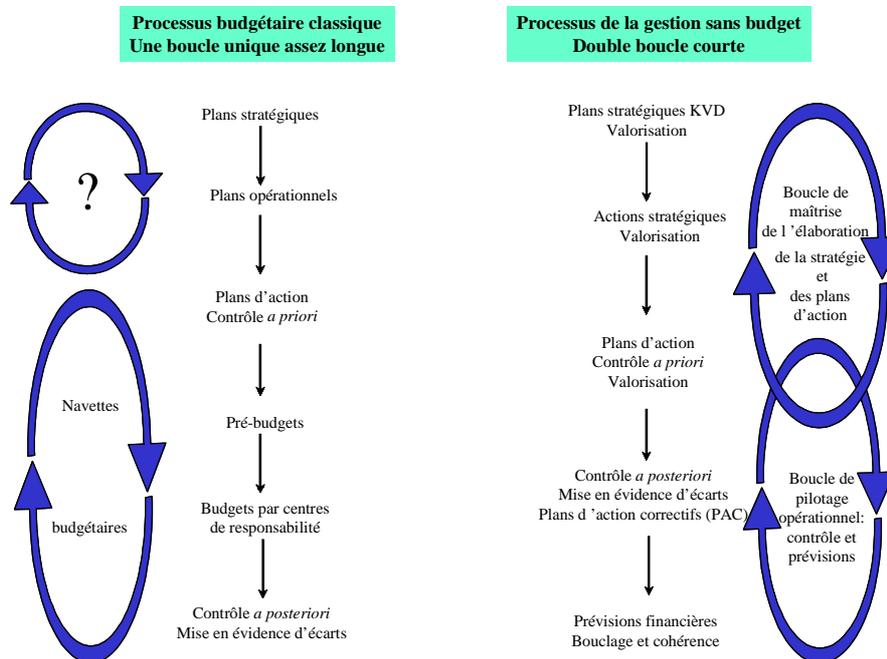
D'après Bouquin, 2001, 248

### 3.2.2 La remise en cause des centres de responsabilité et des boucles budgétaires

Ce modèle souffre toutefois d'un certain nombre de faiblesses. Tout d'abord, il suppose que l'entreprise peut être décomposée en centres de responsabilité autonomes. Or, la nature de l'entreprise est systémique et les actions développées dans un service vont avoir une incidence sur ses autres composantes. Ce problème est précisément traité à l'aide des navettes budgétaires. Elles sont des ajustements itératifs entre les différents services afin de tenir compte de toutes leurs contraintes. Mais dans le système de contrôle budgétaire classique, ces navettes et leur chiffrage économique sont très nombreuses. Cela alourdit notablement le fonctionnement du contrôle budgétaire. En effet, les ajustements portent d'abord sur les plans

d'action qui sont revus puis à nouveau sur leur chiffrage économique. On peut ainsi comprendre pourquoi les variations d'une année sur l'autre du budget de l'année antérieure restent faibles. Le processus est effectivement coûteux en ajustement et en coordination. L'équilibre du passé une fois rompu, un nouvel équilibre est long à obtenir du fait de la lourdeur du processus qui inclut l'élaboration des plans d'action, leur chiffrage économique et leur remise en cause. Il peut alors être plus judicieux, comme le fait SSB, de consacrer plus de temps en amont à l'élaboration des plans d'action et à leur coordination ce qui nécessite une grande concertation entre les principaux responsables. Des chiffrages intermédiaires ont lieu qui servent de test pour le travail d'élaboration de la stratégie (tout boucle-t-il ?). Le chiffrage n'est plus alors que le contrôle économique final de la pertinence des plans d'action définis en amont. Cela n'exclut pas que le chiffrage oblige à remettre en cause les plans d'action si leur pertinence économique n'est pas bonne. Mais cette boucle est plus légère, d'autant plus que les calculs ne sont détaillés que pour les KVD, c'est-à-dire les éléments les plus importants.

### Schéma 6: la double boucle de contrôle



On retrouve cette même idée de double boucle, exprimée différemment, chez Kaplan et Norton (2001, 274-275). Chez ces auteurs, la première boucle concerne la formulation et la déclinaison de la stratégie. La deuxième boucle concerne la déclinaison de la stratégie au travers du budget (boucle opérationnelle). Le lien entre ces deux boucles est assuré par le *balanced scorecard*. Kaplan et Norton détaillent le contenu de la dernière boucle : objectifs de court terme, initiatives stratégiques et *rolling forecasts*. Malgré une expression différente, cette analyse est très proche de celle développée dans le schéma ci-dessus.

