

Université de Strasbourg  
Faculté des Sciences Économiques et de Gestion

---

**Thèse**  
**De Doctorat de Sciences de Gestion**

---

L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DE CONTRÔLE DE  
GESTION DANS LES ENTREPRISES RUSSES APRÈS  
1992

Présentée et soutenue publiquement par

RISKAL Dmitry

**Jury**

Directeur de Thèse **Thierry Nobre**  
Université de Strasbourg

Rapporteurs Externes **Marc Bollecker**  
Université de Haute Alsace  
**Yves Dupuy**  
Université Montpellier 2  
**Marc Nikitin**  
Université d'Orléans

Rapporteur Interne **Jacques Thépot**  
Université de Strasbourg

- 08 Décembre 2009 -

*La Faculté n'entend donner aucune  
approbation ou improbation  
aux opinions émises dans les thèses.  
Ces opinions doivent être considérées  
comme propres à leurs auteurs.*

# Remerciements

J'adresse mes premiers remerciements à mon directeur de thèse, Monsieur le Professeur Thierry Nobre. Je suis profondément reconnaissant pour sa rigueur, son sens pédagogique, sa grande disponibilité et ses compétences dont j'ai pu bénéficier tout au long de ce travail. Je vous remercie pour l'accompagnement et les conseils avisés, d'avoir été patient et m'avoir permis d'aller jusqu'au bout cette thèse.

Je remercie Messieurs les Professeurs Yves Dupuy, Marc Nikitin, Jacques Thépot et Marc Bollecker de l'attention qu'ils portent à mon travail et de m'avoir fait l'honneur de composer mon jury.

Je remercie les équipes du CESAG et du LARGE d'avoir créé l'ambiance et les conditions de travail exceptionnelles dont j'ai pu bénéficier.

Je tiens à remercier l'Université de Mendeleïev et, en particulier, Mme le Doyen Krutchinina Natalia de m'avoir aidé dans l'organisation de recherche de terrain.

Je ne serais pas arrivée jusqu'à la fin si Monsieur Michel Iderne et Madame Claudine Iderne n'avaient pas été à mes côtés. Je vous remercie pour le soutien, pour les critiques franches, pour nos discussions qui m'ont donné pleins d'idées, pour la disponibilité, mais surtout, pour votre amitié.

Afin, je remercie ma famille, mes parents Anatole et Valentine, mes beaux-parents Anatole et Alexandra. Chacun d'eux a contribué, à sa manière..., à l'avancement de ce travail.

Mes plus chaleureux remerciements vont pour mon épouse Olga, qui m'a aidé et encouragé en permanence. Son appui a été inestimable pour la réalisation de ce travail.

## TABLE DE MATIÈRES

INTRODUCTION GÉNÉRALE	12
CHAPITRE 1	
L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DE CONTRÔLE DE GESTION DANS LE CONTEXTE D'UN CHANGEMENT RADICAL : RÉVUE DE LA LITTÉRATURE ET POSITIONNEMENT THÉORIQUE	
1.1 Introduction	18
1.2 Les travaux sur la Russie	21
1.2.1 L'étude de Kallunki et all (2008)	21
<u>1.2.1.1 Méthodologie</u>	21
<u>1.2.1.2 Les hypothèses et les résultats obtenus</u>	23
<u>1.2.1.3 Commentaires sur les résultats</u>	25
1.2.2 Autres articles portant sur la Russie	26
1.3 Les travaux dédiés aux pays de l'Europe de l'Est	28
1.3.1 L'Estonie	28
1.3.2 La Pologne	31
1.3.3 La Hongrie	39
1.4 Autres pays	39
1.4.1 La Chine	40
1.4.2 L'Inde	43
1.4.3 L'Afrique du Sud	45
1.5 Synthèse	47
1.6 Cadre théorique	45
1.8 Conclusion	53
CHAPITRE 2	
LES PRATIQUES DE CONTROLE DE GESTION AVANT 1992	
2.1 Introduction	55
2.1 La structure administrative	56
2.2 Le cadre général de fonctionnement de l'entreprise avant 1992	59
2.2.1 Khozrastchet interne et Khozrastchet d'entreprise	61
2.2.2 Relations atelier – entreprise	63
<u>2.2.2.1 Contrats conclus entre l'atelier et l'administration d'usine</u>	63
<u>2.2.2.2 Contrats conclus avec d'autres services ou d'autres atelier</u>	64
2.3 Système de prix	65
2.4 Calcul de coûts	67
2.5 Système de planification	72
2.5.1 Le plan du travail	77

2.5.2 Plan d'approvisionnement et d'écoulement	80
2.5.3 Plan du coût de revient	83
2.5.4 Plan financier	84
2.5.5 Programme de production	86
<u>2.5.5.1 Indices physiques de la production</u>	87
<u>2.5.5.2 Indices en valeur de la production</u>	88
2.5.6 Plan d'investissement	90
2.5.7 La procédure d'élaboration du plan	91
2.5.8 L'exécution du plan : la gestion du rationnement	92
2.6 Contrôle de qualité	93
2.7 Système d'intéressement et de motivation	95
2.7.1 Système de rémunération	96
2.7.2 Système de salaire	97
<u>2.7.2.1 Forme de rémunération à la pièce</u>	98
<u>2.7.2.2 Modalités de paiement</u>	99
2.7.3 Système de primes	99
2.8 Gestion	101
2.9 Rupture 1992	101
2.10 Conclusion	104

## CHAPITRE 3

### UNE APPROCHE EXPLORATOIRE PORTANT SUR L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DE CONTRÔLE DE GESTION AUPRÈS DE 16 ENTREPRISES RUSSES

3.1 Introduction	106
3.2 Le cadre méthodologique	107
3.3.1 Les critères de sélection des entreprises	107
3.3.2 Méthode de collecte des données	108
3.3.3 Les entretiens réalisés	110
3.3.4 Les données collectées	112
3.4 Les résultats	113
3.4.1 Changement d'organisation elle-même	114
<u>3.2.1.1 Localisation</u>	114
<u>3.2.1.2 Secteur d'activité</u>	115
<u>3.2.1.3 Date de création</u>	115
<u>3.2.1.4 Effectifs</u>	116
<u>3.2.1.5 Chiffre d'affaire</u>	117
<u>3.2.1.6 Forme de la propriété</u>	118
<u>3.2.1.7 Position sur le marché</u>	118
3.3.2 Changements concernant le niveau de prise de décisions	119

3.3.2.1	<i>Définition des produits</i>	119
3.3.2.2	<i>Système de fixation de prix</i>	121
3.3.2.3	<i>Structure</i>	122
3.3.2.4	<i>Stratégie</i>	124
3.3.2.4.1	<i>Analyse de portefeuille</i>	125
3.3.2.4.2	<i>Stratégies actuelles</i>	126
3.3.3	<b>Les changements des pratiques de contrôle de gestion</b>	127
3.3.3.1	<i>Les changements à partir d'une situation commune pour toutes les entreprises</i>	128
3.3.3.1.1	<i>Les horizons de planification</i>	128
3.3.3.1.2	<i>Le système budgétaire d'entreprise</i>	130
3.3.3.1.3	<i>Les outils de pilotage</i>	131
3.3.3.1.4	<i>Le système de contrôle</i>	132
3.3.3.1.5	<i>Le système d'intéressement et de motivation</i>	133
3.3.3.1.6	<i>L'utilisation de consultants externes</i>	136
3.3.3.1.7	<i>La formation des cadres</i>	139
3.3.3.2	<i>Les changements à partir de différentes situations de départ</i>	140
3.3.3.2.1	<i>Le système d'information</i>	140
3.3.3.2.2	<i>Les méthodes de calcul des coûts</i>	142
3.3.3.2.3	<i>Le processus de production</i>	144
3.3.4	<b>L'analyse des résultats</b>	125
3.2.4.1	<i>L'analyse globale de tous les entreprises</i>	145
3.2.4.2	<i>L'analyse approfondie des entreprises du troisième rang</i>	148
3.4	<b>Conclusion</b>	152

## CHAPITRE 4

### APPROFONDISSEMENT DE L'APPROCHE EXPLORATOIRE – ETUDE LONGITUDINALE

4.1	<b>Introduction</b>	156
4.2	<b>Méthode de collecte des données</b>	156
4.3	<b>Présentation des résultats</b>	158
4.3.1	<b>Les changements du niveau Environnement</b>	161
4.3.2	<b>Les changements du niveau Entreprise</b>	164
4.3.2.1	<i>Position géographique</i>	164
4.3.2.2	<i>Histoire de développement de la société NizPharm 1919 – 2007</i>	165
4.3.3	<b>Évolution de pratiques de CDG</b>	167
4.3.3.1	<i>La période avant la rupture, 1980 – 1991</i>	167
4.3.3.2	<i>La période de la restructuration, 1992 – 2002</i>	168
4.3.3.3	<i>Période du développement, 2003 – 2007</i>	180
4.4	<b>Analyse des facteurs de changements</b>	192
4.4.1	<b>Les facteurs de changement niveau Environnement</b>	195
4.4.2	<b>Les facteurs de changement niveau Entreprise</b>	196
4.4.3	<b>Influences des facteurs de changement sur les pratiques de CDG</b>	197
4.4.4	<b>Synthèse des résultats</b>	203
4.4.5	<b>Discussion</b>	208
4.5	<b>Conclusion</b>	210
	<b>CONCLUSION GÉNÉRALE</b>	213

# INTRODUCTION GÉNÉRALE

L'Union des Républiques Socialistes Soviétiques, née en décembre 1922 afin d'unir les diverses composantes de l'ancienne Russie tsariste dans une communauté de destin issue de la révolution d'Octobre 1917, disparaît de la scène internationale en décembre 1991, au terme d'un processus de désagrégation qui n'a duré que quelques mois. À l'origine de l'éclatement de l'U.R.S.S. se trouvent les réformes entreprises par Mikhaïl Gorbatchev depuis son accession au pouvoir le 11 mars 1985. La chute du communisme et l'éclatement de l'URSS ont modifié les logiques spatiales du sous-continent. A un modèle extrêmement centralisé autour d'un pouvoir fort installé à Moscou, a succédé un pouvoir décentralisé et de nombreux contre-pouvoirs. Cette disparition entraîne la fin du communisme comme modèle de développement.

Tout au long des années 1990 la Russie s'est appliquée à créer les éléments de base de l'économie de marché et à rétablir la stabilité macro-économique et politique. Vers les années 2000 cette tâche a été accomplie dans ses grandes lignes. Les principales institutions politiques ont été renforcées, une nouvelle Constitution a été adoptée, les relations fédératives ont été remises en ordre. La situation macro-économique a été stabilisée au moyen de la libération des prix et de la stabilisation budgétaire et monétaire. Des privatisations massives ont permis de passer de l'économie planifiée à l'économie de marché.

Grâce à la stabilité acquise, la Russie a entrepris de bâtir des institutions économiques propres à la société contemporaine et orientées sur les particularités du pays. L'attention a été principalement accordée à la création des éléments fondamentaux de l'économie de marché (codes civil, régime fiscal, système budgétaire, régime foncier, code du travail, loi sur les retraites). Des processus de dérégulation (abaissement des barrières administratives empêchant l'activité d'entreprise) ont été mis en route, les relations entre les divers budgets (fédéral,

régionaux, locaux) ont été perfectionnées, une restructuration des monopoles naturels a commencé. Des mesures ont été prises pour adhérer à l'OMC, les processus d'intégration avec les voisins les plus proches, membres de la CEI, se sont accélérés. Les réserves de change de la Banque centrale se sont rapidement accrues et l'inflation s'est peu à peu ralentie.

Durant la dernière décennie, la Russie s'impose comme un pôle de croissance économique majeur dans le monde. En 2007, son PIB a crû à un rythme supérieur à 8 %, à comparer au chiffre inférieur à 3 % enregistré dans l'Union Européenne. Largement fondées sur l'exportation de matières premières, et notamment de pétrole et de gaz, ces performances s'accompagnent toutefois d'un mouvement de diversification de l'économie russe. L'Europe est devenue un partenaire économique majeur de la Russie. Près de la moitié des importations russes viennent de l'UE qui absorbe 54 % des exportations. 80% des investissements étrangers en Russie proviennent de l'Union Européenne. La Russie est devenue le troisième partenaire commercial de l'UE, après la Chine et les États-Unis. Plusieurs grandes sociétés européennes ont racheté des entreprises russes (Société générale/Rosbank) ou pris d'importantes participations (par exemple Renault/Avtovaz, Alstom/Energomash, Danone/Wimm-Bill-Dann, Total/projet gazier Shtokman).

Cependant, en dépit des relations étroites qui se sont tissées, plusieurs sujets restent obscurs et incompris. L'entreprise russe est souvent perçue par le monde extérieur comme une « boîte noire ». Les pratiques managériales, notamment les pratiques de contrôle de gestion, restent inconnues. Ce manque de connaissance s'explique avant tout par l'insuffisance d'information et la difficulté d'accès aux données. Or, pour l'établissement et le maintien de relations durables, la compréhension de ces pratiques est indispensable.

L'objectif de cette thèse est d'apporter les connaissances nécessaires permettant de mettre en lumière l'évolution des pratiques de contrôle de gestion exercées dans les entreprises russes. Toutefois, nous percevons cette problématique de manière plus approfondie. En effet, en tant que discipline académique indépendante, le contrôle de gestion en Russie ne s'est formé qu'au début des années

2000. Cependant, nous soutenons l'hypothèse selon laquelle les pratiques de contrôle de gestion actuelles sont le résultat de l'évolution des anciens outils de gestion présents dans les entreprises soviétiques. Aussi, nous nous intéressons à ce processus d'évolution ainsi qu'aux facteurs l'ayant influencé.

Afin de répondre à cette problématique, il est indispensable d'approfondir les trois composants de l'évolution. Il s'agit de la rupture de 1992, des pratiques de contrôle de gestion antérieurement utilisées et les pratiques actuelles. Ainsi, nous proposons un plan de recherche comportant quatre chapitres.

Dans le premier chapitre, nous passons en revue les travaux consacrés à l'évolution des pratiques de contrôle de gestion dans les pays ayant subi un changement radical de l'environnement. Cette analyse nous permet d'identifier les méthodologies et les pistes de recherche appliquées ainsi que les cadres théoriques. Hormis l'insuffisance des travaux réalisés dans ce domaine, cette revue nous aide à positionner notre étude quant à la méthodologie et au cadre théorique.

Dans le deuxième chapitre nous présentons les outils managériaux faisant fonction de pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises soviétiques. Cette partie est fondée essentiellement sur l'ensemble des ouvrages et des documents publiés avant 1992 destinés aux universitaires et aux managers soviétiques. Ces textes sont considérés comme fondamentaux et ils servent de source pour les publications ultérieures russes ainsi qu'étrangères. Toutefois, les informations parues avant 1992 peuvent présenter certaines limites, causées par la censure politique de l'époque. En effet, à partir des années 30, toute information économique a été scrupuleusement censurée par l'administration. Avec le changement des premiers secrétaires d'État l'intensité de la censure changeait, mais le principe restait le même, les statistiques publiées devaient confirmer les objectifs idéologiques. Dans le cas contraire les données subissaient la correction ou, dans certaines situations, paraissaient incomplètes ou n'apparaissaient pas du tout. Ainsi, dans cette partie de recherche, nous nous intéressons aux principes d'élaboration des outils managériaux établis par l'administration soviétique. Ces derniers seront vérifiés sur le terrain dans le chapitre suivant. Nous clôturons la description des outils de gestion utilisés avant

1992 par la définition de la rupture. Il s'agit d'un événement d'importance majeure, marquant le passage du système économique centralisé planifié à l'économie du marché. Nous exposons la chronologie des événements et leur impact sur les entreprises russes.

Dans le troisième chapitre nous présentons une étude empirique, réalisée auprès de 16 entreprises russes. Dans un premier temps, nous nous assurons de l'exactitude des anciennes pratiques de contrôle de gestion. Pour cela, nous comparons les données obtenues avec les constats du chapitre 2. Les informations récoltées sur le terrain confirment le positionnement des pratiques de contrôle de gestion utilisées avant 1992, décrites dans la littérature soviétique. Ce constat nous permet de définir le point de départ des sentiers d'évolution des outils de gestion dans les entreprises russes. Dans un second temps, nous faisons ressortir l'état actuel des pratiques de contrôle de gestion. Cette mise en évidence constitue la première contribution venant pallier l'absence des études développées dans ce domaine. En comparant les pratiques actuelles avec celles utilisées avant 1992, nous mettons en exergue leur évolution. Toutefois, nous ne nous limitons pas uniquement à ces constats. Nous proposons une méthodologie innovante afin de mesurer le degré de changement. Nous faisons ressortir les différents profils d'entreprises et proposons une typologie de leur évolution.

Dans le but d'approfondir cette approche, nous avons opté pour une étude longitudinale présentée dans le quatrième chapitre. L'objectif de cette étude consiste à retracer le processus d'évolution des pratiques de contrôle de gestion ainsi qu'à définir les facteurs l'ayant influencé. Dans une démarche explicative, la recherche est menée au sein d'une entreprise de notre échantillon ayant subi beaucoup de changements. Il s'agit d'un exemple concret, démontrant toute la complexité et toute la subtilité du processus d'évolution. Cette analyse nous permet d'identifier les différents facteurs de changement. En outre, nous établissons une classification mettant en évidence les rapports établis entre ces facteurs et les pratiques de contrôle de gestion concernées. Ceci nous permet de comprendre l'importance de chaque facteur dans le processus d'évolution. Nous clôturons ce chapitre par une analyse

approfondie de chaque facteur, comparant nos résultats avec ceux issus des travaux d'autres auteurs.

Notre travail contribue au développement de l'intérêt général pour l'évolution des pratiques de contrôle de gestion. Le passage de la Russie, pays-bâisseur du camp socialiste, d'un système économique à l'autre, a eu un impact décisif sur plusieurs autres pays de l'Europe de l'Est et du monde. Les changements étaient similaires pour tout pays abandonnant l'économie planifiée. De ce fait, le champ d'application de nos résultats s'élargit et nos conclusions peuvent être utiles dans les recherches aussi bien théoriques ainsi bien que pratiques, menées dans le domaine du contrôle de gestion dans ces pays.

## CHAPITRE 1

L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DE CONTRÔLE DE  
GESTION DANS LE CONTEXTE D'UN  
CHANGEMENT RADICAL : REVUE DE LA  
LITTÉRATURE ET POSITIONNEMENT THÉORIQUE

## 1.1 Introduction

La problématique de l'évolution des pratiques de contrôle de gestion est un thème fréquemment abordé dans la littérature (par exemple Kaplan, 1984, 1998; Bergh et al., 1994; Shank, 1996; Jones et Dugdale, 1998; Maher, 2001; Fairbank, 2002; Kasurinen, 2002; Baines Langfield-Smith, 2003; Magdy et Luther 2004; Sulaiman et Mitchell, 2005). Cependant, les travaux consacrés aux transformations dues à un changement radical d'environnement et au passage d'un système économique à l'autre, sont assez rares, malgré l'ampleur de l'évènement. En effet, en analysant les travaux publiés dans *Management Accounting Research* et dans *Accounting Organisation and Society*, un nombre très limité de pays a fait l'objet d'études. Plus précisément, lors des quatorze dernières années (1994-2008) *Management Accounting Research* n'a publié que cinq articles : une étude portant sur les pratiques de contrôle de gestion dans une compagnie chimique hongroise (Vamosi, 2000), une étude de cas sur les pratiques CDG en Afrique du Sud (Luther et Longden, 2001), une recherche sur les pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises polonaises (Szychta, 2002), une étude sur l'évolution des pratiques CDG auprès des entreprises industrielles estoniennes (Haldma et Laats, 2002) et un travail sur le développement des pratiques CDG occidentales dans une entreprise sidérurgique chinoise après 1990 (Jun et Yu, 2002). *Accounting Organisation and Society* a publié une série d'articles sur l'évolution des pratiques de contrôle de gestion en Chine (Skousen, Clifford R. et Yang, Ji-Liang, 1988; Firth, 1996; O'Connor et al., 2004; Lin, Z. Jun et Johnson Stev, 2004) ainsi qu'une publication sur le cas de l'Inde (Anderson et Lanen, 1999). Les autres revues ne proposent pas plus de publications. De même, le choix des pays reste limité : la Chine (Xiao et al., 2004; Lin et Johnson 2004), la Pologne (Sobanska et Wnuk, 1999), l'Estonie (Haldma et al., 2001). Nous n'avons pas trouvé de publications sur l'évolution du système de contrôle de gestion en Russie. Pourtant, les *working papers* se sont avérés une source d'information précieuse. Ainsi, l'étude de l'équipe de l'Université d'Oulu (Finlande) et de London School of Economics (Kallunki et al., 2008) s'intéresse à l'étendue de l'usage des pratiques de contrôle de gestion occidentales dans les entreprises russes.

Contrairement à l'extrême rareté d'études sur l'évolution des pratiques de contrôle de gestion en Russie, un important nombre de publications a été consacré au management russe. Les sujets les plus abordés sont : la business culture et les particularités de style de gestion russe<sup>1</sup>, les programmes de formation de cadres et les

---

<sup>1</sup> Hibbert 1990; Lawrence et al., 1990, 1993; McCarthy et al., 1991, 1993, 2005; Puffer et al., 1991, 1992, 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, 2000, 2001, 2007; Vlashoutsicos et al., 1991; Welsh et al., 1991, 1993; Enthoven et al., 1992; Filatotchev et al., 1992, 1996, 1999; Graham et al., 1992; Shama et al., 1992; Vance et al., 1992; Carelson et al., 1993; Hisrich, 1993; Holden, 1993; Luthans et al., 1993; Vikianski et al., 1993; Clarke, 1994; Holt et al., 1994; Marber, 1994; McDonald, 1994; Shekshina et al., 1994; Werner et al., 1994; Aslund et al., 1995; Dulworth, 1995; Kossov et al., 1995; Viega et al., 1995; Brown, 1996; Gurkov, 1995, 1996; Henderson et al., 1996; Murphy et al., 1996; Sedaitis, 1996; Soslo et al., 1996; Blazi

résultats obtenus<sup>2</sup>, la privatisation (Filatotchev et al., 1992; Clarke et al., 1994; Longenecker et al., 1994; Boycko et al., 1995; Filatotchev et al., 1996; Joskow et al., 1996; Blasi et al., 1997), les changements du marché du travail (Brown et al., 1996; Linz et al., 1996; Shekshina et al., 2002), l'organisation des joint ventures (Emmons et al., 1990; Enthoven et al., 1992; Lawrence et al., 1990; Nigh et al., 1990; Randall, 1994). Ces publications résultent de l'ouverture des frontières et sont destinées à donner une réponse à la question formulée par les entreprises occidentales, à savoir comment s'installer en Russie? Les études sur les changements des pratiques comptables (Baley, 1995; Smirnova *et al.*, 1995; Thunderbird, 2000; Berkowitz *et al.*, 2001; Enthoven *et al.*, 2001; Sucher et Bychkova, 2001; Sucher *et al.*, 2005) et d'environnement juridique et administratif (Holt *et al.*, 1994) sont plus rares et se limitent souvent à un état des lieux des nouvelles réglementations.

Nous remarquons également qu'il y a plus de publications dans le domaine de gestion entre 1992 et 2000 qu'entre 2000 et 2008. Ceci s'explique en partie par l'effet de nouveauté (après 75 ans de communisme, la Russie redevient un pays capitaliste) et surtout par la possibilité (très limitée auparavant) d'accéder aux informations à l'intérieur du pays. Ceci est à l'origine de la première vague de publications introduisant la Russie et expliquant ses particularités. La situation stable et la croissance constante sur la période 2000 à 2008 n'ont pas provoqué autant d'attention de la part des chercheurs que la rupture de 1992 et la crise de 1998.

En regroupant les informations disponibles, nous pouvons diviser toute la littérature traitant des conséquences sur le management dans les entreprises suite à un changement radical en deux groupes :

- des études focalisées sur les évolutions des pratiques de contrôle de gestion suite au passage d'un système économique à l'autre,
- des études qui traitent les divers changements managériaux provoqués par un changement radical d'environnement y compris les éléments du contrôle de gestion.

Nous allons orienter notre attention sur le premier groupe qui constituera le noyau de notre revue de la littérature. Le deuxième groupe comprend des travaux produisant des informations parcellaires mais qui seront néanmoins pris en compte dans notre analyse.

Premièrement nous présenterons les recherches portant sur la Russie. Les études focalisées sur les pays de l'Europe de l'Est (l'Estonie, la Pologne, la Hongrie)

---

et al., 1997; Mercier-Suissa, 1998; Voropajev, 1998; Kontorovich, 1999; Locatelli, 1999; Camiah et al., 2003; Merlevede, 2003

<sup>2</sup> Hibbert et al., 1990, Holden et al., 1990, McCarthy et al., 1991, Puffer et al., 1991, 1993, 1994, Welsh et al., 1991, Holden et al., 1993, Millman et al., 1993, Holden et al., 1994, Jankowicz, 1994, Warner et al., 1994, Wiley, 1994; May et al., 2005), la privatisation (Filatotchev et al., 1992; Clarke et al., 1994; Longenecker et al., 1994; Boycko et al., 1995; Filatotchev et al., 1996; Joskow et al., 1996; Blasi et al., 1997.

seront analysées par la suite. Les publications portant sur d'autres pays (l'Afrique du Sud, l'Inde et la Chine) seront exposées à la fin de notre revue de la littérature. Cet ordre est défini par la ressemblance des contextes économiques, politiques et culturels entre ces pays et la Russie<sup>3</sup>. Nous concluons ce chapitre par la synthèse des résultats des travaux exposés suivie par la formulation du cadre théorique pour notre étude.

## 1.2 Les travaux sur la Russie

Nous commençons cette partie par l'analyse du *working paper* de Kallunki et al. (2008). Nous allons ressortir les constats et les conclusions de cette étude correspondant à notre problématique. Ces résultats seront analysés par la suite. Une brève revue d'autres recherches ne portant pas directement sur l'évolution des pratiques de contrôle de gestion sera présentée dans à la fin de cette section.

### 1.2.1 L'étude de Kallunki et al. (2008)

Dans un premier temps, nous présentons la méthodologie choisie par les chercheurs. Dans un second temps, nous analysons les hypothèses avancées et les résultats obtenus. La conclusion et les commentaires sur les résultats clôturent la partie consacrée à l'étude de Kallunki et al. (2008).

#### 1.2.1.1 Méthodologie

Kallunki et al. (2008) s'intéressent à l'ampleur de l'usage des pratiques de contrôle de gestion occidentales dans les entreprises russes après la rupture de 1992. L'étude a été effectuée en 2006 et ensuite a été répétée en 2008. Elle est fondée sur une recherche de terrain auprès des entreprises de la région de Saint Petersburg. Concrètement, les entreprises sont tirées au sort dans la base de données INFOWERE<sup>4</sup>, aucune contrainte de choix n'est appliquée. 100 entreprises ont été retenues après un contact téléphonique préalable. Le taux d'acceptation pour l'étude de 2006 est de 18% (566 entreprises contactées). Le tableau 1.1 présente les caractéristiques Effectif et Industrie de l'échantillon en 2006 et en 2008.

Tableau 1.1 Caractéristiques statistiques Effectif et Industrie de l'échantillon 2006 / 2008

<b>Effectif</b>		
<b>Nombre d'employés</b>	<b>2006</b>	<b>2008</b>
1 à 100	19	8
100 à 500	51	57
500 à 1500	18	26
1501 et plus	12	8
<b>Total</b>	<b>100</b>	<b>99</b>
<b>Industrie</b>		

<sup>3</sup> En effet, les pays de l'Europe de l'Est rentraient dans le camp soviétique et étaient inévitablement proches de la Russie. L'Estonie faisait partie de l'URSS jusqu'à 1991.

<sup>4</sup> Les auteurs ne précisent pas quelles sont les entreprises qui font partie de cette base de données.

Catégorie	1996	1998
Chimique	7	14
Alimentaire	14	23
Automobile	20	26
Chantiers et mines	9	10
Électrique	16	10
Électronique	11	5
Agriculture	5	2
Vêtements	4	3
Bois et papier	5	3
Autres	9	4
<b>Total</b>	<b>100</b>	<b>99</b>

En matière de méthodologie, il s'agit de l'enregistrement des réponses au questionnaire lors des entretiens face-à-face avec les directeurs des entreprises. La technique de double traduction est utilisée : à l'origine le questionnaire est formulé en anglais, il est retraduit en russe (les entretiens se déroulent en russe), à la fin les réponses et les remarques sont retraduites en anglais. Les auteurs soulignent les difficultés de traduction et le besoin d'utilisation d'un langage simple et explicatif. En effet, plusieurs notions sont nouvelles et/ou n'ont pas de traduction directe. Le questionnaire est fondé sur l'échelle psychométrique Likert de sept points, allant de « ne pas utilisé du tout / pas important » jusqu'à « très largement utilisé / très important ». Les pratiques de contrôle de gestion ont été divisées en deux catégories : pratiques de contrôle formelles (standard cost, budgétisation, procédures de contrôle, outils de décisions financières et l'évaluation permanente de personnel) et informelles (possibilité de communication non-formelle avec les managers, consensus comme objectif, tolérance des erreurs). Les réponses sont traitées et les pratiques CDG sont classées par rang en fonction de leur fréquence d'usage. La moyenne d'importance est également calculée pour chaque pratique.

### 1.2.1.2 Les hypothèses et les résultats obtenus

Les auteurs ont formulé les trois hypothèses suivantes :

H 1 : L'utilisation des mesures de performance financière et non-financière dans les entreprises russes a augmenté en 2008 par rapport à 2006.

H 2 : L'utilisation des pratiques de contrôle de gestion formelles dans les entreprises russes a augmenté en 2008 par rapport à 2006.

H 3 : L'utilisation des pratiques de contrôle de gestion informelles dans les entreprises russes diminue en 2008 par rapport à 2006.

Kallunki et al. (2008) arrivent aux constats et conclusions suivants :

### Les résultats concernant l'hypothèse H1 : l'utilisation des mesures de performance financière et non-financière dans les entreprises russes a augmenté en 2008 par rapport à 2006

Plusieurs entreprises russes de l'échantillon des chercheurs ont adopté les mesures d'évaluation de performance (profit contrôlable par exemple), les mesures

qualitatives et les études de satisfaction des clients. Ces pratiques sont les plus utilisées dans les entreprises en 2006 et en 2008. Le taux d'utilisation des tableaux de bord, de techniques de *cash flow return* sur les investissements, du rendement des investissements et du profit sectoriel dans les compagnies russes reste très faible en comparaison de l'étendue de ces pratiques dans les entreprises occidentales. Cela explique le caractère peu informatif des rapports élaborés par les contrôleurs de gestion au sein des entreprises russes. Ce type de documentation relève plutôt de la comptabilité générale, financière ou fiscale. Toutefois, les auteurs ont constaté une augmentation d'usage des tableaux de bord, *cash flow return* sur les investissements en 2008 par rapport à 2006. L'évaluation des mesures de la performance est très hautement classée dans le rating d'importance des pratiques.

#### Les résultats concernant l'hypothèse H2 : l'utilisation des pratiques de contrôle de gestion formelles dans les entreprises russes a augmenté en 2008 par rapport à 2006

Les résultats sur les pratiques de contrôle de gestion formelles sont en corrélation avec les conclusions quant à l'usage des mesures d'évaluation de performance. Plusieurs entreprises de l'échantillon ont adopté les pratiques CDG formelles. Les chercheurs indiquent l'utilisation des consultants externes, l'analyse des coûts standard et le contrôle de qualité de production comme les pratiques les plus utilisées. La popularité des recours aux services des consultants externes est expliquée par les auteurs comme les reliefs du passé soviétique et le besoin des entreprises de recevoir les lignes directives de l'extérieur. Kallunki et al. (2008) soulignent également un très rare usage de l'ABC. L'utilisation de ce groupe de pratiques de contrôle de gestion reste faible par rapport aux entreprises occidentales, mais en constante croissance. Parallèlement, l'indice d'importance dédié aux pratiques de contrôle de gestion est aussi élevé que dans les pays occidentaux.

#### Les résultats concernant l'hypothèse H3 : l'utilisation des pratiques de contrôle de gestion informelles dans les entreprises russes diminue en 2008 par rapport à 2006

Les chercheurs remarquent l'importance des pratiques de contrôle de gestion informelles et leur grand usage par rapport aux pratiques formelles et aux mesures d'évaluation de performance sur les deux années de l'étude. Toutefois, les entreprises enquêtées considèrent les pratiques formelles plus importantes que les pratiques informelles. L'encouragement des employés pour le développement de nouvelles idées, la tolérance à l'égard des fautes de gestion et l'analyse de conclusions relatives à ces erreurs sont les pratiques informelles les plus courantes. Il n'y a pas d'évolution significative de l'intensification de l'usage de cette dernière pratique entre 2006 et 2008. L'usage des autres pratiques (l'encouragement des employés pour le développement de nouvelles idées par les managers, les canaux ouverts d'information et sa libre circulation, le partage d'information avec les collègues par les managers, la culture corporative encourage le signalement informel d'un problème potentiel) a diminué en 2008 par rapport à 2006.

Les auteurs concluent par accepter les trois hypothèses avancées. Ils soulignent que c'est une des rares études qui a été menée auprès des entreprises russes et le caractère difficile d'accès aux informations. La tendance du développement des pratiques formelles et des mesures d'évaluation de performance est expliquée par l'environnement plus stable et la compétition internationale plus accrue. Les techniques de fixation prix et de calcul des coûts (coût standard notamment) sont plus applicables dans un environnement stable. Les chercheurs affirment que le développement des pratiques formelles réduit l'usage des pratiques informelles : dans un nouvel environnement, qui est l'économie du marché, les entreprises russes n'ont pas assez de connaissances quant à l'application des pratiques occidentales de CDG, pourtant le contrôle doit être instauré et cela se fait à l'aide des pratiques informelles. Avec l'accumulation des connaissances et la stabilisation du marché, les pratiques de contrôle de gestion occidentales deviennent plus applicables et le besoin des outils de contrôle informel diminue. Kallunki et al (2008) affirment que les pratiques de CDG occidentales sont très bénéfiques dans le cadre de l'économie en transition et doivent être appliquées dans les phases les plus récentes de transition. En général les pratiques de contrôle de gestion occidentales sont moins utilisées en Russie par rapport aux pays de l'Ouest.

#### 1.2.1.3 Commentaires sur les résultats

Nous concluons l'examen de cette étude en soulignant la contribution scientifique dans le domaine de recherche de terrain en contrôle de gestion. En effet, le cas de la Russie est très peu exploré, ce qui offre de grandes opportunités de recherche. Cependant, le travail de Kallunki et al (2008) présente certaines limites. En effet, dans les critères de sélection des entreprises de deux échantillons ne rentrent pas certains paramètres comme l'origine d'entreprise et l'année de création. Or, il s'agit à notre avis de deux critères de choix déterminants qui peuvent affecter les résultats de l'étude. En effet, dans le rating d'attraction des investissements étrangers 2005-2006 (Expert № 44 (538)), la région de St. Pietersburg occupe la 2<sup>ème</sup> place après Moscou. Les sites de production des leaders industriels mondiaux, comme par exemple Ford, Toyota, Marlboro, Coca-Cola, Nestlé se sont localisés dans cette région. Puisque les entreprises enquêtées ont été prises dans la base de données regroupant toutes les firmes de la région, il y a une forte probabilité que les filiales des multinationales fassent partie de l'échantillon. Dans ce cas, l'objet de recherche de Kallunki et al (2008) concerne plutôt les entreprises de droit russe et non des entreprises russes proprement dit.

Il faut également noter que l'année de création est en corrélation avec l'origine de l'entreprise. L'implantation des firmes étrangères n'est devenue possible en Russie qu'après 1988. Nous avons constaté une forte concentration des grandes et moyennes entreprises dans les échantillons. En 15 ans (1992 – 2007) les plus importants projets dans les branches chimique, automobile, électrique, électronique, bois et papier ont été liés avec l'ouverture des filiales des multinationales. En revenant vers la spécificité de la région de St Pietersburg, sa particularité géographique et historique, il est difficile de parler de la représentativité des entreprises russes par cette seule région. Enfin, l'absence d'éclaircissement sur les

pratiques de contrôle de gestion avant 1992, ou sur les outils faisant fonction des ces pratiques dans les entreprises soviétiques, rend difficile le constat de l'étendu et de l'influence des pratiques occidentales de CDG. En effet, plusieurs d'entre elles existaient déjà ou les outils managériaux soviétiques les remplaçaient.

## 1.2.2 Autres études portant sur la Russie

A part l'étude Kallunki et al (2008), un grand nombre de publications<sup>5</sup> sur le management russe a été publié. Ces travaux ne répondent pas à la problématique de notre recherche. Cependant certaines conclusions et constats peuvent nous être utiles.

Avant de parler des pratiques managériales, il nous semble intéressant de citer quelques observations des chercheurs concernant le contexte du pays, notamment dans le domaine de communication. Ces informations sont importantes tout particulièrement dans les recherches de terrain. Ainsi, plusieurs auteurs placent la Russie dans le rang des pays à haut contexte culturel (Rajan et Graham 1991; Morrison, Conava et Borden 1994; Barnes, Crook, Koybaeva, et Stafford 1997; Randall et Coakley 1998). La communication est indirecte et hostile (Berdiaev, 1990), voire secrète (Rajan et Graham, 1991). L'échange d'information est subjectif et associatif (Morrison, Conaway et Borden 1994). Lefebvre et Lefebvre (1986), Smith (1991), Roemer et al (1997), Brett et al (1997) trouvent que les managers russes considèrent la hiérarchie comme valeur centrale culturelle, décisive lors des négociations. La position de force est souvent jouée lors des discussions. Les études plus récentes (McCarthy et Puffer, 2002; Grachev, 2003; Fey, 2005) démontrent le caractère plus direct et moins méfiant. La hiérarchie est devenue moins importante lors de communications par rapport à l'avant 1992, toutefois reste un des facteurs importants lors des communications.

Une série de recherches (Shama, 1994; Puffer et McCarthy, 1995; Elenkov, 1998; Aleshin, 1999; Munns, Aloquili et Ramsay, 1999; Kontorovich, 1999; Kets De Vries, 2000; McCarthy, Puffer et Naumov, 2000; Chacko, J.G. Wacker, 2001; Dyker, 2001; Wright, Filatotchev, Buck et Bishop, 2002; Peng, Buck et Filatotchev, 2003) marque un profond changement des pratiques managériales russes après 1992. En effet, confrontées à un nouvel environnement politique et économique, les entreprises russes sont obligées de s'adapter. Les modifications étudiées concernent avant tout la stratégie, l'apparition de nouveaux services (marketing, relations publiques, gestion financière), les mesures de performance, un nouveau style de gestion. Plusieurs études (Shama, 1995; Elenkov, 1998; Shekshnia, 1998; Kontorovich,

---

<sup>5</sup> Rajan et Graham, 1991; Morrison, Conava et Borden, 1994; Barnes, Crook, Koybaeva, et Stafford, 1997; Randall et Coakley, 1998; Berdiaev, 1990; Rajan et Graham, 1991; Morrison, Conaway et Borden, 1994; Lefebvre et Lefebvre, 1986; Smith, 1991; Roemer *et al.*, 1997; Brett *et al.*, 1997; McCarthy et Puffer, 2002; Grachev, 2003; Fey, 2005; Shama, 1994; Puffer et McCarthy, 1995; Elenkov, 1998; Aleshin, 1999; Munns, Aloquili et Ramsay, 1999; Kontorovich, 1999; Kets De Vries, 2000; McCarthy, Puffer et Naumov, 2000; Chacko, J.G. Wacker, 2001; Dyker, 2001; Wright, Filatotchev, Buck et Bishop, 2002; Peng, Buck et Filatotchev, 2003; Shekshnia, 1998; Kontorovich, 1999; Munns et al., 2000; McCarthy et Puffer, 2002; Wright, Filatotchev, Buck et Bishop, 2002; Grachev 2003; Camiah et Hollinshead 2003; Fey, Pavlovskaya et Tang 2008.

1999; Munns et al., 2000; McCarthy et Puffer, 2002; Wright, Filatotchev, Buck et Bishop, 2002; Grachev 2003; Camiah et Hollinshead 2003; Fey, Pavlovskaya et Tang 2008,) s'intéressent à la mise en place des pratiques gestionnaires occidentales, notamment américaines. Il s'agit d'outils informatiques, de méthodes de calcul de coûts et de gestion financière. Ces études concluent par souligner le contexte culturel difficile quant à l'acceptation de ces nouvelles pratiques. Toutefois, les nouveaux outils sont perçus comme efficaces et prometteurs par les auteurs.

En 1991, la Communauté européenne décide de mettre en place un programme d'assistance technique TACIS pour soutenir l'URSS dans ses réformes politiques et économiques. Dans le cadre de ce programme une large campagne de formation des cadres et leur initiation aux nouvelles méthodes de gestion a eu lieu. Les spécialistes européens et américains ont assuré cette formation en visitant les entreprises russes et organisant les cours. Une attention particulière a été portée aux méthodes de calcul de coûts et à la restructuration au sein des entreprises (Takis, 1997). Après les interventions, plusieurs firmes ont essayé d'intégrer les nouveaux outils présentés. Selon une série de publications dans la presse régionale russe (Vesti de St. Pietersburg № 128, p.2, 2002), le fonctionnement de ces entreprises a été gravement perturbé suite à ces introductions. Le *just in time* et ABC ont été vite abandonnés et n'ont pas pu par la suite rentrer dans les pratiques courantes des entreprises visitées. L'utilisation d'autres méthodes s'est relevé secondaire (Expert № 280, p.34, 2002). Cet exemple nous montre la difficulté de la mise en place des nouveaux outils de gestion, voire l'impossibilité de les calquer telles quelles des entreprises européennes ou américaines.

## 1.3 L'Europe de l'Est

Dans cette section nous présentons trois articles étudiant les pratiques de contrôle de gestion en l'Estonie (Haldma et Lääs, 2002), en Pologne (Szychta, 2002) et en Hongrie (Vàmosi, 2000). Ces travaux sont importants pour notre recherche. En effet, une forte similitude des pratiques managériales et leurs évolutions s'explique par le même passé soviétique et les changements d'environnement majeurs ressemblants à ceux en Russie. Tous ces pays sont passés de l'économie planifiée vers l'économie de marché en traversant les périodes d'instabilité politique et économique, la privatisation et l'ouverture des marchés, et peuvent nous aider à comprendre et à identifier les mécanismes de la transformation du contrôle de gestion dans ce contexte de changement radical de système économique.

### 1.3.1 L'Estonie

Haldma et Lääs (2002) étudient les changements et les raisons des changements des pratiques de contrôle de gestion dans les 62 entreprises estoniennes

après 1991<sup>6</sup>. Ils placent leur étude dans le cadre de la théorie contingente. Deux hypothèses sont avancées :

H1. Les facteurs contingents influencent le système de contrôle de gestion

H2. Dans les grandes entreprises les pratiques de CDG sont plus nombreuses et plus avancées que dans les petites.

A partir d'une enquête postale, les auteurs obtiennent un taux de retour très élevé – 34,3%.

Les principaux constats réalisés par Haldma et Lääs (2002) concernent les méthodes de calculs des coûts, les budgets, la performance et les facteurs de changements.

#### Les méthodes de calcul des coûts :

- 74% des entreprises ont subi des changements de pratiques de calcul des coûts. 50% des sociétés ont planifié des changements de ces pratiques pour avoir une information plus détaillée concernant les coûts.
- 72% distinguent les centres de responsabilité; les auteurs précisent que lorsque le C.A. est supérieur à 6500k€, 90% des entreprises définissent des centres de responsabilité, alors qu'elles ne sont plus que 59% lorsque le C.A. est inférieur à 6500k€.
- Analysant les méthodes de calcul des coûts, Haldma et Lääs (2002) trouvent qu'actuellement le Coût Complet (C.C.) est utilisé par 58,4% des entreprises, le Direct Costing (D.C.) par 38,7%, C.C + D.C. par 6,5% et ABC seulement par 7%. Alors qu'avant 1991, l'unique méthode de calcul des coûts était le Coût Complet.

#### Les budgets :

En abordant les budgets, les auteurs divisent les entreprises en 2 groupes : celles dont le C.A. est inférieur à 13000k€ et celles dont le C.A. est supérieur à 13000k€. 92% des firmes du premier groupe utilisent un budget global pour toute l'entreprise. Seulement 47% de ces entreprises élaborent des budgets pour des *business units*. 51% appliquent les budgets détaillés. Les firmes du deuxième groupe utilisent des budgets plus sophistiqués. Toutes ces entreprises établissent des budgets pour des *business units*. Toutefois, Haldma et Lääs (2002) constatent qu'il n'y a pas forcément de cohérence entre les principes d'élaboration des budgets et de *reporting* interne.

#### La performance :

---

<sup>6</sup> En 1991 l'Estonie a obtenu l'indépendance et elle est sortie de l'Union Soviétique

L'analyse de mesure de performance montre que 74% des entreprises utilisent la rentabilité comme indicateur de performance. La majorité des firmes (52%) contrôle et évalue le profit et la rentabilité de différents *business units* ou de différents produits (groupes de produits). Peu d'entreprises évaluent la rentabilité par clients (20%) ou par zones de ventes (17%). La dernière méthode n'est utilisée que par les sociétés ayant un C.A. supérieur à 13000k€. Le système d'évaluation de performance est plus orienté vers la production que vers le marché. Au total, 20% des firmes sont satisfaites de leur système d'évaluation de la performance, 68% sont partiellement satisfaites et 10% ne le sont pas.