Le fait de passer très rapidement des objectifs chiffrés, négociés par chaque entreprise, à des plans d'action permet de les décliner plus efficacement dans toute l'entreprise. Les responsables sont impliqués dans la déclinaison de la stratégie en fonction des plans d'action qui les concernent et non plus en leur qualité de responsable de centre de responsabilité. Ainsi, dans le groupe SSB, la Direction générale groupe (DGG), les responsables de divisions, les Comités de direction (*Codir*) des différentes entreprises sont tous concernés par la déclinaison stratégique. Celle-ci s'étend aussi aux managers de niveaux N et aux chefs de groupe. La stratégie est déclinée selon un mode uniforme jusqu'à un niveau assez bas de la

hiérarchie et prend la forme d'une discussion et d'une concertation avant d'être une compilation de chiffres économiques. Dans le processus budgétaire classique, une part trop importante du temps était en effet consacrée au chiffrage ce qui impliquait parfois la suppression de la phase de détermination des plans d'action. Avec son nouveau système de management, SSB cherche à rééquilibrer l'attention respectivement portée aux plans d'action et aux chiffrages au bénéfice des premiers.

Afin d'aider les opérationnels à décliner la stratégie au travers des plans d'action, le nouveau système de management de SSB s'est enrichi d'une matrice d'impact. Cet outil de gestion a pour but de stimuler la réflexion des opérationnels afin qu'ils n'oublient pas un aspect essentiel de la mise en œuvre de la stratégie définie. Un oubli important tel qu'un investissement ou l'implication d'un département dans la mise en œuvre peut rendre la meilleure des stratégies totalement inadéquate. Or, l'une des tâches les plus difficiles pour les managers lors de la mise en place de la stratégie est précisément de s'assurer qu'ils n'ont pas oublié d'aspects importants. Cet exercice est difficile car non programmable. Les conditions de réalisation d'une stratégie sont toujours affaire de cas particuliers. La matrice d'impact permet, au travers de l'enchaînement logique des implications d'une stratégie, de lister les points saillants qui peuvent entraîner la non réalisation d'une stratégie. Ce n'est pas une méthode infaillible mais bien plus un outil d'encadrement de la réflexion.

### **3.3 La phase de prévisions du projet *Boks***

Les prévisions d'un groupe coté répondent à deux besoins :

- Internes : les prévisions permettent aux opérationnels d'être plus réactifs par rapport aux modifications de l'environnement. Elles augmentent ainsi la souplesse du processus de planification. Les opérationnels peuvent mieux anticiper les changements et bâtir en conséquence des plans d'action correctifs qui ne sont pas seulement des modifications marginales mais peuvent être l'occasion de remises en cause profondes. C'est aussi un moyen de contribuer à la création d'une culture de résultat puisque les prévisions sont un jugement sur la capacité des opérationnels à atteindre les objectifs définis.
- Externes : les prévisions permettent de renseigner les marchés financiers sur les perspectives futures du groupe. De mauvaises prévisions déclenchent des « *profit warning* » interprétés par les marchés comme une insuffisance de contrôle de la direction générale sur le groupe. Des prévisions fiables envoyées aux marchés financiers seront un signal fort que l'entreprise est sous contrôle et pilotée de façon efficace en interne.

La phase de prévisions est essentielle dans la démarche de SSB car elle permet de prévoir l'activité, de gérer par anticipation les écarts par rapport aux objectifs et de lancer précocement des plans d'action correctifs dont les incidences seront anticipées. Le but est de s'accorder sur les actions à entreprendre plus que de discuter des écarts par rapport au passé. Ceux-ci ne sont calculés que pour mieux permettre d'agir dans le futur. Autrement dit, SSB cherche à passer d'une logique de réaction par rapport aux écarts à une logique d'anticipation.

La phase de prévisions comprend trois étapes :

- La transmission des grandes hypothèses du siège vers les entreprises (coût des matières premières, taux prévisionnels de croissance, inflation). Sont également fournies, mais cette fois par les DAF des différentes entreprises, les prévisions du trimestre précédent, les indicateurs avancés des plans d'action et le « fil de l'eau », c'est-à-dire les évolutions probables si aucune modification majeure n'est effectuée.