Haldma et Lääs (2002) s'intéressent également au système de *reeporting*. Les méthodes utilisées sont :

Multi-step – 21%

Single-step – 28%

La fréquence des rapports, utilisée dans la majorité des entreprises est mensuelle et annuelle.

#### Les facteurs de changements :

Haldma et Lääs (2002) ressortent six facteurs qui influencent le système de contrôle de gestion :

1. Le besoin de l'information plus détaillée
2. L'accroissement de la compétition
3. Le changement de la structure de production
4. *Benchmarking* des coûts et des pratiques de CDG
5. Le changement de la structure de marché
6. La formation professionnelle

En se posant la question sur les causes de changements des pratiques de contrôle de gestion, Haldma et Lääs (2002) indiquent cinq facteurs (Tableau 1.2) :

Tableau 1.2 Les facteurs ayant influencé les pratiques de CDG

Facteurs	%
Besoin de l'information plus détaillée	66%
Changements de structure organisationnelle	42%
Changement de la structure de production	26%
Changement de la technologie de production	16%
Changement de la structure de marché	13%
Autres raisons	10%

Le besoin de l'information plus détaillée (66%), changements dans la structure organisationnelle (42%) sont deux principaux facteurs de changement retenus par les auteurs.

Haldma et Lääs (2002) soulignent également que l'instauration de nouvelles pratiques de contrôle de gestion est due aux universitaires et aux consultants. En effet, après 1991, les programmes de formation des cadres les plus accessibles pour les entreprises estoniennes étaient ceux, proposés par les universités du pays. Ces programmes se basaient sur la littérature économique majoritairement américaine. Les entreprises inscrivait volontiers leurs managers pour suivre les programmes de formation. Cela serait à améliorer l'image de la firme et moderniser l'entreprise. Les consultants externes étaient un moyen très efficace de l'actualisation des outils de gestion. Toutefois, ces prestations étaient coûteuses et n'était pas à la portée de toutes les entreprises.

Les auteurs concluent par accepter hypothèses H1 et H2.

### **1.3.2 La Pologne**

Szychta (2002) propose une analyse approfondie des changements des pratiques de contrôle de gestion et notamment des pratiques de calcul des coûts auprès de 60 entreprises polonaises après le passage en 1990 à l'économie de marché. L'étude n'a pas de cadre théorique. L'auteur utilise d'abord des questionnaires, puis, constatant les contraintes et les ambiguïtés de cette méthode, il a recours à des entretiens. Quatre hypothèses sont avancées :

H1. La modification du système de contrôle de gestion et l'implantation de nouveaux outils de CDG ont été provoquées par plusieurs facteurs; l'accroissement de compétition et le changement de propriétés (privatisation) sont parmi les plus importants.

H2. Les entreprises polonaises appliquent généralement les méthodes et les techniques de contrôle de gestion opérationnel

H3. La budgétisation des centres de responsabilité à court terme (budgétisation partielle) est une pratique CDG la plus utilisée.

H4. Dans de grandes firmes les pratiques CDG sont plus étendues que dans les petites.

#### Critères de choix des entreprises

L'auteur divise toutes les entreprises en deux groupes : grandes et petites. Szychta applique 3 paramètres de sélection :

1. Le nombre moyen annuel des employés – 50 personnes

2. L'actif du bilan comptable à la fin de l'année financière – équivalent à 1 million d'euros
3. Le C.A. des produits et des opérations financières – équivalent à 2 millions d'euros

Si l'entreprise accomplit 2 de ces 3 conditions, elle entre dans la catégorie des grandes entreprises. Ainsi 49 (81,7%) sociétés sont considérées comme grandes et 11 (18,3%) comme petites.

Les entreprises appartiennent aux différents types et secteurs, notamment :

La production – 38 (63,4%) : l'industrie électrique 12 (20%), la métallurgie 5 (8,3%), le textile 5 (8,3%), l'industrie chimique et pharmaceutique 4 (6,7%), la centrale électrique 2 (3,3%), autres 10(16,7%);

Le négoce – 11 (18,3%) : La distribution et le commerce liés à l'énergie électrique et au gaz 3 (5%), La vente des matériaux de construction, équipements et vêtements 8 (13,3%);

Les services – 11 (18,3%) : Les différents services – installation, réparations, location, *IT* 11 (18,3%).

L'appartenance des capitaux dans les entreprises de l'échantillon est majoritairement nationale : 47 entreprises ont 100% des capitaux polonais, 6 entreprises ont les capitaux mixtes et 7 ont les capitaux étrangers.

29 entreprises ne travaillent qu'au niveau national, 31 entreprises couvrent le marché polonais et font de l'exportation, dont 12 firmes obtiennent plus de 40% de leur CA des exportations.

D'après Szychta (2002), 40% des entreprises ont constaté le changement de leur système de contrôle de gestion, ses principales conclusions sont les suivantes :

#### Le calcul des coûts :

78% des entreprises ont confirmé le changement du système de calcul des coûts après 1990 :

**Tableau 1.3 Méthodes de calcul de coûts dans les entreprises polonaises après 1990**

Coût complet (C.C.)	Coût Standard (C.S.)	C.C + Direct costing <sup>7</sup>	C.S. + Direct Costing	ABC
90%	8,3%	15%	1,7%	0%

La majorité des entreprises utilisent traditionnellement le Coût Complet. Cinq pour cent (3 entreprises) ont des éléments de l'ABC et elles planifient l'installation d'ABC dans l'avenir.

La structure (moyenne) des coûts :

Coûts variables – 53,6%

Coûts fixes – 46,4%

<sup>7</sup> Ce groupe rentre dans la catégorie d'entreprises ayant C.C. comme méthode de calcul de cout.

34 entreprises utilisent les coûts fixes et variables pour faciliter la prise des décisions à court terme; 32 entreprises utilisent la comptabilité analytique; une entreprise utilise *high-low*<sup>8</sup> méthode.

L'analyse du point mort est appliquée dans 28 entreprises (47%) : dans les 18 cas pour toute entreprise, les 10 firmes restant l'appliquent pour leurs unités intérieures.

#### Répartition des coûts :

28% (17 entreprises) appliquent *full recording* et repartissent leurs coûts par nature, par centres de responsabilité, par objet.

48,3% (29) classifient leurs coûts par nature et par centres de responsabilité.

Enregistrement exhaustif des coûts (*comprehensive cost records*) est utilisé par 66%.

Systèmes simplifiés de classification des coûts (seulement par nature 20% (2 entreprises), et seulement par centres de responsabilité 3,3% (2 entreprises)) sont utilisés dans les petites entreprises.

La méthode de répartition des coûts indirects la plus utilisée entre différents ateliers et services est la répartition des coûts indirects proportionnellement aux salaires des ouvriers principaux. Le tableau 1.3 présente les principes de classification des coûts.

Tableau 1.4 Classification détaillée des coûts:

	caractéristiques	%
Par nature	Les points ( <i>items</i> ) agrégés issues des rapports financiers et statistiques	21,7%
	Plus détaillés, mais ne pas appropriés pour les besoins managériales	10%
	Très élaborés et exhaustifs, issues des rapports financiers, statistiques, budgétaires et d'analyse des coûts	68,3%
Par centres	L'entreprise est divisée en centres des coûts	63,3%
	Certaines sphères d'activité sont divisées en centres des coûts	16,7%

#### Profit et pertes :

L'analyse du profit et des pertes avec la classification des dépenses par nature est effectuée dans 2/3 des entreprises. Autre méthode, démontrant des coûts de vente, de distribution et d'administration, est utilisée par 1/3 des firmes.

#### Information issue du calcul des coûts :

68% des entreprises génèrent l'information utilisable pour la prise des décisions de leur classification des coûts par nature très détaillée. 32% ont la classification des coûts par type très détaillée, mais qui n'est pas appropriée aux besoins d'information pour la prise des décisions.

#### Fréquence de calcul des coûts :

72% (43 entreprises) des entreprises calculent les coûts des produits industriels (*cost of manufactured products*); 50% des entreprises (31) font le calcul des coûts à la fin de chaque mois; 13% (8 entreprises) à la fin du trimestre; 3% (2 entreprises) 2 fois par

<sup>8</sup> Méthode d'estimation de la relation linéaire existant entre les coûts et le volume d'activité consistant à calculer les paramètres de la droite  $y=a+bx$  à partir des coordonnées de deux points extrêmes (aux volumes d'activité le plus élevé et le plus faible).

an; 3% (2 entreprises) à la fin de l'année financière. Dans de grandes firmes le calcul des coûts se réalise mensuellement.

#### Centres de responsabilité :

Le tableau 1.4 présente les centres de responsabilités utilisés dans les entreprises de l'échantillon.

Tableau 1.5 Centres de responsabilité

	Centre des coûts	Centre des revenus	Centre des profits	Centre d'investissement
%	80%(48)	36,7%(22)	35%(21)	26,7%(16)

#### Cession interne :

65%(39) des entreprises possèdent des subdivisions (*sub-units*); 63%(38) des firmes assignent leurs produits ou services aux coûts de production (des produits ou des services finis). Les méthodes les plus utilisées sont celles de *step-down*<sup>9</sup> (14 entreprises) et d'allocation réciproque (méthode algébrique linéaire) – 12 firmes. 7 entreprises utilisent la méthode directe – les coûts de subdivisions vont directement aux services opérationnels et administratifs. 2 entreprises utilisent les coûts de production planifiés pour associer les coûts de subdivisions.

#### La fixation des prix :

Dans 70% des sociétés le prix est déterminé en ajoutant une marge à un coût de revient. 15% établissent leurs prix à partir d'une double référence : le prix du marché et la somme de coût de revient et de marge. 15% utilisent d'autres méthodes.

#### Le système budgétaire :

80% des firmes de l'échantillon ont des budgets annuels, 20% n'ont pas de système budgétaire. Parmi les entreprises qui élaborent des budgets, 17% ont un système budgétaire qui recouvre la totalité de l'activité, 83% ne possèdent que quelques budgets recouvrant une partie de leur activité.

#### La planification :

Les plans à long terme (de 3 à 5 ans) sont élaborés par 60% des entreprises. Les plans annuels sont utilisés par 60% des firmes. 57% des sociétés réalisent les plans d'investissements. Le plan de recherche et de développement est élaboré par 22% des entreprises. Les plans sont faits majoritairement dans les grandes entreprises. Une très faible quantité des petites entreprises possèdent de business plan.

#### Changement du système de management :

---

<sup>9</sup> La méthode *step-down* ou la méthode séquentielle, consiste à répartir les coûts communs des ateliers auxiliaires entre les centres de coût associés aux ateliers de production

40% des entreprises ont constaté le changement de leur système de CDG. 17% ont remplacé le C.C par Variable Costing; 15% par ABC; 8% par S.C. Quelques autres firmes ont planifié de changer leur système de calcul des coûts et de développer l'analyse des écarts entre les coûts réels et planifiés. Szychta (2002) souligne que seulement des grandes entreprises veulent apporter des changements.

Les changements souhaités dans l'avenir :

- Création du système de *controlling*
- Développement des pratiques de CDG et installation des nouvelles pratiques de CDG
- Réorganisation des cadres dans les services de contrôle des subdivisions afin d'augmenter le nombre des employés qui travaillent sur les budgets et sur le *reeporing*
- Informatisation, installation d'un ERP
- Unification des formats de la documentation interne (coûts, mesure des résultats, *reeporing* interne dans les entreprises fusionnées).

#### L'informatisation :

Utilisation des technologies informatiques pour :

- La préparation des rapports financiers – 100%
- Les impôts – 95%
- La prise de décision par des top managers – 85%
- La prise de décisions par des middle managers – 53,3%
- Le contrôle et évaluation de performance – 73,3%
- Autres – 5%

#### L'analyse des écarts

L'analyse des écarts est utilisée dans 80% des firmes.

#### Les facteurs de changements :

Szychta (2002) analyse les facteurs qui ont provoqué le changement des pratiques de CDG et qui ont contribué à l'introduction de nouveaux outils de CDG. Parmi une liste de 8 principaux facteurs de changement, ils retiennent principalement les facteurs suivants :

- Le besoin d'améliorer les résultats financiers
- La volonté de reconquérir les marchés perdus
- Le besoin de diminuer les coûts

- La demande du nouveau propriétaire
- L'installation d'un ERP

Les principaux facteurs externes – privatisation de 1990 (changement de propriétaire) et l'accroissement de la compétitivité aux marchés internes – sont également cités par l'auteur.

Enfin Szychta (2002) accepte les hypothèses H2, H3, H4 et arrive aux conclusions suivantes :

- Les entreprises polonaises ont effectivement adopté à partir de 1990 des nouvelles techniques de contrôle de gestion
- La budgétisation à court terme sous forme de budget de la trésorerie et les budgets partiels constituent une méthode la plus utilisée pour réduire des coûts et pour augmenter l'efficacité de la gestion.
- Dans les grandes entreprises les pratiques de CDG sont plus nombreuses et plus avancées que dans les petites.

Les résultats de l'étude ne permettent pas de vérifier l'hypothèse H1 selon laquelle le changement de propriété ou l'accroissement de compétition sont les principaux facteurs de changement du système de CDG dans les entreprises polonaises.

L'auteur conclut l'étude par la citation des mesures à prendre (selon des répondants) par les entreprises polonaises dans le but de leur bon développement :

- L'acquisition des nouveaux outils de CDG
- La création des services et des groupes responsables pour l'implantation et l'utilisation correcte des techniques de CDG
- L'installation des ERP
- Le développement du prestige du métier du contrôleur de gestion en Pologne.

### **1.3.3 La Hongrie**

Vámosi (2000) analyse le passage du système économique planifié à l'économie du marché à partir d'une étude monographique d'une grande firme hongroise. La théorie institutionnelle est choisie comme cadre de l'étude. L'auteur révèle l'adaptation des anciennes pratiques de contrôle de gestion à une nouvelle réalité économique. Ce processus d'évolution crée le besoin de nouveaux types d'information et de contrôle. Néanmoins, Vámosi (2000) souligne que la base de plusieurs pratiques de contrôle de gestion n'a pas changé, mais que certaines

modifications y ont été apportées. L'auteur marque l'importance des services des cabinets de conseil dans le développement des pratiques de CDG.

## 1.4 Autres pays

Cette section est composée des recherches portant sur 3 pays : la Chine, l'Inde et l'Afrique du Sud.

Nous commençons par les études portant sur l'évolution des pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises chinoises. Ces travaux présentent un fort intérêt pour notre recherche. En effet, après la création de la République Populaire de la Chine en 1949, le modèle soviétique comptable et de gestion ont été reproduits dans les entreprises chinoises (Scapens et Meng, 1993). Parallèlement, plusieurs usines industrielles ont été construites par l'Union Soviétique entre 1950 et 1958 dans le cadre de collaboration étroite entre les deux pays. Bien évidemment, les pratiques comptables et managériales transplantées de l'URSS ont fortement évolué dû à l'impact culturel et d'environnement. Contrairement à la Russie, nous ne pouvons pas parler de la rupture en Chine. Il s'agit plutôt d'un passage progressif d'un système économique à l'autre. Toutefois, les constats et les conclusions de ces recherches sont très précieux pour notre étude malgré une forte différence culturelle et un contexte économique divergent entre les deux pays.

Nous clôturons cette section par l'analyse des changements de pratiques de contrôle de gestion en Indes et en Afrique du Sud. Certes, les contextes d'environnement et culturels sont différents de ceux en Russie. Toutefois ces recherches nous sont profitables car les auteurs étudient les évolutions des pratiques de contrôle de gestion suite aux changements radicaux dans leurs pays.

### 1.4.1 La Chine

Les conclusions intéressantes ont été faites par Skousen et Yang (1988). Les auteurs ont constaté que plusieurs entreprises d'Etat ont adopté les pratiques de contrôle de gestion occidentales dans le cadre des expériences menées par le gouvernement chinois dans les années 1980.

Scapens et Meng (1993) font le constat général du système comptable et des pratiques de contrôle de gestion traditionnelles chinoises. Les auteurs ressortent les différences en comparaison avec les outils de gestion occidentaux.

O'Connor, Chow et Wu (2004) étudient la mise en place des pratiques occidentales de contrôle de gestion dans les entreprises chinoises d'Etat durant la transition<sup>10</sup>. La recherche est menée dans le cadre de la théorie d'agence. La méthode de collecte de données choisie était les entretiens face-à-face. Six entreprises à

---

<sup>10</sup> Suivant les publications, le commencement de la transition d'un système économique à l'autre en Chine est défini pour les années 1991-1993.

Shanghai ont été visitées, douze entretiens au total. Les auteurs ont formulé neuf hypothèses, présentées dans le tableau 1.6

Tableau 1.6 Les hypothèses O'Connor, Chow et Wu (2004)

Hypothèse		
H1	L'utilisation des pratiques de CDG occidentales dans les entreprises d'Etat augmentent avec l'utilisation des <u>contrats d'embauche à durée déterminée</u> .	Accepté
H2	Les entreprises d'Etat confrontées à une forte <u>concurrence</u> sur le marché utilisent plus de pratiques de CDG occidentales	Accepté
H3	Les entreprises d'Etat ayant une expérience <u>de joint venture</u> utilisent plus de pratiques de CDG occidentales.	Accepté
H4	Les entreprises d'Etat cotées à la <u>bourse</u> utilisent plus de pratiques de CDG occidentales que les entreprises non-cotées.	Accepté
H5	L'utilisation des pratiques de CDG occidentales dans les entreprises d'Etat diminue avec l'augmentation <u>d'influence gouvernementale</u> sur ces entreprises.	Refusé
H6	L'utilisation des pratiques de CDG occidentales diminue avec <u>la taille de l'entreprise</u> .	Refusé
H7	L'utilisation des pratiques de CDG occidentales diminue avec <u>la présence des normes de gestion</u> chinoise.	Accepté
H8	L'utilisation des pratiques de CDG occidentales diminue avec <u>l'âge de l'entreprise</u> .	Refusé
H9	L'utilisation des pratiques de CDG occidentales augmente avec a présence <u>des programmes de formation des cadres</u> .	Accepté

Suite à un test de régression multiple, les hypothèses H1, H2, H3, H4 H7, H9 sont acceptées. Les hypothèses H5, H6 et H8 ne peuvent pas être acceptées. Les chercheurs énumèrent les facteurs de changements des pratiques CDG les plus cités par lors des entretiens. Il s'agit de :

- L'accroissement de compétition et de complexité du marché
- La croissance du marché, des ventes, de taille d'entreprise
- L'influence de société mère (pour les filiales, *joint venture*)
- Les requêtes du gouvernement (ne concerne que les *joint ventures*)

O'Connor *et all* (2004) indiquent également les facteurs qui facilitent les changements :

- programmes de formation professionnelle au sein de l'entreprise
- programmes de formation externes
- programmes et stages à l'étranger
- programmes et stages organisés par le gouvernement

- communication plus facile et plus fréquente entre les managers expérimentés et les nouveaux employés.

Les auteurs indiquent également les barrières dans le processus d'évolution des pratiques de contrôle de gestion :

- manque de capacité et insuffisance de pouvoir au sein de l'entreprise
- traditions nationales dans les manières à faire
- absence de cohérence entre la performance et la rémunération
- insuffisance du soutien d'Etat
- contrôle gouvernemental
- besoin du temps pour acquérir les connaissances et adopter les nouvelles pratiques

Firth (1996) s'intéresse à l'impact des partenaires étrangers des *joint ventures* sur les pratiques de contrôle de gestion dans ces entreprises. L'auteur constate un rôle important de la société mère dans l'évolution des pratiques managériales et de contrôle de gestion. Ainsi, plusieurs outils sont calqués ou instaurés sous pression du partenaire étranger dans les filiales et les entreprises mixtes chinoises. Le chercheur remarque la plus grande implantation de nouvelles pratiques de contrôle de gestion auprès des *joint ventures* des sociétés américaines. En comparaison avec les sociétés d'Etat, l'utilisation des outils occidentaux est nettement plus répandue dans ces *joint ventures*.

L'étude de Lin et Yu (2002) porte sur l'instauration de contrôle de coûts par responsabilités (*responsibility cost control*). La recherche est effectuée au sein de l'entreprise sidérurgique Han Dan (Chine). Les données sont collectées lors des entretiens face-à-face et des archives. Le cadre théorique choisie pour l'étude est la théorie institutionnelle. Les auteurs retracent la mise en place d'un nouvel outil de gestion et constatent l'impact positif sur d'autres pratiques CDG et sur la performance de l'entreprise.

Lin et Johnson (2004) étudient le rôle de la gestion de qualité dans les entreprises chinoises. Les auteurs ont collecté les données à l'aide des questionnaires postaux. 300 questionnaires ont été envoyés. Le taux de retour était de 62.7% (188 questionnaires retournés). Toutefois il n'y avait que 126 qui étaient complets et utilisable pour l'analyse. Lin et Johnson (2004) concluent par constater le changement de la place de qualité et de contrôle de qualité au sein des entreprises chinoises. En effet, au temps de l'économie planifiée la notion et les standards de la qualité ont été gouvernés par l'Etat. Après l'ouverture, la qualité s'oriente progressivement vers la demande. Plusieurs outils de contrôle de qualité issus des pratiques américains sont désormais utilisés. Néanmoins, les auteurs soulignent la place importante de mesures traditionnelles non-financières de gestion de qualité. Lin et Johnson (2004) considèrent ces mesures comme un frein de développement des firmes. Selon eux,

une large utilisation des outils traditionnels s'explique par la récente apparition des pratiques occidentales de contrôle de gestion en Chine et un manque d'information et de savoir-faire dans ce domaine.

Xiao, Weetman et Sun (2004) examinent l'influence de l'Etat sur le développement du système comptable en Chine. L'étude est consacrée aux évolutions du système traditionnel comptable chinois et les travaux de la mise en conformité avec les standards IAS. Gervais (1996), Xiao *et al* (2004) concluent que le gouvernement joue un rôle primordial dans l'évolution du système comptable et dans la mise en place de nouveaux outils de contrôle de gestion.

### **1.4.2 L'Inde**

Anderson et Lanen (1999) font une profonde analyse des changements de la stratégie et des pratiques de contrôle de gestion dans les 14 entreprises indiennes après le passage en 1991 à l'économie de marché. Ils utilisent dans un premier temps des questionnaires, puis, constatant certaines limites méthodologiques, ils ont recours à des entretiens. L'étude est placée dans le cadre de la théorie de la contingence. Deux hypothèses sont avancées :

H1. Des changements d'environnement provoquent les changements de la stratégie et de la structure, y compris les pratiques de CDG.

H2. La nature des changements est associée aux reformes.

Les principaux constats des auteurs sont les suivants :

#### Les budgets et les méthodes de pilotage :

Anderson et Lanen (1999) constatent une importante décentralisation dans les pratiques de planification et de contrôle, qui conduit à une participation plus large des différents niveaux hiérarchiques dans la formulation des objectifs stratégiques. Les budgets sont devenus plus compréhensibles. Les entreprises utilisent des procédures budgétaires standards. L'évaluation de la performance individuelle et organisationnelle est basée davantage sur les mesures quantitatives.

#### Les méthodes de calcul des coûts :

Aucune entreprise n'a adopté la comptabilité par activité (ABC). Cependant, le processus de calcul des coûts a fortement évolué. Selon les auteurs, le calcul des coûts est plus analytique et détaillé. Il est utilisé en premier lieu dans l'analyse des opportunités et dans les nouveaux services (fixation des prix, service des quotas, planification). Avant 1991 le calcul des coûts servait avant tout à évaluer la productivité des employés. A présent, les entreprises tiennent compte des facteurs externes en évaluant leur performance (par exemple la satisfaction des clients).

Dans le cadre de leur étude, Anderson et Lanen (1999) acceptent les hypothèses H1 et H2.

### **1.4.3 L'Afrique du Sud**

Luther et Longden (2001) étudient les pratiques de contrôle de gestion et leurs changements pendant les 10 dernières années en Afrique du Sud. Sur 1230 questionnaires envoyés ils obtiennent 139 réponses utilisables (taux de retour 11,3%). La recherche est placée dans le cadre de la théorie contingente. Deux hypothèses sont avancées :

H1. L'apport des techniques de contrôle de gestion augmente linéairement avec la taille de l'entreprise.

H2. L'apport de toutes les techniques de contrôle de gestion augmente avec le temps.

Les auteurs confirment ces deux corrélations intéressantes. Effectivement, l'apport des techniques de contrôle de gestion augmente linéairement avec la taille de l'entreprise et l'apport de toutes les techniques de contrôle de gestion (sauf le Direct Costing) augmente avec le temps. Les techniques comme « le Target Costing », « la Chaîne de valeurs » et « l'Analyse statistique et probabilité » n'étaient pas utilisées avant 1996. L'analyse de Luther et Longden (2001) montre les changements significatifs des apports des pratiques de contrôle de gestion pendant la période 1996-2002.

## **1.5 Le synthèse**

Dans le tableau 1.6 nous résumons le cadre théorique, les méthodologies, les hypothèses et les résultats des travaux analysés dans ce chapitre.

Tableau 1.6 Synthèse de recherches présentées dans le Chapitre 1

Pays	Cadre théorique	Méthodologie utilisé	Hypothèses	
Russie Kallunki et all (2008)	Pas de cadre théorique	Entretiens en face à face Likert	H 1 : L'utilisation des mesures de performance financière et non-financière dans les entreprises russes a augmenté en 2008 par rapport à 2006. H 2 : L'utilisation des pratiques de contrôle de gestion formelles dans les entreprises russes a augmenté en 2008 par rapport à 2006. H 3 : L'utilisation des pratiques de contrôle de gestion informelles dans les entreprises russes diminue en 2008 par rapport à 2006.	Accepté  Accepté  Accepté
Estonie Haldma et Lääs (2002)	Théorie contingente	Questionnaires postaux	H1. Les facteurs contingents influencent le système de contrôle de gestion H2. Dans les grandes entreprises les pratiques de CDG sont plus nombreuses et plus avancées que dans les petites.	Accepté  Accepté
Pologne Szychta (2002)	Pas de cadre théorique	Questionnaires postaux + entretiens	H1. La modification du système de contrôle de gestion et l'implantation de nouveaux outils de CDG ont été provoquées par plusieurs facteurs; l'accroissement de compétition et le changement de propriétés (privatisation) sont parmi les plus importants. H2. Les entreprises polonaises appliquent généralement les méthodes et les techniques de contrôle de gestion opérationnel H3. La budgétisation des centres de responsabilité à court terme (budgétisation partielle) est une pratique CDG la plus utilisée. H4. Dans de grandes firmes les pratiques CDG sont plus étendues que dans les petites.	Pas vérifié  Accepté  Accepté  Accepté
Hongrie Vámosi (2000)	Théorie institutionnelle	Étude monographique	Adaptation des anciennes pratiques de contrôle de gestion à une nouvelle réalité économique.	

Chine O'Connor , Chow et Wu (2004)	Théorie d'agence	Entretiens en face à face	<p>H1. L'utilisation des pratiques de CDG occidentales dans les entreprises d'Etat augmentent avec l'utilisation des contrats d'embauche durée déterminée.</p> <p>H2. Les entreprises d'Etat confrontées à une forte concurrence sur le marché utilisent plus de pratiques de CDG occidentales</p> <p>H3. Les entreprises d'Etat ayant une expérience de joint venture utilisent plus de pratiques de CDG occidentales.</p> <p>H4. Les entreprises d'Etat cotées à la bourse plus de pratiques de CDG occidentales.</p> <p>H5. L'utilisation des pratiques de CDG occidentales dans les entreprises d'Etat diminue avec l'augmentation d'influence gouvernementale sur ces entreprises.</p> <p>H6. L'utilisation des pratiques CDG occidentales diminue avec la taille de l'entreprise.</p> <p>H7. L'utilisation des pratiques CDG occidentales diminue avec la présence des normes de gestion chinoise.</p> <p>H8. L'utilisation des pratiques CDG occidentales diminue avec l'âge de l'entreprise.</p> <p>H9. L'utilisation des pratiques CDG occidentales augmente avec la présence des programmes de formation des cadres.</p>	<p>Accepté</p> <p>Accepté</p> <p>Accepté</p> <p>Accepté</p> <p>Rejeté</p> <p>Rejeté</p> <p>Accepté</p> <p>Rejeté</p> <p>Accepté</p>
Indes Anderson et Lanen (1999)	Théorie contingente	Questionnaires + entretiens	<p>H1. Changements d'environnement provoquent les changements de la stratégie et de la structure, y compris les pratiques de CDG.</p> <p>H2. La nature des changements est associée aux réformes.</p>	<p>Accepté</p> <p>Accepté</p>
Afrique du sud Luther et Longden (2001)	Théorie contingente	Questionnaires	<p>H1. L'apport des techniques de contrôle de gestion augmente linéairement avec la taille de l'entreprise.</p> <p>H2. L'apport de toutes les techniques de contrôle de gestion augmente avec le temps.</p>	<p>Accepté</p> <p>Accepté</p>

Ainsi, nous pouvons constater que le cadre théorique le plus utilisé par les auteurs des recherches présentées ci-dessus est la théorie de la contingence ou pas de cadre théorique. Afin de collecter les données, les chercheurs ont souvent recours aux questionnaires postaux ou aux entretiens en face à face, ou les deux.

Les hypothèses avancées dans toutes les études peuvent être regroupées dans trois suppositions majeures :

H. I Les pratiques de contrôle de gestion se développent et se perfectionnent avec le temps.

H. II Les pratiques de CDG sont en corrélation avec la taille de l'entreprise.

H. III Les facteurs contingents influencent le système de contrôle de gestion

D'après les résultats nous pouvons les considérées comme acceptés. Nous allons revenir à ces trois hypothèses dans le cadre de notre étude.

Les facteurs de changement sont étudiés dans le cadre de quatre études : Haldma et Lääs, 2002 (Estonie); Szychta, 2002 (Pologne); Vámosi, 2000 (Hongrie), O'Connoret *et al.*, 2004 (Chine). Le tableau 1.7 résume ces facteurs.

**Tableau 1.8 Facteurs de changements**

Étude	Facteurs de changement
Haldma et Lääs, 2002 (Estonie)	<p><b>Facteurs internes :</b>            Besoin de l'information plus détaillée            Changements de structure organisationnelle            Changement de la structure de production            Changement de la technologie de production</p> <p><b>Facteurs externes :</b>            Changement de la structure de marché</p>
Szychta, 2002 (Pologne)	<p><b>Facteurs internes :</b>            Besoin d'améliorer les résultats financiers            Volonté de reconquérir les marchés perdus            Besoin de diminuer les coûts            Demande du nouveau propriétaire            Installation d'un ERP</p> <p><b>Facteurs externes :</b></p>

	Privatisation de 1990 (changement de propriétaire) Accroissement de la compétitivité aux marchés internes
Vámosi, 2000 (Hongrie)	Influence des cabinets de conseil
O'Connor <i>et al.</i> , 2004 (Chine)	<b>Facteurs internes :</b> Programmes de formation professionnelle au sein de l'entreprise Programmes de formation externes Programmes et stages à l'étranger Programmes et stages organisés par le gouvernement Communication plus facile et plus fréquente entre les managers expérimentés et les nouveaux employés. <b>Facteurs externes :</b> Accroissement de compétition et de complexité du marché Croissance du marché, des ventes, de taille d'entreprise Influence de société mère (pour les filiales, <i>joint venture</i> ) Requêtes du gouvernement (ne concerne que les <i>joint ventures</i> )

Nous remarquons que Szychta (2002) et O'Connor *et all* (2004) isolent les facteurs internes des facteurs externes de changement des pratiques de contrôle de gestion. Haldma et Lääs (2002) et Vámosi (2000) s'intéressent majoritairement aux facteurs internes.

Ainsi, nous pouvons synthétiser tous les facteurs cités en 2 catégories :

**Tableau 1.9 Synthèse des facteurs de changement**

Facteurs externes	Facteurs internes
Privatisation / Changement de propriétaire Changement d'environnement <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Marché</li> <li>○ Gouvernement</li> </ul>	Changement de la structure organisationnelle Demande du propriétaire - Stratégie Intervention des cabinets de conseil Programmes de formation ERP

Ces facteurs seront retenus comme les points de comparaison avec les résultats de notre recherche.

## 1.6 Cadre théorique

Comme nous pouvons constater les approches utilisées quant au choix du cadre théorique sont variés. Pour deux études sur sept présentées ci-dessus les auteurs n'utilisent aucun cadre théorique (Kallunki *et all* 2008; Szychta, 2002). Dans les cinq cas restants la théorie de la contingence est la plus utilisé (Haldma et Lääs, 2002; Anderson et Lanen, 1999; Luther et Longden, 2001). C'est ce cadre théorique que nous souhaitons retenir pour notre étude.

La théorie de la contingence, formulée par Lawrence et Lorsch (1969), est une théorie de l'organisation qui cherche à expliquer les différences entre les entreprises en fonction des caractéristiques de leur contexte industriel : les réseaux de distribution, la clientèle, les fournisseurs, les concurrents. Selon Henri Mintzberg (1979) la structure organisationnelle est liée à la nature de l'environnement. Cette structure dépend également des buts que se fixent les dirigeants. Dès lors, les mécanismes régulateurs internes d'une organisation doivent être aussi variés que l'environnement avec lequel elle doit composer. Un modèle qui est efficace dans certaines situations peut ne pas l'être dans d'autres circonstances. Or, le modèle optimal dépend de diverses contraintes internes et externes (facteurs).

La théorie de la contingence dans le domaine de contrôle de gestion est fondée sur la supposition qu'il n'y a pas de système universel de gestion qui s'applique de la même manière à toutes les organisations dans toutes les circonstances (Emmanuel et al., 1990, p.57). Plus précisément, les particularités du système de gestion appropriés dépendent des circonstances spécifiques et caractérisent l'organisation. L'efficacité du système de gestion est définie par sa capacité de s'adapter aux changements (facteurs) externes et internes.

Les facteurs externes majeurs qui ont été examinés au niveau de l'entreprise dans le domaine de contrôle de gestion sont l'environnement externe (Chapmann, 1987; Khandwalla, 1997; Merchant, 1990; Hartmann, 2000) et la culture nationale (Hofstede, 1984; Harrison, 1992; O'Connor, 1995). Les aspects le plus largement étudiés sont l'incertitude et l'hostilité de l'environnement. Les éléments environnementaux les plus difficilement prévisibles exercent leur propre impact sur la structure organisationnelle, système d'évaluation de performance, le système budgétaire etc. Le facteur d'hostilité d'environnement, engendré par la compétition accrue, perturbe l'importance des systèmes de contrôle formels et complique la comptabilité (Khandwalla, 1972; Otle, 1978).

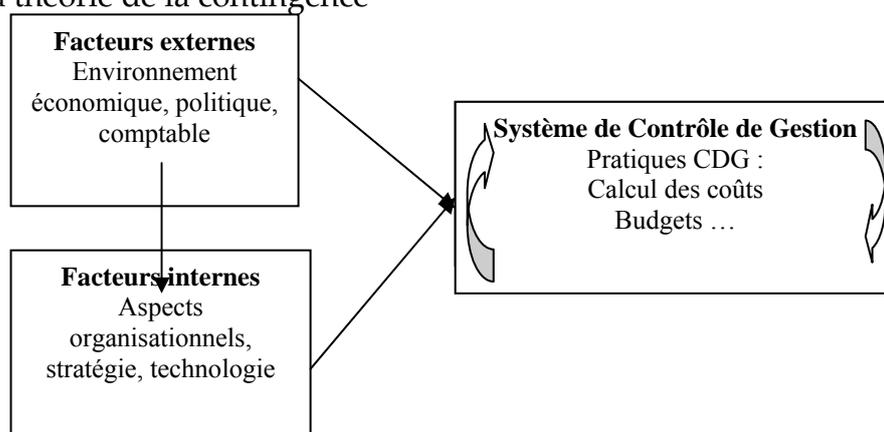
Les facteurs internes les plus étudiés sont la taille d'entreprise (Khandwalla, 1972; Bruns et Waterhouse, 1975; Merchant, 1981), la technologie (Khandwalla, 1972; Merchant, 1984; Dunk, 1992) et la stratégie de l'entreprise (Miles et Snow, 1978; Simons, 1987; Chenhall et Morris, 1995).

Plus les organisations grandissent, plus les managers ont besoin de traiter un volume d'information important. Ceci conduit à introduire les systèmes de contrôle - règles, documentation, spécialisation des rôles et distinction des fonctions. L'hierarchie grandit et les structures décentralisées convergent vers les structures hiérarchiques (Child et Mansfield, 1972). Les grandes entreprises sont plus diversifiées quant aux rangées de produits et utilisent plus des techniques de production de masse. Le système de contrôle et le système budgétaire sont également plus sophistiqués (Khandwalla, 1972; Merchant, 1981).

Les facteurs contingents technologiques incluent la nature du procès de production, la degré de routine, les rapports et la compréhension entre les employés (Emmanuel et al., 1990). Les procès technologiques plus standardisés et automatisés nécessitent les systèmes de contrôle traditionnels plus formels, ayant un fort

développement du contrôle des procès (Khandwalla, 1972) et un système de contrôle budgétaire élaboré (Merchant, 1984; Dunk, 1992).

Figure 1.1 La théorie de la contingence



La figure 1.1 représente le cadre analytique théorique retenu pour notre travail. Les processus décrits influencent les pratiques de contrôle de gestion. Les contingences se divisent en deux groupes : facteurs externes et internes. Les facteurs externes indiquent les possibilités de l'environnement externe, le niveau d'entrepreneuriat et le niveau comptable. Les facteurs externes influencent sur les caractéristiques internes de l'organisation et sur ses pratiques de contrôle de gestion. Ainsi, l'intensification de la compétition sur le marché a un impact sur le choix de la stratégie, sur le choix de la structure organisationnelle, sur le choix d'application des pratiques de calcul des coûts et du contrôle appropriées. Les facteurs internes peuvent être nombreux. Nous avons indiqué les aspects organisationnels, la stratégie et la technologie. Toutefois la liste des éléments de contingence, les liens et les dépendances dans notre cadre théorique ne peuvent pas être considérée comme exhaustifs car à ce stade de recherche nous ne pouvons pas identifier et inclure tous les facteurs et leurs impacts.

## 1.8 Conclusion

Dans ce chapitre, la présentation et l'analyse des recherches répondant à la problématique de l'évolution des pratiques de contrôle de gestion suite à un changement radical d'environnement nous ont permis de constater le faible nombre d'études réalisées dans ce domaine centrées sur le cas de la Russie. L'analyse des recherches précédemment effectuées a permis de positionner notre étude quant au cadre théorique et à la méthodologique choisie ainsi que de ressortir les principaux constats de ces études qui seront comparés par la suite avec les résultats de notre recherche. Afin de démarrer une étude exploratoire, il nous est nécessaire d'expliquer les pratiques de contrôle de gestion utilisées dans les entreprises russes avant le changement radical et de définir la rupture. Ceci est l'objectif du chapitre qui suit.



## CHAPITRE 2

### LES PRATIQUES DE CONTROLE DE GESTION AVANT 1992

## 2.1 Introduction

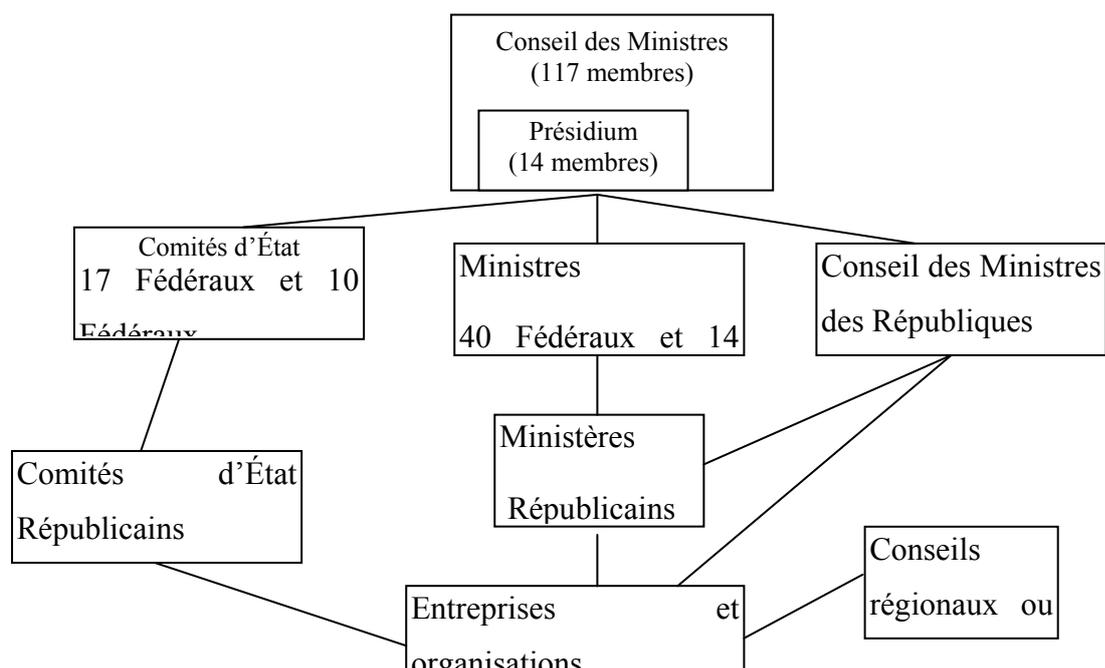
En Russie, le terme de Contrôle de gestion n'est entré dans les pratiques d'usage académique et d'entreprise qu'à la fin des années 90. Une des premières définitions du contrôle de gestion russe a été donnée par Scheremet (2001) : « Le contrôle de gestion est un sous-système de la comptabilité générale qui fournit les informations aux managers, utilisées pour la planification, la gestion et le contrôle de l'activité de l'entreprise. Ce processus comprend la détection, la mesure, la collecte, l'analyse, la préparation, l'interprétation, le transfert et la réception des informations nécessaires aux managers pour accomplir leurs fonctions ». Pourtant, il ne s'agit pas de l'apparition d'une nouvelle discipline, mais plutôt d'une réorganisation des anciennes méthodes et de leur groupement. Avant 1992, les outils faisant fonction des pratiques de contrôle de gestion, appartenaient à la comptabilité générale, et même à ce jour elles y sont souvent attachées. Ce chapitre présente une vision académique des pratiques de contrôle de gestion en Union Soviétique. En effet, les informations disponibles à ce sujet ont pour fondement des publications soviétiques. A l'époque ces travaux faisaient objet de la censure de la part des organismes de l'administration centrale et pourraient ne pas refléter la situation réelle. Les informations publiées devaient confirmer les objectifs idéologiques. Dans le cas contraire les données subissaient la correction ou, dans certains situations, paraissaient incomplets ou n'apparaissaient pas du tout. Cependant, une revue de ces connaissances nous est indispensable pour comprendre le fonctionnement du système économique de l'époque. La comparaison avec les témoignages des personnes ayant appliqué ces principes nous permettra de formuler le point de départ dans le but d'étudier l'évolution des pratiques de contrôle de gestion. Dans ce chapitre nous présentons l'environnement et les outils faisant fonctions des pratiques de contrôle de gestion d'avant 1992. Il s'agit notamment de la présentation de la structure administrative, du cadre général de fonctionnement d'entreprise, du système de fixation des prix, des méthodes de calcul des coûts, du système de

planification, du contrôle de qualité, des principes d'intéressement et de motivation, du système de gestion. Nous clôturons ce chapitre par la présentation chronologique de la rupture de 1992 et description des conséquences.

## 2.1 La structure administrative

Nous pouvons comparer l'organisation de l'État au temps de l'URSS avec celle d'une entreprise contemporaine. Il a une direction générale, des services de gestion fonctionnels, de services régionaux et sectoriels, et des unités de production opérationnelles (figure 2.1). Organisé de façon hiérarchique, l'Etat donne une certaine autonomie de gestion à ses composantes.

Figure 2.1 Structure administrative de l'URSS



Source : Grande Encyclopédie Soviétique, 1971.

La Constitution de l'URSS est le cadre légal du fonctionnement de la pyramide hiérarchique. Elle délègue au Conseil des Ministres la direction de l'économie nationale. Le Conseil des Ministres représente le pouvoir exécutif. Il est composé

d'un président, deux premiers vice-présidents et onze seconds vice-présidents. Les membres du Conseil avec les ministres, les présidents des comités d'État, et les présidents des Conseils des Ministres des Républiques fédérées constituent le Présidium du gouvernement. Le Présidium, dirigé par le président du Conseil et des ministres chargés de très grands secteurs ou fonctions économiques, dirigent l'économie du pays.

Les Comités d'Etat gèrent l'économie d'ordre intersectorielle dans les domaines précis : la planification (*Gosplan*, chargé de élaborer les plans de développement économique et social à court, moyen et long terme pour l'ensemble des secteurs), la construction (*Gosstroï*, gestion de constructions et la supervision des normes techniques et d'environnement des projets de chantiers, coordination des ministères de la Construction), les prix (*Goskomtcen*, chargé de fixer les prix et tarifs de la plus grande partie des biens ou services), les normes (*Gosstandard*, chargé d'établir les normes de qualité), le travail et les questions sociales (établissement des grilles de salaires, des retraites, des normes de productivité), la planification des approvisionnements (*Gossnab*, gestion d'un réseau de stocks au niveau de l'Etat). Il y a d'autres comités d'État qui n'ont pas directement de fonction économique, par exemple Sécurité d'État (KGB). Les Comités d'Etat n'influencent pas directement les entreprises, mais émettent les décisions qui doivent être appliquées par ces derniers.

Le système d'organisation des ministères sectoriels est complexe. Pourtant ils ont tous les mêmes fonctions : le contrôle des unités de production, la planification, le financement, la comptabilité, l'approvisionnement, le personnel, etc. Chaque ministère sectoriel accompli à son niveau la plupart des fonctions des comités d'État.

Les entreprises se divisent en 2 types : le premier dispose de la personnalité juridique et d'un bilan comptable, tout en restant soumise aux décisions ministérielles ; le 2<sup>ème</sup> type concerne les services publics gratuits (un hôpital, une université, laboratoire de recherches etc.). Ces derniers représentent les organismes

subventionnés par l'Etat. En général n'ont pas de personnalité juridique ou spéciale. La direction des entreprises est nommée et renvoyée par le ministère<sup>11</sup>.

D'après la constitution, le parti communiste « est la force qui dirige et oriente la société soviétique... définit la perspective générale du développement de la société et fixe la politique intérieure et étrangère de l'Union soviétique... ». Le parti est un organisme de décision central du pays, y compris les domaines économiques. Le Parti est implanté dans tous les niveaux de la structure organisationnelle de l'Etat. Les grandes entreprises et les entreprises de caractère stratégique (défense, recherche etc.) ont un département (*Perviy otdel*, département #1) chargé de surveiller et maintenir le bon climat idéologique au sein de l'entreprise.

## **2.2 Le cadre général de fonctionnement de l'entreprise avant 1992**

Toutes les entreprises soviétiques fonctionnaient suivant le système de gestion appelé *Khozrastchet*. La définition donnée par Grande Encyclopédie Soviétique, 1971 : «Le *Khozrastchet* est une méthode de gestion planifiée de l'économie des entreprises socialistes fondée sur le jeu de la loi de la valeur... Le *Khozrastchet* suppose l'indépendance de gestion de l'entreprise dans le cadre du Plan National... Sa responsabilité quant à l'utilisation des fonds (capitaux fixes et circulants) qui sont mis à sa disposition». La définition donnée par Tatur (1959) : « L'intéressement matériel des travailleurs à leurs résultats ».

La définition plus récente (Encyclopédie Contemporaine, 2006 / *Sovremennaya Entsyklopedia*, 2006) : « Méthode de gestion basé sur l'équilibre des dépenses nécessaires pour la fabrication des produits et les résultats d'exploitation ; compensation des dépenses par les recettes, garantie de rentabilité, responsabilité de

---

<sup>11</sup> Le nouveau statut de l'entreprise du 1er janvier 1988 prévoit une élection préalable du directeur et des cadres par le personnel, et une restriction des pouvoirs d'intervention des ministères dans la gestion d'entreprise.

l'entreprise pour l'usage économique des ressources ». Dans la littérature américaine, le *Khozrastchet* est traduit comme *Non-financing by the State* ; la traduction française la plus courante est l'autonomie comptable.

Les caractéristiques essentielles du *Khozrastchet*<sup>12</sup>

- La normalisation scientifiquement fondée des charges de production, leur planification et le calcul de leur montant effectif.
- La confrontation constante des résultats obtenus et des dépenses engagées.
- L'utilisation, dans la mesure du possible, d'indices en valeur (monétaires), tant lors de la planification que lors des calculs des résultats d'exploitation.
- L'encouragement matériel des travailleurs en fonction de l'accroissement de la production, compte tenu de la réduction des charges et de l'élévation de la productivité du travail.

Dans les sections qui suivent nous allons préciser le rôle et l'importance du *Khozrastchet* dans au sein de l'entreprise. Pour cela nous introduirons la notion du *Khozrastchet* interne et commenterons les relations atelier-entreprise.

### **2.2.1 *Khozrastchet* interne et *Khozrastchet* d'entreprise**

L'entreprise doit établir les objectifs que ses unités doivent exécuter, c'est-à-dire chacune des unités doit tenir un compte mensuel de ses charges et de ses résultats. En général le *Khozrastchet* interne est considéré comme un approfondissement et un renforcement du *Khozrastchet* de l'entreprise (Smirnov, 1962).

Le développement des principes du *Khozrastchet* exige que l'activité des diverses divisions d'entreprise soit organisée d'une telle manière pour qu'il soit possible :

- de fixer, pour chaque division, le volume et la nomenclature des travaux à effectuer
- de tenir une comptabilité des charges réellement supportées

---

<sup>12</sup> Manuel d'Économie Politique, 3<sup>ème</sup> édition. 1962. Политическая экономия. Учебник., стр. 48., 3 издание, 1962.

- de comparer les résultats avec les normes du Plan (Tatur, 1959).

Les formes et méthodes du *Khozrastchet* interne sont différentes de celles du *Khozrastchet* d'entreprise. Ces différences résultent des particularités de la situation juridique et économique des subdivisions de l'entreprise. Le *Khozrastchet* d'entreprise et le *Khozrastchet* interne ont la même base. D'une part pour l'entreprise et ses divisions les objectifs de production, les normes de ressources matérielles, les dépenses de travail et les divers indices de production, sont établis sur les objectifs du Plan. Les tâches assignées aux différents ateliers de production ne sont qu'un découpage du Plan élaboré pour l'entreprise (Tatur, 1962).

D'autre part, le but du *Khozrastchet* d'entreprise et celui du *Khozrastchet* interne est d'organiser l'activité économique de telle manière que le Plan soit réalisé voire dépassé, et que, entre autres, le travail soit allégé grâce à l'introduction de techniques nouvelles plus performantes (Konovalov, p.31, 1963).

Dans les deux formes de *Khozrastchet*, les travailleurs doivent être incités à une utilisation plus rationnelle des ressources matérielles et monétaires, et par conséquent, à un abaissement du coût de revient (Tatur, 1962).

*Khozrastchet* d'entreprise et interne se différencie sur 3 principaux points :

1. L'entreprise est une personne morale, elle peut avoir toutes sortes de rapports avec d'autres organismes — rapports contractuels avec d'autres entreprises, rapports financiers avec la Banque. L'entreprise possède un compte courant et peut bénéficier de crédits bancaires en cas de nécessité. L'entreprise utilise un système complet de comptabilité et établit son propre bilan.  
Les ateliers n'ont pas les droits de la personnalité juridique. Ils ne peuvent avoir ni compte en banque, ni rapports contractuels avec d'autres entreprises, ni de bilan propre.
2. L'entreprise vend sa production (nous ne prenons pas en compte les entreprises budgétisées), obtient les recettes et couvre ses charges. Les ateliers et les sections

n'ont pas de produits finis à vendre, ils n'ont que les semi-produits qui sont transmis, les uns aux autres.

3. Les ateliers, sections, unités, divisions... bénéficient de *Khozrastchet* interne, mais n'obtiennent pas de recettes, puisqu'ils ne vendent pas leur production. En conséquence, pour déterminer les résultats d'activité d'un atelier, on compare le montant de ses charges réelles avec le montant des charges calculées selon les normes du Plan.

## **2.2.2 Relations atelier – entreprise**

La condition essentielle d'une bonne organisation du *Khozrastchet* interne est de définir à quelles obligations sont soumis les unités au sein de l'entreprise.

Des contrats, plus ou moins détaillés exprimant des liens de production à l'intérieur de l'entreprise figent l'ensemble des obligations réciproques de l'atelier et de l'administration d'usine (Spiridonova, 1961). Nous allons orienter notre attention sur les contrats entre atelier et l'administration et d'autres services essentiels de l'entreprise.

### 2.2.2.1 Contrats conclus entre l'atelier et l'administration de l'entreprise.

L'obligation essentielle de l'atelier consiste à réaliser le programme de production qui lui est désigné en indices quantitatifs et qualitatifs. Puis à livrer sa production à une autre unité de l'entreprise ou à l'administration d'usine elle-même.

Les obligations de l'administration d'usine consistent :

- à assigner à l'atelier, en temps opportun, des tâches de production mensuelles,
- à approvisionner l'atelier en matériaux et semi-produits nécessaires à son activité,
- à assurer à l'atelier la force de travail en qualification et quantités voulues,

- à payer dans le délai prévu les produits livrés par l'atelier au service d'écoulement<sup>13</sup>

Dans les limites des objectifs qui leur sont imposés soit par le Plan, soit par l'administration de l'usine, les ateliers sont considérés comme des unités indépendantes à l'intérieur de l'usine et de ce fait sont responsables de leur activité (Khatchaturov, 1959).

Les limites apportées à l'indépendance des ateliers et des services de l'Administration d'usine sont concrétisées par les prescriptions données à l'atelier, chaque trimestre, selon une décomposition mensuelle. Ces prescriptions déterminent les indices quantitatifs et qualitatifs du programme à exécuter, les capitaux circulants dont pourront disposer les ateliers, ainsi que les capitaux fixes (équipements, outillages etc.) (Tatur, 1962).

#### 2.2.2.2 Contrats conclus avec d'autres services ou d'autres ateliers.

Tous les ateliers sans exception doivent conclure des contrats avec le service d'approvisionnement. Avec le service d'écoulement, en principe, ne concluent de contrats que les ateliers qui livrent des produits finis. Toutefois les ateliers qui fabriquent des produits qu'on peut considérer comme semi-produit destiné à l'extérieur peuvent aussi avoir des contrats avec le service d'écoulement. Tous ces contrats doivent être conclus sous une forme spécifique, relativement simple, néanmoins doivent préciser des obligations réciproques des parties et des sanctions qu'encourt un atelier pour non accomplissement de ces contrats (Chister, 1962).

Ils constituent un des aspects de la planification des subdivisions de l'entreprise puisque chaque atelier doit recevoir certaines matières en certaine quantité et doit lui-même fournir à un autre atelier un certain volume de production (Tatur, 1959).

La planification de l'activité des ateliers, des unités ne prend en considération qu'un nombre assez limité d'indices - fabrication de production marchande, besoins

---

<sup>13</sup> Manuel. Théorie et pratique du khozrastchet, 1958 Учебник. Теория и практика хозрасчета, 1958

en matériaux et semi-produits, rendement par travailleur et fonds des salaires, cout de revient ; et doit s'appuyer sur des « normes progressives » de dépenses en travail et en ressources matérielles (Leontiev, 1960).

Par norme progressive, on entend la « dépense maximum tolérée de travail présent et passé (incorporé), par unité de production ou par unité de temps compte tenu de l'utilisation des progrès de la science et de la technique » (Grande Encyclopédie Soviétique, 1971). La norme progressive planifiée de dépenses varie en cours d'année en fonction du perfectionnement de la technique et de l'organisation de la production. La progressivité des normes est déterminée par comparaison de ces normes avec le niveau moyen de la dépense effectivement atteint (Leontiev, 1960).

## 2.3 Système de prix

Il est nécessaire de donner quelques explications quant au système des prix d'avant 1992 car ce dernier présente des particularités. Elles sont nécessaires à éclaircir afin de comprendre le système de calcul de cout et planification.

En Union soviétique, les prix sont en majorité fixés de façon centralisée et autoritaire. Le comité d'État des prix, organisme de l'administration centrale dépendant du Conseil des ministres établit environ 85% des prix de gros de l'industrie lourde, 50 % des prix de gros et de détail pour les biens de consommation fabriqués par l'industrie, et 70 % des prix alimentaires (Belousov, 1964). D'autres prix sont fixés par des comités des prix républicains. Les ministères établissent de leur côté les prix de transfert au sein de leurs unions de production, et les prix des moyens de production produits et échangés à l'intérieur de leur branche. Ils proposent au comité d'État les prix des nouveaux produits, qui doivent être approuvés par celui-ci. La tâche de l'administration centrale des prix, qui est non seulement de fixer mais de contrôler plus de 20 millions de prix, est évidemment très lourde et très complexe.

Plusieurs analystes (Ericson, 1991 ; Bornstein, 1985 ; Hewett 1984) comparent l'entreprise soviétique avec une entreprise existante dans l'économie de marché dans la mesure que l'entreprise soviétique reçoit son prix de l'extérieur, sans pouvoir l'infléchir de façon significative.

Les prix doivent se rapprocher dans la mesure du possible de la valeur des marchandises, les écarts entre prix et valeur doivent être économiquement fondés (Gluchkov, 1976). Le système de formation des prix consiste à fixer un prix tel qu'il compense les coûts moyens de production et, de ce fait, assure à l'entreprise une rentabilité normale (Davkin, 1978). Deux catégories de prix sont utilisées :

- les prix de gros ou prix des moyens de production
- les prix de détail — ou prix des biens de consommation

Les prix de gros se divisent en prix de gros d'entreprise et prix de gros d'industrie. Le prix de gros d'entreprise est le prix auquel les entreprises conformément aux plans vendent leur production soit à d'autres entreprises soit aux organismes d'écoulement. En général, le prix de gros est fondé sur le coût de revient de la production majoré du bénéfice. Il n'inclut pas l'impôt sur le chiffre d'affaires ni les frais d'écoulement dans le cas où ces frais ne sont pas incorporés dans le coût de revient de la production industrielle<sup>14</sup>.

Le niveau du prix de gros d'entreprise est déterminé sur la base du prix de revient planifié moyen de la branche auquel on ajoute un montant planifié de bénéfice (Jakovetc, 1974). Les prix de gros d'industrie sont les prix auxquels une entreprise productrice de biens de consommation ou un organisme de distribution vend la production aux organismes de détail. Au prix de gros d'entreprise s'ajoutent donc l'impôt sur le chiffre d'affaires et les frais d'écoulement<sup>15</sup>.

Le niveau du prix de gros auquel la production est vendue doit être tel qu'il incite les entreprises à pratiquer le régime d'économie, dans la mesure où, d'abord, le prix compense les coûts de production économiquement fondés, ensuite permet la

---

<sup>14</sup> Grande Encyclopédie Soviétique, 1971

<sup>15</sup> Grande Encyclopédie Soviétique, 1971

formation du bénéfice propre à assurer la croissance de la production (Gluchkov, 1976).

Il faut souligner que la fixation des prix de gros se fait selon une méthode et une logique différente de celles des prix de détail. Les des prix de gros sont calculés selon la méthode du coût + profit moyens. Les prix de détail sont fixés sans rapport direct avec les coûts de production. L'objectif de fixation de prix de détail est d'orienter la demande selon les décisions et les stratégies adoptées par l'administration centrale. L'écart entre prix de gros et prix de détail (majoritairement l'impôt sur le chiffre d'affaires), devient ainsi une taxe par différence, variant selon les produits. Une augmentation du prix de gros peut ainsi ne pas se répercuter sur le prix de détail, la taxe sur le C.A. diminuant d'autant. De même, le prix de détail peut être augmenté ou diminué, sans avoir d'effet sur le prix de gros. La différence étant absorbée par la taxe. La principale caractéristique des prix de détail soviétiques est une très grande stabilité. Certains prix sont historiques.

Pour un nouveau produit il existe un système de prix temporaires applicable pendant la première année. L'entreprise propose une évaluation de coûts futurs en y intégrant l'amortissement du capital. L'année suivante, le prix doit baisser en raison de l'amortissement dégressif du capital. Par la suite, au prix temporaire succède un prix permanent calculé par l'administration des prix au vu des coûts moyens observés pendant la période des prix temporaires. Les prix temporaires doivent durer peu de temps, au maximum 18 mois.

Les objectifs gouvernementaux dans le domaine de prix <sup>16</sup>:

- permettre, grâce à de nouveaux prix, un calcul exact des coûts de production
- éliminer les pertes qui se produisaient dans les industries extractives et, par conséquent, de réduire le nombre d'entreprises déficitaires
- garantir à chaque branche industrielle un niveau de rentabilité économiquement fondé

---

<sup>16</sup> Source : Les Directives de KPSS, volume 4, 1953-1957.

- accroître le rôle des prix en tant que stimulant à l'introduction de nouvelles techniques
- définir, pour chaque type de produits, une relation correcte entre prix et rentabilité

## 2.4 Calcul de coûts

Deux notions de coût de revient sont utilisées en Union Soviétique: le coût de revient planifié, le coût de revient réel.

Le coût de revient planifié est caractérisé par les charges qui, pour une entreprise ou une branche donnée, apparaissent inévitables et tolérables pour un niveau donné de la technique et de l'organisation de la production (Shekhet, 1972).

Quatre groupes de charges sont considérées comme telles :

- les dépenses de matières ou dépenses matérielles, le volume doit correspondre aux normes établies
- les amortissements pour lesquels sont fixées des normes
- les salaires et appointements établis conformément aux tarifs existants, aux normes de rendement
- les frais administratifs ou frais généraux

Le coût de revient planifié est établi sur des normes de dépenses ; le coût de revient réel reflète le degré de réalisation du plan en ses indices. Le coût de revient réel peut être inférieur ou supérieur au coût de revient planifié et sert de critère de gestion de l'entreprise.

Le coût de revient planifié et le coût de revient réel sont utilisées parallèlement, en fonction de ce que l'on cherche à caractériser, production ou activité de l'entreprise.

Matières premières, salaires, charges sociales, constituent les éléments essentiels du coût de revient. Les coûts de production peuvent être classés soit en fonction des éléments économiques ou par postes de dépenses selon le critère d'imputation (Dmitriev, 1959).

La classification par éléments économiques permet de calculer le montant global des coûts de production de l'entreprise.

Les éléments économiques :

- les matières premières
- les matières consommables
- l'énergie
- l'amortissement des capitaux fixes
- la rémunération des travailleurs
- les cotisations au fonds d'assurances sociales
- les frais divers (amendes, impôts).

Cette classification permet de connaître la structure du coût de revient de la production dans les différentes branches

Pour rendre compte du coût de revient d'une unité de production il faut classer les dépenses en adoptant un critère d'imputation (Rubinov, 1962). Selon cette méthode, les charges sont distinguées en charges directes et charges indirectes.

Les charges directes :

- les dépenses de matières premières et matières consommables ;
- le salaire de base des ouvriers productifs et les compléments de rémunération.

Ces charges peuvent être affectées directement à tel ou tel produit, et leur montant varie proportionnellement au volume de production. Les charges indirectes sont indépendantes du volume de production et même si elles varient, ce n'est pas proportionnellement au niveau d'activité. Telles sont les dépenses d'atelier et d'usine qui ne peuvent être affectées à tel ou tel produit en particulier, et pour lesquelles on retient un certain critère d'imputation.

Les dépenses d'entretien et d'exploitation de l'équipement, les frais administratifs des ateliers sont considérées comme charges d'atelier. Ces frais sont

inclus dans le coût de revient de chaque produit proportionnellement aux heures d'activité des machines ou aux temps passés par les ouvriers productifs à leur fabrication.

Les charges d'usine constituent les frais généraux fixes de l'entreprise. Il s'agit notamment :

- les traitements du personnel administratif de direction
- les frais de gestion (entretien des bâtiments à usage industriel ou pas, amortissement, formation professionnelle) ;
- les impôts et taxes
- les frais de gestion à caractère non-productif (amendes — intérêts majorés pour emprunts arriérés — pénalisation pour violation des contrats...).

En matière d'imputation et de répartition des charges, les règles de comptabilité sont les suivantes :

- la mise en évidence, dans la mesure du possible, des charges directes susceptibles d'être affectées au produit, sans imputation
- la répartition entre ateliers des charges indirectes dans tous les cas où cela est possible
- le groupement des charges indirectes par sections homogènes ou complexes qui englobent des dépenses de nature économique hétérogène mais de destination identique. Ces sections peuvent être constituées par l'entretien courant, les transports, la production d'énergie etc.

Une fois réparties entre les sections, les charges indirectes peuvent alors être imputées au coût de revient d'une unité de produit.

Le coût de revient total, qu'il s'agisse du coût de revient planifié ou du coût de revient calculé, se décompose en coût de revient de fabrique (*Fabritchno-Zavodskaja Sebestoïmost'*) et coûts hors production (*Vneproïzvodstvennyye raskhody*) - les coûts liés à la vente. Le coût de revient de fabrique englobe l'ensemble des coûts de l'entreprise supportés pour la production proprement dite, pour sa seule fabrication. Quant aux dépenses hors production, elles concernent toutes les charges liées à la vente de la

production ; avant 1992 il s'agit essentiellement des frais d'entrepôt, des frais d'emballage, des frais de transport.

Le coût de revient total de la production est égal au coût de revient de fabrique augmenté des dépenses hors production ou commerciales.

Les charges, autres que celles liées à la production ou à la commercialisation des produits, ne doivent pas être incluses dans le coût de revient : ce sont les dépenses à caractère non industriel, les dépenses de construction, certaines pertes telles que pertes d'exercices antérieurs. Toutes ces dépenses sont comptabilisées dans des comptes spéciaux.

En règle générale, avant 1992, on considère que toutes les charges, quelles qu'elles soient, supportées par l'entreprise pour la fabrication et la commercialisation des produits doivent être incorporées dans le coût de revient réel.

## 2.5 Système de planification

La mission de planification consiste à organiser a priori les actions des agents de façon à faire émerger dans le futur une utilisation optimale des ressources<sup>17</sup>.

En Union Soviétique, à partir de 1928 le concept du plan a été élargi à l'ensemble des activités économiques. C'est la mise en place d'un système économique planifié qui a fonctionné selon les mêmes principes jusqu'à 1992. La planification s'applique à la totalité des activités et constitue le système de gestion de la totalité d'activités relevant d'un seul centre de décision.

Le système de planification est composé de différents plans fixant des objectifs à atteindre dans un délai de dix, quinze ou vingt ans et surtout à échéance de sept et cinq ans. Ces plans reposent sur une stratégie de développement à très long terme définie par l'administration centrale. Ils sont élaborés en tenant compte des priorités

---

<sup>17</sup> Grande Encyclopédie Soviétique, 1971

d'état aux moments donnés. La planification annuelle, plus détaillée et précise, assure la gestion courante des activités de l'État.

Les plans les plus populaires et les plus utilisés en Union Soviétique étaient les plans quinquennaux. La création du plan quinquennal commence par la mise au point d'un premier approche appelée chiffres de contrôle, un an et demi avant le début du quinquennat. Cette approche est élaborée par le Gosplan, sous le contrôle du Service économique du Comité central. Les chiffres de contrôle englobent les principaux indices macroéconomiques et sectoriels en volume et en valeur. Les indices de la production (en quantité physique) des produits les plus importants, les capacités de production à créer, et les ressources en travail prévues sont également incluses.

Un an avant le début du quinquennat, le Gosplan transmet aux ministères et aux républiques fédérées les chiffres de contrôle découpés en tranches annuelles. Par la suite, les Ministères et les organismes concernés doivent les décomposer et les communiquer aux entreprises et établissements de leur secteur, qui corrigent leur propre programme quinquennal déjà en cours d'élaboration. Les projets détaillés corrigés font le remonté jusqu'au Gosplan qui les présente au Conseil des ministres. Après dernières modifications, le plan redescend sous sa forme définitive jusqu'aux entreprises.

Quelques mois après le début du quinquennat que le plan est soumis à la vote du congrès, puis du Soviet suprême, après quoi il obtienne la force et le statut de la loi.

Le plan quinquennal représente un ensemble d'études, de projections et de directives générales plus ou moins ordonnés. Il n'est jamais publié entièrement, les parties du plan représentant le résumé des grands développements généraux sont ouvert à la lecture. Le plan quinquennal consiste surtout en un projet de grands investissements calculés en fonction des objectifs de production à long et moyen terme.

Les plans à plus long terme sont à horizon glissant, réactualisés tous les cinq ans.

Le plan à long terme représente un ensemble de scénarios réalisés à partir de prévisions assez générales sur les tendances du progrès technologique, l'évolution démographique et les perspectives du commerce mondial.

Le plan annuel de l'entreprise appelé *Tekhpromfinplan*<sup>18</sup> est un programme d'exploitation de l'entreprise, tous les indices qu'il contient sont directement issus des Plans Nationaux de *GosPlan*.

Les indices suivants figurent obligatoirement dans le *Tekhpromfinplan* :

- les indices de production globale et marchande (fabrication et vente), exprimés en unités physiques et monétaires
- les indices de développement technique (introduction de nouvelles techniques; mécanisation, fabrication de produits nouveaux)
- les indices de productivité du travail
- les indices financiers.

Le plan annuel *Tekhpromfinplan* est divisé en onze sections :

- indicateurs généraux
- développement technologique et efficacité de la production
- investissements
- travail et salaires
- primes
- plan financier
- production et ventes
- ratios
- demandes d'inputs
- profit, rentabilité, coûts
- plan social

Schématiquement, il est possible de représenter les objectifs de la planification de la façon suivante :

Tableau 2.1 Synthèse des indices de la planification

Objets de planification	Planification technico-économique
Fabrication de production principale.	- Fabrication des principaux produits en unités physiques.

<sup>18</sup> *Tekhpromfinplan* est une abréviation de Plan technique, de production et financier (*Plan technitcheskiy, promishlenniy i fanansoviy*)

Objets de planification	Planification technico-économique
	- Volume de production globale et marchande
Préparation technique de la production de nouveaux produits.	- Objets de la préparation. Délais de mise en fabrication. - Montant des charges pour la préparation technique.
Introduction de nouvelles techniques. Mécanisation de la production.	- Mesures fondamentales pour l'introduction de nouvelles techniques. Leur efficacité économique
Utilisation des capacités productives et exploitation de l'équipement	- Equipes de travail. - Volume des charges du fait de l'utilisation de l'équipement.
Service d'entretien de l'entreprise	- Grosses réparations. - Volume planifié des travaux d'entretien
Approvisionnement.	- Planification des besoins en ressources matérielles pour l'exercice. - Budget des charges de transport
Transport	- Plan d'expédition de l'usine. - Budget des frais de transport
Ecoulement de la production	- Plan de vente de la production. - Besoins en transports pour ces expéditions
Finances de l'entreprise	- Balance des produits et charges. - Besoins en capitaux circulants et leurs moyens de couverture
Cadres	- Besoins supplémentaires en cadres. - Préparation et élévation de la qualification des cadres
Indices synthétiques économiques : productivité du travail, coût de revient, accumulations monétaires, rentabilité	- Plan du travail et des salaires. - Budget des charges de production. - Budget des charges d'atelier, des frais généraux, des dépenses « hors production ». - Bénéfice planifié obtenu par vente de la production. - Indices des Ateliers - Sections - Brigades.

Source : Encyclopédie Économique de l'URSS, 1961

Le plan est établi sur la base de celui de l'année précédente. La principale caractéristique du plan de l'entreprise est d'être réalisée d'une manière la plus complète possible.

Quatre éléments du *Tekhpromfinplan* forment le noyau de la planification annuelle. Il s'agit du plan du travail, du plan d'approvisionnement et d'écoulement, du plan du coût de revient et du plan financier. Dans les sections qui suivent, nous allons détailler ces quatre plans essentiels. Le programme de production et le plan d'investissement, faisant partie intégrale du système de planification soviétique

seront analysés par la suite. Nous clôturons par la description de la procédure d'élaboration du plan et de son exécution.

### **2.5.1 Le plan du travail**

Le plan du travail et des salaires est élaboré à partir des normes techniques et de l'accroissement prévu de la productivité du travail et des besoins en main-d'œuvre. Sur cette base est calculé le fonds de salaire planifié et le niveau du salaire du personnel. L'élaboration du plan de travail et des salaires sert à :

- déterminer de façon précise les besoins de l'entreprise en main-d'œuvre
- fixer exactement le fonds de salaire pour chaque groupe de travailleurs
- augmenter la productivité du travail.

Des indices absolus de productivité du travail et des indices relatifs d'accroissement de productivité du travail (en pourcentage par rapport à la période de référence) figurent dans ce plan. La productivité du travail est exprimée en forme monétaire par rapport à la production globale (calculée en prix de gros d'entreprise) au nombre moyen de travailleurs productifs.

Quant à la difficulté du travail, elle exprime les dépenses de temps (normes de temps) des ouvriers principaux.

Planifier la productivité du travail consiste à déterminer le niveau et le rythme de croissance du rendement compte tenu de la difficulté en travail et de l'utilisation rationnelle du temps de travail. L'accroissement de la productivité du travail est donc obtenu à partir de l'accroissement de la productivité d'un équipement nouveau par

rapport à l'ancien d'une part, et du pourcentage d'ouvriers employés sur le nouvel équipement d'autre part<sup>19</sup>

$$P_1 = \frac{N_1 \times O}{100}$$

où :

$P_1$  = accroissement de la productivité du travail par la mise en œuvre d'un nouvel équipement (en %),

$N_1$  = pourcentage d'accroissement de la productivité du nouvel équipement par rapport à l'ancien,  $O$  = ouvriers occupés sur le nouvel équipement en % du nombre total de travailleurs.

Le taux de croissance de la productivité du travail, en totalité, pour l'entreprise, peut être calculé à partir de l'économie totale relative du nombre de travailleurs à la suite de la mise en œuvre des diverses mesures (d'organisation et technique)<sup>20</sup>.

$$P_1' = \frac{E \times 100}{A - E}$$

où :

$P_1'$  = accroissement global de la productivité du travail (en %),

$E$  = économie totale du nombre de travailleurs,

$A$  = nombre total de travailleurs qui serait nécessaire pour exécuter le nouveau programme, au niveau antérieur de productivité du travail.

Le troisième indice caractéristique est celui de l'accroissement de la production obtenu grâce à l'accroissement de la productivité du travail (en %). Cet indice se calcule ainsi<sup>21</sup> :

$$\Pi = 100 - \frac{T_1 \times 100}{V}$$

où :

$\Pi$  = accroissement de la production par suite d'une élévation de la productivité du travail (en %),

---

<sup>19,9</sup> Birman, Ivanov, Kantorovitch, Turetskiy, 1961

<sup>21</sup> Birman, Ivanov, Kantorovitch, Turetskiy, 1961

$T_1$  = accroissement du nombre de travailleurs (en %),

$V$  = accroissement de la production globale (en%) (*valovaja produkcija*).

Calculé pour l'entreprise, dans sa totalité, l'indice de productivité du travail et son accroissement pour la période considérée, ne doivent pas être inférieurs aux chiffres de contrôle. Au cas où ces indices sont inférieurs, l'entreprise doit prendre toutes les mesures techniques pour que son plan puisse être situé au niveau prévu par les chiffres de contrôle.

La planification du nombre d'ouvriers permet de déterminer :

- le montant des dépenses planifiées du temps de travail pour l'exécution du programme de production,
- le temps de travail par ouvrier,
- Le nombre planifié d'ouvriers.

Le nombre planifié d'ouvriers par entreprise est établi à partir de :

- programme de production précisé dans sa nomenclature de produits pour la période à considérer,
- normes planifiées de la difficulté en travail (exigence en main-d'œuvre des produits),
- données relatives à la réalisation attendue du plan de travail, à la réalisation des normes de rendement par les ouvriers.

Le calcul du nombre de travailleurs s'effectue séparément pour les ateliers et pour l'entreprise. Quant à la difficulté en travail du programme de production, elle se calcule en multipliant le volume planifié de production marchande par la sommation des normes de temps planifiées pour chaque produit.

Dans le plan de travail le salaire est exprimé en deux indices : le fonds de salaire et le salaire moyen par travailleur.

La planification du salaire a pour objectif de :

- déterminer le montant global des sommes destinées à rétribuer les travailleurs de l'entreprise,

- faire jouer au salaire le rôle de stimulant au développement de la production et à l'élévation de la productivité du travail,
- faciliter un accroissement de la productivité du travail supérieur à celui du salaire.

Pour établir les indices de salaire, il faut partir du volume de production, de l'exigence en main-d'œuvre de la production, du nombre de travailleurs dans l'entreprise et de leur productivité.

## 2.5.2 Plan d'approvisionnement et d'écoulement

La planification de l'approvisionnement joue un rôle important car de fonction d'organisation d'approvisionnement dépendent les indices économiques d'activité des entreprises : cadence de production, rythme de la productivité du travail, rotation des fonds de roulement (Fasoliak, 1953).

Le plan d'approvisionnement de l'entreprise précise d'une part les besoins en ressources matérielles pour l'exécution du plan de production et l'activité des services auxiliaires, d'autre part, les moyens permettant de satisfaire ces besoins.

Les calculs de matières premières, matériaux, combustible, sont effectués conformément au plan de fabrication et aux normes d'utilisation de ressources matérielles pour la fabrication des produits considérés dans le *Tekhpromfinplan* (Koldomazov, 1959).

Le plan d'approvisionnement inclut :

- les matières premières, les matériaux, le combustible et les produits distribués par le Gosplan et ses organes,
- les livraisons qui s'effectuent dans le cadre de la coopération,
- les ressources matérielles que l'entreprise stocke de sa propre initiative.

L'évaluation des besoins de l'entreprise est effectuée par le service d'approvisionnement en collaboration avec les autres services de l'entreprise. Les

besoins en matières sont calculés en multipliant les normes de dépenses de matières par unité de production, par la quantité de produits à fabriquer.

Au second stade de l'élaboration du plan d'approvisionnement, il s'agit de déterminer par quels moyens l'entreprise couvre ces besoins. Le stock prévu pour le début de la période considérée est calculé. Ce calcul s'effectue sur la base des stocks existants — au début du mois au cours duquel est élaboré le plan d'approvisionnement. A cela il faut ajouter les biens matériels qui doivent être livrés avant la fin de l'année, déduction faite de leur utilisation planifiée au cours de la même période. Lors du calcul du stock prévu, on considère que ces biens seront intégralement vendus et que le programme de production sera exécuté à 100%. Le stock prévu est déterminé selon la formule suivante <sup>22</sup>:

$$S = S_1 + F - U$$

où :

S = Stock prévu.

$S_1$  = Stock réel au début du mois au cours duquel s'effectue le calcul.

F = Fonds matériels qui doivent être vendus avant la fin de l'année.

U = Utilisation planifiée jusqu'à la fin de l'année.

Les sources qui permettent de couvrir les besoins en ressources matérielles sont :

- les stocks prévus pour le début de l'année considérée,
- la production propre de l'entreprise,
- ses stocks propres,
- les ressources obtenues du Ministère.

Les évaluations monétaires des achats de matières indiquent que, dans la majorité des entreprises, les coûts des matières représentent un fort pourcentage du prix de revient.

Le plan de vente précise le volume des livraisons qui seront effectuées par les entreprises, conformément au Plan National. La nomenclature des produits,

---

<sup>22, 12</sup> Birman, Ivanov, Kantorovitch, Turetskiy, 1961

exprimée en unités physiques et monétaires, doit correspondre aux ordres des organismes d'écoulement et être établie sur la base, des ordres des clients.

Le stock au 1er janvier de l'année considérée est calculé de la manière suivante : au stock réel existant au début du mois au cours duquel s'effectue le calcul, on ajoute le volume planifié de la production qui devra être fabriquée jusqu'à la fin de l'année en cours et l'on retranche les livraisons à effectuer jusqu'à la fin de l'année en cours.

L'estimation du temps de chaque opération d'écoulement permet de connaître la durée totale du cycle d'écoulement. Le plan de vente est obtenu en retranchant le stock final de l'année considérée du stock au 1er janvier et en se référant au plan de fabrication.

### **2.5.3 Plan du coût de revient**

Le coût de revient est l'indice essentiel de l'activité des entreprise. Il fait l'objet d'une planification rigoureuse. Le tableau 2.2 représente schématiquement le contenu du plan du coût de revient :

Tableau 2.2 Résumé du plan du coût de revient

Classification par grandes rubriques	Classification par catégorie des dépenses
--------------------------------------	---

<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Charges de production</li> <li>○ Charges d'atelier et d'usine (frais généraux)</li> <li>○ Coût de revient de la production marchande, charges par rouble de production marchande</li> <li>○ Coût de revient de la production marchande et des principaux produits par postes de calcul (d'imputation)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Dépenses de matières (matières premières, combustible...) et l'influence d'une variation des prix sur leur montant</li> <li>○ Amortissements</li> <li>○ Dépenses diverses</li> <li>○ Dépenses 'hors production'</li> <li>○ Frais de production par atelier avec ou sans la consommation intérieure</li> <li>○ Coût de revient de la production marchande par postes d'imputation</li> <li>○ Influence sur l'indice de charges par rouble de production marchande de la modification de la composition de la production et d'une variation des prix</li> </ul>
---	--

Source : Birman, Ivanov, Kantorovitch, Turetskiy, 1961

A partir du montant global des charges de production, le coût de revient de fabrique et le total de toute la production marchande sont calculés.

Les budgets des ateliers et les frais généraux sont établis pour déterminer les charges par imputation. Les charges d'atelier sont calculées par atelier. Le montant total des charges est calculé par entreprise. Il doit être égal au montant des charges par atelier de production principale : les charges des ateliers de production consommable sont comprises dans le coût de revient de la production à travers le coût de revient des produits et des travaux qu'ils ont exécutés pour la production principale. Sur la base des calculs planifiés (selon le critère d'imputation), on calcule le coût de revient de toute la production marchande, et, en tenant compte de la valeur de la production marchande en prix de gros d'entreprise, on calcule l'indice des charges par rouble de production marchande.

## 2.5.4 Plan financier

Le plan financier est composé de plusieurs rubriques : le produit de la vente de la production, l'accroissement des passifs permanents, le financement des investissements, les affectations au fonds d'entreprise par prélèvements sur le bénéfice, les rapports financiers de l'entreprise avec le budget d'Etat.

La 1<sup>ère</sup> rubrique est la plus importante car elle constitue la principale source de revenus pour l'entreprise. Elle se présente comme la balance des produits et des charges de l'entreprise. Son montant est calculé ainsi :

- a. les stocks de produits finis qui seront entreposés au 1er janvier de l'année considérée sont déterminés
- b. on ajoute la valeur des marchandises expédiées dans les délais prévus, celle des marchandises expédiées et non payées,
- c. on retranche la valeur des marchandises et matières achetées, les frais de transport, la valeur de la production et des services de caractère non industriel,
- d. on ajoute la production marchande,
- e. on retranche les stocks de produits finis au 1er janvier de l'année suivante,
- f. le volume de vente prévu par le plan est égal aux stocks initiaux plus la production marchande moins les stocks finals.

Tous ces indices sont évalués au coût de revient total et aux prix de gros. Le montant perçu aux prix de gros représente le produit de la vente porté dans la balance des produits et charges, et la différence entre ce montant et le prix de revient total constitue le bénéfice que l'entreprise devra obtenir par vente de sa production pour l'exercice considéré.

Pour les entreprises qui paient l'impôt sur le chiffre d'affaires, le montant de l'impôt à payer pour l'année considérée est établi en fonction des taux établis :

- o Certaines entreprises paient directement l'impôt sur le chiffre d'affaires par différence : on calcule le chiffre d'affaires imposable en prix de gros d'entreprise et aux prix de détail déduction faite des marges commerciales.

La différence entre ces deux montants représente l'impôt sur le chiffre d'affaires.

- D'autres entreprises paient l'impôt selon un certain taux : on calcule le chiffre d'affaire en prix correspondants (de détail ou de gros) et on lui applique un certain taux qui détermine le montant de l'impôt.

L'amortissement est calculé sur la valeur moyenne annuelle des immobilisations et selon les normes d'amortissement fixées. La valeur moyenne annuelle des immobilisations est obtenu à partir de la valeur d'origine des immobilisations portée au bilan en début et fin d'exercice, et de la valeur moyenne annuelle des capitaux fixes, mis en action ou hors d'usage en cours d'année.

Le plan financier doit être en équilibre. L'excédent des produits par rapport aux charges doit être égal au surplus des paiements effectués au budget par rapport au financement. Inversement, l'excédent des charges sur les produits doit être égal à l'excédent du financement par le budget sur les paiements qui lui sont faits.

### **2.5.5 Programme de production**

La production d'une entreprise avant 1992 n'est pas, dans sa totalité, destinée à être vendue. Une partie de la production fabriquée au cours d'un exercice est consommée par l'entreprise elle-même pour ses besoins propres de production.

Trois catégories d'indices sont utilisées pour évaluer l'activité de l'entreprise et caractériser sa production industrielle (Cejtline, 1960) :

- Des indices physiques qui correspondent à la nature du produit et au caractère de son utilisation.
- Des indices en valeur qui expriment la valeur globale de la production (production globale, production marchande).
- Des indices d'amélioration de la qualité de la production fabriquée.

Les indices physiques et en valeurs seront étudiés dans les paragraphes qui suivent.

Les indices d'amélioration de la qualité seront analysés dans la partie 2.6.

### 2.5.5.1 Indices physiques de la production

La production industrielle est mesurée en unités physiques. L'emploi d'indices physiques est indispensable si l'on veut caractériser la modification de la composition de la production et si l'on veut établir les balances matérielles. Le calcul en unités physiques sert à caractériser non seulement le volume de production d'une entreprise donnée, mais aussi le volume de toute la production de même nature fabriquée. Mais en présence d'un vaste assortiment de production industrielle, il est impossible de caractériser en unités physiques le volume de toute la production fabriquée, en chacun de ses types de produits. Aussi les organes de planification ont-ils établi une liste des types de produits considérés comme essentiels et que chaque entreprise doit, sans exception, retenir. Cette liste s'appelle la « nomenclature des produits finis et semi-produits».

L'évaluation de la production en unités physiques importe pour trois raisons :

- Cette évaluation permet de vérifier dans quelle mesure ont été réalisés les objectifs du Plan quant aux principaux produits et compte tenu de l'assortiment fixé.
- Les indices physiques permettent de tracer l'évolution, dans le temps, de telle ou telle production, autrement dit, son dynamisme.
- A travers les indices physiques, il est possible de porter un jugement global sur le degré de satisfaction des besoins de la population en tel ou tel produit.

Si la méthode des indices physiques sert à caractériser la structure de la production et le degré de satisfaction des besoins en tel ou tel produit, la méthode des indices en valeur permet, seule, d'évaluer le volume global de la production industrielle.

### 2.5.5.2 Indices en valeur de la production

Les indices en valeur caractérisent la production comme un certain résultat économique d'activité. De ce fait ils servent de critère pour une comparaison et dans le temps (suite d'exercices), et dans l'espace (comparaison « inter-productions » ou inter-entreprises).

La production globale, planifiée et calculée, est évaluée en prix de gros d'entreprise. Elle est égale à la valeur de tous les produits finis et semi-finis, déduction faite de la valeur des produits fabriqués et transformés par l'entreprise elle-même pour ses besoins propres. La production globale contient 7 éléments :

- tous les produits finis vendus
- tous les produits semi-finis vendus hors de l'entreprise
- tous les produits finis fabriqués par les ateliers auxiliaires et vendus à l'extérieur
- plus ou moins la variation des stocks de produits semi-finis transformés dans l'entreprise
- plus ou moins la variation des stocks de produits finis des ateliers auxiliaires
- plus la valeur des travaux de caractère industriel exécutés par l'usine pour un tiers
- plus ou moins la variation des stocks de produits en cours

La production marchande est la production commercialisable, fabriquée au cours d'un exercice : c'est donc la production vendue (réalisée) ou destinée à être vendue à l'extérieur. La production marchande présente avec la production globale deux différences essentielles :

- En premier lieu, la production marchande est évaluée, non pas en prix de gros d'entreprise au 1 juillet 1955, mais en prix de gros d'entreprise courants. En cours d'exercice, les prix de gros peuvent être autoritairement modifiés. Pour cette raison, le calcul de la production marchande s'effectue, d'abord, en prix de gros d'entreprise courants, ensuite aux prix de gros existant lors de l'élaboration du plan de production marchande : ce dernier calcul permet d'apprécier le degré de réalisation du plan de production marchande ; quant au calcul en prix courants, il permet de confronter l'indice de production marchande avec les autres indices

d'activité (prix de revient, rotation des capitaux circulants, indices financiers).

- En deuxième lieu, la production marchande diffère de la production globale quant à son contenu : en effet, dans la composition de la production marchande n'entrent pas :
  - la valeur des matériaux fournis par un tiers
  - la variation des stocks de semi-produits de fabrication interne
  - la variation de la production en cours

Calculée selon la méthode d'entreprise<sup>23</sup>, la production marchande comprend donc quatre éléments :

- La valeur des produits finis vendus ou prêts à être vendus
- La valeur des produits semi-finis vendus
- La valeur des produits consommables vendus
- La valeur des travaux de caractère industriel effectués pour l'extérieur
- La production marchande peut-être égale, supérieure ou inférieure à la production globale en fonction notamment de la variation des stocks de produits en cours.

## 2.5.6 Plan d'investissement

Les projets d'investissement ils sont préparés par des bureaux d'études. Les projets sont transmis par la suite aux ministères locaux. Les projets les plus importants doivent être décidés au niveau central par les ministères ou par le Conseil

---

<sup>23</sup> La méthode d'entreprise peut être caractérisée par deux traits :

a) La production globale de l'ensemble des entreprises est obtenue par la sommation de la production globale des différentes entreprises.

b) La production globale de chaque entreprise industrielle est le résultat final d'exploitation, pour un exercice ; aussi la production globale représente-t-elle, non pas la valeur de toute la production fabriquée, mais seulement le produit additionnel, i.e. déduction faite de la valeur des produits fabriqués par l'entreprise et consommés par elle-même.

La méthode d'entreprise s'oppose à la méthode du trust, laquelle exclut, en outre, la consommation inter-entreprise.

des Ministres de l'URSS lorsqu'ils dépassent un milliard de roubles. Les ministères chargent leurs services d'étude par l'examen de ces projets.

En 1980 il y avait environ 1800 services d'étude au sein de tous les ministères. L'effectif total de ces bureaux avoisinait 1000000 de personnes. La tâche principale est l'évaluation des coûts et des délais, une appréciation des résultats futurs de l'investissement. La comparaison et la sélection des projets d'investissement sont effectuées à l'aide de critères de rentabilité.