- Ces données sont ensuite analysées par les membres des *Codir* et les responsables opérationnels de chaque niveau hiérarchique dans chaque entreprise. Ces acteurs actualisent les prévisions en fonction de l'avancement des différents plans d'action et prennent en compte l'impact des éventuels plans d'action correctifs nécessaires à l'atteinte des objectifs. Sur chacune des prévisions, les membres du *Codir* et les directeurs administratifs et financiers (DAF) de chaque entreprise vont identifier les facteurs de risque et d'opportunité afin de pondérer les prévisions pour tenir compte de leur nature plus ou moins optimiste ou pessimiste.
- Enfin, dans la dernière phase, les prévisions des entreprises sont consolidées pour le groupe.

La phase de prévision fait ainsi ressortir la prévision « au fil de l'eau » et l'impact des PA et des PAC de façon séparée. La démarche est essentiellement *bottom-up* (exceptée pour la phase d'harmonisation des hypothèses). Afin de garantir la qualité des prévisions, leur pertinence entre dans le mécanisme d'évaluation des différents responsables.

Une constatation ressort de l'analyse de ces différentes phases. En faisant abstraction de la phase d'établissement des missions, visions et esprit SSB, toutes les phases utilisent des outils d'analyse permettant d'encadrer le travail des différents acteurs sauf une, la phase de prévisions trimestrielles. Paradoxalement, les phases les plus « molles » (l'élaboration de la stratégie n'est jamais un enchaînement séquentiel de tâches) font l'objet d'une grande formalisation alors que la phase la plus financière semble moins bien encadrée, ou pour le dire différemment, moins bien dotée en outils de gestion. Un travail est actuellement en cours chez SSB pour améliorer cette phase de prévisions.

## Conclusion

Le contrôle budgétaire a-t-il réellement disparu dans la SSB ? Au sens traditionnel et financier du terme « contrôle budgétaire », c'est incontestable mais les principes de base demeure. Cela ne signifie pas pour autant que la société a renoncé à toute maîtrise de sa gestion. Le nouveau contrôle s'exerce différemment selon des principes qui ne sont d'ailleurs pas en complète rupture avec les anciennes pratiques. Il serait plus juste de dire que le système de contrôle de la société a été rééquilibré vers certains aspects qui étaient négligés par le système budgétaire traditionnel. SSB a donc changé de style budgétaire, passant d'un style financier à un style stratégiques (Goold et Campbell, 1987). Mais une étude plus poussée du style budgétaire adoptée par SSB serait toutefois nécessaire. La disparition du terme contrôle budgétaire a été rendue nécessaire pour des raisons psychologiques. Il s'agit de bien marquer auprès des opérationnels la rupture souhaitée vis-à-vis des modes de gestion traditionnels.

Le cas de la société SSB pose un certain nombre de questions et devrait permettre d'enrichir la réflexion théorique dans un article ultérieur. Si on interprète l'évolution du contrôle chez SSB comme un changement de style de management, alors il convient de s'interroger sur les dimensions pertinentes de ce style budgétaire. De plus, il faudrait étudier comment il s'inscrit par rapport aux précédentes études traitant des styles de contrôle budgétaire. Peut-on vraiment le considérer comme nouveau ? Pourquoi assiste-t-on à un changement de style budgétaire ? La théorie de la contingence donne des éléments de réponse à cette dernière question en pronostiquant une adaptation de l'entreprise à un certain nombre de stimuli externes. Mais les variables et les études déjà très nombreuses (Sponem, 2002) finissent par donner une image peu conclusive de cette interprétation. Une analyse en termes néo-institutionnels serait

également possible pour comprendre les logiques d'action qui sous-tendent les pratiques de SSB (Burns et Scapens, 2000). Cette analyse sera développée dans un approfondissement de cette recherche.

L'aspect le plus novateur du changement opéré par la SSB est de montrer qu'il ne suffit pas d'afficher un objectif pour que celui-ci corresponde à une volonté stratégique. L'objectif n'est pas une fin en soi, ni un simple moyen de communication des souhaits de la direction générale, c'est la mesure de l'état d'avancement de la stratégie. Ce n'est donc pas tant l'objectif qu'il faut gérer que les actions qui permettent d'atteindre les objectifs. Cette constatation peut, à bien des égards, paraître banale et nous pouvons penser que la volonté des promoteurs du management par objectifs n'était pas de se couper des actions concrètes à développer pour améliorer la situation des entreprises. Mais alors pourquoi autant d'entreprises se posent-elles ce type de problème aujourd'hui ? Cette question souligne la cristallisation existant dans les entreprises autour des objectifs chiffrés plutôt que sur les actions. Pourquoi et comment s'opère ce déplacement ? Quels sont les mécanismes à l'œuvre ? Et comment faire pour éviter que ce nouveau système de gestion se pervertisse de nouveau ?