### **2.5.7 Élaboration du plan**

Au niveau central, les plans des entreprises (quinquennaux et annuels) apparaissent comme des demandes et des offres de chaque produit qui doivent faire l'objet d'un ajustement afin d'être rendues compatibles entre elles. Cet ajustement est réalisé, sans recours à un mécanisme de prix, par l'application de la méthode des balances. Une balance est un compte prévisionnel équilibré des emplois et des ressources physiques (en nature) d'un produit. Il existe aussi des balances de travail (par qualification) et de capacités de production.

Quelques mois avant que commence l'année concernée, le Gosplan reçoit les directives générales du Conseil des Ministres et du bureau politique du Parti communiste. Les balances de biens essentiels très agrégés (200 - 300 balances) sont réalisées. Chacune de ces balances fixe un objectif qui est proposé au ministère correspondant, et subdivisé par la suite par ce ministère en objectifs destinés aux entreprises. Les entreprises répondent en indiquant leurs besoins en matières premières, en machines, en main-d'œuvre, etc. Ces besoins sont vérifiés les propositions des entreprises reviennent au Conseil des Ministres et au Gosplan. Les services spécialisés du Gosplan calculent les balances-matière sur la base de ces nouvelles informations. Une nouvelle version du plan apparaît avec les corrections faites et les objectifs révisés. La procédure recommence et se termine lorsque la

somme totale des demandes d'un bien est égale à son offre totale. Lorsque la dernière version des balances-matière est approuvée par le Conseil des Ministres, chaque ministère reçoit sa dotation en facteurs de production qu'il répartit entre les firmes. On passe de 300 balances lors de la première phase de planification à 4000 balances pour la version finale du plan. Le Gosplan établit ainsi 4000 balances environ, tandis que le *Gossnab*, selon la même procédure, en calcule 18000 portant chacune sur un bien agrégé regroupant en moyenne 500 articles. Les 18000 balances du *Gossnab* définissent ainsi les livraisons d'environ un million de produits. Les divers ministères fabriquent, eux aussi, des balances : entre 40000 et 50000.

La procédure de planification des investissements est différente. Des balances de capacités de production sont tout d'abord élaborées, qui fixent les investissements à lancer dans l'année (par secteurs) par décomposition du plan quinquennal. Après, les investissements sectoriels sont répartis en plafonds ou limites à ne pas dépasser, pour chaque entreprise, ministère, ainsi que pour le Conseil des ministres.

La caractéristique fondamentale de la procédure soviétique d'élaboration du plan est que le volume de production est déterminé par les capacités de production et non par la demande potentielle. La planification de la production est une planification par l'offre.

### **2.5.8 L'exécution du plan : la gestion du rationnement**

Le plan conduit à établir des relations mutuelles de livraison entre les entreprises. Schématiquement plan est exécuté de la manière suivante : l'entreprise dont le plan initial prévoit l'utilisation de certains matériaux commence par adresser à son ministère de tutelle une demande d'approvisionnement ; celle-ci est répercutée sur le *Gossnab* de la région, qui vérifie sa conformité aux balances de produits préétablies, et désigne au demandeur un fournisseur en lui envoyant un bon de livraison (*nariad*). Les deux entreprises concluent un contrat. Après livraison et paiement, la Banque vérifie la conformité au plan des opérations bancaires effectuées

## 2.6 Contrôle de qualité

La qualité de la production est l'un des indices les plus difficiles à étudier et à mesurer dans l'entreprise soviétique. Dans certaines branches industrielles les plans fixent le pourcentage de chacune des qualités qui devra être fabriqué, pour un produit donné. Dans d'autres branches, par exemple, l'Industrie de Constructions Mécaniques, la qualité des machines est définie par sa productivité.

Pour assurer le contrôle de qualité, les organismes planificateurs établissent des standards auxquels doivent se conformer les entreprises. La production qui ne pas conforme aux conditions définies ne peut pas, théoriquement, être livrée à l'extérieur. L'amélioration ou la détérioration de la qualité se mesure par des indices directs et des indices indirects.

Un des moyens indirects utilisés pour évaluer la modification de la qualité consiste à introduire des indices comptables relatifs aux pertes provoquées par les déchets de production : la diminution du pourcentage de ces pertes est habituellement considérée comme une amélioration de la qualité. Néanmoins les pertes engendrées par déchets ne permettent pas exactement de caractériser la production fabriquée. En réalité, les pertes par déchets caractérisent la qualité du travail des ouvriers occupés à la fabrication que la qualité de la production fabriquée.

Une autre méthode permet d'apprécier la qualité. Il s'agit du calcul des indices moyens de qualité pour une période de référence et pour l'exercice en cours. En utilisant une formule arithmétique pondérée, un indice de qualité moyenne est calculé.

L'indice de diversité moyenne est égal au rapport de la production exprimée en unités physiques conventionnelles à la production exprimée en unités physiques :

$$d = \frac{\sum QK}{\sum Q}$$

où :

Q = Quantité de produits fabriqués en unités physiques

K = Caractéristique de la qualité (1ère, 2e, 3e) dans le cas de l'indice de diversité moyenne.

A la quantité de produits en unités physiques peut être substitué l'indice du pourcentage de la production fabriquée, en telle qualité, dans le volume total de production. Si  $y$  représente les pourcentages :

$$\frac{\sum YK}{\sum Y}$$

La modification de la qualité est possible de calculer au moyen de deux indices :

- L'indice d'accroissement du coefficient de diversité de chaque produit est calculé par rapport du coefficient de diversité de la période que l'on planifie au coefficient de diversité en cours. Le coefficient moyen de diversité trouvé est rapporté à l'indice correspondant de l'exercice précédent pour un produit donné. Le rapport de ces deux coefficients indique la modification de la qualité.
- L'indice synthétique d'amélioration de la qualité, pour l'entreprise tout entière, est déterminé par la formule :

$$Kd = \frac{\sum K_1 \times P}{\sum K_0 \times P}$$

où :

$Kd$  = coefficient de diversité de la production,

$K_1$  = production planifiée d'un produit donné par qualité (selon le plan),

$K_0$  = quantité de produits par qualité au cours de la période de base,

P = prix de la production par qualité.

Le programme de production d'une entreprise est donc construit sur la base de trois types d'indices :

- indices physiques,
- en valeur,
- de qualité

qui, cause leur complémentarité, doivent être utilisés en même temps.

## **2.7 Système d'intéressement et de motivation**

Le programme du Parti Communiste a particulièrement mis l'accent sur les problèmes de la formation des travailleurs et de l'utilisation des stimulants moraux et matériels. Tout succès obtenu dans le développement de l'Economie Nationale devait être récompensé autant par des primes monétaires que par l'ordre de l'étendard du travail (Lenine, 1921).

Les stimulants matériels sont :

- des systèmes de salaires établis conformément aux normes de la législation du travail,
- des systèmes de rémunérations ayant une fonction stimulante (système à la pièce ou par primes),
- des systèmes d'encouragements exceptionnels,
- des systèmes d'avantages en nature (social etc.).

Les stimulants moraux sont mis en œuvre par un ensemble de mesures légales tendant à encourager moralement les travailleurs soit sous forme d'une reconnaissance publique des mérites (tableaux d'honneur), soit de récompenses (diplômes, décorations et autres), soit d'honneurs rendus aux meilleurs ouvriers et employés (Mateev, 1961).

Les deux catégories de stimulants sont simultanément utilisées. Les stimulants matériels ne sont pas opposés aux stimulants moraux ; l'intéressement matériel a une grande importance, il est indispensable d'avoir une relation entre le niveau de production atteint et la rémunération du travail par primes (Mateev, 1961).

Dans les parties qui suivent nous exposons les éléments du système d'intéressement et de motivation - le système de rémunération, le système de salaire et le système de primes.

### **2.7.1 Système de rémunération**

Le salaire, en économie socialiste, est « la fraction du produit social... distribuée aux ouvriers et employés en contrepartie de la quantité et de la qualité du travail fourni» (Lenine, 1921). Les règles relatives à l'organisation du salaire ont été édictées dans le Code du travail. Le Code du travail, élaboré en 1918, donne les principes d'organisation du salaire et de fixation du tarif.

Les critères retenus pour la détermination du tarif sont :

- la difficulté du travail
- le risque encouru par les travailleurs
- la complexité du travail effectué
- le degré d'indépendance et de responsabilité exigées par l'exécution du travail

Les principes de la différenciation des tarifs sont précisés dans les deux résolutions relatives aux tarifs. D'une part la fixation des tarifs dépend de l'application du principe « au minimum de travail, le minimum de rémunération » ; d'autre part « l'augmentation de la rémunération doit être fonction de l'élévation de la productivité, du degré de participation de l'ouvrier à l'accroissement de la production»<sup>24</sup>.

---

<sup>24</sup> 19 Congrès du Parti Communiste de l'URSS, 1959

Les propositions pour instituer un système de primes en faveur des ouvriers et employés ont commencé à être mise en place dès 1920. Les premières approches ont été formulées par Lénine.

## 2.7.2 Système de salaire

Les deux formes essentielles de rémunération dans les entreprises :

- La rémunération à la pièce, selon laquelle le paiement du travail dépend de la quantité de produits fabriqués<sup>25</sup>.
- La rémunération au temps, en vertu de laquelle le travail est rétribué pour le temps dépensé à son exécution.

Nous aborderons ces deux formes de rémunération dans les sections qui suivent.

### 2.7.2.1 Forme de rémunération à la pièce

Selon cette forme de rémunération, le salaire de l'ouvrier dépend de la quantité de produits qu'il fabrique. La rémunération à la pièce est calculée à partir de la norme de rendement (qui exprime le nombre d'unités physiques obtenu au cours d'une période de temps, en principe l'heure) et du tarif à la pièce (montant du salaire par unité de production).

Trois systèmes sont utilisés pour la rémunération à la pièce : le système direct, le système progressif, le système à primes.

D'après le système direct, chaque unité de produit fabriquée par les ouvriers est rémunérée au même tarif, indépendamment du degré de réalisation de la norme fixée. Le montant du salaire de l'ouvrier croît proportionnellement au nombre de pièces fabriquées.

Avec le système progressif, les ouvriers, en cas de réalisation des normes établies, perçoivent un salaire dont le montant est déterminé selon un tarif unique,

---

<sup>25</sup> La forme de rémunération la plus répandue en Union Soviétique est la rémunération à la pièce.

invariable. Mais lorsqu'ils fabriquent une quantité de produits supérieure à celle que fixait la norme ils sont payés à des tarifs plus élevés qui croissent progressivement.

Le système à primes est un système direct accompagné par des primes dans les cas où les objectifs sont atteints ou dépassés.

La rémunération au temps est utilisée pour les ouvriers dans les cas où il n'est pas possible de fixer des normes de fabrication ou des normes de temps.

Les syndicats ne jouent aucun rôle dans l'établissement du montant de salaires, ils ne peuvent pas négocier quant au volume de salaire avec le directeur de l'entreprise.

#### 2.7.2.2 Modalités de paiement.

Le paiement aux travailleurs est effectué deux fois par mois. Le montant du salaire versé après la première, il s'agit d'une avance. Le montant mensuel du salaire est calculé sur la base soit du temps accompli (en cas de rémunération à l'heure), soit de la production fabriquée et des travaux effectués (dans le cas d'une rémunération aux pièces). Dans le total mensuel, on inclut également le montant des primes qui sont payées sur le fonds de salaire. De ce total on déduit les impôts ainsi que les sommes destinées à couvrir certaines pertes dans les limites posées par la législation du travail.

Le salaire net est versé, en espèces, aux travailleurs. Dans certains cas et à la demande expresse des intéressés, le montant du salaire est viré à leur compte courant ouvert à la caisse d'épargne.

### **2.7.3 Système de primes**

En URSS il y a deux groupes de primes :

- De caractère général, il vise à déterminer les résultats d'activité des travailleurs.
- De caractère spécifique. Ces primes consistent à récompenser les résultats obtenus par une catégorie restreinte de travailleurs dans l'accomplissement d'une tâche spécifique.

A ces deux types de primes correspondent deux formes d'intéressement matériel collectives et individuelles. Les formes collectives de rémunération jouent un rôle important dans la réglementation du salaire et sont très utilisées car, renforcent les liens entre les travailleurs. L'activité de chaque travailleur est appréciée en fonction des résultats obtenus par les sections de production ou l'entreprise entière.

Les formes individuelles d'intéressement sont nombreuses : prime pour un niveau élevé de qualification, pour ancienneté ou pour réussite. Généralement les primes collectives sont prélevées sur le fonds d'entreprise, les primes individuelles sont prélevées sur le fonds de Salaire.

L'objectif des primes est d'élever la productivité du travail, d'améliorer la qualité de la production, d'abaisser le coût de revient, d'encourager, matériellement, l'économie de temps et de ressources matérielles...<sup>26</sup>

Les deux critères principaux sur lesquels se fonde la distribution de primes sont le volume de production fabriquée et la rentabilité.

La distribution de primes est subordonné non pas à l'accomplissement du plan, mais à l'accroissement de la production fabriquée par rapport à l'année précédente<sup>27</sup>.

---

<sup>26</sup> Lénine, 1921

<sup>27</sup> Code du Travail, 1928 K3OT, 1928

En principe, la fonction économique consiste à accroître au maximum la production livrée en réalisant simultanément tous les indices du plan, tant physiques qu'en valeur.

Le montant des primes mensuelles peuvent approximativement être présenté de la manière suivante :

- pour la réalisation du plan : 10%
- pour chaque pourcentage de dépassement : 1 à 1,25% du salaire de base, quel que soit le système de rémunération (à la pièce ou au temps).

Pour les années 60 le montant des primes est limité à 20-40% du tarif ou du salaire

## 2.8 Gestion

L'entreprise a une certaine autonomie dans sa gestion et dans les moyens à mettre en œuvre pour obtenir les meilleurs résultats mais aucune autonomie quant au choix de son activité. Existant dans le cadre d'une économie planifiée, l'entreprise se soumet aux directives du Plan.

Ainsi, l'entreprise soviétique ne possède pas sa propre stratégie. Son activité est entièrement définie par les objectifs qui lui sont assignés. La tâche des dirigeants consiste à réaliser et à dépasser le plan. Dans le tableau 2.3 nous présentons les outils de gestion utilisés dans les entreprises soviétiques auxquels nous avons trouvé les services et les pratiques de CDG contemporaines correspondants.

Tableau 2.3 Correspondance des outils de gestion d'avant 1992 aux services et pratiques de CDG contemporaines

Outils de gestion avant 1992	Services et pratiques de CDG contemporaines
<u>Calcul des coûts</u>	

Coût de revient planifié	Coût Standard
Coût de revient réel	Coût Complet
<u>Système de planification</u>	
<i>TechPromFinPlan</i>	Business plan
Plan financier	Système des budgets
<u>Contrôle de qualité</u>	Système qualité
Standardisation	Normes
Système d'intéressement et de motivation	Gestion des ressources humaines

Ainsi, le calcul de coût de revient planifié correspond au cout standard et le calcul de coût de revient réel correspond au coût complet. Le système de planification soviétique, un élément de gestion complexe, composé de plusieurs plans, pourrait correspondre dans sa globalité à un business plan très élaboré. Si nous considérons les plans exprimés en monnaie, nous pourrions parler du système budgétaire ou un système des budgets isolés. Au système de contrôle de qualité d'avant 1992 correspond le système qualité. Toutefois il y a quelques différences. Les entreprises soviétiques utilisé les outils de production standardisés. Cependant, plusieurs niveau de qualité des produits finis pourraient être fabriqués sur les mêmes machines par la même équipe. Ainsi, avant 1992 en URSS, le même produit existait parfois avec le degré de qualité différent. Le prix de vente en tenait compte. Le système qualité contemporain prévoit, dans la plupart des cas, un niveau de qualité requis pour un produit. Si ce niveau n'est pas atteint – le produit est mis au rebut. En outre, le contrôle de qualité avant 1992 ne prévoyait pratiquement pas de contrôle des services administratifs. En conséquence, nous pouvons considérer le système qualité comme une révision complétée et mise à jour du contrôle de qualité d'avant 1992. Le système d'intéressement et de motivation s'est réorganisé en gestion des ressources humaines. La différence majeure est dans l'orientation du système. En effet, avant 1992 il était orienté vers la collectivité alors qu'après 1992 vers l'individu.

## 2.9 Rupture 1992

La rupture de 1992 comprend une double dimension politique et économique. Nous allons présenter le résumé de l'historique des principaux changements politiques et la chronologie des modifications économiques suivant deux niveaux :

- macroéconomique, changements au niveau de l'État,
- microéconomique, changements au niveau des entreprises.

Tableau 2.3. Trois niveaux des changements

Année	Politique	Économique	
		macroéconomique	niveau d'entreprise
1989	Lancement de la démocratie politique : premières élections au nouveau du Congrès des Députés du Peuple. Chute du mur de Berlin.	L'idée d'économie planifiée cède sa place à celle du marché. Reconnaissance partielle du droit de grève.	Croissance du nombre des coopératives, cependant leur part de PIB est dérisoire.
1990	Elt sine, élu président du Soviet suprême de Russie, mène l'opposition à Gorbatchev.	Lancement des premières réformes libérales radicales en Russie. Plan de transition de l'économie planifiée au marché en 500 jours, élaboré par les économistes russes et les conseillers de Harvard. Ce programme n'a duré qu'un an.	Plusieurs programmes destinés à apprendre les 'notions' de l'économie de marché aux entreprises.

1991	Formation d'une Union d'États souverains. Boris Eltsine a été élu le président de la Russie. La signature de l'« acte de décès » de l'U.R.S.S. Le passage d'un régime dirigiste à un régime libéral.	Le démantèlement du système et la dislocation brutale des liens économiques et des chaînes technologiques entre républiques provoquent un début de forte récession	Fortes perturbations dans le travail des entreprises à cause de désagrégation de l'infrastructure.
1992	L'ouverture des frontières. La mort de l'économie centralisée : l'État n'administre plus le système économique. L'État autorise les implantations des sociétés étrangères. Politique d'ouverture économique.	Disparition de plusieurs organismes économiques et idéologiques de l'État. L'État cesse de jouer un rôle essentiel dans la vie des entreprises. Thérapie de choc : « vérité des prix », la stimulation de la modernisation tout en « dégraissant » le secteur de l'Etat, libération du commerce extérieur, formation d'un capital financier et d'une nouvelle couche de commerçants, importation massive de produits de consommation.	Fin du système des prix, fixés par l'État, libération des prix. Fin du système de planification centralisé. Un important affaiblissement du contrôle des entreprises de la part de l'État. La possibilité d'organisation autonome de la comptabilité et du contrôle. Apparition des sociétés mixtes. Une forte concurrence avec des produits étrangers.
1993	Une nouvelle constitution qui reconnaît pleinement les droits de la propriété privée.	La privatisation des entreprises.	32200 entreprises sont sujettes à la privatisation. De ce total, 24300 sont passées au contrôle privé.

Il est indispensable de souligner que le gouvernement souhaitait mettre en œuvre un passage rapide de l'économie planifiée à l'économie de marché, devant durer normalement 500 jours<sup>28</sup>. En conséquence, les entreprises devaient être confrontées à une nouvelle réalité économique très rapidement. Ainsi, nous pouvons

<sup>28</sup> Le programmé d'État destiné à assurer le passage de l'économie planifiée vers l'économie du marché en 500 jours, élaboré en 1990 par un groupe d'auteurs sous direction de Stanislav Shatalin et Grigory Yavlinsky

affirmer qu'il ne s'agissait pas d'une transformation lente et progressive, mais bien d'un changement brusque et radical. Par conséquent nous allons considérer l'année 1992 comme l'année de passage d'un système à l'autre. Elle sera le point de départ des transformations que nous proposons d'étudier.

Au niveau de l'entreprise, en tenant compte de l'ampleur du changement, nous pouvons envisager des manifestations des évolutions suivant 3 niveaux :

- Les changements de l'organisation elle-même : les changements de la structure et de la stratégie, accompagnés d'une évolution des effectifs.
- Les évolutions des modalités de la prise de décisions : Ce sont des changements pour toutes les entreprises et ils portent sur la définition des produits, la fixation des prix et les objectifs stratégiques. Dans cette catégorie nous observons le passage d'une prise des décisions centralisée au niveau d'État par des organismes gouvernementaux, à une prise des décisions se réalisant au niveau des entreprises.
- Les transformations des pratiques de gestion : Pour notre part, nous nous intéressons aux pratiques de contrôle de gestion. Dans les parties qui suivent c'est ce type de changements que nous nous proposons à étudier.

## **2.10 Conclusion**

La description académique des pratiques de contrôle de gestion soviétiques, exposée dans ce chapitre, nous a été indispensable pour avoir la base de connaissances nécessaire afin d'aborder la recherche de terrain. La chronologie d'événements 1989 – 1993 nous a amène à définir la rupture de 1992 et à exposer les conséquences pour les entreprises. Ainsi, ce travail nous permet de fixer un point de départ quant à l'évolution de ces pratiques et de vérifier la correspondance des

informations académiques avec les pratiques réellement utilisées. La recherche de terrain présentée dans les chapitres suivants est fondée sur ces acquis.

## CHAPITRE 3

UNE APPROCHE EXPLORATOIRE PORTANT SUR  
L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DE CONTRÔLE DE  
GESTION AUPRÈS DE 16 ENTREPRISES RUSSES

## 3.1 Introduction

La littérature professionnelle économique au temps de l'URSS a été obligatoirement contrôlée et censurée par les organismes de l'administration centrale. Pour cette raison, les pratiques de contrôle de gestion d'avant 1992 (chapitre 2) peuvent ne pas correspondre aux pratiques réellement appliquées dans les entreprises. Ainsi une vérification sur le terrain s'impose. Parallèlement, une recherche de terrain permettra de comprendre l'ampleur de l'événement et cerner les degrés de changement de différentes pratiques de contrôle de gestion. Ces informations sont très importantes dans le contexte économique actuel. En effet, les liens entre la Russie et l'Europe deviennent de plus en plus étroits. Hormis cela, le nombre des recherches de terrain fournissant les informations pratiques reste très limité.

L'objectif de ce chapitre consiste à étudier les évolutions que les entreprises russes ont connues suite à la rupture. Comment les pratiques de gestion, et plus particulièrement les pratiques de CDG, ont évolué suite au changement radical de l'environnement. Pour cela nous réalisons une enquête auprès de 16 grandes entreprises russes. Dans un premier temps, nous précisons le cadre de notre recherche et les profils des entreprises choisies. Dans un second temps, nous nous intéressons aux changements au sein des entreprises et notamment à dix pratiques de contrôle de gestion:

- les horizons de planification
- le système budgétaire d'entreprise
- les outils de pilotage
- le système de contrôle
- le système d'intéressement et de motivation
- l'utilisation de consultants externes
- la formation des cadres
- le système d'information
- les méthodes de calcul des coûts
- le processus de production<sup>29</sup>.

La partie finale de ce chapitre est consacrée à l'analyse des résultats de notre étude empirique. Plus précisément, nous proposons une méthode permettant

---

<sup>29</sup> Dans le contexte du changement radical, nous considérons le processus de production comme une des pratiques de contrôle de gestion. En effet, après 1992, les managers sont libres de définir le processus de production et n'hésitent pas à le modifier afin d'assurer l'utilisation des ressources de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation.

d'établir une typologie des entreprises étudiées en fonction de degré d'évolution des pratiques de contrôle de gestion.

## **3.2 Le cadre méthodologique**

Dans cette section nous présentons dans un premier temps les critères de sélection des entreprises. Dans un second temps, nous développons la méthode de collecte de données. Les entretiens réalisés sont exposés par la suite. Nous clôturons cette partie par la description des données collectées.

### **3.2.1 Les critères de sélection des entreprises**

Pour notre étude nous avons défini trois critères afin de choisir les entreprises les mieux appropriées. Le premier critère concerne la date de fondation. Les firmes doivent être fondées avant 1992 pour avoir un certain passé soviétique et ainsi permettre d'étudier les changements des pratiques de contrôle de gestion. Le second critère concerne l'effectif : il s'agit des entreprises ayant un effectif supérieur à 400 personnes. Ce choix se justifie par deux raisons. Premièrement, vu la particularité historique du pays, il y avait peu de PME au temps de l'URSS. Deuxièmement, les entreprises doivent avoir une taille assez importante pour garantir la présence des pratiques de contrôle de gestion ayant un certain degré de formalisation. Le troisième critère concerne l'origine des changements. Notre objectif est d'étudier les changements qui se sont développés au sein d'une entreprise suite à la rupture de 1992, et non par les changements d'origine externe, par exemple, imposés par le rachat de l'entreprise par une multinationale. Pour éliminer ce risque, nous excluons les entreprises soviétiques qui sont devenues mixtes ou étaient acquises par une firme étrangère après le changement radical de 1992. Il s'agit donc de la mise en place des pratiques de contrôle de gestion par les entreprises russes pour elles-mêmes.

### **3.2.2 Méthode de collecte des données**

Au cours des six premiers mois nous avons contacté différentes organismes qui étaient supposés d'avoir les bons contacts avec les grandes entreprises ex-soviétiques car les tentatives de contacts directs se sont avérées infructueuses. Grâce au soutien des 4 universités moscovites<sup>30</sup>, 20 contacts ont été confirmés.

---

<sup>30</sup> Nous remercions la chaire de l'écologie de l'université de Mendeleïev, la chaire de marketing et de management de l'Université de l'Amitié des Peuples, la chaire de l'économie de l'université de Lomonosov, la chaire de l'économie de l'Université des Sciences Humaines

Afin de collecter les données pour notre étude, nous avons choisi la méthode des entretiens réalisés en face-à-face plutôt qu'utiliser des questionnaires postaux ou l'entretien téléphonique. Ce choix a été inspiré par trois facteurs.

Premièrement, ceci est lié aux particularités culturelles des dirigeants. Les ex-dirigeants soviétiques sont très réticents à fournir des informations surtout pour un organisme étranger. L'entretien en face-à-face permet de créer une ambiance favorable, voire de confiance, et d'obtenir plus d'information et surtout les données réalistes. Précisons que pour les mêmes raisons, nous n'avons pas pu utiliser de dictaphone lors de nos entretiens.

Deuxièmement, les auteurs ayant utilisé des questionnaires postaux (Anderson et Lanen, 1999; Luther et Longden, 2001; Haldma et Lääs, 2002; Szychta, 2002) ont mis en évidence les contraintes de ce méthode. Il s'agit dans la plupart des cas d'une certaine incohérence des réponses. En particulier, après vérification, les chercheurs ont constaté que la situation présentée dans les questionnaires était nettement plus favorable qu'en réalité. Pour cette raison, 3 auteurs sur 4<sup>31</sup> utilisant les questionnaires postaux, ont eu recours aux entretiens par la suite afin de clarifier la situation et de rendre les données utilisables. Finalement, les informations approfondies et précises sur quelques cas se sont avérées plus utiles que des informations ambiguës sur de nombreux cas.

Enfin, pour assurer la validité des réponses, il est indispensable que tous les termes utilisés dans l'enquête soient correctement compris et interprétés de la même façon par des interviewés. De ce point de vue, une conversation en face-à-face est plus adaptée qu'une enquête par des questionnaires postaux qui nécessite une explication approfondie par écrit de tous les termes utilisés.

Durant 2002-2004, pour visiter 20 entreprises, trois voyages en Russie ont été organisés. Le tableau 3.1 présente le calendrier de cette étape de recherche.

Tableau 3.1 Approche exploratoire. Calendrier de recherche

Fin 2001 – 2002	La prise de contacts avec les entreprises russes
Septembre 2002	Les contacts avec 20 entreprises sont confirmés
Octobre 2002	1 <sup>er</sup> voyage, durée 10 jours, 6 entreprises visités
Avril 2003	2 <sup>ème</sup> voyage, durée 14 jours, 8 entreprises visités
Janvier 2004	3 <sup>ème</sup> voyage, durée 10 jours, 8 entreprises visités

Certaines compagnies ont été visitées plusieurs fois afin de collecter les informations nécessaires pour notre recherche. Les entretiens dans chaque entreprise commençaient toujours par l'audience avec le directeur ou un des top-managers qui accordait un bref rendez-vous durant lequel il fallait le persuader d'importance que portait notre étude. Par la suite, il demandait à ses collaborateurs de nous recevoir et de discuter les sujets du guide d'entretien. Finalement, 2 à 3 entretiens d'environ une heure et demi chacun et avec des personnes différents ont été réalisés pour chaque entreprise. Les notes détaillées sont prises lors de chaque entretien. Le texte brut ainsi

<sup>31</sup> Anderson et Lanen, 1999; Haldma et Lääs, 2002; Szychta, 2002

obtenu est par la suite traduit en français et structuré. Le résumé est présenté dans l'annexe (p.XX)

### 3.2.3 Les entretiens réalisés

Les données sur 16 entreprises ont été retenues pour l'étude. Les données sur 4 entreprises ont dû être recalées suite à l'insuffisance et l'incohérence des informations reçues lors des entretiens, provoqué avant tout par le manque de temps des personnes interviewées. Un recours aux questionnaires postaux a été entrepris pour ces 4 entreprises afin de récolter les informations manquantes et rendre les données utilisables. Cependant, il n'y a qu'un questionnaire qui nous est revenu partiellement rempli. Nous n'avons pas inclus les données de ce questionnaire dans l'étude car elles restaient insuffisantes. Ainsi, notre hypothèse quant à l'efficacité des entretiens face-à-face a été validée. Les noms des sociétés seront remplacés par les chiffres pour des raisons de commodité de présentation. Nous présentons dans le tableau 3.1 les postes des interviewés pour chaque entreprise retenue.

Tableau 3.2. Les fonctions des personnes interviewées. (Les postes des interlocuteurs)

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
PDG												X			X	X
Adjoint du PDG							X							X		
Chef-comptable		X		X								X	X	X		X
Adjoint du chef-comptable										X						
Comptable			X													
Aide-comptable								X								
Stagiaire dans la comptabilité					X											
Directeur financier	X			X					X							
Employé du service financier					X											
Directeur commercial			X			X					X					
Économiste général	X					X										
Économiste		X														
Directeur technique (Ingénieur principal)								X				X				
Directeur technique de l'atelier										X						
Chef du service de planification															X	
Employé du service de planification									X		X					
Directeur de qualité													X	X		
Vice-directeur de qualité											X					
Chef du bureau du personnel	X								X							
Employé de bureau du personnel					X											
Responsable du service informatique et de gestion des projets																X
Chef de l'équipe de vente							X									
Chef de l'atelier		X														

Les interlocuteurs peuvent être repartis en trois groupes principaux suivant leurs fonctions (tableaux 3.2). Le premier groupe comprend le PDG et ses adjoints, les directeurs financier et commercial et des autres services. Ce groupe représente l'administration générale et réunit le maximum d'interlocuteurs – 23 personnes interviewées. Le service comptable constitue le second groupe. Tous les autres

interlocuteurs sont réunis dans le troisième groupe. La comptabilité et les autres, sont à l'égalité – 9 interlocuteurs pour chacun.

Tableau 3.3. Les postes des interviewés repartis en trois groupes

N de l'entreprise	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1 <sup>er</sup> groupe	2	1	1	1	1	2	1	1	2	1	3	1	1	2	2	1
2 <sup>ème</sup> groupe		1	1	1	1			1				1	1	1		1
3 <sup>ème</sup> groupe	1	1		1	1		1		1	1		1				1

1. L'administration générale – le PDG et ses adjoints, le directeur financier, commercial, etc.
2. La comptabilité – le chef comptable et ses adjoints, les employés de la comptabilité;
3. Les autres – les chefs et les différents employés des ateliers.

En fonction du poste d'interlocuteur, certains points ont été naturellement abordés plus que les autres, d'où venait la nécessité d'avoir plusieurs répondants des services différents. Au total, 41 personnes dans les 16 entreprises tous services confondus ont été interviewées. Nous n'avons pas pris en compte les entretiens de bienvenu avec la direction car il y avait peu d'information pratique issue de ces rendez-vous.

### 3.2.4 Les données collectées

Le guide d'entretien a été rédigé sous forme d'une liste des sujets à aborder. Pour sa rédaction nous nous sommes basés sur les éléments des questionnaires et des guides d'entretiens des études de notre revue de la littérature (Anderson et Lanen, 1999; Luther et Longden, 2001; Haldma et Lääs, 2002; Szychta, 2002; Vámosi, 2000) et des recherches réalisées auprès de PME françaises (Nobre, 1997<sup>32</sup>, 2001<sup>33</sup>). Le guide d'entretien contient 21 sujets (tableau 3.3).

Tableau 3.3. Sujets abordés lors des entretiens

1. Description générale de l'entreprise :
  - date de fondation
  - activité
  - forme de la propriété
  - évolution des effectifs
  - C.A. par an (actuel et avant 1992)
  - position sur le marché (actuel et avant 1992)
2. Information concernant l'interlocuteur (âge, formation initiale, formations postérieures)
3. Méthode de calcul des coûts (actuel et avant 1992)

<sup>32</sup> «Adaptabilité et utilité de la gestion stratégique des coûts dans la petite entreprise», Revue française de comptabilité, n°291, Juillet/Août 1997;

«La dimension stratégique de la structuration de la petite entreprise». Gestion 2000, Volume 13 N°2, 1997

<sup>33</sup> «Méthodes et outils du contrôle de gestion de la PME, Finance», Contrôle et Stratégie, vol. 4 n°2, pp.118-148, Juin 2001; «Le contrôleur de gestion de la PME», Comptabilité, Contrôle, Audit, tome 7, vol. 1, pp. 107-129, Mars 2001.

4. Méthode de fixation des prix (actuel et avant 1992)
5. Système de planification (actuel et avant 1992; degré de précision des plans)
- 6. Système budgétaire (situation actuelle, description du système utilisé avant 1992)**
- 7. Méthodes de pilotage (situation actuelle, description détaillée de pratique des réunions d'avant 1992 : types d'indicateurs, circulation d'information, fréquence...)**
8. Analyse des écarts (actuel et avant 1992)
9. Système d'intéressement et de motivation (actuel et avant 1992)
10. Système des primes et de bonus (actuel et avant 1992)
- 11. Système d'information (actuel et avant 1992; niveau d'informatisation, tâches, logiciels utilisés, nombre des postes, présence d'un ERP)**
- 12. Stratégie de l'entreprise (actuel et avant 1992 très précisément)**
13. Présence d'un outil de gestion autre que la comptabilité
14. Est-ce qu'il y avait lieu le changement de la documentation interne à partir de 1990?
15. Utilisation de formation des cadres
16. Utilisation de consulting
17. Prise de décisions par rapport à la propriété et par rapport aux fournisseurs et aux clients – à détailler
- 18. Structure de l'entreprise** (actuel et avant 1992; apparition des nouveaux éléments)
19. Contrôle de qualité
20. Impact culturel sur l'implantation des pratiques de gestion internationales (tableaux de bord)
21. Niveau d'autorité aux entreprises

En s'appuyant sur les données recueillies lors des entretiens, nous avons regroupé les informations obtenues en 10 sujets principaux sur les différentes pratiques de CDG relatives à la période actuelle et à la période d'avant 1992 :

- la méthode de calcul des coûts
- les horizons de planification
- le système budgétaire
- les outils de pilotage
- le système de contrôle
- le système d'intéressement et de motivation
- le système d'information
- l'utilisation de consultants externes
- la formation des cadres
- le processus de production <sup>34</sup>

---

<sup>34</sup> Dans le contexte du changement radical, nous considérons le processus de production comme une des pratiques de contrôle de gestion. En effet, après 1992, les managers sont libres de définir le processus de production et n'hésitent pas à le modifier afin d'assurer l'utilisation des ressources de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation.

L'analyse des écarts et le système de primes sont successivement examinés dans le cadre du système de contrôle et du système d'intéressement et de motivation.

Nous avons également retenu les informations générales sur l'entreprise, sa structure et sa stratégie. Afin d'assurer une meilleure compréhension du processus d'évolution des pratiques de CDG nous commençons par la présentation de l'analyse de ces informations.

### **3.3 Les résultats**

Les résultats sont présentés en trois parties. Nous commençons par les constats généraux caractérisant le changement de l'organisation elle-même. Il s'agit notamment de localisation, de secteur d'activité, de la date de création, d'évolution des effectifs, du chiffre d'affaire, de la forme de la propriété, de la position sur le marché. Par la suite, nous exposons les changements concernant le niveau de la prise de décision : la définition des produits/services, le système de formation des prix, la structure et la stratégie. Enfin, nous abordons plus en détails les changements de dix pratiques de contrôle de gestion : les horizons de planification, le système budgétaire d'entreprise, les outils de pilotage, le système de contrôle (analyse des écarts), le système d'intéressement et de motivation, l'utilisation de consultants externes, la formation des cadres, le système d'information, les méthodes de calcul des coûts, le processus de production. Ces pratiques sont ensuite classées et analysées de façon à établir les profils d'évolution des entreprises étudiées. La figure 3.1 résume la structure de présentation des résultats.

Figure 3.1

#### **3.3.1 Les changements de l'organisation elle-même**

- localisation
- secteur d'activité
- date de création
- effectif
- chiffre d'affaire
- forme de propriété
- position sur le marché

#### **3.3.2 Les changements concernant le niveau de prise de décisions**

- Définition des produits
- Fixation des prix
- Structure
- Stratégie

#### **3.3.3 Les changements des pratiques de CDG**

- Système de planification
- Système budgétaire
- Outils de pilotage

- Système de contrôle
- Système de motivation
- Utilisation des consultants
- Formation des cadres
- Système d'information
- Calcul des coûts
- Processus de production

### 3.3.4 Les profils d'évolution

## 3.3.1 Changements de l'organisation elle-même

Dans cette section nous allons exposer les changements de l'organisation elle-même : la localisation, le secteur d'activité, la date de création, l'évolution des effectifs, le chiffre d'affaire, la forme de la propriété, de la position sur le marché.

### 3.3.1.1. Localisation

La géographie de localisation des entreprises retenues s'est limitée sur la partie européenne de la Russie (figure 3.2). Concrètement, les 16 entreprises retenues sont situées dans les neuf villes différentes.

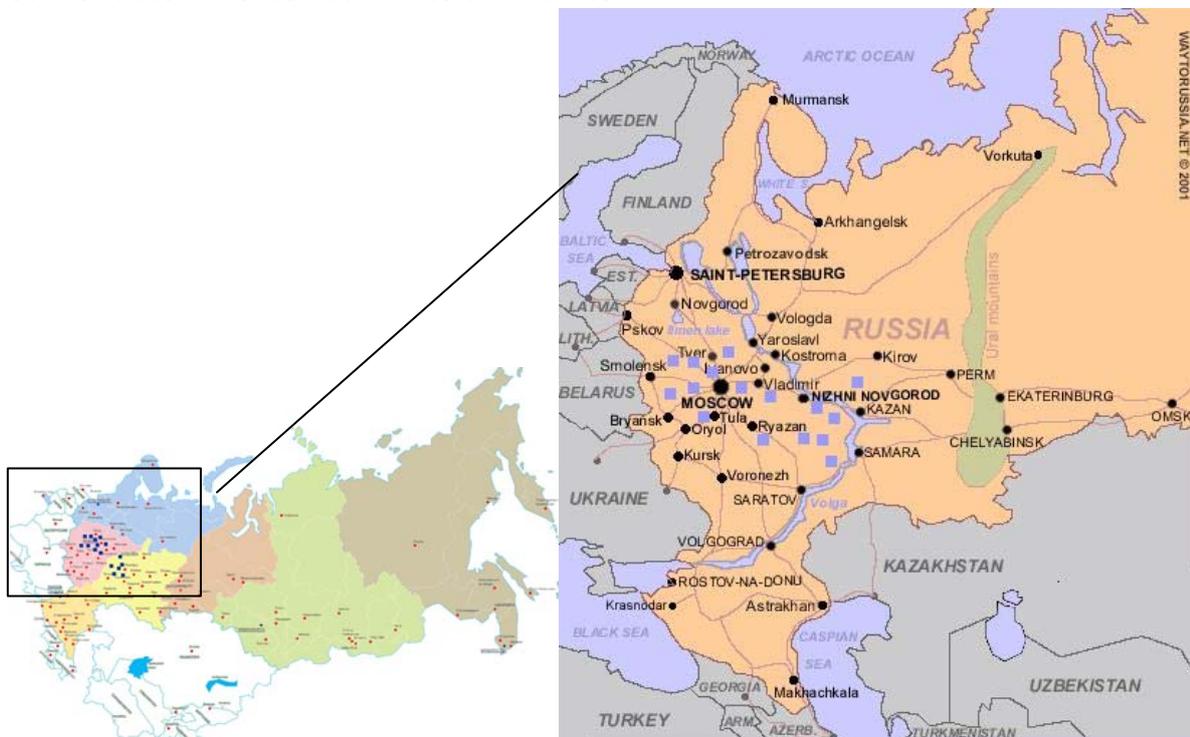


Figure 3.2. Localisations des entreprises retenues pour l'enquête (points bleus)

### 3.3.1.2 Secteur d'activité

Les branches dans lesquelles se trouvent les entreprises sont également très diversifiées (tableau 3.4). Ceci permet d'obtenir la vision intégrale des changements des pratiques de contrôle de gestion et éviter de tomber dans les particularités des changements d'une branche.

Tableau 3.4. Le secteur d'activité des entreprises de l'échantillon

Secteur d'activité	Pharmaceutique	Agroalimentaire	Électrotechnique	Automobile	Métaux	Chimique	Verre, Porcelaine	Céramique	Machines
N des entreprises	2; 11	1; 5; 9	3; 7; 8	4	6	10	12; 13; 15	14	16

### 3.3.1.3 Date de création

D'après nos critères de sélection, toutes les entreprises ont été créées avant 1992 et ont un passé soviétique (tableau 3.5). Parmi eux, deux entreprises #13 et #15 sont fondées en 18<sup>ème</sup> siècle et une #12 en 19<sup>ème</sup> siècle, ils dépassent largement les 70 années du régime soviétique par leur existence.

Tableau 3.5. La date de la fondation des entreprises de l'échantillon

Entreprises	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Date de fondation	1970	1931	1919	1831	1754	1869	1756	1933								

### 3.3.1.4 Effectifs

En ce qui concerne les effectifs, ces données ont été relevées des archives des entreprises pour l'année 1980 (avant 1992) et pour l'année 2002 (après 1992). Nous avons choisi ces dates car les données correspondantes ont été facilement disponibles pour toutes les entreprises. De même, le début des années quatre-vingt est considéré comme une période relativement stable pour l'industrie dans le sens que les années de l'industrialisation intensive sont déjà passées et les réformes de perestroïka ne sont pas encore commencées. Dans la même logique, l'année 2002 marque le début d'une période relativement stable en Russie après les changements globaux des années quatre-vingt-dix et le krach boursier de 1998.

Notre échantillon comporte les entreprises ayant les effectifs très variables, allant de 450 employés jusqu'à 9000 avant 1992, et de 530 jusqu'à 7000 pour après 1992 (tableau 3.6) :

Tableau 3.6. Effectifs des entreprises

N des entreprises	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
avant 1992	720	5000	3500	2000	450	1300	9000	1350	2700	9000	800	4450	2000	1220	9000	6000
après 1992	570	3763	2400	1000	756	530	4000	1700	2100	5500	1020	2930	800	1300	7000	2350

Variation	-21%	-25%	-31%	-50%	68%	-59%	-56%	26%	-22%	-39%	28%	-34%	-60%	7%	-22%	-61%
-----------	------	------	------	------	-----	------	------	-----	------	------	-----	------	------	----	------	------

Nous constatons que seulement 3 entreprises ont augmenté leurs effectifs. La croissance de la taille de ces entreprises varie entre 26 et 68%. Dans tous les autres cas les effectifs des firmes ont diminué de 21% à 59%. Nous qualifions ce changement sur l'échelle de 0 à 6 de la façon présentée dans le tableau 3.7:

Tableau 3.7. Changement des effectifs

0	1	2	3	4	5	6
Pas de changements (+- 5%)	5-15%	16-25%	26-35%	36-45%	46-55%	Plus de 56%

Ainsi, seulement les effectifs d'une firme ont changé de moins de 15%. Cinq entreprises ont connu une variation de l'effectif inférieure au 25%, mais la taille de la majorité des entreprises a subi des changements radicaux, de l'ordre supérieur à 25% (tableau 3.7).

Tableau 3.8. L'ordre de changement des effectifs

N de l'entreprise	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Changement négatif	2	2	3	5		6	6		2	4		3	6		2	6
Changement positif					6			3			3			1		

Ces fortes variations s'expliquent par les conséquences de la rupture (Chapitre 2) : dislocation des liens économiques, pertes des marchés, ouverture à la concurrence étrangère, coupure des commandes d'Etat. Toutefois l'impact du progrès technique entre 1980 et 2002 - l'automatisation et la robotisation des procédés industriels – est indiscutable et réduit généralement les effectifs.

### 3.3.1.5 Chiffre d'affaire

Le travail avec les archives des entreprises nous a permis d'obtenir les données sur le chiffre d'affaire réalisé en 2002. Cette année a été retenue comme indice «après 1992» car la majorité des entreprises de notre échantillon avaient ces données vérifiées auditeurs à partir de 2002. Le chiffre d'affaire des entreprises avant 1992 est très difficile à fixer pour des raisons suivantes. Premièrement, il est difficile de convertir le CA exprimé en roubles en autre devise à cause de double cours de devises. Le cours officiel (0,76 rouble pour 1\$ USD) diffère fortement du cours commerçant (3 – 7 roubles pour 1 \$ USD suivant les années). Deuxièmement, de nombreuses contradictions dans les archives internes des entreprises et les bilans

présentés à l'administration, ainsi que les structures compliquées des entreprises sont des difficultés incontournables.

Tableau 3.9. Chiffre d'affaires

C.A. (euros par an)	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Actuel (pour 2002)	556'000	37'629'700	9'260'000	5'000'000	17'000'000	2'225'000	?	62'250'000	24'000'000	?	30'000'000	?	?	?	16'000'000	?
Avant 1992																

Malgré le fait que CA est une information ouverte d'après la législation russe, 6 entreprises parmi 16 n'ont pas relevé leur CA pour les raisons de confidentialité.

### 3.3.1.6 Forme de la propriété

Passage de toutes les entreprises de la propriété d'Etat aux firmes privées (forme la plus courante SA ou Sàrl) avec l'ancien directeur comme actionnaire principal dans la majorité des entreprises visitées. Information concernant les actionnaires n'est pas fermée, mais n'est pas non plus très accessible. Dans la plupart des entreprises visitées, la direction et l'équipe dirigeante détiennent la majorité des actions.

### 3.3.1.7 Position sur le marché

Les données récoltées sur le sujet Position sur le marché se sont avérées difficilement utilisables cause manque des études de marché indépendantes pour chaque secteur pour les périodes avant et après 1992. Néanmoins nous pouvons affirmer que la part du marché de chaque entreprise a fortement changé suite au changement global du marché. Un des facteurs importants est une forte diminution, pour certaines branches quasiment annulation des commandes d'État. Dans la situation difficile se trouvent plusieurs entreprises produisant semi-produits ou pièces spéciales à la commande des autres entreprises souvent d'autres branches. La rupture des liens économiques, l'apparition des nouveaux états et de nouvelles frontières a aggravé la situation. Les entreprises ont surement perdu une partie de leur marché suite au changement radical, toutefois la mise de route de programmes de conversion (pour les entreprises militaires) et le développement de nouveaux produits ont permis une certaine reprise vers les années 2000.

## 3.3.2 Les changements concernant le niveau de prise de décisions

Dans les paragraphes qui suivent nous exposons les changements du niveau de la prise de décision. Il s'agit notamment de la définition des produits/services, l du système de formation des prix, de la structure et de la stratégie.

### 3.3.2.1 Définition des produits

La définition des produits/services au temps soviétique se passait au niveau idéologie-ministère-entreprise. Concrètement, la stratégie de développement de toutes les branches était élaborée par l'administration centrale (Chapitre 1). Par la suite, elle passait au niveau de Gosplan. C'était un organisme qui appartenait formellement au pouvoir gouvernemental et il était placé au-dessus des ministères. A cette étape la stratégie générale se détaillait avec la participation du ministère concerné. A la fin, le plan détaillé de la production était envoyé aux laboratoires expérimentaux où la définition finale des produits/services se passait. Cependant, ces laboratoires pouvaient ne pas avoir des liens avec le réalisateur de ce projet. Pendant tout le procédé le projet était contrôlé par des organismes idéologiques, et le résultat final était mis en examen où la résolution des 'idéologues' était primordiale. Ainsi, l'entreprise ne pouvait intervenir que dans le stade final : celui de la mise au point de la fabrication de produit/service et d'adaptation du projet à sa capacité.

Les résultats de notre recherche ont relevé qu'après 1992 la définition des produits/services a complètement changé. Actuellement, dans les entreprises enquêtées, les produits élaborés après l'année 1992 sont définis par le marché. En d'autres termes, ils sont définis par l'entreprise elle-même, suite à la demande du marché et à la présence des produits similaires importés ou par les clients directement. La dernière éventualité est toujours suivie par la première à cause de la taille importante des entreprises, et, par conséquent, du volume considérable de la commande.

Tableau 3.10 Les produits définis après 1992

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	13	14	15	16
Produits propres	X	X			X						X		X	X	
Définis par les clients															X
Les deux types			X	X		X	X	X	X	X		X			

Nous constatons le changement radical de la technique de la définition des produits/services, lié à la disparition du système économique centralisé. Après 1992, toutes les entreprises sont obligées d'adopter une autre technique de définition des produits/services, différente de l'ancienne.

### 3.3.2.2. Système de fixation de prix

La transformation de l'économie et de la politique de 1992 a intégralement modifié l'ancien système de fixation des prix. Actuellement, l'impact de l'État sur les prix est très limité et n'apparaît que dans certaines branches dont la régulation

gouvernementale est indispensable (monopoles naturels, médecine, tabac etc.). Les entreprises sont libres de fixer leurs prix, ce qui représente le changement révolutionnaire dans la gestion de la firme ex-soviétique.

Deux méthodes de fixation des prix sont utilisées par les entreprises de l'échantillon. La première consiste à ajouter une marge à un coût de revient, quel que soit le type de coût de revient utilisé. Cette méthode est utilisée dans deux cas (tableau 3.11). La deuxième amène les entreprises à tenir compte, dans certains cas s'aligner sur les prix pratiqués sur le marché. Trois entreprises appliquent la méthode prix cible ou prix objectif<sup>35</sup> pour fixer leurs propres prix. Les deux méthodes sont adaptées par les six firmes. La catégorie «Autre» est présentée par une seule entreprise qui pratique les prix de transfert de sa société-mère.

Tableau 3.11 Fixation des prix

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Coût de revient+marge						x										x
Marché (target price / prix cible)	x						x	x								
Les deux pareillement		x	x	x					x	x	x					
Les deux, mais Coût de revient +marge est la méthode principale												x		x		
Les deux, mais Marché est la méthode principale													x		x	
Autre					x											

Avec l'arrivée de l'autre réalité économique – économie du marché – et la disparition de l'ancien système, les changements de la politique de fixation des prix étaient inévitables. Actuellement, les entreprises sont obligées de pratiquer leurs propres politiques des prix. Cependant, nous constatons que l'entreprise N5 n'a pas subi de changements. En effet, la politique des prix de transfert de la part de société-mère est comparable à l'ancienne pratique des prix de transfert de la part de l'État. Pour l'entreprise, le système des prix soviétiques était proche à celui du marché concurrentiel dans la mesure où l'entreprise reçoit le prix de l'extérieur, sans pouvoir le modifier de façon significative. De ce point de vue, trois entreprises, N1, 7, 8, gardent la pratique des prix reçus de l'extérieur.

### 3.3.2.3 Structure

Avant l'année 1992, toutes les entreprises soviétiques avaient le même type de structure organisationnelle – la structure fonctionnelle linéaire. Cette forme a connu

<sup>35</sup> Hornigen, 2003

la diffusion en masse aux années de l'industrialisation, quand les systèmes de gestion les plus populaires avaient été copiés sur les entreprises américaines et allemandes. La structure fonctionnelle linéaire est efficace dans les conditions du changement technique lent, de la production en grandes séries et de la proportion 4/5 (au moins) des ouvriers de tout l'effectif de l'entreprise. Tous ces éléments sont représentatifs pour l'organisation soviétique.

Les données concernant la structure des entreprises se sont révélées difficiles à obtenir. La plupart des firmes ont refusé de divulguer leurs organigrammes. Ceci s'explique par deux raisons : le secret commercial et la peur que leur structure organisationnelle soit découverte par la fiscalité. La deuxième cause s'explique par la législation fiscale souvent défavorable pour les entreprises. Afin de garder la marge de profit nécessaire pour survivre, elles sont obligées de recourir à l'évasion fiscale sous forme de complication de la structure : création des organismes juridiquement autonomes qui prennent certaines fonctions.

Vu les circonstances, il n'est pas possible de tracer l'évolution de la structure d'entreprise, toutefois les schémas que nous avons réussi à étudier nous ont permis de conclure des termes suivants :

- Le type de structure n'a pas changé dans la grande majorité des entreprises (structure fonctionnelle linéaire presque dans tous les cas).
- L'apparition des nouveaux éléments (marketing, service d'investissements...) ainsi que la disparition des certaines fonctions (service de la propagande et du contrôle idéologique entre autres) ont été constaté dans toutes les entreprises.
- Changement des noms des postes.
- Changement de la disposition des forces, changement de la hiérarchie. Certaines services ont plus de poids actuellement qu'avant 1992.
- Fréquents changements liés aux modifications de la législation.
- Le service financier assure des paiements des organisations externes et le travail avec des banques.

- Le service informatique résout des problèmes d'automatisation de la comptabilité et du processus technique. Dans la plupart des entreprises ce service est soumis au directeur technique.
- Souvent les fonctions comptables dominent les fonctions financières. Malgré un grand nombre des comptables, en général les managers ont du mal à avoir l'information concernant les coûts et le profit dont ils ont besoin pour assurer les fonctions du CDG. Les principaux consommateurs de l'information comptable est la fiscalité.
- Pour obtenir l'information de l'endettement, les managers doivent s'adresser aux plusieurs services, et les données obtenues sont fréquemment contradictoires ou fausses.
- Les fonctions et la responsabilité des services ne sont pas bien déterminées. Plusieurs fonctions sont doublées. Par exemple, les décisions des réductions aux clients sont dans la compétence du directeur financier, avec la coordination des services d'approvisionnement. Cependant, la responsabilité pour les ventes et pour le paiement des acheteurs est assurée par le directeur de marketing. Finalement, l'enregistrement des données concernant des réductions ne se fait pas.
- Pas de coordination dans le travail des services financiers (le service financier, la comptabilité, le service de planification). Chaque service établit ses propres règles, ce qui empêche la résolution des problèmes qui nécessitent une bonne coordination des secteurs.
- Certaines fonctions importantes pour la gestion ne sont pas réalisées ou elles sont inefficaces (pas d'analyse des coûts, de la circulation monétaire, pas de contrôle des budgets, pas de budgets).
- Manque d'autorité et d'influence des services financiers lors de la prise des décisions. En revanche, l'autorité excessive du directeur général, financier ou technique est très présente (elle varie d'une entreprise à l'autre).

A titre d'exemple nous avons placé les organigrammes que nous avons pu obtenir dans l'annexe (p.XX)

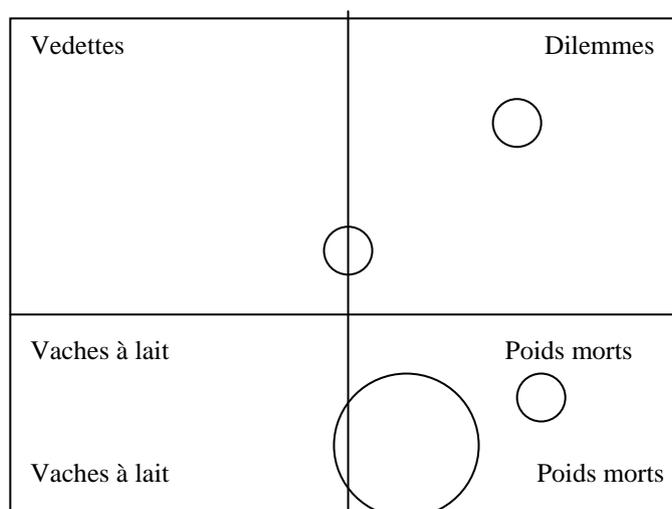
### 3.3.2.4 Stratégie

Dans un premier temps, nous allons analyser la situation juste après la rupture de 1992, qui semble était la même pour toutes les entreprises. Ensuite, la stratégie actuelle de chaque entreprise sera positionnée parmi les quatre orientations stratégiques : spécialisation, intégration, diversification, internationalisation.

#### 3.3.2.4.1 Analyse de portefeuille 1992-1994

L'état des Domaines d'Activités Stratégiques (DAS) des entreprises russes pendant les premières années après la rupture (1992-1994)<sup>36</sup> est présenté dans la figure 3.2

Figure 3.2 DAS des entreprises russes 1992-1994<sup>37</sup>



Au moment de la rupture et quelques années plus tard, toutes les entreprises ex-soviétiques avaient une position similaire de leurs DAS : la grande majorité des poids morts, un peu de dilemmes, encore moins de vedettes et de vaches à lait. Une telle situation s'explique par l'ouverture économique du pays, l'absence du protectionnisme, la liquidation de la plupart des subventions gouvernementales et, comme conséquence, l'inondation du marché national par les produits étrangers. D'un coup les produits nationaux sont devenus non-compétitifs. La racine de cette

<sup>36</sup> Ne s'applique pas aux entreprises liées à la défense et à l'aéronautique.

<sup>37</sup> La position des DAS a été définie à base des résultats de notre recherche, confirmée par l'étude RosBusinessConsulting, 2000 ([www.rbk.ru](http://www.rbk.ru)) portant sur 200 entreprises russes

réalité se cachait dans l'ancienne politique soviétique de préférence de certains secteurs (l'armée, la défense, l'aéronautique) et la négligence totale des secteurs-producteurs de biens de consommation qui se traduisait par un faible niveau d'investissement dans la R&D.

### 3.3.2.4.2 Stratégies actuelles

L'analyse des réponses des interlocuteurs durant notre recherche nous permet de positionner les entreprises concernées parmi les quatre stratégies-types : spécialisation, intégration (en amont, en aval), diversification (produit, marché, totale), l'internationalisation.

Tableau 3.12 Positionnement stratégique des entreprises de l'échantillon

1	Diversification produit : Intégration amont
2	Diversification totale : Intégration aval
3	Diversification produit
4	Diversification produit
5	Diversification produit
6	Stratégie de survie : Diversification produit
7	Diversification totale
8	Diversification produit
9	Diversification produit
10	Diversification produit
11	Spécialisation : Internationalisation
12	Diversification produit
13	Stratégie de survie : Diversification produit
14	Diversification totale : Internationalisation
15	Diversification totale : Internationalisation
16	Spécialisation

Ainsi, la grande majorité, 14 entreprises parmi 16 suivent actuellement une stratégie de diversification. Cette politique est le moyen de réduction des risques face à l'environnement imprévisible voire hostile. Deux entreprises pratiquent la stratégie de spécialisation et trois essaient celle de l'internationalisation. La stratégie de spécialisation est mise en place dans les cas de manque des ressources nécessaires pour permettre la diversification, ou à cause de l'impossibilité de changement de la production liée aux particularités de la branche.

### **3.3.3 Les changements des pratiques de contrôle de gestion**

Les dix pratiques de contrôle de gestion issues de notre guide d'entretien peuvent être divisées en deux catégories selon la nature de changement : des changements à partir d'une situation commune pour toutes les entreprises et des changements à partir des plusieurs situations initiales possibles.

La première catégorie comprend les pratiques de CDG dont l'état d'avant 1992 était le même pour toutes les entreprises. Pour cela, l'état d'avant 1992 est noté 0 dans les tableaux et les états actuels des pratiques sont hiérarchisées d'après l'ordre logique d'évolution et numérotées à partir de 1. Ainsi, le chiffre correspondant à l'état actuel de pratique représente son degré de changement. D'après les informations récoltées, il s'agit des pratiques de CDG suivantes : les horizons de planification, le système budgétaire d'entreprise, les outils de pilotage, le système de contrôle (analyse des écarts), le système d'intéressement et de motivation, l'utilisation de consultants externes, la formation des cadres

Dans la deuxième catégorie sont incluses les pratiques de contrôle de gestion dont l'état d'avant 1992 était différent suivant les entreprises. Le degré de changement est représenté par la différence entre l'état actuel et le point de départ. Il s'agit notamment du système d'information, des méthodes de calcul des coûts et du processus de production.

Dans un premier temps nous examinons les changements des pratiques de contrôle de gestion à partir d'une situation commune. Ensuite, nous abordons les évolutions des pratiques de CDG ayant plusieurs situations initiales possibles.

#### **3.3.3.1 Les changements à partir d'une situation commune pour toutes les entreprises**

Les changements à partir de la situation commune pour toutes les entreprises comprennent les modifications concernant les horizons de planification, le système budgétaire, les outils de pilotage, le système de contrôle, le système d'intéressement et de motivation, l'utilisation de consultants externes, la formation des cadres, le système d'information, les méthodes de calcul des coûts et le processus de production

##### **3.3.3.1.1 Les horizons de planification**

Avant l'année 1992 les entreprises étaient soumises par l'administration de l'État à un plan annuel et à un plan de 5 ans et plus (7 ans, 10 ans). Actuellement, la majorité des entreprises de l'échantillon utilisent le système de planification d'un an, avec la division en plans de 6, 3 et 1 mois. Les plans à moyen terme (5 ans et plus)

sont également présents de nos jours, mais ils sont peu utilisés à cause de l'environnement fluctuant.

Un point important dans l'évolution du système de planification marque l'apparition des business plans. Ces derniers incluent les éléments du nouveau système économique comme, par exemple la propriété, le marketing et le bénéfice. Toutes les entreprises sont passées par cette étape et possèdent un business plan. Il est nécessaire de souligner le déplacement des priorités. En effet, dans l'ancien système de planification, la place attribuée à la production était dominante. L'écoulement était pris en charge par le système centralisé de l'État. Contrairement à l'ancien système, les nouveaux plans sont orientés le plus à la vente. En outre, une certaine simplification de nouveaux plans par rapport aux plans soviétiques a été remarquée.

Nous constatons (tableau 3.13) que presque toutes les entreprises ont subi les mêmes changements. 14 parmi 16 élaborent leurs plans elles-mêmes, sans intervention d'autres organismes. Seulement une entreprise (N11) utilise les services des bureaux de consulting pour l'établissement de son plan et encore une firme reçoit le plan déjà fait de la société-mère.

Tableau 3.13 Les horizons de planification actuels

		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	
Plans de 5 ans et plus	0											X			X	X		
Plan annuel		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Plans de 6 mois	1	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Plans mensuels	2	X	X	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X		X	X	
Plans hebdomadaires	3									X		X	X	X				
Plans quotidiens	4											X	X					

- Le niveau 0 représente les horizons de planification avant 1992, les plans annuels, de 5 ans, de 7ans et plus;
- Le niveau 1 – l'utilisation des plans de 6 mois;
- Le niveau 2 – l'entreprise a recours aux plans mensuels;
- Le niveau 3 – des plans hebdomadaires sont exploités;
- Le niveau 4 – la société établit des plans quotidiens.

Le degré de changement est évalué à partir de degré de précision du plan. Ainsi nous constatons qu'il n'y a que trois entreprises qui ont gardé le système de planification à long terme (5 ans et plus). La majorité de sociétés de l'échantillon utilise le plan annuel comme base de système de planification avec le découpage en plans de 6 mois et 1 mois.

L'explication de ces variations de changement réside dans plusieurs facteurs externes et internes. Parmi les facteurs externes majeurs figurent l'instabilité politique et économique, le changement rapide de législation, une forte inflation, l'ouverture du marché et la rupture des liens économiques. Les facteurs internes sont la perte des marchés, une situation financière difficile, la nécessité d'adaptation rapide à la situation<sup>38</sup>.

<sup>38</sup> Ce point abordé plus en détail dans la chapitre suivant

### 3.3.3.1.2 Le système budgétaire d'entreprise

Rappelons que la période avant 1992 est marquée par l'absence du système budgétaire comme nous le comprenons aujourd'hui, c'est-à-dire des plans à court terme chiffrés, comportant une affectation des ressources et une assignation de responsabilités (Gervais, 1987), exprimés financièrement. Les entreprises soviétiques avaient le *TehPromFinPlan* – le système des plans annuels, exprimés majoritairement en quantité. Certaines entreprises soviétiques élaboraient leurs *TehPromFinPlans* en divisant les indices à atteindre du plan quinquennal, par 5. Le résultat ainsi obtenu ne tient pas compte de la situation réelle de l'entreprise, car le plan de 5 ans est élaboré presque entièrement par l'État et constitué surtout d'une programmation des grands investissements calculés en fonction des objectifs de production à long et moyen terme.

Ainsi, le système budgétaire, comme nous le comprenons aujourd'hui, n'est apparu qu'après 1992. Son évolution est composée de trois étapes : pas de système budgétaire, budgets isolés, budget de trésorerie. La dernière étape est le point d'évolution le plus avancé au moment de notre enquête. Le tableau 3.14 prouve que toutes les entreprises à l'exception d'une, ont bien évoluées dans le sens d'instauration progressive du système budgétaire.

Tableau 3.14. Le système budgétaire actuel

		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Pas de système budgétaire	0													x			
Budgets isolés	1		x	x	x			x		x	x		x				
Budget de trésorerie	2	x				x	x		x			x			x	x	x

- Le niveau 0 signifie l'absence du système budgétaire;
- Le niveau 1 représente l'utilisation des budgets isolés;
- Le niveau 2 indique l'utilisation du budget de la trésorerie.

Nous constatons que presque toutes les entreprises possèdent un système budgétaire intégral ou bien certains de ses éléments. Sept firmes ont le système des budgets isolés et huit entreprises ont le budget de la trésorerie. Une firme ne possède aucun budget.

### 3.3.3.1.3 Les outils de pilotage

Le système des réunions représentait un mode de pilotage spécifique au contexte soviétique qui visait à définir les objectifs, analyser les écarts, étudier des résultats à l'aide de discussions des responsables avec des spécialistes (dans certains cas les ouvriers). Il s'agissait de réunions hebdomadaires, parfois quotidiennes, d'une durée assez courte (de dix minutes jusqu'à une heure) pendant lesquelles les objectifs

économiques et politiques essentiels à l'entreprise étaient négociés. Généralement, toute activité de l'entreprise était couverte par cette pratique de pilotage. La thématique des réunions concernait les fonctions principales de l'entreprise (production, qualité, technologie). Chaque service (voire chaque atelier ou bureau) pouvait avoir ses propres réunions. Il est important de souligner qu'avant 1992 les réunions servaient également d'un outil de propagande communiste. Chaque entreprise avait son propre service de propagande et le responsable de ce service n'obéissait qu'aux organismes gouvernementaux spéciaux et disposait d'un grand pouvoir au sein de l'entreprise. Avec la disparition du système communiste, les services de propagande sont devenus superflus, de même que toutes leurs implantations dans la gestion de l'entreprise.

Nous considérons que la situation de départ pour le système de pilotage est le système des réunions qui existait avant 1992. D'après notre étude, l'état actuel comporte trois cas de figure : le système de réunions est resté sans changement, le système de réunion a été adapté à la situation, l'adoption des autres outils de pilotage comme les tableaux de bord.

Tableau 3.15. Les outils de pilotage

		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Système des réunions	0	X	X		X						X		X		X		
Système des réunions adapté	1			X			X	X		X				X		X	X
Autres outils de pilotage	2					X			X			X					

- Le niveau 0 : état actuel est égal au point de départ;
- Le niveau 1 : le système des réunions a été adapté;
- Le niveau 2 : d'autres méthodes de pilotage, comme les tableaux de bord, sont apparues.

Les résultats de notre étude montrent qu'après 1992 treize entreprises n'ont acquis aucune nouvelle méthode de pilotage. L'ancien système des réunions a été gardé dans ces firmes avec quelques changements. Concrètement, tous les interlocuteurs ont remarqué l'absence du fond idéologique des réunions. Aussi, les priorités se sont modifiées. Notamment, les problèmes de la rentabilité et du marketing ont pris place de l'accomplissement du plan. La moitié des ces entreprises (sept sur treize) constate qu'après 1992 le système est devenu plus mobile et adapté, les réunions se passent plus fréquemment, les instructions sont plus souples et moins standardisées. Nous considérons que ces sept entreprises ont actualisé leur ancien outil de pilotage. Seulement trois firmes ont mis en place un nouvel outil (tableaux de bord).

#### **3.3.3.1.4 Le système de contrôle**

L'analyse des écarts entre les indices planifiés fixés par l'État et les résultats réels était d'une part une méthode obligatoire pour l'entreprise soviétique et, d'autre part, elle était un puissant instrument de contrôle économique. Aujourd'hui une forte

évolution peut être constatée. Avec la disparition du système économique soviétique et le passage à l'économie du marché, les prix en gros, fixés par l'État, ont disparu; des chiffres de contrôle et des normes ministérielles n'existent plus. Plusieurs normes ont été revues, certaines ne sont plus utilisées à cause de leur inutilité sous le système économique et politique actuel. Les prix gouvernementaux en gros ont été remplacés par les coûts planifiés de l'entreprise. Avant la rupture, l'analyse des écarts ne concernait que la fonction de production (en particulier, charges de production et normes de travail). Les fonctions administratives, commerciales, financières n'étaient pas visées par cette méthode de contrôle.

L'évolution des entreprises de notre échantillon passe par trois étapes. Le point 0 signifie l'absence de changement. Le système soviétique a été sauvegardé tel qu'il était avant 1992. Le point 1 marque l'apparition des nouveaux éléments et des services de contrôle (logistique, contrôle financier). Le point 2 correspond au contrôle de tous les services et fonctions de l'entreprise (contrôle quantitatif et qualitatif).

Tableau 3.16. La mise en place du système de contrôle

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
0	X	X		X		X	X		X	X		X	X	X		
1			X												X	X
2					X			X			X					

- Le niveau 0 : le point de départ du système de contrôle est le suivant, le contrôle quantitatif de production, contrôle du travail, contrôle de qualité;
- Le niveau 1 correspond à l'apparition de nouveaux éléments et services de contrôle (logistique, contrôle financier);
- Le niveau 2 représente le contrôle de tous les services et fonctions de l'entreprise (quantitatif et qualitatif).

Dix entreprises sont restées au point 0. Trois entreprises ont commencé à modifier leur système de contrôle et à introduire les nouveaux éléments. Nous avons pu observer le système de contrôle très perfectionné prenant en compte les indices quantitatifs et qualitatifs dans les trois autres sociétés.

### **3.3.3.1.5 Le système d'intéressement et de motivation**

Comme nous l'avons souligné dans le chapitre 2, le système soviétique de motivation était très bien développé (Chapitre 2, p.). Les deux stimulants, matériels et non-matériels, étaient largement utilisés. Le règlement du système de motivation soviétique a été élaboré au cours des années 50<sup>39</sup> par l'Institut Scientifique du Travail. Au cours des années il a été révisé plusieurs fois. La dernière version comprenait environ 400 pages. Un seul règlement universel pour toutes les entreprises de toutes les branches donnait les directives générales. L'entreprise recevait le règlement du

<sup>39</sup> La 1<sup>ère</sup> édition du Code du Travail

Ministère du Travail et l'adoptait pour son fonctionnement. Avec la disparition de l'URSS, les éléments qui concernaient l'idéologie communiste sont devenus obsolètes. Néanmoins, les pratiques d'intéressement et de motivation soviétiques ne sont pas disparues des outils de gestion des entreprises. En effet, il semblerait naturel que le changement du contexte économique ai rendu démodé, dépassé, voire mal vu plusieurs éléments du système d'intéressement et de motivation. Ainsi, dans les années quatre-vingt-dix, le paquet social et les stimulants non-matériels étaient supplantés par les primes à la fin du mois, du trimestre et de l'année. Cependant, les éléments de l'ancien système ont été vite repris par les entreprises quelques années plus tard. Parallèlement, les nouvelles pratiques venues des États-Unis et d'Europe ont pu être efficacement intégrées dans l'ancien système adapté par quelques compagnies.

Tableau 3.17. *Système d'intéressement et de motivation*

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
0			X	X		X	X		X	X						
1	X	X						X				X			X	X
2					X						X		X	X		

- Le niveau 0 correspond à l'utilisation de l'ancien système actualisé;
- Le niveau 1 représente l'élaboration de son propre système de motivation à base des objectifs stratégiques, de l'actuel code de travail et en gardant certains éléments de l'ancien système;
- Le niveau 2 indique l'utilisation des pratiques internationales (PFP<sup>40</sup>, délégation des pouvoirs), la reprise des stimulants non-matériels, la stimulation des promotions.

En examinant l'évolution du système d'intéressement et de motivation de notre échantillon nous observons que six entreprises ont gardé l'ancien système pratiquement sans changements. Six autres sociétés ont élaboré leur propre système de motivation à base des objectifs stratégiques, de l'actuel code de travail et en gardant certains éléments de l'ancien système. Quatre entreprises ont adopté les pratiques internationales telles que PFP et délégation des pouvoirs, en parallèle avec des stimulants non-matériels et la stimulation des promotions repris de l'ancien système.

Afin de compléter la présentation du système d'intéressement et de motivation, nous allons examiner un ses éléments – le système des primes<sup>41</sup>.

L'état actuel du système des primes dans les entreprises de l'échantillon est présenté dans le tableau 3.18

Tableau 3.18 *Évolution du système des primes*

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Le refus complet du système							X									

<sup>40</sup> *Pay for performance*

<sup>41</sup> Ces information ne seront pas incluses dans l'analyse des résultats car il s'agit d'un des éléments du système d'intéressement et de motivation

Une légère dégradation et la simplification du système par rapport à avant 1992											X		X				
L'utilisation de l'ancien système actualisé, augmentation du %	X	X	X	X			X									X	X
Élaboration de son propre système, nouveaux types des primes						X			X	X		X		X	X		

Sept entreprises utilisent l'ancien système de primes qui a subi des changements liés au passage à l'autre système économique. Concrètement, l'idéologie n'y figure plus et l'accomplissement du plan à tout prix n'est pas primordial. Au contraire, l'abaissement du coût de revient devient très important. L'entreprise N7 a complètement refusé le système. Une légère dégradation et la simplification du système par rapport à l'avant 1992 a été constaté dans deux firmes. Six entreprises ont élaboré leurs propres systèmes parfaitement adaptés à leurs besoins et processus de production. De nouveaux types de primes, tirées des pratiques internationales, y figurent.

Le taux des primes dans le revenu total, en moyenne par l'entreprise

Tableau 3.19 Taux moyen des primes en % de revenue total après 1992

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Le taux moyen des primes, % de revenu total	50	50	50	45	?	50	0	67	50	?	45	50	?	?	55	70

Quatre entreprises ont refusé de fournir l'information concernant le montant des primes par rapport au revenu total. Seulement une firme, N7 n'utilise plus des primes. Quant au reste, nous constatons que le taux des primes par rapport à tout le revenu varie à peu près de 50%. Ceci dépasse largement le % moyen des primes dans le revenu d'avant 1992<sup>42</sup>. Cette évolution s'explique par la diminution de la part de salaire fixe dans le montant global des revenus et l'accroissement de la part prime. Les entreprises cherchent ainsi à optimiser les frais et à rentabiliser chacune de leurs activités.

### **3.3.3.1.6 L'utilisation de consultants externes**

Il s'agit de l'utilisation des services des consultants externes. Nous rappelons que le fonctionnement des bureaux internationaux et nationaux des consultants a été

<sup>42</sup> 20-40% pour l'année 1960

interrompu après la révolution de 1917 comme étant incompatible avec le régime instauré. Les premiers bureaux re-ouverts après soixante-dix ans d'absence étaient PriceWaterHouseCoopers (1989) et Boston Consulting Group (1990). Avec l'apparition de ces deux grands groupes sur le marché russe, plusieurs petits et moyens bureaux nationaux sont apparus vers les années 1992-1995. Tout d'abord ils se situaient à Moscou et à Saint-Petersbourg et n'offraient leurs services que dans ces capitales. Les prestations se limitaient au consulting fiscal et la mise en place des systèmes informatiques. Vers l'an 2000, avec l'accroissement de la compétition sur le marché des services du conseil et la stabilisation de la situation économique en Russie, le nombre des sociétés de conseil à Moscou et Saint-Petersbourg a dépassé 1000<sup>43</sup>. Les services sont devenus très diversifiés et la couverture géographique était nationale. Toutefois, les prestations restaient très chères et loin d'être accessibles à toutes les entreprises. Selon un sondage de la revue Expert (#21, 1999), en 1998 seulement 4% d'entreprises russes ont eu recours aux services des consultants externes. Parmi eux, 22% d'entreprises étaient satisfaites des résultats et 18% se disaient prêtes à utiliser à nouveau les services des consultants. Les principaux défauts soulignés par les clients sont le coût très élevé de l'intervention, l'absence de résultat réel ou l'inapplicabilité des conseils à la situation réelle. La situation semble changée à partir de l'année 2004. D'après le sondage de la revue Expert (#4, 2005), 12% des entreprises ont utilisé ou utilisent les services des consultants externes. 46% sont satisfaits et 40% veulent continuer à utiliser ce type de services. Les défauts restent les mêmes. Cependant, vu l'accroissement du pourcentage des sociétés-clients des consultants et le pourcentage des sociétés-clients satisfaites, nous pouvons conclure que la qualité des prestations et l'adaptation à la réalité du pays se sont nettement améliorées.

Une autre remarque est nécessaire. Après l'année 1992 l'image des bureaux de conseil est très médiatisée dans la presse professionnelle. Elle est associée avec l'ouverture, la gestion à l'américaine, les résultats garantis. Cela explique une

---

<sup>43</sup> Données du registre des Chambres de commerce de Moscou et de Saint-Petersbourg, 2001

croissance aveugle du client aux solutions-miracles apportées par le consultant venu de l'Ouest.

Le marché des services de conseil s'est vite divisé en deux parties. D'un côté, se trouvent les grands bureaux internationaux qui travaillent essentiellement avec les filiales des multinationales implantés en Russie ainsi qu'avec les entreprises russes de grandes et moyennes tailles souhaitant attirer les investisseurs étrangers. L'appel des consultants des grands groupes, tels qu'Anderson Consulting ou BCG, se relève souvent des questions de prestige pour certains de leurs clients russes. De l'autre côté sont les bureaux de conseils russes, incontestablement moins chers et plus accessibles, offrant les solutions de terrain adapté à la situation du client. Ces bureaux sont souvent appelés par les entreprises en difficulté et dans la majorité de cas les missions confiées sont les missions de survie. Malheureusement, l'efficacité de telles interventions n'est pas garantie. Plusieurs facteurs explicatifs interviennent. La formation des cadres des bureaux de conseils se fait à partir de *case studies* américaines qui ne sont absolument pas adaptés à la réalité économique et l'infrastructure du pays. Souvent, la majorité des employés des bureaux de conseil n'ont aucune expérience professionnelle dans l'entreprise, juste une formation universitaire. En plus, l'aversion de l'administration des entreprises russes aux licenciements est très prononcée. De cette façon, l'intervention des consultants peuvent empirer la situation déjà difficile dans l'entreprise, exemple programme Tasic (Ch.1 p.XX).

Dans notre échantillon huit entreprises n'ont jamais eu le recours aux services des consultants externes car jugent ce type de service trop cher et inutile. Les huit autres entreprises ont eu le recours aux prestations des consultants.

Tableau 3.20. L'utilisation des services des consultants externes

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
0		X	X	X		X	X			X		X	X			
1									X							X
2	X															
3					X			X								
4											X				X	

- Le niveau 0 signifie qu'aucun service n'est utilisé;
- Le niveau 1 représente l'utilisation des services des consultants depuis leur apparition en Russie, quelques fois (1-2 fois au total), mais abandonnée;
- Le niveau 2 indique l'utilisation périodique (3-4 fois au total) de ces services;
- Le niveau 3 signifie l'utilisation fréquente (5-6 fois au total);
- Le niveau 4 représente l'utilisation régulière des services des consultants externes.

Les firmes N9, 14, 16 s'en sont servies deux fois, mais n'étant pas satisfaites, ne utilisent plus ce service. Deux entreprises (N5, N8) avaient recours au consulting cinq-six fois et considèrent ses services comme utiles. N11 et N15 ont des contrats permanents avec deux bureaux de consulting internationaux et quelques bureaux de consulting nationaux. A part ces deux entreprises, toutes les autres qui utilisaient le consulting, appelaient les bureaux russes.

### 3.3.3.1.7 La formation des cadres

La formation des cadres avant 1992 était courante et existait sous différentes formes : apprentissage à court et à long terme dans les entreprises, dans les centres spéciaux de formation continue, dans les universités et écoles spécialisées. De plus, les entreprises collaboraient toujours avec les universités. Le tableau 3. permet d'évaluer l'état actuel de l'utilisation de formation des cadres.

Tableau 3.21 Formation des cadres

	NDC	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
La formation des cadres n'est plus utilisée	-2																
La formation des cadres a dégradé par rapport à avant 1992	-1	X	X	X			X				X		X				X
A peu près le même niveau qu'avant 1992	0																
Amélioration du système par rapport à avant 1992	1								X								X
Utilisation de formation des cadres à l'étranger	2					X				X		X		X	X		

2 entreprises n'ont pas donné d'information à ce sujet. Ainsi nous ne pourrions pas inclure ce sujet dans l'analyse quantitative. Toutefois, nous pouvons apercevoir la polarisation d'évolution du système de formation des cadres. Parmi les 14 entreprises qui ont fourni les données, la moitié constate la dégradation de cette pratique. L'autre moitié souligne une amélioration avec l'utilisation de formation des cadres à l'étranger (utilisé par 5 entreprises) comme l'avancement ultime de la pratique.

### 3.3.3.2 Les changements à partir de différentes situations de départ

Dans cette section nous examinons le système d'information, les méthodes de calcul des coûts et le processus de production. Il s'agit des pratiques de contrôle de gestion dont l'état d'avant 1992 était différent suivant les entreprises. Le degré de changement est représenté par la différence entre l'état actuel et le point de départ.

#### 3.3.3.2.1 Le système d'information

Deux situations de départ sont possibles : l'absence totale du support informatique ou la présence de quelques ordinateurs.

Les ordinateurs commencent à apparaître massivement à partir de 1992 suite à l'ouverture des frontières et à l'accès libre des firmes russes au marché international de l'informatique. En même temps, les prix des ordinateurs baissent et les ordinateurs deviennent accessibles pour les entreprises. Le tableau 3.22 représente l'évolution du système d'information dans les entreprises.

Tableau 3.22. Le système d'information

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
0		X	X	X		X	X	X	X			X				
1	X				X	X	X			X	X	X		X	X	X
2				X												
3		X	X						X			X				
4	X				X			X		X			X	X		X
5											X				X	

- Le niveau 0 – pas d'informatisation;
- Le niveau 1 – début d'informatisation;
- Le niveau 2 – informatisation partielle;
- Le niveau 3 - réseau informatique, mais non-opérationnel;
- Le niveau 4 - réseau informatique, non-coordination des logiciels;
- Le niveau 5 – utilisation d'un ERP<sup>44</sup>.

Avant  
1992



Après 1992



<sup>44</sup> *Entreprise resource planning*

Actuellement un ERP est installé dans deux entreprises. Sept entreprises ont des logiciels réunissant plusieurs services, mais pas tous. Quatre firmes possèdent un réseau, pourtant utilisent des logiciels isolés. L'entreprise N4 n'a pas de réseau. Deux firmes disposent très peu d'ordinateurs, uniquement dans l'administration générale et dans les services de comptabilité et de vente. Tous les logiciels utilisés sont russes, sauf l'ERP étranger installé dans les entreprises N11 et N15.

En comparant la situation actuelle avec celle d'avant 1992, nous mesurons le degré de changement pour chaque entreprise. Par exemple, avant l'année 1992 la firme N5 était au niveau 1 de l'informatisation alors qu'actuellement elle est au niveau 4. Ce changement correspond au degré 3 car cette entreprise a avancé de trois niveaux. De cette façon, il suffit de calculer la différence entre les niveaux actuel et ancien afin d'établir de degré de changement.

### **3.3.3.2 Les méthodes de calcul des coûts**

Nous avons pu constater que la méthode de calcul des coûts utilisée dans les entreprises soviétiques était le coût complet ou le coût complet avec les éléments de standard costing (tableau 3.23). Après la rupture de 1992, six entreprises ont changé leurs méthodes de calcul des coûts. Nous avons observé deux pratiques d'utilisation de coût complet avec les éléments de direct costing, une pratique d'utilisation de direct costing, deux cas d'application de direct costing et d'imputation rationnelle. Aussi, une expérience d'application de standard costing a été établie. Il est nécessaire d'explicitier une certaine différence entre le coût complet avec les coûts standard fixés par l'Etat, une pratique courante en URSS, et le standard cost. Avant tout, les deux pratiques se différencient par la nature des standards. Avant 1992 tous les standards ont été fixés par l'Etat, leur révision, si nécessaire, passait également par l'administration centrale. Après 1992 la grande majorité des normes a été revue par les spécialistes propres à chaque entreprise. Actuellement l'utilisation des anciens standards définis par l'Etat est limitée. L'entreprise est totalement libre de fixer et de changer toutes les normes pour son travail interne. De ce fait, la diversité des standards s'est beaucoup accrue à l'intérieur de l'entreprise et cela a permis l'apparition du standard costing : la méthode des standards qui embrasse toutes les phases de travail de l'entreprise. De plus, la procédure de calcul des coûts s'est simplifiée à cause de récents changements dans les lois comptables russes.

Lors des premiers entretiens notre attention a été attiré par le fait qu'aucune des entreprises n'a cité le Target Costing comme méthode de calcul des coûts malgré l'affirmation d'utilisation de Prix cible par 3 entreprises et la prise en compte de cette pratique de fixation des prix par 6 entreprises. La difficulté consistait en partie dans le fait qu'il n'y a pas de traduction directe en russe du Target Costing. Ainsi il nous fallait expliquer à nos interlocuteurs l'essentiel de cette pratique. Dans nos explications nous nous sommes basés sur le concept du Target Costing développé par Sakurai (1989, 1990). Néanmoins il nous était difficile de faire une distinction entre Standard Costing et Target Costing, les interviewés trouvaient les 2 pratiques similaires, dans certains cas complémentaires. De cette façon, nos constats

vont dans le même sens que ceux, obtenus par Meyssonier (2001) : « Il n'est pas forcément judicieux d'opposer target costing (dynamique et tourné vers le marché) et coûts standard (immobilistes et centrés sur les modes traditionnels de production) ». Lors des entretiens nous n'avons pas réussi à définir les entreprises qui utilisent sans ambiguïté le Target Costing. On peut plutôt parler des précurseurs de Target Costing, tels que prix ciblé ou *benchmarking*<sup>45</sup>.

En conséquence nous n'avons pas inclus Target Costing dans l'analyse en se limitant de Cout Standard – correspondant le plus aux pratiques existantes.

Tableau 3.23. Les méthodes de calcul des coûts

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	
Coût complet (C.C.)	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
C.C. + Coût Standard (C.S)				X	X		X							X	X		
C.S. seul							X										
C.C. et Direct costing (D.C.)		X													X		
D.C seul										X							
D.C et imputation rationnelle					X						X						

Avant 1992  Après 1992

Ainsi, nous avons deux grandes catégories : les pratiques de Coût complet, et celles de Direct Costing. Le Coût Complet et le Coût Complet avec le Coût Standard sont des pratiques utilisées avant 1992.

Cependant, dix entreprises n'ont subi aucun changement interne par rapport à leur état d'avant 1992. Comme dans le cas de niveaux de l'informatisation, nous considérons que le degré de changement de calcul des coûts est égal à 0 pour ces entreprises. Deux firmes (2, 15) ont gardé à la fois leur ancienne méthode de calcul des coûts et ont adopté une nouvelle. Cette modification correspond au 1er niveau de changement. Le degré de changement s'élève donc à 1. Trois entreprises ont abandonné leurs anciennes pratiques de calcul des coûts et ont acquis une autre méthode différente. Le degré de changement de calcul des coûts pour ces entreprises correspond à 2.

<sup>45</sup> Il est important de souligner que dans majorité des cas le produit industriel ciblé était de provenance étrangère, dans le prix la part de la taxe d'importation est souvent très importante et peut varier suivant les années (modification de la code douanière) et les procédures de dédouanement, compliquant ainsi le contrôle des coûts.

### 3.3.3.2.3 Le processus de production

Vu les contraintes de taille des entreprises étudiées, le processus de production de départ est celui de la fabrication en continu ou en grandes séries (sauf la firme N16 dont le mode de production sont petites séries ou à la commande qui est la particularité du secteur de machinerie).

Tableau 3.24. Le processus de production

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
En continue	x	x														
Grandes séries		x	x	x	x	x	x	x								
Petites séries	x		x	x	x											
A la commande				x	x											

Avant 1992  Après 1992

De la même façon que dans des deux cas précédents, nous adoptons la règle suivante d'évaluation des éléments descriptifs. Le degré de changement est égal à 0 si l'entreprise conserve le processus de production d'avant 1992. Le degré de changement s'élève à 1 si l'entreprise garde l'ancienne méthode de processus de production et adopte simultanément une nouvelle méthode. Si l'ancien processus de production est abandonné et remplacé par un nouveau, le degré de changement est égal à 2.

### 3.3.4 Les profils d'évolution des entreprises

Afin de définir la différence des changements entre les entreprises étudiées, nous proposons deux types d'analyses. Premièrement, une analyse globale de tout l'échantillon et sa division en groupes selon le degré de changement sont établies. Deuxièmement, une analyse détaillée d'un groupe d'entreprises est développée.

#### 3.2.4.1 L'analyse globale de tous les entreprises

Le tableau 3.25 résume les changements des neuf pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises enquêtées qui ont été mis en évidence dans la section précédente. La colonne deux rappelle les échelles appliquées pour évaluer le degré de changement de chaque pratique de CDG.