## **Bibliographie**

- Antos J. et Brimson J.A. (1999), *Driving value using activity-based budgeting*, John Wiley & sons, New-York.
- Arterian S. (1997), « Sprint retools the budget process », *CFO Magazine*, 1<sup>st</sup> September.
- Arterian S. (1998), « Sprinting to a streamlined budget », *CFO Europe*, May.
- Barrett E.M. et Fraser L.B. (1977), « Conflicting roles in budgeting for operations », *Harvard Business Review*, July-August 1977, pp. 137-146.
- Berland N. (1999), *L'histoire du contrôle budgétaire en France*, Thèse, Université Paris-Dauphine.
- Berland N., Boyns T. et Zimnovitch H. (2001), « The influence of the USA on the development of standard costing and budgeting in the UK and France to c. 1940 », *Conférence : Américanisation et transferts culturels dans la sphère économique au XXe siècle*, Roubaix, 20-21-22 septembre 2001.
- Bouquin H. (1994), *Les fondements du contrôle de gestion*, Que sais-je ? PUF.
- Bouquin H. (2000), *Comptabilité de gestion*, Economica.
- Bouquin H. (2001), *Le contrôle de gestion*, PUF.
- Bruns W.J. et Waterhouse J.H. (1975), « Budgetary Control and Organization Structure », *Journal of accounting research*, Autumn, pp. 177-203.
- Burns J. et Scapens R. W. (2000), « Conceptualizing management accounting change : an institutional framework », *Management Accounting Research*, 11, 3-25.
- Cam-I (1999a), « Beyond Budgeting », *White paper*, may 1999. Document disponible sur le site internet du CAM-I.
- Cam-I (1999b), *The BBRT guide to managing without budget*, Release V3.01, 8 décembre 1999.
- Chauvot M. (2001), « Les entreprises testent la gestion sans budget », *Option Finance*, 9 juillet 2001.
- Cyert R.M. et March J.G. (1963), *A behavioral theory of the firm*, Prentice-Hall, New-Jersey.

- Fernandez-Revuleta Perez L. et Robson K. (1999), "Ritual legitimation, de-coupling and the budgetary process : managing organizational hypocrisies in a multinational company", *Management Accounting Research*, 10, 383-407.
- Goold M., Campbell A. (1987), *Strategies and Styles : the Role of the Center in Diversified Corporations*, Basic Blackwell.
- Hamel G. et Prahalad C.K. (1994), *Competing for the future*, Harvard Business School Press.
- Hofstede G. (1967), *The game of budget control - How to live with budgetary control and yet be motivated by them*, Koninklijke Van Gorcum & Comp., Assen, The Netherlands.
- IFOP (1994), *Les directeurs financiers et la procédure budgétaire - Faut-il tuer le budget ?*, DFCG - KPMG, Paris.
- Kaplan R. S. et Norton D. P. (1998), *Le tableau de bord prospectif*, Les Editions d'Organisation.
- Kaplan R. S. et Norton D. P. (2001), *The Strategy Focused Company*, Harvard Business Press.
- Option finance (1996), « La méthode Descarpentries à l'œuvre chez Bull », *Option finance*, n° 406, 3 juin.
- Pyhrr P. (1973), *Zero-Base Budgeting : a practical management tool for evaluating expenses*, John Wiley et Sons, New-York.
- Schildts J.F. and Shields M.D. (1998), "Antecedents of participative budgeting", *Accounting, Organizations and Society*, 23, 1, 49-76.
- Simons R. (1995), *Levers of control*, Harvard Business School Press.
- Sponem S. (2002), « L'explication de la diversité des pratiques budgétaires: une approche contingente », *Congrès AFC*, Toulouse.
- Thiétart R.A. (dir.) (1999), *Méthodes de recherche en management*, Dunod.
- Usunier J.C., Easterby-Smith M. et Thorpe R. (1993), *Introduction à la recherche en gestion*, Economica.
- Van der Stede W.A. (2001), « Measuring "tight budgetary control" », *Management Accounting Research*, 12, 119-137.
- Wacheux F. (1996), *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*, Economica.
- Wetlaufer S. (2001), « The business case against revolution », *Harvard Business Review*, February, Vol.79, n°2, pp. 113-119.