Tableau 3.25. Les changements bruts

		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Système budgétaire	0-1-2	2	1	1	1	2	2	1	2	1	1	2	1	0	2	2	2
Planification	0-1-2-3-4	2	2	2	2	2	2	2	1	3	2	4	4	3	1	2	2
Processus de production	0-1-2	1	1	2	2	0	2	2	1	0	1	1	1	0	1	1	0
Calcul des coûts	0-1-2	0	1	0	0	2	0	0	0	0	2	2	0	0	0	1	0
Système d'informatisation	0-1-2-3-4	3	3	3	2	3	1	1	4	3	4	4	2	4	3	4	3
Système de motivation	0-1-2	1	1	0	0	2	0	0	1	0	0	2	1	2	2	1	1
Système de contrôle	0-1-2	0	0	1	0	2	0	0	2	0	0	2	0	0	0	1	1
Méthode de pilotage	0-1-2	0	0	1	0	2	1	1	2	1	0	2	0	1	0	1	1
Consultants externes	0-1-2-3-4	2	0	0	0	3	0	0	3	1	0	4	0	0	1	4	1
<b>Somme</b>		<b>12</b>	<b>10</b>	<b>11</b>	<b>8</b>	<b>19</b>	<b>9</b>	<b>8</b>	<b>17</b>	<b>10</b>	<b>11</b>	<b>24</b>	<b>10</b>	<b>11</b>	<b>11</b>	<b>18</b>	<b>12</b>
<b>Rang</b>		<b>3</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>1</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>1</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>2</b>	<b>3</b>

Afin de mesurer le degré des évolutions, nous calculons la somme des degrés de changement des neuf pratiques de CDG pour chaque entreprise (tableau 15). Cette somme correspond au changement total de l'entreprise. Ensuite, nous procédons à une analyse quantitative par le rangement des entreprises en trois groupes en fonction de degré du changement total. L'objectif est de réunir dans un groupe des firmes ayant connues approximativement le même ordre de changement. Ainsi, le premier groupe contient les entreprises qui peuvent être caractérisées comme étant peu changé leurs pratiques de CDG. Le deuxième groupe réunit les entreprises ayant vécues des changements d'ordre moyen. Enfin, les firmes qui constituent le troisième groupe peuvent être qualifiées comme celles qui ont subies des changements importants suite à la rupture de 1992. De ce fait, nous avons trois ordres d'évolution et nous calculons le pas de la manière suivante :

$$\frac{SommeMax - SommeMin}{3} = \frac{24 - 8}{3} = 5,33.$$

Les entreprises dont le changement total appartient à l'intervalle [8;13,34) représentent le premier groupe. Les valeurs qui appartiennent à l'intervalle [13,34;18,67) constituent le deuxième groupe. Une entreprise appartient au troisième groupe si sa somme est dans l'intervalle [18,67;24].

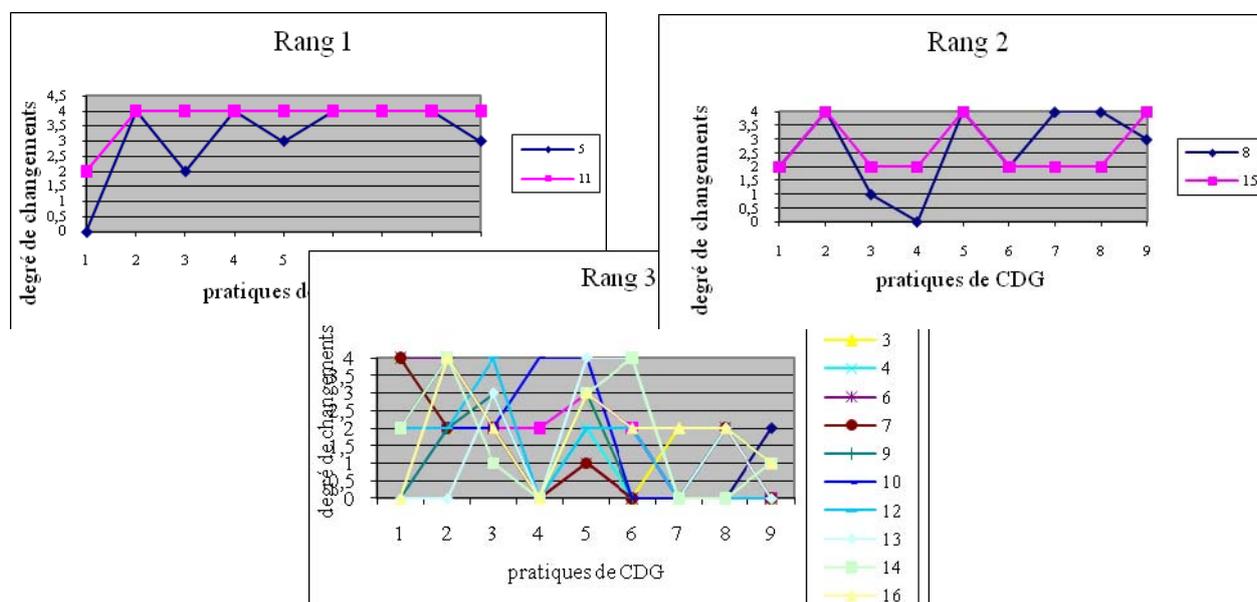
Ainsi, nous avons douze entreprises dans le premier groupe, deux dans le deuxième groupe (N8 et N15) et deux (N5 et N11) dans le troisième. Pour présenter ces catégories graphiquement, nous uniformisons l'échelle d'évolution à la mesure de 0 à 4, qui s'applique parfaitement à toutes les entreprises. En effet, les valeurs des éléments qui se mesurent de 0 à 4 restent sans modifications. En ce qui concerne l'échelle de 0 à 2, elle se transforme à l'échelle de 0 à 4 de la manière suivante : 0 → 0, 1 → 2, 2 → 4. Afin de simplifier la représentation graphique, nous attribuons aux pratiques de CDG les numéros de 1 à 9.

Tableau 3.26. Les changements uniformisés

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1 Processus de production	2	2	4	4	0	4	4	2	0	2	2	2	0	2	2	0
2 Système budgétaire	4	2	2	2	4	4	2	4	2	2	4	2	0	4	4	4
3 Planification	2	2	2	2	2	2	2	1	3	2	4	4	3	1	2	2
4 Calcul des coûts	0	2	0	0	4	0	0	0	0	4	4	0	0	0	2	0
5 Système d'information	3	3	3	2	3	1	1	4	3	4	4	2	4	3	4	3
6 Système de motivation	2	2	0	0	4	0	0	2	0	0	4	2	4	4	2	2
7 Système de contrôle	0	0	2	0	4	0	0	4	0	0	4	0	0	0	2	2
8 Méthode de pilotage	0	0	2	0	4	2	2	4	2	0	4	0	2	0	2	2
9 Consultants externes	2	0	0	0	3	0	0	3	1	0	4	0	0	1	4	1

L'axe des abscisses représente les pratiques de CDG et l'axe des ordonnées correspond au degré des changements.

Figure 3.4. Les rangs des changements



Dans la section suivante nous étudions en détail le dernier groupe qui contient douze entreprises - N°1, 2, 3, 4, 6, 7, 9, 10, 12, 13, 14, 16.

### 3.2.4.1 L'analyse approfondie des entreprises du troisième rang

A cause de l'importante quantité des firmes, nous appliquons l'analyse qualitative pour faire apparaître différents profils des changements au sein de cette catégorie. En d'autres termes, nous cherchons à diviser en groupes l'ensemble des entreprises de façon à obtenir la maximale vraisemblance des courbes dans un groupe. Deux paramètres sont pris en compte : les points communs et les écarts entre les points qui ne coïncident pas. Ainsi, nous cherchons des ensembles de courbes avec le maximum des points communs et des écarts minimaux entre les points non-coïncidés pour chaque technique de gestion de contrôle.

Appelons  $y_k^i$  la valeur de la courbe  $i$  dans le point  $k$ .  $i \in I$  où  $I = \{1, 2, 3 \dots 16 \text{ sauf } 5, 8, 11, 15\}$  représente l'ensemble des entreprises, et  $k \in \{1, 2, \dots, 9\}$  représente l'ensemble des techniques de CDG. La matrice symétrique  $A = \{a_{i,j}\}_{i,j \in I}$  définie par

$$a_{ij} = a_{ji} = \sum_{k=1}^9 |y_k^i - y_k^j|$$

mesure la non-coïncidence des courbes  $i$  et  $j$ . En effet, pour  $i$  et  $j$  fixés, les écarts entre les courbes en tout point  $k$  sont calculés. La valeur de  $a_{ij}$  est la somme de ces écarts. Plus la valeur de  $a_{ij}$  est faible, plus les courbes  $i$  et  $j$  sont proches. Les valeurs des  $a_{ij}$  sont présentées dans le tableau 3.27.

Tableau 3.27. La matrice  $A$  de non-coïncidence

	1	2	3	4	6	7	9	10	12	13	14	16
1	0	6	12	9	10	12	10	11	7	14	4	7
2	6	0	10	7	12	10	10	5	5	12	8	11
3	12	10	0	5	6	4	8	11	11	14	14	9
4	9	7	5	0	5	3	9	8	6	15	11	14
6	10	12	6	5	0	2	10	13	11	16	12	11
7	12	10	4	3	2	0	8	11	9	14	14	13
9	10	10	8	9	10	8	0	11	9	8	12	7
10	11	5	11	8	13	11	11	0	10	15	13	16
12	7	5	11	6	11	9	9	10	0	11	9	12
13	14	12	14	15	16	14	8	15	11	0	12	11
14	4	8	14	11	12	14	12	13	9	12	0	8
16	7	11	9	14	11	13	7	16	12	11	8	0

Notre objectif est de regrouper les courbes selon leur degré de coïncidence. Pour cela nous proposons la méthode suivante. Premièrement, pour une courbe  $i$  fixée de  $I$  nous cherchons des courbes  $j$  telles que leur degré de coïncidence avec la

courbe  $i$  soit inférieur à 4 :  $a_{ij} \leq 4$ . Nous considérons que chacune des courbes  $j$  est "proche au degré 4" à la courbe  $i$ . Ensuite, pour chaque  $j$  retenu, nous cherchons les courbes  $n \neq i$  (différente de la courbe initiale  $i$ ) qui sont proches au degré 4 à la courbe  $j$ , c'est-à-dire  $a_{jn} \leq 4$ . De cette façon, puisque la courbe  $i$  est proche à la courbe  $j$  et la courbe  $j$  est proche à la courbe  $n$  nous considérons que les courbes  $i$ ,  $j$  et  $n$  font partie d'un seul groupe. Le processus est repris jusqu'à ce qu'il ne reste plus de courbe proche à l'un des  $i$ ,  $j$  ou  $n$ . En appliquant ce processus, nous constituons un groupe dans lequel au moins deux entreprises sont proches au degré 4.

Par exemple, si  $i=3$ , la courbe N7 est la seule avec laquelle le degré de coïncidence est égal à 4 :  $a_{37} = 4$ . Pour toutes les autres courbes, il est strictement supérieur à 4. A son tour, la courbe N7 est proche aux deux courbes N6 et N4. En effet,  $a_{76} = 2$  et  $a_{74} = 3$ . De cette façon, les entreprises N3, N4, N6 et N7 constituent un seul groupe car il n'y a pas d'autres courbes qui sont proches à l'un de ces quatre. Finalement, ce groupe est constitué des entreprises 3, 4, 6, 7. Aussi, nous constatons que les firmes N1 et N14 sont proches de degré 4.

Cependant les autres entreprises ne peuvent pas être regroupées car l'écart minimal entre eux s'élève à 5. Pour ces entreprises, nous reprenons le même procédé mais cette fois-ci avec le degré de coïncidence égale à 5. En d'autres termes, les courbes  $i$  et  $j$  font partie d'un groupe si  $a_{ij} \leq 5$ . Après cette étape un groupe contenant les entreprises N2, N10 et N12 est constitué.

Pour les firmes restantes, N9, N13 et N16, le degré de coïncidence minimal s'élève à 7. Cependant, puisque le groupe 1,14 ne comprend que deux éléments, nous pouvons nous interroger si l'ajustement à ce groupe d'une de ces trois courbes restantes amène à un résultat approprié. Ainsi les quatre cas de figure sont possibles :

1. 1,14 et 9,13,16;
2. 1,14,9 et 13,16;
3. 1,14,16 et 9,13
4. 1,14,13 et 9,16

A chaque groupe nous calculons la somme des moyennes de non-coïncidences. Le poids total d'un cas de figure est constitué de la somme des non-coïncidences moyennes des groupes qui le composent.

#### Cas 1. 1,14 et 9,13,16.

$$\frac{a_{114}}{2} = \frac{4}{2} = 2 \quad \text{et} \quad \frac{a_{913} + a_{916} + a_{1316}}{3} = \frac{8+7+11}{3} = 8,66.$$

Le poids total est  $2 + 8,66 = 10,66$

#### Cas 2. 1,14,9 et 13,16.

$$\frac{a_{19} + a_{114} + a_{914}}{3} = \frac{10+4+12}{3} = 8,66 \quad \text{et} \quad \frac{a_{1316}}{2} = \frac{11}{2} = 5,5 \quad (8,66 ; 5,5).$$

Le poids total est  $8,66 + 5,5 = 14,16$

**Cas 3. 1,14,16 et 9,13.**

$$\frac{a_{1,14} + a_{1,16} + a_{14,16}}{3} = \frac{4 + 7 + 8}{3} = 6,33 \text{ et } \frac{a_{9,13}}{2} = \frac{8}{2} = 4.$$

Le poids total est  $6,33 + 4 = 10,33$

**Cas 4. 1,14,13 et 9,16.**

$$\frac{a_{1,14} + a_{1,13} + a_{14,13}}{3} = \frac{4 + 14 + 12}{3} = 10 \text{ et } \frac{a_{9,16}}{2} = \frac{7}{2} = 3,5.$$

Le poids total est  $10 + 3,5 = 13,5$ .

Ce calcul nous a permis de détecter deux combinaisons (1. et 3.) qui sont caractérisées par les poids proches : 10,66 et 10,13. Nous avons deux possibilités : 1,14,16 et 9,13 ou bien 1,14 et 9,13,16. Nous constatons que la courbe 16 peut entrer dans le groupe 9,13 ou bien dans le groupe 1,14. Pour résoudre cette ambiguïté, nous nous intéressons aux points communs de toutes les courbes dans chaque groupe à définir (figure 3.5).

Figure 3.5



Les sommets des triangles sont les numéros des courbes, et le nombre inscrit au côté est la quantité des points communs entre les sommets correspondants. Le nombre des points communs pour le triangle gauche est  $6+4+5=15$ , pour le triangle droite ce nombre s'élève à  $5+5+3=11$ . Par conséquent nous ajoutons l'entreprise N16 au groupe 1,14.

Finalement nous obtenons quatre profils représentés sur les figures suivantes.

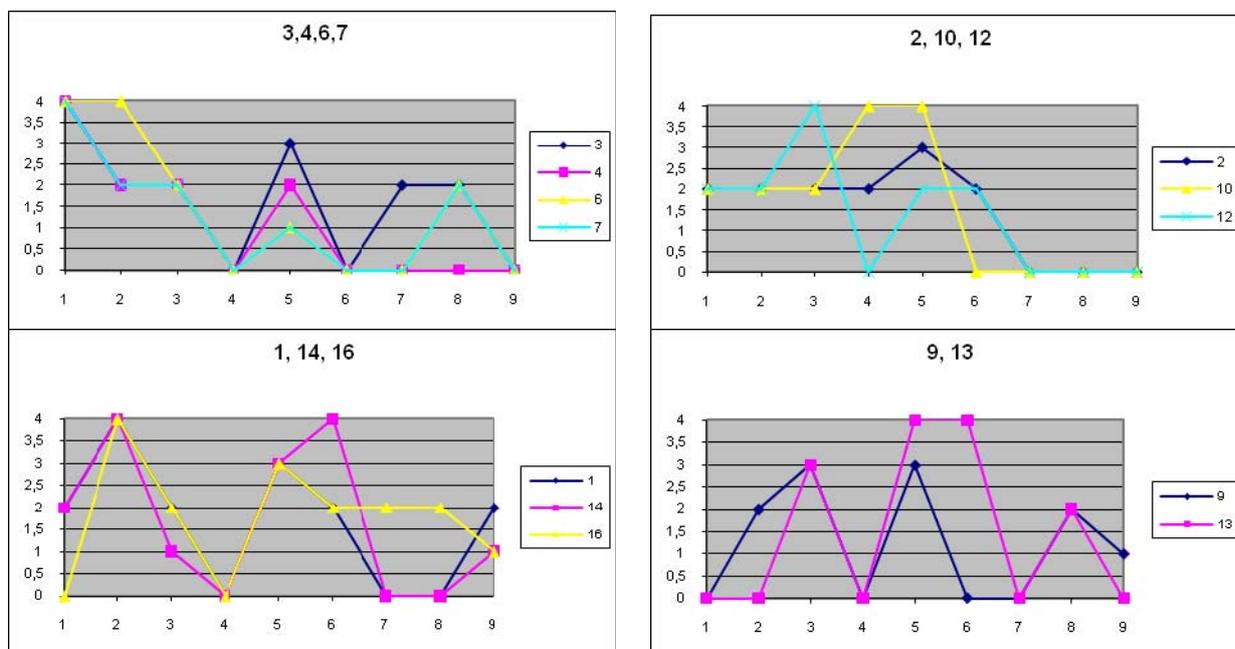
Profil 1. 3,4,6,7.

Profil 2. 2,10,12.

Profil 3. 1,14,16.

Profil 4. 9,13.

Figure 3.6 Les profils des entreprises du 3ème rang



Statistiquement il est possible de tracer une courbe représentant la tendance générale pour chaque profil. Cependant, le nombre restreint d'entreprises de notre échantillon rendra les résultats ainsi obtenus non-informatifs. Or, cette analyse peut s'avérer bénéfique sur un échantillon de plus grande taille.

### 3.4 Conclusion

Ce chapitre est consacré aux évolutions suite au changement radical de 1992 au sein de 16 entreprises russes. Dans un premier temps nous avons mis en évidence des importantes transformations à trois niveaux : des organisations elles-mêmes, les changements concernant le niveau de la prise de décision et les évolutions des pratiques de contrôle de gestion. Dans un second temps nous nous sommes intéressés plus particulièrement aux changements de ces pratiques. Tout d'abord, nous avons constaté que les pratiques de contrôle de gestion d'avant 1992 décrites dans la littérature (chapitre 2) ont été pleinement appliquées dans la gestion courante de l'entreprise soviétique. Ensuite nous avons formulé les pratiques CDG utilisé après 1992. Nous avons développé une méthode permettant d'effectuer une analyse des données récoltées. Cette analyse nous a permis non seulement de constater l'évolution des pratiques de contrôle de gestion, mais également de la mesurer et de définir les degrés et les profils de changements. En effet, notre étude a une dimension descriptive qui nous mène à classer les entreprises en trois catégories distinctes. La première se caractérise par un changement important des pratiques de contrôle de gestion et concerne uniquement deux entreprises parmi les seize. La deuxième catégorie est présentée par les deux autres entreprises qui ont subi un changement modéré. Quant au reste des firmes, peu de changements ont influé sur leurs anciennes pratiques de contrôle de gestion. La grande variété de cette troisième

catégorie a imposé une analyse quantitative approfondie qui a divisé ces entreprises en quatre profils dans le cadre du même groupe.

Cette étude constitue un complément aux travaux précédemment faites (Chapitre 1) et ne contrarie pas leurs résultats. Les hypothèses des recherches antérieurement évoquées ont été résumées dans les trois suppositions majeures :

H. I Les pratiques de contrôle de gestion se développent et se perfectionnent avec le temps.

H. II Les pratiques de CDG sont en corrélation avec la taille de l'entreprise.

H. III Les facteurs contingents influencent le système de contrôle de gestion. Les hypothèses H.I et H.III peuvent être acceptées dans le cadre de notre étude. L'hypothèse H.II ne peut pas être acceptée puisque nos critères de sélection n'incluaient que de grandes entreprises.

De plus, notre recherche présente les changements sous un aspect différent qui démontre leur ampleur dans ses variations alors que les autres auteurs se contentent essentiellement de constater les évolutions.

Ce travail est une première étape consistant à présenter les modalités de changements des pratiques de contrôle de gestion. Une recherche supplémentaire est nécessaire, afin de cerner des facteurs qui sont à l'origine de ces changements. Pour cela nous avons décidé d'entreprendre une étude longitudinale approfondie d'une entreprise ayant subi beaucoup de changements. Cette étude est présentée dans le chapitre suivant.

## CHAPITRE 4

APPROFONDISSEMENT DE L'APPROCHE  
EXPLORATOIRE – ETUDE LONGITUDINALE

## **4.1 Introduction**

Afin de mieux cerner l'évolution des changements au sein de l'entreprise et d'identifier les facteurs de changements, nous avons opté pour une étude longitudinale approfondie. L'objectif de ce chapitre consiste à observer la dynamique des changements, à tracer les étapes importants d'évolution de l'entreprise et à expliquer cette tendance en ressortissant les facteurs des changements. Pour cela nous avons choisi de centrer notre étude sur une entreprise de notre échantillon ayant subi beaucoup de changement – l'entreprise №11. Dans un premier temps, nous développons la méthode et les différentes phases de la collecte des données. Dans un second temps, nous présentons les résultats de notre approche exploratoire. Ils sont analysés suivant trois niveaux correspondant aux différents niveaux de changements: environnement, entreprise, pratiques de contrôle de gestion. Le premier niveau – environnement - comprend les changements politico-économiques, monétaires et financiers, législatifs. Le deuxième niveau regroupe les évolutions au niveau d'entreprise. Elle réunit les changements essentiels repartis dans les domaines de management, de financement, du système d'information et des normes. Le troisième niveau est consacré aux changements des pratiques de contrôle de gestion au sein de l'entreprise choisie. Issue de cette analyse, nous déduisons ensuite les facteurs de changement. Finalement, nos résultats sont comparés avec les conclusions des travaux antérieurement réalisés en Russie et dans d'autres pays. Une analyse prescriptive clôture ce chapitre.

## **4.2. Méthode de collecte des données**

En s'appuyant sur les bons contacts établis lors des visites précédentes, un accès aux archives a été demandé et accordé par le directeur de l'entreprise. Les archives informatisées ne contiennent que les données à partir de l'année 1999.

Puisqu'une importante partie de notre étude est fondée sur les données d'avant 1992 nous avons eu recours aux archives traditionnelles sur papier. L'accès à ces archives nous a permis d'une part d'étudier toute la documentation sur la période d'avant 1999 et, d'autre part, de compléter l'information disponible sous forme des archives électronique après 1999. Ainsi, nous avons constitué une base de données importante, contenant majoritairement des faits et les étapes-clés d'évolution de l'entreprise et ceci sur toute l'échelle temporaire étudiée.

Pour des raisons de sécurité interne, aucun document relatif au fonctionnement de la société ne peut sortir des bâtiments NizPharm ou être reproduit sans accord de direction. Ainsi, nous étions contraints de saisir toute l'information dans les bâtiments de l'entreprise, en russe, et la présenter à la direction à la fin de chaque phase de recherche pour obtenir le visa de sortie. Nous avons obtenu l'accès aux archives comptables et financières, mais notre demande d'utiliser les copies des documents de l'archive dans le rapport a été refusé; seulement quelques schémas et organigrammes ont été autorisé à utiliser dans notre document final.

Les explications des acteurs qui ont vécu ces changements ont été indispensables afin d'établir les causalités. Cependant, il n'était plus possible de demander les entretiens avec les employés car cette demande a été déjà réalisée auparavant lors de la première collecte des données (Chapitre 3). Aussi, un nombre important de rendez-vous nous auraient été nécessaire afin d'acquérir l'information nécessaire. Pour cela, nous avons demandé deux stages: un dans le service comptable et l'autre dans le service d'investissement stratégique. Ces deux départements regroupent la majorité des spécialistes concernés. L'objectif de cette immersion était de pouvoir compléter l'information issue des premiers entretiens et des archives, obtenir les explications nécessaires et constater l'évolution réelle des pratiques CDG au sein de l'entreprise.

La direction a autorisé d'abord un stage dans le service comptable. La durée a été fixée à 21 jours (Mars 2005). L'effectif du service comptable NizPharm était de 18 employés. Par rapport aux pratiques françaises la comptabilité russe accomplis plus

de fonctions. Certaines pratiques de CDG, par exemple calcul des coûts, analyse des écarts, s'effectuent dans le cadre de ce service. Notre travail consistait à préparer des documents comptables et à vérifier des rapports du groupe chargé de calcul des coûts. Cette intervention nous a permis d'avoir les entretiens sur l'évolution des pratiques comptables et de contrôle de gestion mais également de participer au fonctionnement quotidien de ce service.

Avec l'intervalle de 18 mois (Septembre 2006), le second stage de durée de 14 jours dans le département de planification stratégique a été accordé. Plusieurs détails et éclaircissements quant aux facteurs et aux motivations des évolutions ont été acquis. La présence dans ce département nous a permis de constater les schémas de circulation d'information dans l'entreprise, les procédures d'application des directives et des instructions.

### **4.3 Présentation des résultats**

L'évolution de NizPharm est présentée sous forme d'un tableau 4.1 développé sur un axe de temps. Ce tableau résume des étapes essentielles d'évolution de l'entreprise. Il est composé de trois parties qui correspondent aux différents niveaux de changements. La 1<sup>ère</sup> partie – environnement - comprend les changements politico-économiques, monétaires et financiers, législatifs. La 2<sup>ème</sup> partie regroupe les évolutions au niveau d'entreprise. Elle résume les changements essentiels repartis dans les domaines de management, de financement, du système d'information et des normes. La dernière partie est consacrée aux changements des neuf pratiques de contrôle de gestion au sein de NizPharm. L'axe temporel nous permet de tracer l'évolution d'environnement, de l'entreprise et des pratiques contrôle de gestion de point de départ (1957) jusqu'à 2007.

De cette façon, nous obtenons la pyramide des niveaux des changements suivante :

Environnement :

- Politico-économique
- Monétaire et finance

- Légal

#### Entreprise :

- Management
- Financement
- Système d'information
- Normes

#### Pratiques contrôle de gestion

- les horizons de planification
- le système budgétaire d'entreprise
- les outils de pilotage
- le système de contrôle
- le système d'intéressement et de motivation
- l'utilisation de consultants externes
- le système d'information
- les méthodes de calcul des coûts
- le processus de production

Ainsi, le tableau 4.1 comprend trois parties composées respectivement de 3, 4 et 9 rubriques. Nous avons aligné les étapes et événements importants en face de chaque rubrique en les ordonnant sur l'axe de temps 1957 – 2007.

Les sous-sections suivantes présentent une étude détaillée du tableau 4.1. Nous commençons par une brève description d'environnement. Ensuite, nous étudions les changements internes de la société NizPharm. Cette analyse préalable des changements de l'environnement et de l'entreprise nous conduit à l'étude approfondie de l'évolution du contrôle de gestion à partir du sentier d'évolution des neuf pratiques identifiées dans le chapitre précédent.

### 4.3.1 Les changements du niveau Environnement

Dans cette section nous présentons les différents changements qui définissent l'évolution du cadre de fonctionnement des entreprises.

Nous fixons le début du programme *Perestroïka* 1985-1987 de Michael Gorbatchev comme le point de départ de changement du système économique global et, par conséquent, des pratiques CDG des entreprises. Le fonctionnement du système de planification globale subit des importantes modifications. L'organisme de planification centrale - *Gosplan* suspend l'élaboration des plans détaillés annuels, de trois et de cinq ans. En absence de *GosPlan*, les firmes doivent apprendre à établir leurs propres stratégies de développement, à se financer, à négocier les prix avec les fournisseurs. Plusieurs nouvelles lois ont été votées prédéfinissant ainsi une nouvelle direction de développement de l'économie. En particulier, la loi sur le statut de l'entreprise et sur la libération de la gestion marque le commencement de profonds changements internes dans les entreprises de l'Union Soviétique. En effet, l'entreprise reste la propriété de l'état mais devient libre quant à sa gestion. De même, la majorité des entreprises doivent s'autofinancer car les commandes de l'Etat sont revues, plusieurs programmes de financement et de subventions sont annulés. A partir du 1988 deviennent autorisées des firmes privées, appelées coopératives, et les entreprises mixtes avec la participation du capital étranger. De cette façon, le pays s'ouvre pour les investissements extérieurs<sup>46</sup>.

La totalité des entreprises se confrontent avec la nouvelle réalité qui s'avère difficile. Les sociétés ne sont plus sous contrôle de l'Etat. Les liens économiques entre les firmes et entre les branches sont interrompus. Ceci implique une perte rapide de

---

<sup>46</sup>Notons que cette approche a été inspirée des entreprises privées du temps de NEP (Nouvelle Politique Économique de Lenin, 1921-1923).

plusieurs marchés à l'extérieur de l'URSS mais également des pertes des marchés internes.

La période **1989 – 1992** est surtout marquée par les importants changements politico-économiques. En effet, 1991 est l'année de désintégration de l'Union Soviétique, de création de SNG (Union des Etats indépendants), de première élection présidentielle. Approbation de la nouvelle stratégie de développement du pays définit le passage de l'économie planifiée vers l'économie du marché. Plusieurs réformes ont été engagées afin de prendre cette nouvelle voie. Le parlement vote la dé-régularisation des prix. Le libre échange et circulation des devises sont dorénavant autorisés. Les dollars américains et les marques allemands circulent en parallèle avec le rouble. La majorité des prix est fixé en devise et recalculé en rouble au cours actuel d'échange. L'année 1992 est le début du programme de privatisation<sup>47</sup>. En dépit de plusieurs mesures de stabilisation macroéconomique et restructuration entrepris par le gouvernement, cette période est marquée par fort déficit budgétaire, chute de PIB et forte inflation. Cette dernière était totalement inconnue auparavant comme phénomène. Sur la période 1990 – 1991 l'inflation est de 170%. Elle atteint 245% entre 1991 et 1992.

Une série de reformes d'Etat est entreprise l'année **1992**. Ces réformes visent d'attirer les investissements étrangers en Russie.

L'année **1993** est marquée par une crise politique, la nomination d'un nouveau gouvernement et application du programme anticrise afin de maitriser l'inflation et stabiliser le pays. Malgré ces efforts l'inflation reste au niveau de 224% annuel. La nouvelle constitution est adoptée par referendum.

En **1994** commence la seconde étape de privatisation (jusqu'à 1996). Les entreprises d'Etat deviennent les entreprises privées (à part quelques branches stratégiques comme défense, nucléaire).

La période **1994-1995** est marquée par la crise du rouble suivi de grave crise financière et un fort déficit budgétaire. L'inflation atteint 240% annuel.

---

<sup>47</sup> La privatisation en Russie comportait 2 étapes, 1992 et 1994

Fin de l'année **1995**, début de l'année **1996** ont été marqué par une maîtrise de l'inflation galopante des années précédentes. Le taux d'inflation pour les premiers six mois de 1996 est de 16.5%. Plusieurs nouvelles lois et le nouveau code pénal ont été adoptés.

L'année **1998** est très riche d'événements. Une crise politique au début de l'année et formation d'un nouveau gouvernement sont suivis d'une grave crise financière, une forte chute du rouble et une forte inflation (taux annuel est estimé à 84% au mois d'août). Cependant, la sortie de la crise est relativement rapide. La fin de l'année 1998 est caractérisée par un redressement de l'économie et une inflation maîtrisée (taux annuel estimé pour le décembre 1998 est de 28%).

La situation politique reste très instable. Sur la période **1998-1999** le pays a connu le changement consécutif de trois gouvernements. Les conséquences de la crise financière d'août 1998 se traduisent dans la reprise d'une forte inflation (taux annuel pour 1999 est de 86%). Parallèlement, la croissance économique d'ordre de 6,4% est constatée pour la première fois depuis les dix dernières années.

La période **1999-2000** est marquée par un pic de croissance (10% annuel) et une baisse de taux d'inflation qui est de 30%.

Avec l'arrivée au pouvoir de Vladimir Poutine en **2000** nous constatons une relative stabilité de l'environnement économique.

**2000 – 2001** La fin d'une forte inflation, le taux pour 2001 est de 18.2%<sup>48</sup>. Le taux de croissance est de 5.1%.

**2001 – 2002** La croissance est de 4,7%. Inflation est de 15.1%

Sur cette période interviennent quelques modifications du code fiscal de la Fédération russe. Désormais elle prévoit l'introduction de la TVA de 10% sur les médicaments et des substances (taux 0% auparavant).

**2002 – 2003** Le taux de croissance annuel est de 7.3%. Inflation est de 10.7%

**2003 – 2004** Le taux de croissance est de 7.2%. Inflation est de 11.7%

**2004 – 2005** Le taux de croissance est de 6.4%. Inflation est de 10.9%

**2005 – 2006** Le taux de croissance est de 6,8%. Inflation est de 9.1%

---

<sup>48</sup> Source des données d'inflation et de croissance : *GosKomStat* (Comité Gouvernemental de Statistiques)

**2006 – 2007** La période est caractérisée par un pic d'investissements étrangers en Russie. L'état russe n'a plus de dette extérieure. Le taux de croissance dépasse 7%. L'inflation est de 11.9%

Après avoir décrit les changements de l'environnement, nous passons à présent à l'analyse des changements internes de l'entreprise.

### **4.3.2 Les changements du niveau Entreprise**

Dans cette section, après avoir introduit l'entreprise N°11, nous présentons la position géographique et l'histoire de développement de l'entreprise N°11.

#### **4.3.2.1 Position géographique**

L'entreprise NizPharm se situe à Nijni Novgorod (en russe : Нижний Новгород), une ville de Russie, centre administratif de la région de Nijni Novgorod et centre économique de la région économique de Volga-Viatka. La population de la ville en 2007 s'élève à 1 286 000 habitants, ce qui en fait de lui la cinquième ville de Russie.

Avec le constructeur GAZ, le principal acteur économique, la ville est un grand centre de l'industrie automobile. Les activités de constructions de machines, métallurgiques et d'industrie légère (fabrication de bateaux, radios) sont également présentes. La ville est un des principaux centres du complexe militaro-industriel russe avec, en particulier, le constructeur d'avions MiG. C'est aussi un pôle de l'énergie, avec les produits dérivés du pétrole et du charbon, le raffinage et la production d'électricité.

#### **4.3.2.2 Histoire de développement de la société NizPharm 1919 – 2007 :**

- 1919 Création de l'usine pharmaceutique N10 sur la base d'un laboratoire chimique et pharmaceutique. Fabrications des formes galéniques issues des matières premières végétales et animales.

- 1930 Augmentation de l'assortiment et du volume de production. Commencement de fabrication des crèmes et des suppositoires médicaux.
- 1941 – 1945 Production de trousse de secours d'usage militaire
- Années 1950 Modernisation de fabrication. Commencement de l'exportation des produits médicaux en Mongolie, Corée du Nord, Albanie, Irak. Ouverture des bureaux de représentation en URSS
- 1970 L'usine devient un des premiers fabricants en URSS dans le domaine de fabrication des produits médicaux mou – crème, suppositoires, gélules molles etc. Installation des nouvelles lignes de fabrication.
- Années 1980 Importante modernisation du parc des machines. Export des produits dans 60 pays
- 1994 Privatisation, Nizpharm devient une société actionnaire
- 1995 Début du travail d'une nouvelle équipe des managers
- 1996 Commencement des travaux sur la création des conditions spéciales dans le domaine d'organisation de productions conformément aux normes européennes de qualité (GMP). Création du 1<sup>er</sup> atelier propre (étape précédent GMP) de surface de 66m<sup>2</sup>.
- 1997 Installation des valves dans tous les ateliers principaux de fabrication
- 1998 Commencement de fabrication des formes pharmaceutiques durs – comprimés – conformément les standards internationaux GMP. Obtention d'une récompense internationale « Grand Prix » de l'association « Monde sans frontières » (France) sur les résultats d'évaluation de l'ensemble des indices économiques de la société. Signature d'un accord d'investissement avec La Banque Européenne de Reconstruction et de Développement sur versement de 10mln \$USA en échange de 25% de l'actions de la compagnie. Exploitation de l'investissement : renouvellement complète de l'usine, renouvellement du parc des machines, créations de nouveaux sites de production conformes aux normes GMP et ISO 9000. Adoption de nouvelles technologies, agrandissement de l'assortiment et de volume de production. Ouverture d'un atelier de production des comprimés, surface 313m<sup>2</sup>.

Crise économique 1998 – renégociation des contrats avec les fournisseurs et les distributeurs. Diminution des importations.

- 1999 Nouvelle politique marketing : création de marques propres à l'usine. Création d'une société mixte FPI-Tachkent (Ouzbékistan).
- 2000 Signature du 1<sup>er</sup> contrat avec un fabricant étranger NABROS PHARMA sur le médicament Essliver Forté. Mise au niveau GMP des ateliers principaux. Confirmation aux normes russes OCT 42-510-98 (Règles d'organisation de production et du contrôle de qualité des produits d'usage médical (GMP) » de production des formes pharmaceutiques durs
- 2001 Certification du système de qualité sur la correspondance au standard international ISO 9001 : 1994 et au standard russe GOST R ISO 9001 : 1996
- 2002 Création d'une branche « Nizpharm – Ukraine » (Kiev)
- 2003 Certification du système de qualité comme conforme aux exigences GMP OMS par l'Organisation mondiale de la santé. Certification du système de management de qualité (fabrication) comme conforme au système de certification volontaire du système de management de qualité « LEKSYSTEMS ». Certification du système intégré de qualité et d'environnement comme conforme aux standards internationaux ISO 9001 : 2000 et ISO 14001 : 1996 par le groupe internationale « Bureau Veritas ».
- 2004 Accord avec la société STADA Arzneimittel AG. Vente d'une partie d'actions. Création d'un bureau de représentation « Nizpharm – Baltique » (Riga). Création d'une société fille « Nizpharm-Kazakhstan » (Almaty)
- 2005 Obtention du certificat de conformité aux normes européennes GMP de l'inspection d'état de Lettonie. Commencement des projets communs Nizpharm-Stada. Elaboration des programmes communs de mise sur le marché des produits du portefeuille Stada. Nizpharm fait partie du groupe Stada
- 2006 Certification du système de management aux standards ISO
- 2007 Position dominante sur le marché national

### 4.3.3 Évolution de pratiques de CDG

Nous présentons l'historique d'évolution des pratiques de contrôle de gestion au sein de l'entreprise choisi en 3 périodes. Premièrement, nous nous arborons la période avant la rupture – 1980 – 1991. Par la suite nous exposons deux grandes périodes de changement – la période de la restructuration 1992 – 2002 et la période de développement 2003 – 2007.

#### 4.3.3.1 La période avant la rupture, 1980 – 1991

L'entreprise NizPharm commence les années **1980** avec une modernisation importante du parc des machines qui a été planifiée et financée aux années précédentes. Ainsi, au début du programme *Perestroïka* (1985-1987) NizPharm exporte dans plus de soixante pays et fait partie des dix meilleures entreprises pharmaceutiques nationales. Malgré les modifications majeures d'environnement, des changements internes dans NizPharm et en particulier des changements des pratiques CDG, ne subissent qu'une légère évolution. L'entreprise continue de se fonder sur les anciens *GosPlans*. Ces derniers ne sont plus produits par le Ministère, NizPharm les reprend des années précédentes et actualise. Aussi, nous avons constaté une révision du plan de production à la hausse et l'apparition des premiers ordinateurs dans les départements d'analyses.

L'absence des changements importants s'explique par l'inertie de processus de transition et par l'absence d'une concurrence directe. En effet, la complexité de la production, la procédure de certification obligatoire ainsi que la réglementation stricte de la branche rendent impossible une apparition rapide des nouveaux entreprises concurrentielles. Précisons que ce phénomène se propage très rapidement dans le secteur de l'industrie légère ou le processus de production est facile à mettre en place. En plus, à l'Union Soviétique le domaine de la production des médicaments a été partagé en plusieurs secteurs de façon à ce que chaque usine de production était

spécialisée dans un secteur particulier. Par exemple, NizPharm est spécialiste dans des produits médicaux mou (crème, suppositoires, gélules molles). Avec l'libéralisation, une entreprise pharmaceutique avait la facilité de continuaient dans le secteur de production initial en devenant ainsi monopoliste de ce secteur.

Le département politique de l'entreprise disparaît à partir de l'année 1990. Cela ouvre l'aire de *glasnost* et de promotion professionnelle indépendante des opinions politiques et religieuses. Aussi, cette période est caractérisée par une chute de CA, et une adaptation de production aux moyennes et petites séries. La direction abandonne les anciens plans de développement de 10 ans et de 7 ans, établis aux années 1985 par le Ministère. Les plans de 5 ans sont révisés et mises à jour au fur et au mesure des changements d'environnement. L'entreprise essaye d'établir son premier système budgétaire à base des éléments financiers et budgétaires de *TechPromFinPlan*, plusieurs anciens principes sont repris.

#### 4.3.3.2 La période de la restructuration, 1992 – 2002

NizPharm est privatisé en 1994. Au moins de mars l'entreprise fait son premier appel aux bureaux des consultants externes russes (bureau Atos Consulting, Moscou). La mission confiée concerne la régularisation des documents liés aux changements de la propriété et de la structure de l'entreprise, les questions fiscales et l'élaboration d'une stratégie de développement. En décembre 1994 NizPharm reçoit un groupe des investisseurs européens d'Allemagne, d'UK et de Belgique. Les visiteurs représentent quatre fonds d'investissements. Le programme du jour comprend une présentation générale de la société, de comptes des résultats pour les cinq dernières années, plusieurs autres documents d'ordre financier. Aussi, une visite des ateliers de production est organisée.

De profonds changements ont été constatés dans le système de réunions. En absence des plans, des normes et des objectifs d'Etat, les réunions visent dorénavant la modification du système de gestion et la modernisation de production. Ces réunions permettent une collecte d'information interne et servent d'un efficace outil managérial à très court terme. Parallèlement, elles restent un moyen de diffusion

d'information. Ainsi, selon les résumés des réunions avec la direction, à partir de l'année 1995 les stimulants non-matériels hérités de l'ancien système d'intéressement et de motivation sont progressivement remplacés par des primes monétaires. Les principes de formation des salaires ont été revus. L'ancien système de primes matérielles a été révisé, actualisé et complété par les nouveaux facteurs d'attribution et de coefficients.

Nous constatons également un important accroissement des postes informatisés dans plusieurs services. Notamment, les tâches de saisie de données ont été entièrement informatisées. La comptabilité comprend plusieurs ordinateurs réunis en 1<sup>er</sup> micro réseau de l'entreprise. Le logiciel 1C comptabilité (*1C buhgalteriya*) a été acheté et adapté par les spécialistes d'1C aux besoins de NizPharm.

Le système de calcul de coûts a subi quelques modifications. Le Coût Complet historique reste la pratique de base de calcul de coût. En parallèle, le coût standard qui était également utilisé avant 1992 a été mis à jour. A cause de la disparition du système centralisé, NizPharm a remplacé les normes fixées par l'Etat par ses propres indices. Les standards dans le calcul CS sont revus quatre fois en 1994-1995.

En 1996 la direction de NizPharm développe le programme de mise au niveau GMP (*Good Manufacturing Practices*) de principaux locaux de production en vue du nouveau circulaire du Ministère de la Santé. Cette circulaire oblige toutes les productions pharmaceutiques ayant le statut « fabricant des médicaments » de se mettre aux normes GMP vers l'année 2002 au plus tard. Par décision de la direction les éléments de *TechPromFinPlan* doivent être revus, ré-évalués et utilisés dans la gestion courante de l'entreprise. Ce travail doit être coordonné avec les nouveaux éléments issus d'intégration des normes GMP. Dans le stade actuel de standardisation selon GMP, les nouveaux indices ne concernent que la production, la qualité et la sécurité.

NizPharm fait un appel au bureau de consultants externes PharmPlan (Moscou, Russie) pour résoudre les difficultés rencontrés lors de mise aux normes

GMP. La durée de la mission est six mois. Objectifs consistent en préparation de la documentation pour la certification GMP, supervision des projets de modifications d'infrastructure liées aux nouvelles normes.

Plus tard l'entreprise fait appel au cabinet des consultants international Pharma Consulting Marion Senn GmbH (Allemagne). Sa mission consiste de mettre au point des schémas logistiques de nouveau équipement en conformité aux normes GMP, la pré-certification du système de production et de circulation de la documentation. Suite à cette intervention plusieurs postes informatisés sont installés dans les locaux de production. Ces postes couvrent les tâches nécessaires de contrôle de qualité et de sécurité des ateliers. Les logiciels spécialement adaptés à ces objectifs ont été installés. Les nouveaux logiciels prévoient la possibilité de leur intégration dans un réseau et rattachement d'autres modules de contrôle.

Suite à la perte de profit sur une série de produits, la direction accorde plus d'attention au calcul des couts. Le calcul de ce derniers ainsi que de la rentabilité sont désormais prévus lors de l'obtention du certificat pour chaque nouveau produit, ensuite pour chaque série fabriquée. Pour les produits déjà mis sur le marché les calculs sont prévus pour les grandes séries (plus de 500'000 unités). Deux spécialistes ont été engagés afin d'accomplir cette tâche (affilés au service Comptabilité). Dans les rapports nous avons constaté une difficulté de calcul exact et régulier des couts (les méthodes restent les mêmes  $CC + CS$ ). L'exercice de contrôle des couts et de rentabilité se faisait chaque six mois pour la totalité des produits ou à la demande de direction pour un produit ou série précise. La pleine réintroduction des grandes séries a eu lieu suite à l'augmentation de la demande.

L'année **1997** est le début d'une profonde restructuration de l'entreprise. Le service de développement stratégique a été créé. Ce nouveau service est dirigé par le président de NizPharm et s'occupe de la définition de la stratégie de développement, de planification et de fixation des objectifs stratégiques. Aussi, des importantes modifications dans la composition de gestion ont été effectuées. Certaines divisions et unités deviennent indépendantes et obtiennent le statut des sous-traitants exclusifs

de NizPham. Par exemple, l'imprimerie et la centrale énergétique deviennent Sàrl. La modernisation des locaux se poursuit.

Au cours de cette année le premier plan annuel avec le découpage en plans trimestriels est élaboré. Ce plan concerne le timing de la certification et de mise sur le marché de nouveaux produits, l'attribution des fonds aux départements de l'entreprise et les objectifs majeurs à atteindre, le plan de production des commandes confirmées et la prévision des ventes. Les plans trimestriels sont utilisés à titre indicatifs car l'environnement reste encore instable. La partie financière du plan est exprimé en unités égales à 1 dollar USA. Cette pratique est très courante à cause de l'inflation et le changement quotidien du cours du rouble. A son tour, l'entreprise ajuste ses prix une fois chaque deux-trois mois en fonctions de variations des prix des matières premières.

A la fin de l'année 1997 NizPham signe un contrat annuel avec un bureau des consultants *PharmConsulting* (Moscou, Russie) pour le suivi de certification GMP et un contrat avec *PriceWhaterHouseCoopers* (filiale Moscou, Russie) pour la formation des cadres dans le domaine de marketing.

Le perfectionnement du système du contrôle est effectué majoritairement dans le domaine de production. Ceci est un élément indispensable pour le passage aux normes GMP et la certification des produits fabriqués selon ces normes. Le volume de production augmente, les grandes séries font 95% de toute la production avec une petite part de petites et de moyennes séries pour les produits pharmaceutique d'usage spécial. Les petites et les moyennes séries se font à 90% à la commande d'Etat.

L'année 1997 est aussi marqué par un rapprochement avec la Banque Européenne de Reconstruction et de Développement sur le crédit de 10mls \$USA qui sera exploiter à partir de l'année suivante.

En 1998 les travaux pour la mise aux normes GMP de 312m<sup>2</sup> des locaux de production sont en phase finale. Le service de planification élabore et correcte les plans annuels, de six mois et trimestriels. Les premiers budgets isolés des projets et

du département de marketing font apparition. Ils sont élaborés par le service de planification stratégique avec la comptabilité et présentent la conséquence directe d'exploitation des investissements.

Plusieurs missions sont confiées aux consultants externes. La formation des cadres dans le domaine marketing continuent. Parallèlement, les programmes de formation permanente des cadres des services finances et comptabilité sont mises en place. Les programmes de durée différents (d'un jour jusqu'à deux semaines) sont mené par des spécialistes des cabinets de conseil ou firmes spécialisées dans ce domaine. Ils ont lieu directement dans les locaux administratifs de l'entreprise. En tout, sur la période de deux ans (1997 – 1998) quatre programmes sont réalisés : marketing agressif, nouveautés dans la législation fiscale, contrôle des flux financiers, nouveaux méthodes de contrôle des couts. Le travail avec les cabinets d'audit devient régulier.

Nous observons un fort développement du système informatique de l'entreprise. Le logiciel d'analyse de marché est spécialement créé et mise en service par 1C (Moscou, Russie) à la commande de NizPharm. A l'initiative du président de la société, le projet d'intégration d'un ERP est à l'étude. Le cabinet de conseil Bering (Moscou, Russie) propose un projet de mise en service du système des tableaux de bords. Le projet est à l'étude dans le conseil de directeurs NizPharm. Parallèlement, les systèmes de contrôle de taches administratives et de réalisation des projets, proposés par Bering, sont approuvés par la direction.

En outre, nous avons constaté une forte progression des salaires, mais aussi la reprise et le développement du paquet social, la reprise de plusieurs stimulants non-matériels du système d'intéressement et de motivation d'avant 1992. Le système de base de calcul de coûts reste CC avec le CS. Toutefois, pour certains nouveaux projets de création et de mise sur le marché des nouveaux produits le Direct Costing est désormais utilisé. Les premiers calculs selon DC sont faits avec un des spécialistes du cabinet de conseil *Bering* (Moscou, Russie).

En 1999 Mr Mladentsev devient le nouveau PDG de NizPharm (CV Annexe p.XX). Avec la participation de deux cabinets de conseils de Moscou (Pharm-Leks, Bering), l'entreprise élabore une nouvelle politique marketing. L'accent est mis sur la valorisation et la promotion de la marque NizPharm. L'objectif de positionnement de la firme et ses brands sont : haute qualité, égale aux fabricants européens, innovations, accessibilité, transparence. Avec l'arrivée du nouveau dirigeant les éléments du système de gestion interne évolue rapidement. Le projet de planification mensuelle est mis en route. La décision de développer le système budgétaire fait évoluer les techniques d'établissement des budgets existants. Les nouveaux budgets, tels que budget publicitaire et budget de communication auprès de professionnels de la santé, sont apparus. Élaborés par le cabinet de conseil Bering avec la participation des spécialistes de NizPharm les premiers tableaux de bords font apparition dans les services pilotant des nouveaux projets. Le système de contrôle change. L'élaboration des indices quantitatifs et qualitatifs reliant toute l'activité de l'entreprise est en cours. Cette tâche est assurée par le service économique de NizPharm. La réinstauration des anciens éléments d'intéressement et de motivation non-matériels continue. En particulier, le tableau d'honneur, les nominations du travailleur du mois et de l'année lors des réunions générales sont repris. Le paquet social prend de l'importance. L'entreprise signe les accords avec plusieurs cliniques privées assurant les meilleurs soins médicaux à ses employés.

Le lancement d'un programme de communication dans la presse régionale vise d'introduire la notion de prestige à travailler chez NizPharm. Mr Mladentsev fait pression<sup>49</sup> sur le conseil de direction et obtient la signature du contrat permanent avec Boston Consulting Groupe (bureau de Moscou). En même temps, le besoin d'un ERP se concrétise dans un appel d'offres et leur examen par les spécialistes de NizPharm et représentants de BCG.

En 2000 NizPharm développe ces contacts avec les partenaires étrangers et signe un contrat de distribution avec NABROS Ph (Inde). Le système de planification

---

<sup>49</sup> Le 1<sup>er</sup> vote du conseil de direction n'était pas favorable au signature du contrat

est revu et se traduit par l'élaboration d'un plan perspectif de trois ans avec le découpage en plans annuels, de six mois, trimestriels et mensuels. Le système des budgets séparés est mise en place. Le système du contrôle financier fait l'apparition. Le projet de reprise de plusieurs éléments de motivation des années 70 – 80 en étude, finalement écarté par le directeur.

L'examen d'offres quant au choix d'ERP est terminé, le contrat est signé avec BAAN (Pays-Bas) pour la mise en place du système BAAN IV. NizPharm devient une des premières sociétés russes mise en pratique un système complet ERP. Le programme doit englober tous les principaux business-processus : achat du matériel, gestion des stocks, gestion du processus de fabrication, commercialisation des produits fini, gestion de logistique, finances.

NizPharm collabore en permanence avec trois cabinets de conseil russes (Pharm-Leks, Bering, Pharma Group) et continue à travailler avec BCG. Le travail avec les cabinets d'audit se fait dans le cadre nécessaire légale (contrôle audit annuel obligatoire) mais aussi plusieurs tâches sont confiées afin d'utiliser les résultats obtenus dans l'analyse financier interne et d'optimiser les modifications prévues. Un groupe de huit personnes (service marketing, service développement stratégique et chef de nouveaux projets) sont envoyé par la formation organisé par BCG aux Etats-Unis de la durée de dix jours.

L'entreprise utilise plusieurs méthodes de calcul de cout, à savoir CC, CS, DC. La technique de Target Costing est appliquée pour les nouveaux produits.

Une nouvelle centrale énergétique à gaz est installée sur le territoire de NizPharm<sup>50</sup>.

---

<sup>50</sup> La nouvelle centrale entièrement automatique produit deux tonnes de vapeur par heure. Cette capacité couvre entièrement les besoins de la société. A part cela, la nouvelle installation a considérablement réduise l'émission du gaz carbonique dans l'atmosphère. Le projet a été réalisé dans le cadre du programme de collaboration mutuelle entre le Pays-Bas et l'administration de Nijni-Novgorod. La construction a été financée d'une partie par l'agence Centre International auprès du Ministère d'Économie de Pays-Bas. Le but du projet est la réduction d'émission de CO2 dans l'atmosphère.

En 2001 le directeur général de Nizpharm Mr Mladentsev est nommé meilleur manager de l'année d'après la revue économique Expert<sup>51</sup>. Aussi, la société Nizpharm obtient la nomination de Meilleur fabricant de l'année dans le domaine Qualité par commission gouvernementale de la Fédération russe. D'après une enquête FarmExpert 2002 la compagnie occupe la 3<sup>ème</sup> place dans le rating des fabricants russes les plus influents. Elle rentre dans les 10 meilleurs fabricants de la Russie d'après la revue analytique Remedium ([www.remedium.ru](http://www.remedium.ru)). Plusieurs des produits Nizpharm sont élus produits pharmaceutique de l'année.

La certification selon des normes ISO 2001 et GOST R est réussie. Le 29 mai 2001 Nizpharm a obtenu la certification ISO 9001 : 1994. De cette façon, Nizpharm est devenu le premier fabricant pharmaceutique russe qui a confirmé son système de qualité d'après les standards internationaux. La rétrospective de mise aux normes ISO est présentée en annexe (A).

Le 31 juillet 2001 la société allemande d'audit FarmPlan a présenté les résultats de l'audit complet réalisé auprès de NizPharm. Au cours d'audit tout le parc mécanique de la société a été examiné. Les points de contrôle ont été les suivants : présence de la documentation technique, documentation de contrôle de qualité, management de qualité. L'objectif de l'audit consiste à définir le plan et le calendrier du passage aux normes GMP et nouvelles exigences du contrôle de qualité. A la fin de l'exercice la commission a conclu que le personnel de NizPharm soutient GMP procès et les nouvelles lignes de production sont en bon état. Selon ces appréciations, NizPharm peut entièrement passer aux normes internationales et européennes GMP bien avant fin 2002 – la date finale de passage obligatoire aux GMP de tous les fabricants russes des produits médicaux, fixée par le Ministère de la Santé. En même temps la commission a désigné la liste des problèmes et des points faibles à éliminer aux cours de l'année 2001 et pour les 5 ans à venir.

La grande réunion annuelle des actionnaires avec NizPharm privatisé a eu lieu<sup>52</sup> (Le résumé du rapport voir dans l'annexe p.XX). Résumé

---

<sup>51</sup> Expert, 2001, #6 (266)

<sup>52</sup> Les résumés des réunions suivants des actionnaires sont présentés dans le même annexe

Le système de planification ainsi que le système budgétaire se développent. Le plan stratégique de 5 ans 2000 – 2005 est élaboré. Les plans annuels, de six mois, de trois mois et mensuels sont mis en place et respectés. Ceci prouve les bons calculs et les prévisions lors d'élaboration des plans. Plusieurs services et départements de l'entreprise ont obtenus leurs budgets trimestriels. Des tableaux de bord deviennent un outil de pilotage incontournable dans la gestion de NizPharm.

La reprise définitive de plusieurs éléments non-matériels de l'ancien système de motivation et d'intéressement<sup>53</sup>.

Dans le cadre de mise en place du ERP BAAN IV, 80% des services et des départements de l'entreprises sont examinés par les consultants. Cela implique une informatisation massive des postes. Aussi, la connexion à l'internet et le développement du réseau central interne qui relie plusieurs services au serveur ERP sont mis en place.

En 2002, interviennent les modifications du code fiscal de la Fédération russe qui prévoient l'introduction de la TVA de 10% sur les médicaments et des substances (le taux de TVA est de 0% auparavant). Par la décision de la direction, les prix départ usine de NizPharm restent sans modifications (la TVA est payé de la marge). La compagnie NizPharm inclut la TVA de 10% dans le prix de la commande.. Le Target Costing est appliqué sur la totalité des prix. Le directeur financier déclare:

*La formation des prix sur les produits ne se fait qu'en tenant compte de la conjoncture actuelle de marché, ainsi ne peut pas être liée à l'introduction de la nouvelle TVA. La compagnie continue la fabrication de tous les produits conformément à ses plans de production. Aucun produit ne sera pas abandonné suite à l'introduction de la TVA.*

Selon les pronostiques du directeur général Mr Mladentsev, les prix de détails dans les pharmacies augmenteront de 15-20%. La cause de cette augmentation est

---

<sup>53</sup> Nominations, attributions des privilèges, attribution des grand prix (voyages pour l'employée avec sa famille...)

dans la procédure de paiement de la TVA. En effet, les fabricants et les distributeurs payeront la taxe à l'avance, avant d'avoir vendu les produits et reçu l'argent. De plus, pour le paiement de la TVA les entreprises vont utiliser l'argent des prêts pour lesquels il faudra payer des intérêts. Suite à l'introduction de la TVA la demande sur les produits importés diminuera moins que sur les produits nationaux. Les produits russes, suite à l'augmentation des prix, peuvent perdre de leur attractivité dans le rapport qualité-prix. Puisque Nizpharm est un fabricant national, le PDG prévoit une diminution éventuelle de la demande sur les produits de l'ordre de 19-24%. Selon ses prévisions, la demande des produits importés diminuera de 4,5-5,5%.

Au cours de l'année 2002 NizPharm se prépare pour la certification de son système de qualité selon les standards ISO 9001 : 2000. Plus précisément, il s'agit de la certification du système de management écologique selon les standards ISO 14001 : 1996.

Le système de planification est amélioré. Le plan stratégique de cinq ans est développé et approuvé par les actionnaires. Les plans définitifs hebdomadaires et quotidiens sont mis en place. Reprise et révision de fond du système de motivation soviétique, perfectionnement du système des primes.

Le projet d'application de l'ABC est à l'étude. Cependant, ce projet a été abandonné par décision de la direction comme étant trop coûteux et ne correspondant pas à la demande actuelle de l'entreprise.

Le système global de budgétisation de l'entreprise est installé. L'utilisation des tableaux de bord devient massive. Le système des réunions et des rapports fonctionnent également. ERP assure la plus grosse partie de contrôle des indices quantitatifs et qualitatifs.

La mise en service du module « Gestion de qualité » est la suite logique de l'exécution de la stratégie générale de NizPharm sur la modernisation et l'augmentation des fonctions disponibles de l'ERP. Cette mise en place a été réalisée en trois et demi mois grâce à la gestion maîtrisée du projet d'intégration du ERP

BAAN IV dans l'entreprise par les spécialistes de TopS BI et les cadres NizPharm<sup>54</sup>. Ce système permet à NizPharm non seulement d'organiser efficacement le contrôle de qualité des produits fabriqués mais également d'accomplir les tâches stratégiques sur la certification du système de qualité (selon les standards ISO 9001 : 2000) et de fabrication (selon les standards GMP Europe<sup>55</sup>). Aussi, ceci facilite l'entrée de la compagnie sur le marché international pharmaceutique.

Les axes généraux du plan stratégique pour 2002-2006 sont dominés par les touchés suivants : couverture géographique, acquisition de nouveaux marchés, renforcement des positions sur les marchés existants. Concrètement, NizPharm prévoit l'augmentation de l'activité sur les marchés des pays de l'ex URSS et l'avancement de projets d'exportation des produits dans les pays autres que ceux de l'ex URSS. Ce programme stratégique de développement de NizPharm est fondé sur l'étude du marché pharmaceutique russe effectué par la société de consulting « Central Europe Trust Co Ltd ». Dans le but de suivre la stratégie générale, l'entreprise prévoit une modification de la structure du portefeuille des produits. La part des nouveaux produits et des brands dans le CA doit atteindre 80% vers l'année 2006. NizPharm considère que le renouvellement de l'assortiment permettra d'optimiser les prix. En effet, les ateliers de NizPharm sont équipés par des machines et outils modernes, conformes aux standards ISO 9001 et partiellement GMP.

La nouvelle stratégie prévoit le développement des domaines où NizPharm était traditionnellement leader, à savoir dans la fabrication et des ventes des suppositoires, crèmes et autres formes médicinales molles. Néanmoins, cela ne

---

<sup>54</sup> po TopS Bi Le groupe Tops Business Integrator (TopS BI) travaille plus de 10 ans dans le domaine des technologies informatiques, notamment l'intégration globale. Les objectifs du groupe TopS BI sont la croissance de l'efficacité de business des compagnies et des corporations par les moyens des technologies informatiques. Tops BI propose à ces clients tout le spectre des services – du consulting stratégique, optimisation des business processus et création des IT-infrastructure jusqu'à l'intégration des systèmes automatiques de gestion des activités de fabrication et commerciales, y compris à base d'internet technologies. A ce jour TopS BI a plus de 130 projets réussis au sein de entreprises russes et étrangères.

<sup>55</sup> Les exigences principales envers le système du contrôle de qualité sont définies par les Règles de fabrication des médicaments et des produits d'usage médicale, notamment par GMP EC et les standards internationaux ISO 9000. Les principes GMP sous entendent que le contrôle de qualité ne se limite pas aux opérations de laboratoire et doit être inclus dans la prise de toute décision concernant la qualité.

parviendra pas à une diminution d'activité dans les autres domaines. Au contraire une forte croissance de fabrication et de vente ainsi que l'élargissement de l'assortiment des formes dures (comprimés et gélules) est prévu pour les 5 années à venir. D'une façon générale, la nouvelle stratégie correspond entièrement à la situation actuelle sur le marché ainsi qu'aux possibilités de la compagnie.

La mise en marche en 2002 de la nouvelle centrale téléphonique multifonctionnelle augmente considérablement les possibilités de télécommunication de la compagnie. Le réseau téléphonique de la société s'est élargi, la vitesse de transfert de données a augmenté de dix fois. Le fonctionnement d'Internet est devenu plus stable et plus rapide. La station a des fonctions spéciales comme PRI canal (un moyen rapide est simple d'avoir accès aux numéros locaux, nationaux et internationaux de l'importe quel poste) et le régime téléconférence. Le nombre des postes de travail équipés par appareil téléphonique a augmenté de 3,5 fois

Même année la société iTi (bureau de Moscou) a commencé l'intégration du système de circulation de la documentation interne sous forme électronique. L'ERP mise en place est « BOSS-Référent»<sup>56</sup>. La mise en service est prévue pour la fin de l'année (équipement des 100 postes de travail). BOSS-Référent est une étape importante dans la résolution des objectifs stratégiques de NizPharm dans le domaine de certification de management de qualité (standards ISO 9001 :2000) et production des produits d'usage médical (normes GMP). L'intégration de ce système favorisera un contrôle plus rigoureux des produits fabriqués. La compagnie a plus de sûreté et de qualité nécessaires pour l'accès au marché pharmaceutique international.

Le directeur général de Nizpharm Mr Mladentsev a été désigné vainqueur du concours national dans la nomination Manager de l'année, meilleur manager d'une société – productrice pharmaceutique russe. C'est la deuxième victoire au concours national (la première est en 2001). Nizpharm est nommé comme Société de l'année et Entrepreneur de l'année. Aussi, à la foire nationale de Nizni Novgorod la Société NizPharm a remporté le grand prix dans la nomination « Marque ayant plus de potentiel de promotion ». Les critères de sélection étaient : originalité, précision,

---

<sup>56</sup> Les détails sont donnés en annexe.

attraction, rétention de l'image. NizPharm a dépassé les leaders nationaux (Akrichin, Brintsalov) dans le domaine pharmaceutique et autres. Les résultats de monitoring Pharma-Q de la société Konkon-Pharma (enquête auprès des pharmacies, avril 2002) ont montré la position de favorite de Nizpharm sur le marché russe. Le résumé du rapport – Annexe pXX

Du 29 au 31 mai 2002 à Nijni Novgorod a eu lieu la réunion de la Commission Intergouvernementale de la Standardisation, de l'Enregistrement et du Contrôle de Qualité des médicaments et de produits d'usage médical. L'organisation et le déroulement de cette réunion ont été confiés à NijPharm par le Ministère de la Santé de la Fédération russe. Le résumé du rapport – annexe p.XX

L'année 2002 est aussi le début de programme marketing de valorisation des standards de qualité acquise (GMP, ISO). Les hologrammes « Qualité prouvée » sont apparus sur les produits Nizpharm.

Le 19 août 2002 Nizpharm ouvre une filiale à Kiev (Annexe pXX) .

Le 4 octobre 2002 a eu lieu une visite officielle d'une délégation dirigée par Mr Richard Uolis, le directeur de la Chambre de Commerce de Royaume Unis. L'objectif de cette visite est d'évaluer les perspectives d'investissements en Russie et en Nizni Novgorod en particulier. Le résumé du rapport – Annexe p. XX

Le 22 octobre 2002 une visite officielle de la délégation gouvernementale allemande. Les membres du Ministère d'Économie, Ministère de Finances et les représentants du fond d'état KFW (Kreditanstalt fuer Wiederaufbau) faisaient part de cette délégation. L'objectif de la visite consiste à s'assurer des résultats de l'aide financière du fond et de discuter les perspectives de collaboration dans le futur. Le résumé du rapport – Annexe p. XX

#### 4.3.3.3 Période du développement, 2003 – 2007

En 2003 Nizpharm continue à développer le partenariat avec les investisseurs étrangers (Allemagne, Etats-Unis). Parallèlement, la compagnie reste en contact permanent avec les experts des cabinets externes qui l'aident à mettre en pace des modifications organisationnelles.

L'édition des rapports pour les investisseurs est effectuée régulièrement. Ceci est devenu possible grâce au système ERP de dernière génération. L'ERP établit aussi la planification. Les plans de cinq ans allant jusqu'aux plans d'un jour sont élaborés. Le budget global est définitivement mise en place et fait partie de l'ERP. En plus, des nouveaux éléments ERP, concernant notamment la sécurité de l'entreprise, ont été intégrés. Selon le président NizPharm, Mr Mladentsev, ce système présente un avantage concurrentiel indiscutable par rapport aux concurrents. L'ERP permet d'obtenir les données rapidement et de prendre les décisions on-line

Juin 2003 – la nomination d'un nouveau directeur de promotion régional; l'élection d'un nouveau conseil de direction; le nouveau directeur marketing, lancement de plusieurs nouveau brands. Création d'un nouveau poste - directeur de développement corporatif. Ouverture de plusieurs filiales,

Juillet 2003 – nomination d'un nouveau directeur du département de développement régional. Détails Annexe P.XX Le 19 avril 2003 la réunion annuelle des actionnaires NizPharm a résumé l'activité de l'entreprise pour l'année 2002. Le résumé du rapport – Annexe p XX 2003 + 48% CA

La présentation des résultats économiques pour 5 premiers mois de l'année 2003 (Annexe p XX). Le 21 juillet 2003 le bilan économique pour les 1ers 6 mois de l'année 2003 (Annexe P XX). Compte des résultats pour les 9 mois de l'année 2003 (Annexe P. XX)

Le 17 juin 2003 - une visite du directeur financier de la Banque Européenne de Reconstruction et de Développement (BERD). L'objectif de la visite consiste à évaluer l'efficacité des investissements et les plans de développement à cours et à moyen terme. Le coordinateur de ce visite est la compagnie Quadriga Capital Russia GmbH & Co – un des fonds des ventures qui gère les actifs de BERD en Russie. Le gérant de ce fond a commenté cette visite comme réussie. Le directeur financier de BERD, Mme Gansser- Potts, a souligné un très haut niveau professionnel des employés de NizPharm et de l'équipe de managers. D'après elle, l'entreprise a un fort potentiel pour devenir le fabricant "numéro 1" sur le marché pharmaceutique russe.

Le même mois la compagnie reçoit une visite de la commission d'inspection VOS sur la conformité aux standards GMP du système de qualité de NizPharm. La commission a confirmé que le système de qualité est intégré dans l'ERP et entièrement fonctionnel. Ce nouveau système comprend les départements de fabrication des médicaments forme dur, stocks des matières premières et de produits finis, le département de contrôle de produits finis. De cette façon, intégré dans ERP le système de contrôle de qualité englobe toute la procédure de fabrication, de l'arrivée des matières premières en stock jusqu'à certification et stockage des produits finis.

Le 14 juillet 2003 NizPharm obtient le certificat de conformité aux normes ISO 9001 : 2001 Système Management de Qualité, Exigences avec OCT 42-510-98 Règles d'organisation de production et du contrôle de qualité des médicaments. La certification LekSystems également obtenue permet d'assurer un très haut niveau de qualité des produits pharmaceutiques qui entrent dans les circuits de distribution sur le territoire de la Fédération Russe.

Le 31 décembre 2003 le conseil de direction trace le bilan très positif pour l'année 2003. Le CA pour 2003 a atteint 45.964mln € ce qui représente une augmentation de 39% par rapport à l'année 2002. Le profit brut de 27.6mln € est de 58% en plus par rapport à l'année dernière. La croissance de l'indice EBIT est de 109% : 9.1 mln € en 2003 et 4,6 mln € en 2002. La croissance de l'indice EBITDA est de + 77% (11.2mln € pour l'année 2003).

Aussi, une forte croissance de produits promotionnés est observé et correspond à 60% par rapport à l'année précédente (18.6mln € en 2002, 29.8 mln € en 2003). La part de ces produits dans la structure des ventes a augmenté de 64.8%. Le volume des exportations attend 5.6mln € soit une augmentation de 31.72%. Plus généralement, le rythme de croissance de CA a dépassé de deux fois le rythme de croissance du marché

En 2003, 130 emplois ont été créés. Le salaire a augmenté en moyenne de 37.7% par rapport à l'année précédente. L'aide sociale financé directement par l'entreprise a atteint 480'000€. Il s'agit de primes aux retraités, aides pour les raisons familiales, location des habitations pour les spécialistes venus des autres villes.

Aussi, la construction du centre sportif pour le personnel de la compagnie est terminée.

D'après une enquête indépendante effectuée par Medi-Q, Nizpharm améliore en permanence sa position dans le rating fabricants pharmaceutiques les plus populaires parmi les médecins et des pharmaciens. Selon le dernier sondage (PharmAnalyse<sup>57</sup>, 2003) Nizpharm a dépassé certaines compagnies étrangères mondialement connues comme Bayer, Pliva, Berlin-Chemi et se trouve au même niveau avec le holding français Servier. 60% des médecins et des pharmaciens enquêtés (4689 personnes, 9 villes dans les 9 régions différentes) ont reconnu Nizpharm comme un des leaders du marché pharmaceutique russe et l'ont mise en premier place parmi les fabricants russes. Au cours Juin – Décembre 2003 la popularité du brand Nizpharm a augmenté de 13%, source le nombre des médecins qui ont évalué le fonctionnement de la compagnie comme exemplaire a doublé<sup>58</sup>. Dans le rating commun des fabricants pharmaceutiques qui partagent le marché russe, Nizpharm occupe 5<sup>ème</sup> place, devant Akrihim et Ferein<sup>59</sup>

Tableau 4.2

Position dans le rating général des compagnies pharmaceutiques							
	Mai 1999	Octobre 1999	Mai 2000	Novembre 2000	Avril 2001	Novembre 2001	Avril 2002
"NizPharm"	42	35	32	18	13	11	5
"Akrikhin"	4	3	5	3	3	7	9
"Briantsalov"	0	13	20	25	9	8	10

et 3<sup>ème</sup> place dans le rating des compagnies pharmaceutiques les plus influents en Russie.

En 2004 NizPharm signe un contrat avec les consultants IMPAC ce qui implique une augmentation d'efficacité de deux départements clés de l'entreprise, à savoir le département de fabrication et celui d'optimisation des business processus. Aussi, des programmes de sponsorship se développent.

<sup>57</sup> PharmAnalyse (Moscou, Russie) est une société d'audit et de monitoring indépendant

<sup>58</sup> PharmAnalyse, 2003

<sup>59</sup> PharmAnalyse, 2003

Août 2004 la mise en conformité de l'intégralité de l'entreprise aux normes GMP

Les tableaux de bord sont présents dans 70% des services de l'entreprise

Quelques nouveaux points et les indices de contrôle sont intégrés dans l'ERP. Il s'agit notamment du système LIMS LabWare, gestionnaire de business processus ARIS. En ce qui concerne des méthodes de calculs de coût, l'accent est mis sur DC TC, et CC historique

Le 26 janvier **2004**, nomination d'un nouveau directeur de marketing (détailles Annexe P. XX)

Au cours de l'année 2004, nous avons constaté une amélioration de la couverture sociale ainsi que des conditions de travail.

En avril 2004 NizPharm ouvre une filiale à Kazakhstan. Selon les analystes NizPharm, la nouvelle filiale permettra d'augmenter le CA au Kazakhstan de plus de 30% et vers la fin de 2004 placer la part d'exportation vers ce pays au seuil de 26% de toutes les exportations.

En 2004 le 1<sup>er</sup> prix Brand de l'année est attribué à NizPharm. La nomination Manager de l'année est accordé au président de NizPharm, Mr Mladentsev A. Dans ces deux cas, il s'agit des concours nationaux. Les contrôles sont assurés par le cabinet d'audit international Deloitte&Touche et deux sociétés d'analyse de marché RMBC et PharmExpert pour le concours Brand de l'année. Le concours Manager de l'année ne fait pas de distinction entre les managers étrangers et russes, il englobe tous les spécialistes qui travaillent en Russie. L'organisation de ce concours a été assurée par la société d'analyse d'opinion public e-xecutive.ru et Ward Howell International.

Au mois de Mai 2004 l'entreprise ouvre une filiale NizPharm-Baltique (Rira, Lettonie) qui couvre 3 pays baltes : Lettonie, Lituanie et Estonie. L'objectif majeur consiste à simplifier et à accélérer la procédure d'enregistrement des produits NizPharm dans ces pays. En fait, ces pays ne présentent qu'un petit marché. Toutefois, la présence NizPharm est importante car cela ouvre le marché de l'Union Européen.

Le 27 mai 2004 a eu lieu la réunion des spécialistes du département Sales Force avec la direction. Le volume du CA a augmenté de 29% pour les quatre premiers mois de l'année par rapport à l'année précédente. La nouvelle politique de vente est fondée sur le monitoring continu du marché et sur l'examen de l'efficacité des distributeurs. Il s'agit notamment de collaboration avec les distributeurs-clés, d'optimisation des stocks de produits finis (planification commune) et d'organisation coordonnée des actions. Conformément aux nouvelles conditions, les distributeurs peuvent obtenir une remise ou un bonus en fonction d'accomplissement des volumes de ventes et du délai du paiement. La croissance de vente de produits NizPharm chez certains distributeurs est atteint 25%. Le nombre de petits et moyens distributeurs est réduit de quatre fois. Les frais de logistique et de transport sont optimisés au maximum. La nouvelle politique commence à être appliquée également sur les distributeurs étrangers. La croissance de l'export est de l'ordre de 8.3%. Pour augmenter l'efficacité de collaboration avec les distributeurs quatre postes, concernent le développement des clients-clés ont été créés.

L'année 2004 est marquée par une première approbation des actions communes humanitaires avec La Croix Rouge. Le volume des produits offerts à la Croix Rouge pour les quatre premiers mois s'élève à 200'000€.

Le 10 aout 2004 nomination d'un nouveau directeur du développement Corporatif

Le 19 août 2004 NizPharm lance un programme d'information de la business communauté sur la responsabilité sociale de son développement (Annexe PXX).

Le 15 novembre 2004 – nomination d'un nouveau directeur de la filiale de Kazakhstan<sup>60</sup>.

Décembre 2004 – la mise à jour du module Qualité de l'ERP NizPharm

NizPharm est vainqueur de concours Meilleures Entreprises en Russie 2004, nomination – Meilleures avancés dans le domaine écologique et de qualité.

---

<sup>60</sup> L'ancien cadre du GlaxoSmithKline – leader pharmaceutique international

Le 23 décembre 2004 eu lieu la réunion avec la direction de STADA Arzneimittel AG<sup>61</sup> (Allemagne) sur l'accord de principe de vente d'un paquet d'actions NizPharm. L'acquisition des action de NizPharm est une étape stratégique de développement du business en Russie et dans les pays de SNG par STADA.

En Janvier 2005 les actionnaires NizPharm et STADA Arzneimittel AG ont signé un accord de vente d'un paquet d'actions NizPharm à STADA. La valeur des actions n'est pas changée depuis la dernière réunion avec STADA.

Février 2005 - La présentation des résultats pour l'année 2004 (Annexe P. XX)

Le 20 février 2005 – la réunion extraordinaire des actionnaires NizPharm (Annexe P.XX).

En 2005 NizPharm a huit sites de production. Au mois de mars eu lieu une inspection des tous les sites de production NizPharm par la commission de certification européenne GMP. Des certificats conformes aux normes GMP sont attribués aux six sites de production.

Le 9 mars 2005, le directeur général Mr Mladentsev est nommé vice président STADA, Russie, SNG et pays baltes. L'unification des deux compagnies NizPharm et STADA est planifié pour la fin 2005 dans les pays où NizPharm exerce son activité. L'objectif principal est l'intégration rapide des business pour l'accomplissement du plan stratégique 2005.

En avril 2005 NizPharm obtient grand prix compagnie de l'année parmi les fabricants pharmaceutiques russes.

Au moins de juillet des business plans de NizPharm et STADA pour la Russie, SNG et les pays baltes sont unifiés. Ceci implique un changement de la structure organisationnelle et l'optimisation de la structure administrative. Les directeurs des filiales NizPharm sont tous remplacés.

L'intervention d'un cabinet de conseil IMPAC (Etats-Unis) IPAC a les contrats permanents avec McDonalds, Coca-Cola, Pfizer, Vim Bil Dan etc.)

---

<sup>61</sup> STADA Arzneimittel AG est un des plus grand génériqueurs en Europe. Son CA en 2003 est de 745.2mln €

La mission – constater et décrire les problèmes existants chez NizPharm, les coûts qu'ils génèrent, proposer les solutions possibles, notamment grâce à l'intégration du nouveau système de gestion.

Les consultants IPAC ont constaté un très bon niveau d'efficacité des services examinés. Toutefois, l'optimisation et une réduction des coûts sont possibles. Le contrat annuel tacitement renouvelable est signé entre NizPharm et IPAC. L'objectif de collaboration est une création d'un projet d'optimisation de l'activité courante de l'entreprise et une mise en place des outils de gestion pour augmenter l'efficacité de la gestion de l'entreprise. Ce projet prévoit l'amélioration du système de planification, un système de fixation des objectifs pour les employés (perfectionnement des tableaux de bord), une meilleure organisation du monitoring et contrôle de résultats.

LIMS (Laboratory Information Management System) est intégré au mois de Septembre 2005. Il s'agit d'un système informatique de collecte, traitement, enregistrement, stockage et présentation des informations obtenues suite aux travaux analytiques des laboratoires NizPharm. L'intégration du système LIMS (création LabWare) se fait auprès du département de contrôle de qualité qui assure le contrôle analytique des produits sur tous les étapes de fabrication. La mise en place de LIMS permet d'avoir une approche systématique dans la gestion des activités du département conformément des standards internationaux et des normes nationales dans le domaine de contrôle de qualité. LIMS est très important pour une entreprise pharmaceutique car permet d'effectuer un contrôle poussé de la qualité des produits. En même temps, il permet aux employés d'augmenter l'efficacité de leur travail par l'automatisation des processus-clés de leur activité qui sont toujours liés à un volume importante d'information à traiter.

L'atout du système LIMS est une possibilité d'obtenir toute information concernant la mise des produits sur le marché. Concrètement LIMS permet d'obtenir les informations sur la qualité, les coûts des analyses. Il gère le temps de travail du personnel des laboratoires. Le système sert d'un outil d'évaluation et d'optimisation du travail. LIMS contrôle également les Inputs : lieu de fabrication, information sur

les fournisseurs y compris l'historique de collaboration (l'historique des commandes, remarques quant à la qualité etc.). Ainsi le système permet une prise de décisions fournissant le maximum d'information pour une analyse complète et objective. Grâce à LIMS les rapports de qualité pour chaque produit comprenant tous les facteurs qui peuvent influencer la qualité deviennent possibles. L'ancien système ne pouvait pas englober un tel volume d'informations.

NizPharm planifie de terminer l'intégration du système LIMS en juin 2006. 20 postes seront équipées. NizPharm est la 1<sup>ère</sup> entreprise en Russie qui installe ce type de système.

Le 19 octobre 2005 NizPharm commence l'intégration du système de gestion des business processus ARIS (créateur IDC Scheer AG, Allemagne). L'intégration du ARIS chez NizPharm est une 1<sup>ère</sup> expérience d'utilisation de ce produit informatique pour la gestion des business – processus dans les entreprises pharmaceutiques russes.

Le besoin d'un tel système a été causé par l'augmentation du volume d'opération suite à l'union NizPharm et STADA. L'unification des formats de la documentation interne NizPharm et STADA est la 1<sup>ère</sup> étape pour la mise en place d'un ERP commun.

ARIS a été choisi lors du tender fermé car ce système peut entièrement assurer les besoins de la compagnie. Les objectifs d'intégration ARIS sont gestion des projets (documentation, suivi de développement), création de la base de données unifiée des projets, standardisation de la documentation interne, augmentation de rendement du travail. La plateforme ARIS doit être opérationnelle vers fin 2005.

En novembre 2005 NizPharm ouvre une nouvelle filiale à Uzbekistan.

Le 20 novembre 2005 - présentation du nouveau style et d'une nouvelle image de la marque NizPharm. La création et le rebranding est assuré par une agence de rebranding Direct Design (Moscou, Russie).

Le 26 décembre IMPAC termine sa mission chez NizPharm. IMPAC a effectué la mise en place de nouveaux tableaux de bord ainsi que la mise à jour des anciens dans le but d'optimiser les business processus.

A partir du janvier 2006 IPAC doit intervenir dans le département de Recherches (création des nouveaux produits) et dans le département des Ventes (commercialisation et monitoring du marché) afin d'affiner les outils de gestion mises en place.

L'audit de re-certification a confirmé la conformité du système de management de qualité aux standards internationaux ISO 9000 : 2001. Le système écologique de NizPharm est certifié d'après un nouveau standard ISO 14001 : 2004. L'audit est réalisé par BVQI (Bureau Veritas Quality International)

En juin 2006 NizPharm lance un programme « Nouveau médicament ». Il s'agit d'un programme de recherche pour les spécialistes dans le domaine de création des nouveaux remèdes.

En juillet intervient la quatrième (et la dernier) étape d'intégration du système LIMS<sup>62</sup>.

Le 23 décembre 2006 NizPharm obtient la certification d'un groupe des produits en Ukraine.

En 2007 NizPharm est nommé leader du rating annuel des compagnies pharmaceutiques les plus influents en Russie.

Le 26 février 2007 l'entreprise reçoit l'audit d'inspection dont l'objectif consiste à obtenir des certificats de conformité pour chaque produit NizPharm. Les certificats sont obtenus la même année.

Le 17 mars 2007 Mr Efimov D. (avant directeur financier, Annexe P. XX) est nommé au poste du président directeur général de NizPharm. Mr Mladentsev quitte ce poste suite à la proposition du Ministère de la Santé de Russie de prendre les fonctions de Vice-président de Service de Contrôle auprès du Ministère de la Santé. La nomination d'un nouveau directeur financier.

---

<sup>62</sup> L'intégration a commencé en septembre 2005 et comprenait 4 tapes : formation des cadres, création du système, test et mise en exploitation.

Au mois de juillet NizPharm commence le projet d'intégration du système SAP à la base d'ARIS. Ce projet prévoit la préparation des business processus clé pour l'intégration dans ERP existant. La mise en place du projet est confié à Sàrl BeringPoint (Moscou, Russie), la filiale de BearingPoint, Inc. (NYSE: BE), et au cabinet du conseil international IDS Scheer. Dans le cadre du projet IDS Scheer réalise les tâches logistiques et fonctions industrielles, les fonctions du service et d'entretien ainsi que les fonctions du contrôle de qualité. BearingPoint accomplit les fonctions de re-ingéniering et l'optimisation des business processus dans le domaine d'économie et des finances et assure la gestion des changements dans ces domaines. BearingPoint crée également la base et les outils pour la mise en place du système des rapports de gestion (back office) et sa consolidation au niveau de la corporation.

Pour NizPharm, l'intégration du système SAP est un des étapes de son intégration dans le groupe des compagnies STADA. Pour ce dernier, il s'agit d'une suite logique de la ligne stratégique STADA sur l'harmonisation des business-processus des sociétés-filles avec les standards corporatifs du groupe.

En ce moment l'activité de NizPharm est assurée par ERP BAAN qui englobe 120 postes de travail. La réalisation du projet d'intégration de SAP prévoit le passage du système de gestion, comprenant les processus de planification et de gestion de production, de stock et d'écoulement, des opérations logistiques et financières, vers le standard unifié SAP.

Selon le directeur du département d'information Mr Tulenev, en ce moment la migration de l'ERP existant vers le nouveau système SAP est un des plus importantes priorités de l'entreprise. L'objectif est de créer l'espace d'information commun du groupe d'entreprises STADA. Le rassemblement des flux d'information NizPharm dans un système commun de gestion STADA est très important notamment pour la fabrication sous contrat pour l'exportation en EU.

Les objectifs qui seront réalisés suite à la mise en place du nouveau ERP :

1. Obtention des changements qualitatifs et quantitatifs dans le business NizPharm et STADA grâce à :
  - Harmonisation d'espace d'information dans les entreprises STADA

- Synchronisation des sociétés-filles STADA dans le domaine de construction des business processus et de gestion d'information normative et de renseignement.
  - Unification des rapports
  - Intégration de nouvelles technologies de gestion de business processus de l'entreprise, leur optimisation.
  - Augmentation de la qualité, de transparence et d'actualité d'information
2. Création du modèle de l'entreprise STADA, adaptation de ce modèle dans les sociétés qui rentrent dans le groupe.

La durée de réalisation du projet est de 14 mois. A la fin, plus de 120 postes doivent être automatisées. Puisque le succès de réalisation de ce projet dépend de l'efficacité de la base méthodologique et des outils de gestions de business processus, la direction de NizPharm a pris la décision d'inviter les cabinets de conseils internationaux - IDS Scheer et BearingPoint – dans le projet comme partenaires sur l'orientation et d'intégration du nouveau ERP. Le cabinet de conseil BearingPoint a une importante expérience de collaboration avec le groupe STADA. BearingPoint s'occupait d'élaboration de la stratégie générale de développement STADA. Dans le domaine d'ERP BearingPoint intégrait SAP ECC 6.0 pour la société mère STADA.

IDS Scheer a mise en place SAP<sup>63</sup> dans une des sociétés-fille STADA en Serbie. Ce projet était le plus important au niveau national dans le domaine d'intégration d'un ERP par une entreprise ex-ugoslave. IDS Scheer a une riche expérience dans l'usage des modèles de référents et leur optimisation ; cela permettra non seulement de réaliser efficacement le projet d'intégration d'un nouveau ERP dans NizPharm mais également fournira une solution pour l'utilisation du modèle créé comme un nouveau standard d'application dans les entreprises du groupe STADA.

En Août 2007 NizPharm rachète le holding pharmaceutique Markiz Pharma. Cette fusion permet d'obtenir 1.4% du marché et place la nouvelle entreprise en deuxième position parmi les fabricants nationaux. Aussi, elle rentre dans le top 15 des tous les fabricants pharmaceutiques présents sur le marché russe.

NizPharm et Markiz Pharma sont les fabricants avec très hauts rythmes de croissance. D'après DSM groupe, la croissance du marché pharmaceutique était de

---

<sup>63</sup> *Statements on auditing procedure*

35% en 2006. La croissance du CA de NizPharm était de 27% et celle de Markiz Pharma était de plus de 70%.

L'achat de Markiz Pharma était une suite logique de la stratégie générale STADA sur la croissance du business via la réalisation active de la politique M&A. NizPharm a initié la procédure d'acquisition et obtenu tous les pouvoirs nécessaires pour finaliser la transaction.

Selon le PDG de NizPharm, plusieurs facteurs ont été pris en compte lors du choix du partenaire. Il s'agit notamment des indices du profit et de CA, la certification internationale (GMP) de production, un potentiel de renouvellement du portefeuille des produits, le système de promotion développé. Pour STADA ces deux investissements sont stratégiques complémentaire en même temps. En effet, NizPharm a des positions avancées dans le domaine des produits de marque OTC, alors que Markiz Pharma couvre le marché des produits d'usage hospitalier et tenders. Historiquement NizPharm est orienté dans la fabrication des formes pharmaceutiques molles (suppositoires). Markiz Pharma, quand à elle, a plusieurs lignes de production des comprimés. De cette façon, NizPharm et Markiz Pharma travaillent des les domaines thérapeutiques différents. Ainsi, l'alliance de ces deux entreprises permettra d'obtenir un profil équilibré du portefeuille des produits. Les exportations seront également augmentées grâce à la mise sur le marché ukrainien, kazakh et ouzbek par la filiale NizPharm des produits de la division Markiz Pharma.

L'intégration des deux entreprises démarre au mois de septembre par l'unification des processus financiers, consolidation et mise aux normes communs du système des rapports. L'axe prioritaire est le processus marketing et ventes : la création du portefeuille commun des produits, système d'écoulement, logistique. L'objectif de l'entreprise est de devenir un des leaders des fabricants des génériques en Russie et en Europe.

31.08.07 – achat de Skopinpharm (Russie) et Biodain Pharmaceutical (Russie) par NizPharm/STADA.

Le 20 septembre l'organisme de contrôle allemande *Regierungsprasidium Darmstadt*, a certifié les locaux de production et le système de sécurité NizPharm conformes aux normes GMP. Cette certification est un très important résultat de travail débuté en 1996 ayant pour but de créer le meilleur, sur le marché pharmaceutique russe, système de gestion de qualité. Au cours de dix dernières années NizPharm avançait progressivement ce projet. L'entreprise a passé la certification du Ministère de la Santé Russe, de l'Organisation Mondiale de Santé, du Ministère de la Santé Russe de Kazakhstan, Ukraine et pays baltes. Selon le président NizPharm, l'obtention du certificat GMP allemand est un des éléments clé qui montre les positions de l'entreprise sur le marché :

*“Cela prouve la haute qualité de nos produits aux consommateurs”.*

Cet événement ouvre pour NizPharm les nouvelles perspectives d'entrée sur le marché européen.

#### **4.4 Analyse des facteurs de changements**

Le tableau 4.3 a pour objectif de ressortir les liens de causalité et faire apparaître les facteurs de changement. Les changements de l'Environnement sont formalisés dans les cinq points : l'ouverture, les contacts externes, l'instabilité, la stabilité, l'inflation. L'ouverture comprend les événements politiques de la période 1980 – 1989 qui ont ouvert le pays aux contacts avec l'étranger. Les contacts externes sont définis comme la suite de l'ouverture et comprennent les événements économiques de la période 1980 – 1992. D'une façon générale, la situation économique et politique du pays sur la période 1980 -1992 est instable et correspond au facteur instabilité. Par rapport à la période 1980-1992, les périodes 1995-1996 et 1997-2002 sont considérées comme stables. Pour cela, les événements économiques et politiques de ces périodes définissent le facteur stabilité. Puisque les périodes 1989-

1995 et 1996-1997 sont caractérisées par une forte inflation nous la distinguons comme un facteur à part entier.

Les changements identifiées au du niveau de l'Entreprise sont résumés en quatre points : la volonté de direction, la disponibilité des fonds, les normes, les consultants externes<sup>64</sup>. Ensemble, les neuf notions représentent les facteurs éventuels de changements des pratiques de contrôle de gestion. Les liens de causalité sont tracés suivant les indices retrouvés dans les archives et la documentation interne de l'entreprise, confirmés par les interlocuteurs lors des interviews et les stages.

Nous étudions chaque facteur de changement potentiel afin de constater son impact sur les pratiques de contrôle de gestion. Les interactions entre les facteurs seront étudiées également. Nous commençons par les facteurs du niveau environnement.

---

<sup>64</sup> Il est important de préciser que consultants externes sont une des pratiques de contrôle de gestion et un facteur de changement en même temps.

#### 4.4.1 Les facteurs de changement niveau Environnement

Les changements politiques liés au facteur **ouverture** ont été la première étape dans l'évolution du système économique du pays. Il s'agit d'un facteur qui est à l'origine des changements du niveau environnement aussi bien que du niveau entreprise.

L'ouverture 1980-1989 a permis l'apparition d'un important facteur - **contacts externes**. Il a un impact direct sur la disparition du service politique dans l'entreprise. Les pratiques CDG concernées sont : outils de pilotage et système de contrôle. En effet, les contacts externes ont accéléré la modification des outils de pilotage en premier lieu, notamment l'évolution du système des réunions. L'ouverture avec sa suite logique les contacts externes ont permis l'apparition du facteur Consultants externes.

**L'instabilité** politique et économique jusqu'à 1992 a plutôt provoquée le gel des pratiques de CDG existantes. Le processus de production a dû s'adapter au nouvel environnement mettant en place les petites et les moyennes séries. Avec quelques années de décalage, le système de motivation et d'intéressement a mis l'accent sur les stimulants matériels et pratiquement quitté l'ancien système de stimulants non-matériels. L'instabilité politico-économique a donné suite à une forte inflation 1992-1995.

**L'inflation** 1989 – 1995 a eu l'impact sur le système de contrôle et le système de motivation et d'intéressement. Le système de planification a subi des modifications suite à ce facteur d'environnement, les anciens plans à long terme sont devenus obsolètes. L'inflation 1996-1997 a continué le profond changement du système de planification, les plans sont indépendants des ministères. La planification à long terme n'est plus d'actualité, les plans à court et à très court terme sont utilisés. L'inflation fait évoluer le système budgétaire. Dans les conditions économiques difficiles les budgets isolés des projets et des départements sont mise en place.

La période de **stabilité** 1995-1996 a fait réintroduire les grandes séries de production. Le système de contrôle a été perfectionné suite aux bons projets de développement de l'entreprise. La période de stabilité à partir de fin 1998 a continué à influencer le système de planification. Les plans à long terme ont été repris et la planification à moyen, court et très court terme a été perfectionné. Le facteur stabilité donne les conditions requises pour le développement durable de l'entreprise et fait apparaître le facteur disponibilité des fonds.

#### **4.4.2 Les facteurs de changement niveau Entreprise**

La **volonté de la direction** est le facteur qui influence pratiquement toutes les pratiques de contrôle de gestion en différentes périodes. Il fait apparaître les **consultants externes** qui ont un rôle important dans la mise en place de nouveaux outils de contrôle de gestion et de perfectionnement des éléments déjà en place. Comme conséquence de volonté de direction et puisque toute intervention des consultants est approuvée par la gérance, le facteur consultants externes influence toutes les pratiques de contrôle de gestion, sauf processus de fabrication. Il faut souligner que volonté de direction a toujours un rôle de décision stratégique, les consultants assurent la mise en place et les modifications nécessaires.

La **disponibilité des fonds** est un des causes d'utilisation des consultants externes et la mise en place des systèmes informatiques coûteux aboutant à un ERP. Ce facteur joue un rôle important dans l'apparition du facteur normes car les procédures de certification nécessitent des investissements importants.

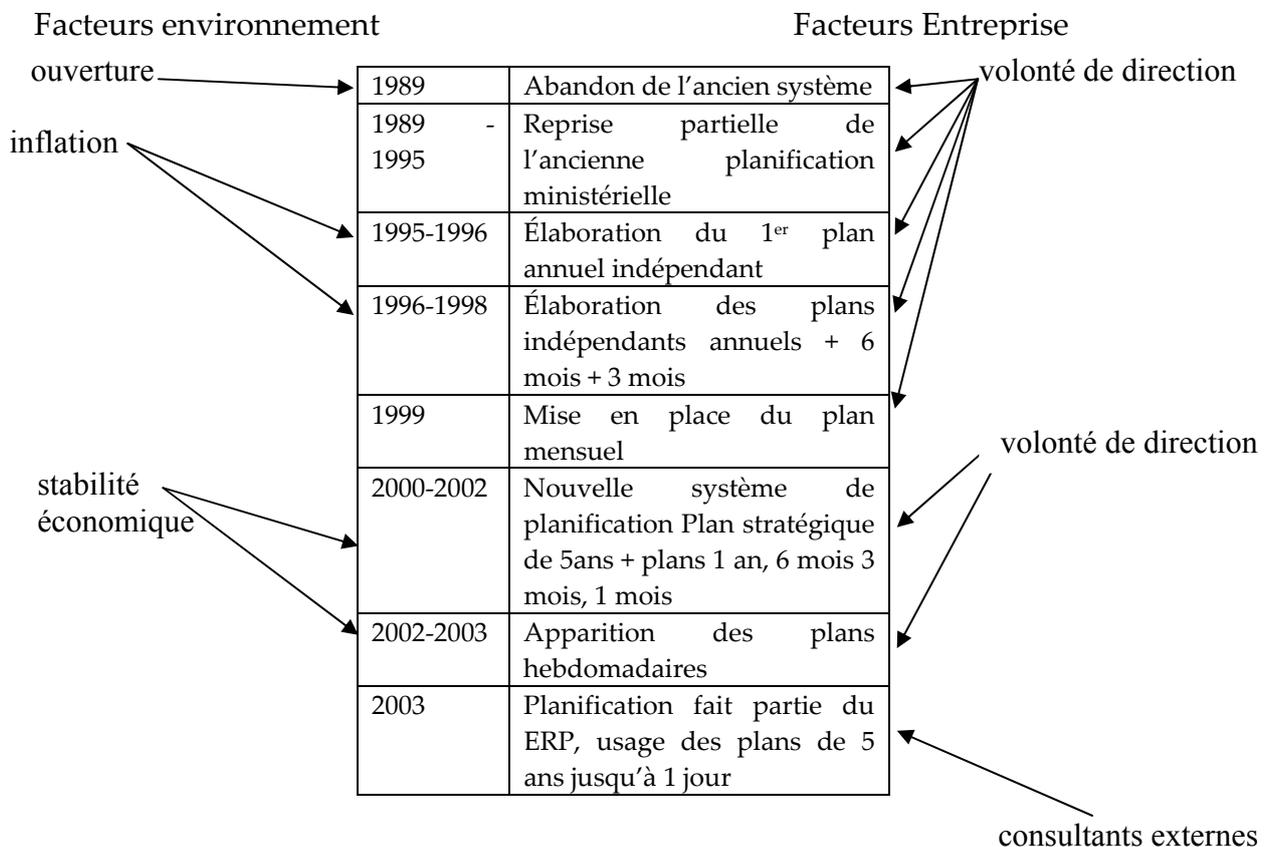
Les **normes** influencent directement le système de contrôle et le système d'information. L'état avancé d'intégration de l'ERP en 2001, le système de planification et budgétaire sont également influencés par l'adaptation de nouvelles normes.

### 4.4.3 Influence des facteurs de changement sur les pratiques de CDG

Dans cette partie de notre recherche nous traçons l'évolution de chaque pratique de contrôle de gestion avec l'indication des facteurs au niveau Environnement et au niveau Entreprise.

La figure 4.1 présente l'évolution des **horizons de planification** et les facteurs qui l'influencent.

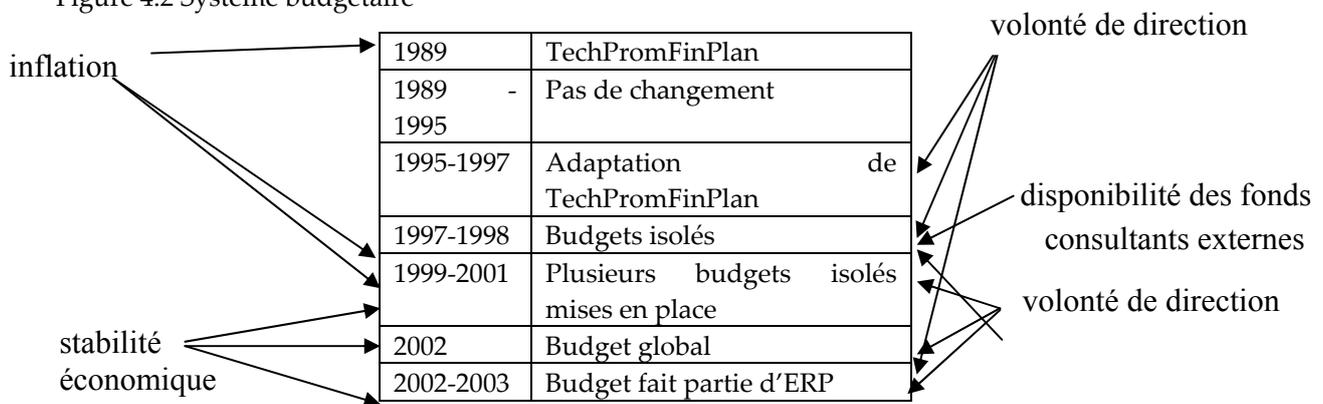
Figure 4.1 Horizons de planification



Parmi les facteurs « environnement », qui influence la pratique de contrôle de gestion Horizons de planification, nous retrouvons l'ouverture, l'inflation et la stabilité économique. Les facteurs « entreprise » sont la volonté de direction et les consultants externes.

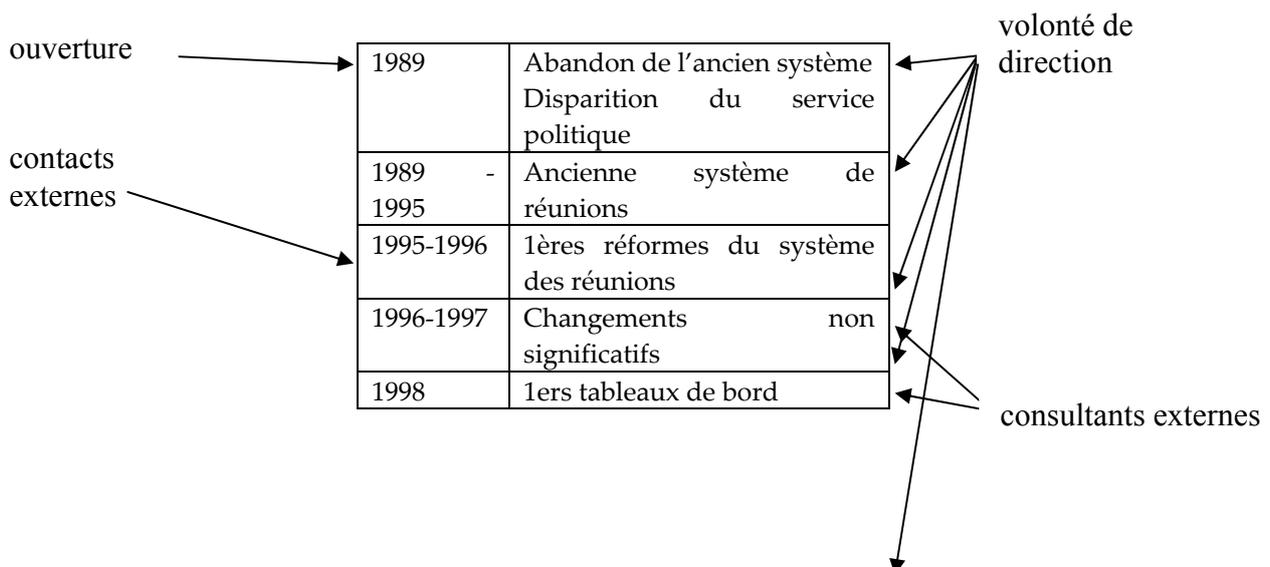
L'évolution du **système budgétaire** est schématisée dans la figure 4.2. Comme facteurs de changement du niveau environnement nous énumérons l'inflation et la stabilité économique. Les facteurs du niveau d'entreprise sont la volonté de direction, la disponibilité des fonds et les consultants externes.

Figure 4.2 Système budgétaire



Les **outils de pilotage** ont subi les changements suite à l'ouverture et les contacts externes pour le groupe des facteurs du niveau d'environnement et la volonté de direction et les consultants externes pour les facteurs du niveau entreprise (figure 4.3).

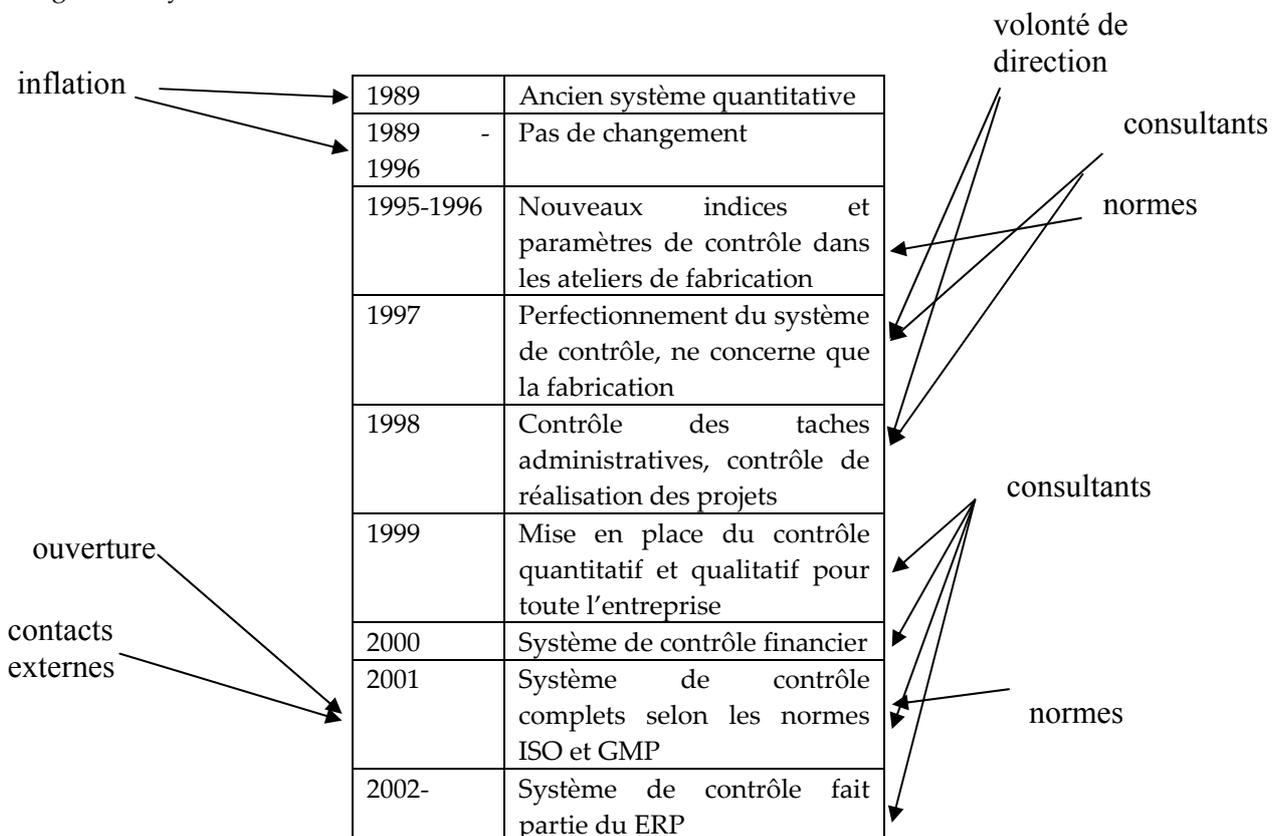
Figure 4.3 Outils de pilotage



1999-2004	développement progressif des tableaux de bord système de réunions fonctionne également
2004-	Tableaux de bords sont présents dans 70% des services de l'entreprise

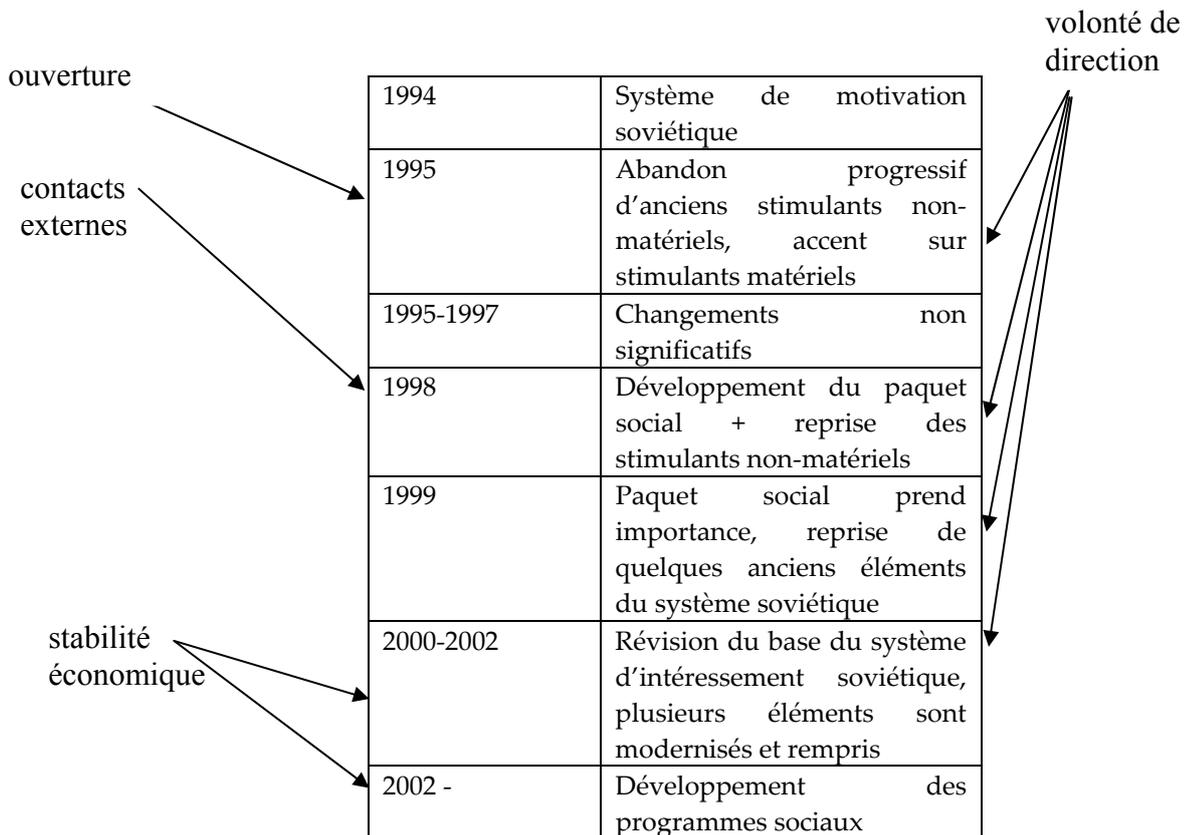
Le **système de contrôle** a été l'objet d'influence de nombreux facteurs (figure 4.4). Les facteurs du groupe environnement sont l'inflation, l'ouverture et les contacts externes. Le groupe de facteurs du niveau entreprise est limité par la volonté de direction, les consultants et les normes.

Figure 4.4 Système de contrôle



La figure 4.5 représente l'évolution du **système d'intéressement et de motivation** aussi que les facteurs qui ont engendrés ces changements.

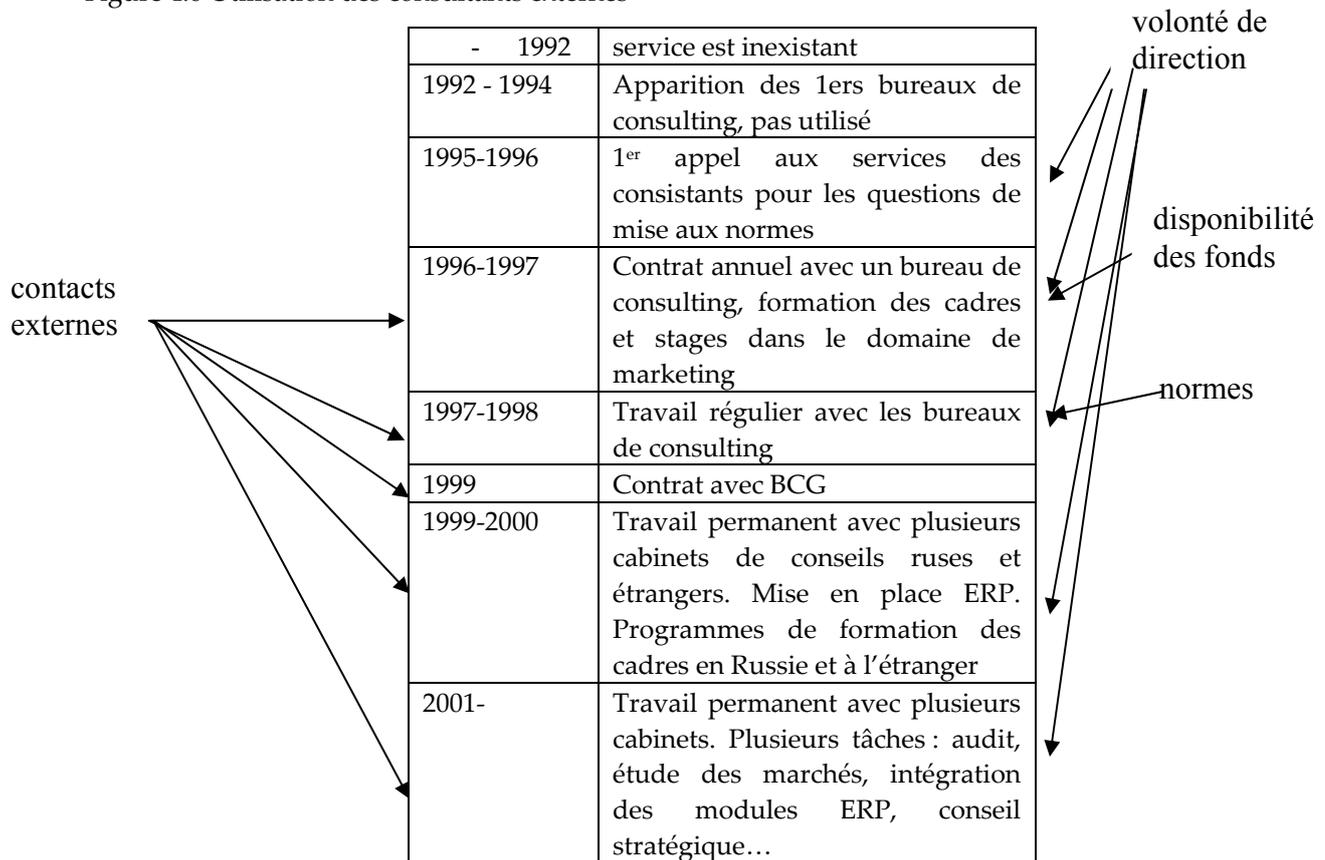
Figure 4.5 Système d'intéressement et de motivation



Parmi les facteurs du niveau environnement nous retrouvons l'ouverture, les contacts externes et la stabilité économique. La volonté de direction a été le seul facteur majeur du niveau entreprise.

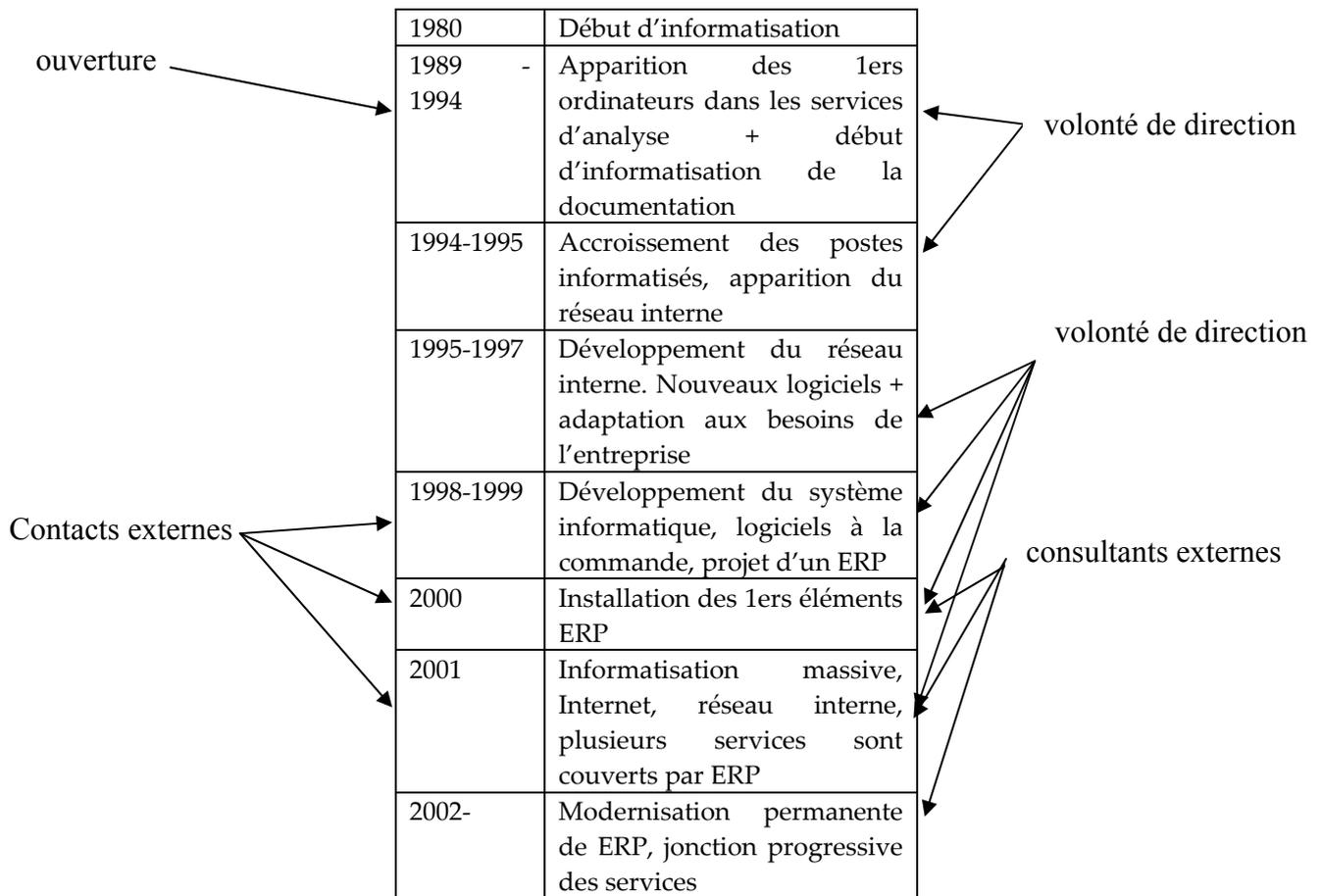
L'usage des **consultants externes** n'a été influencé que par un seul facteur du niveau environnement – contacts externes; Du niveau entreprise il y a trois facteurs – volonté de direction, disponibilité des fonds et les normes. La figure 4.6 représente d'évolution de cette pratique de contrôle de gestion.

Figure 4.6 Utilisation des consultants externes



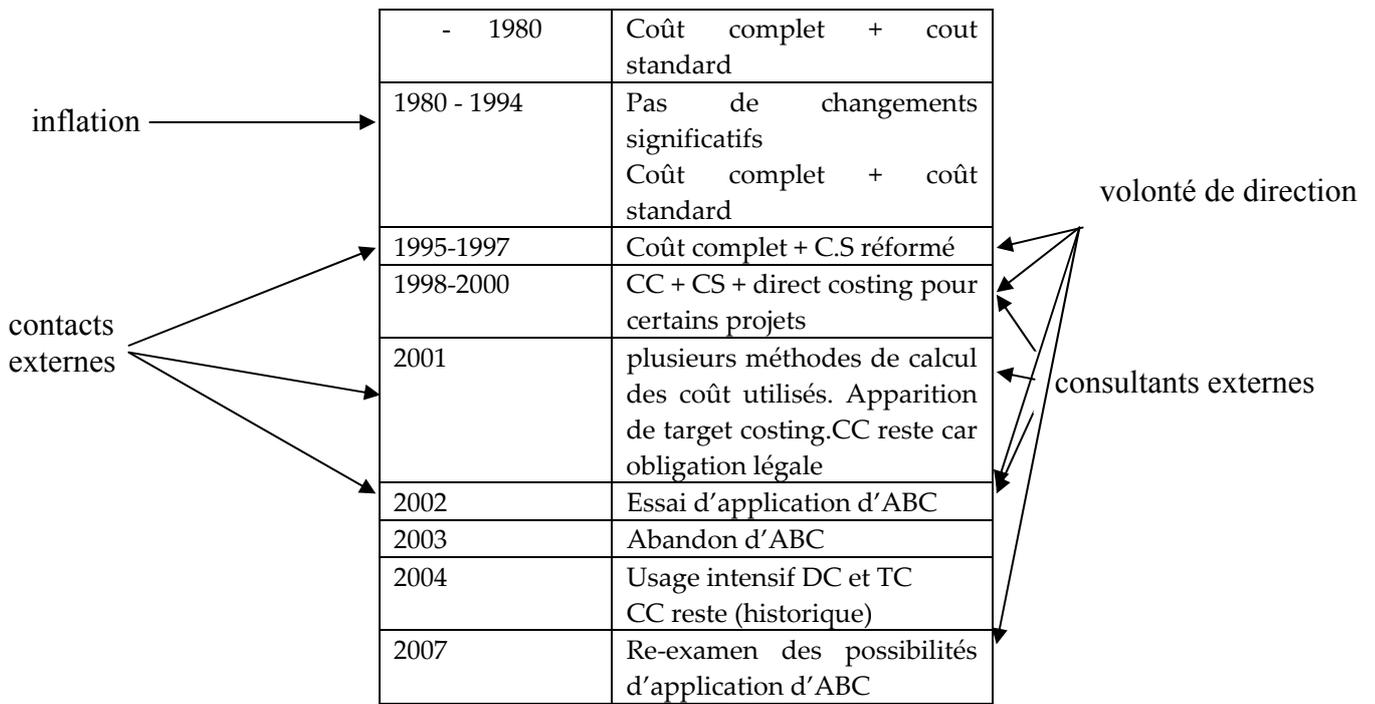
Le **système d'information** a subi des changements suite à l'ouverture et les contacts externes – les facteurs du niveau environnement. La volonté de direction et les consultants externes ont joué un rôle primordial au niveau entreprise. La figure 4.7 expose ces évolutions.

Figure 4.7 Système d'information



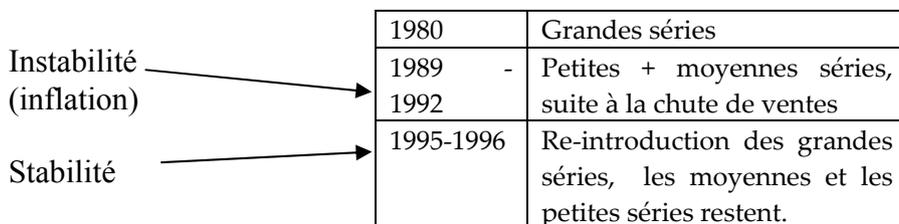
Les changements dans le système de **calcul des coûts** sont présentés dans la figure 4.8. L'inflation et les contacts externes sont les facteurs de chargements essentiels du niveau environnement. La volonté de direction et les consultants externes sont les facteurs du niveau entreprise.

Figure 4.8 Calcul de coûts



Lors de notre étude nous n'avons déterminé que 2 facteurs de changement pour le **processus de fabrication** (figure 4.9). Il s'agit des facteurs du niveau environnement – instabilité et stabilité.

Figure 4.9 Processus de fabrication



#### 4.4.4 Synthèse des résultats

Le tableau 4.4 présente le schéma d'interaction des changements des pratiques de contrôle de gestion. Nous constatons que la pratique qui rentre le plus en interaction avec les autres est les consultants. En effet, leurs interventions ont impact sur plusieurs services et pratiques CDG. En outre, les horizons de planification et le système budgétaire sont entre-liés sur plusieurs étapes temporaires.

L'impact des facteurs de changements de neuf pratiques de contrôle de gestion de notre étude peuvent être résumés dans le tableau 4.5.

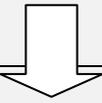
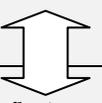
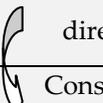
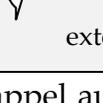
Tableau 4.5 Correspondance des pratiques de CDG et les facteurs de leur changement

	Environnement				Entreprise			
	Ouverture	Contact s externes	Inflatio n	Stabilité économiqu e	Norme s	Volonté de directio n	Consultant s externes	Disponibilit é des fonds
Horizons de planification	X		X	X		X	X	
Système budgétaire			X	X		X	X	X
Outils de pilotage	X	X				X	X	
Système de contrôle	X	X	X		X	X	X	
Système d'intéressement et de motivation	X	X		X		X		
Utilisation des consultants externes		X			X	X		X
Système d'information	X	X				X	X	
Calcul des couts		X	X			X	X	
Processus de fabrication			X	X				

Certains facteurs sont entre-liés. Par exemple, l'ouverture et les contacts externes parfois sont difficiles à séparer<sup>65</sup>. L'inflation et stabilité économique, dans le contexte de notre étude, ne font que les antipodes de l'état d'économie nationale, inévitablement entre-liées (Tableau 4.6).

Tableau 4.6 Liens entre les facteurs de changements

<sup>65</sup> Initialement nous avons définie l'ouverture comme l'ouverture vers l'international. Sous les contacts externes nous sous-entendons les contacts nationaux et internationaux.

Environnement		Entreprise		
Ouverture 	Stabilité économique 	Volonté de direction 	Disponibilité des fonds	Mise en place des normes
Contacts externes	Inflation 	Consultants externes 		

Au niveau des facteurs Entreprise, l'appel aux consultants ainsi que l'application de leurs conseils doivent impérativement être validés par la gérance. De cette manière, la volonté de la direction peut être considérée comme la cause des consultants externes.

En revenant vers le tableau 4.4, nous généralisons notre analyse et mettons l'accent sur la partie prescriptive.

Les horizons de planification changent en fonction de la situation économique d'environnement. En effet la situation stable incite la direction et les consultants externes à favoriser la planification développée, et ceci aussi bien à court terme qu'à long terme (plans de dix ans et plus). Dans les périodes d'instabilité économique, suivi par une forte dévaluation de la devise nationale, seulement les plans à très court terme et à court terme restent en vigueur et sont régulièrement corrigés. Toutefois, l'élaboration et la correction des plans à moyen et long terme, même en période d'instabilité économique, ont toujours l'intérêt puisque l'entreprise peut ainsi améliorer son image et attirer d'avantage d'investissements. Certes, cela nécessite une contribution considérable des services concernés de l'entreprise. Aussi, la pertinence de ces plans est limitée dans le temps puisque l'environnement change rapidement.

Pour le système budgétaire, la situation économique d'environnement joue également un rôle très important. En effet, après 2000, pratiquement toutes les entreprises russes ont une partie de leurs activités liée à un achat ou vente en devise étrangère (dollar, euro) ou aux tarifs des matières premières qui varient en fonction de la bourse. Ainsi l'instauration et le perfectionnement du système budgétaire dans le contexte économique environnemental stable est largement favorable. Le système budgétaire est souvent mise en place par les consultants ou les entreprises externes

spécialisées. Une telle intervention (par exemple dans le cadre d'installation d'un ERP) a un coût<sup>66</sup> non négligeable et exige une certaine disponibilité des fonds.

Les outils de pilotage se modifient au fur et à mesure d'ouverture et des contacts externes. Toutefois, l'évolution de ces outils de gestion, dans les entreprises ayant une longue passée soviétique, est lente. Certes, les consultants externes apportent les modifications dans ce domaine. Cependant la direction doit les approuver et fortement soutenir. Sans ce support, les pratiques proposés et mise en place restent inutilisées.

Le système de contrôle change d'une manière conséquente avec l'ouverture et la concurrence directe avec les produits étrangers<sup>67</sup>. L'inflation perturbe les indices de contrôle exprimés en monnaie et oblige les entreprises à passer de la devise nationale vers « l'unité monétaire », équivalentes à 1 dollar ou 1 euro, les devises plus stables. Les consultants externes apportent les pratiques internationales de contrôle de gestion et les adaptent au contexte national.

L'ouverture et les contacts externes ont aussi été à l'origine du changement radical d'intéressement et de motivation. Inspirée par les *cases studies* des premières éditions américaines traduites, la direction a voulu rompre avec la passé soviétique et « occidentaliser » leurs entreprises. Toutefois, aggravé par l'environnement économique difficile, le système calqué n'a pas fonctionné. L'ancien système a été partiellement repris et les nouveaux éléments successivement intégrés une fois la situation économique s'est améliorée.

La décision quant à l'utilisation des consultants externes appartient entièrement à la direction. Comme nous avons déjà mentionné (Chapitre 3) les consultants sont souvent appelés pour les solutions de sortie de crise. Les interventions de ce type aboutissent souvent à une réorganisation de l'entreprise et la réduction des effectifs. Les appels pour mettre aux normes ont toute autre nature et génèrent fréquemment la mise en place de nouvelles pratiques de contrôle de

---

<sup>66</sup> Coût de la mise en place et coût lié au fonctionnement

<sup>67</sup> Il s'agit notamment du système de contrôle de qualité

gestion. Les prestations des consultants externes restent chères et malencontreusement hors de la portée financière de plusieurs entreprises.

L'ouverture et les contacts externes font vite évoluer le système d'information au sein de l'entreprise. Plusieurs services, voire toute l'activité, sont informatisés à la demande de la direction ou suite à une intervention des consultants. En effet, l'informatisation d'un service est souvent une étape intermédiaire dans l'objectif donné aux consultants. La mise en place d'un ERP aboutit fréquemment à l'informatisation générale et à l'interconnexion des plusieurs services.

La méthode de calcul des coûts majoritairement utilisée en Union Soviétique était le Coût Complet (Chapitre 2). Avec l'ouverture, la dégradation de la situation économique et une forte inflation ont rendu le C.C. soviétique inadapté à la nouvelle situation économique dans plusieurs entreprises russes. La direction, souvent aidée par les consultants externes, a adapté les anciennes méthodes et mise en œuvre les nouvelles pratiques de calcul des coûts. Toutefois, ces nouvelles pratiques demeurent essentiellement secondaires et la méthode de calcul de coût essentielle reste néanmoins le C.C. Ceci s'explique par une longue tradition d'usage de cette pratique, mais aussi par une obligation d'application du C.C. dans les rapports administratifs obligatoires.

Le processus de fabrication dans les grandes entreprises dépend dans la plupart des cas de l'environnement économique. En effet, ces entreprises ont été conçues pour les grandes séries. Toutefois, une situation économique difficile (l'inflation, l'augmentation des prix des matières premières, entrée de nouveaux concurrents sur le marché etc.) les oblige à s'adapter et mettent en place les petites et moyennes séries.

#### **4.4.5 Discussion**

En résumé, nous constatons que les facteurs qui ont influencés le plus les pratiques de contrôle de gestion sont l'ouverture, les contacts externes, la situation

économique, la volonté de la direction et les consultants externes. En comparant ces facteurs avec ceux issus des recherches de Haldma et Lääs (2002), Szychta (2002), O'Connor, Chow et Wu (2004), O'Connor et al (2004)<sup>68</sup>, nous retrouvons des fortes similitudes. Par exemple, Haldma et Lääs (2002) étudie majoritairement les facteurs de changements internes (besoin de l'information plus détaillée, changements de structure organisationnelle, changement de la structure de production, changement de la technologie de production). Leurs facteurs (Chapitre 1) sont plus nuancés, mais les auteurs ne ressortent pas les liens de causalité entre eux. Ainsi, nous considérons que les facteurs issus de notre étude peuvent être à l'origine des facteurs cités par Haldma et Lääs (2002).

Szychta (2002) étudie les facteurs externes et internes. L'auteur cite deux facteurs externes : la privatisation de 1990 en Pologne (changement de propriétaire) et l'accroissement de la compétitivité aux marchés internes. Sans doute, la privatisation est un événement important dans la vie de l'entreprise et au niveau national, surtout quand il s'agit de la privatisation massive. Toutefois, lors de notre étude, nous avons constaté que les dirigeants d'entreprises n'ont pas changé suite au changement de propriétaire. En effet, pratiquement toutes les firmes ont gardé leurs anciens directeurs après la privatisation. Aussi, notre étude a révélé que le facteur privatisation en tant que tel n'a pas d'impact sur les pratiques de contrôle de gestion. En ce qui concerne le facteur d'accroissement de la compétitivité aux marchés internes, cité par Szychta (2002), il n'était pas ressorti lors de notre étude. Cependant, il peut converger vers notre facteur ouverture. En effet, l'accroissement de la compétitivité était une conséquence directe de l'ouverture du pays suite à l'arrivée des acteurs étrangers sur le marché national. Les facteurs internes, sont formulés différemment par Szychta (2002) en comparaison avec nos résultats : besoin d'améliorer les résultats financiers, volonté de reconquérir les marchés perdus, besoin de diminuer les coûts, demande du nouveau propriétaire, installation d'un ERP. Toutefois nous retrouvons les mêmes causes ; demande du nouveau

---

<sup>68</sup> Ces travaux ont été présentés dans le Chapitre 1

propriétaire peut être reformulé comme volonté de direction, installation d'un ERP est une des conséquences d'intervention des consultants externes dans notre étude.

Vámosi (2000) et Kallunki *et all* (2008) soulignent un rôle important des cabinets de conseils dans l'évolution des pratiques de contrôle de gestion. Notre étude le confirme et donne à ce facteur une importance particulière. En effet, l'intervention des consultants génère toute une série des conséquences qui peuvent, à leur tour, être considérées comme facteurs de changements.

En comparant nos facteurs de changement avec ceux formulés par O'Connor et all (2004), il faut tenir compte du fait que le passage de la Chine d'un système économique à l'autre était différent de celui de la Russie et d'autres pays de l'Europe de l'Est. Il ne s'agit pas de la rupture, mais d'un passage progressif sans la privatisation massive et changement radicaux politiques. Toutefois nous constatons que les facteurs formulés par O'Connor et all (2004) sont très proches à nos résultats. En effet, ses facteurs externes sont accroissement de compétition et de complexité du marché et croissance du marché, des ventes, de la taille d'entreprise. Nous pouvons les associer à notre facteur ouverture. Les facteurs internes formulés par O'Connor et all (2004) sont : programmes de formation professionnelle au sein de l'entreprise, programmes de formation externes, programmes et stages à l'étranger, programmes et stages organisés par le gouvernement et communication plus facile et plus fréquente entre les managers expérimentés et les nouveaux employés. Ils peuvent être englobés par nos deux facteurs : consultants externes et volonté de direction. Les facteurs O'Connor et all (2004) sont plutôt des conséquences de ces deux facteurs.

Ainsi nous aboutissons à la conclusion que les facteurs de changement des pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises russes, révélés par notre étude, vont dans le même sens et se complètent que les constats d'autres chercheurs réalisés dans le cadre de passage du pays d'un système économique à l'autre. Évidemment toutes les études sont différentes et les facteurs sont formulés différemment. Toutefois, les origines ou bien les causes de changements des pratiques de contrôle de gestions dans les entreprises demeurent les mêmes. Une exception intéressante constitue le facteur privatisation. En effet, il s'agit d'un événement important dans la

vie politique et économique du pays, mais qui, d'après notre étude, semble n'a pas influencé les pratiques de contrôle de gestions dans les entreprises russes.

## 4.5 Conclusion

Ce chapitre représente l'approfondissement de notre étude exploratoire (Chapitre 3). Parmi les 16 entreprises de l'échantillon, nous avons choisi une, ayant subi beaucoup de changements. A l'aide d'une étude longitudinale approfondie, nous avons retracé le sentier d'évolution en ressortissant les facteurs de changements qui ont influencé les pratiques de contrôle de gestion de cette entreprise.

Nous avons défini plusieurs intervalles sur l'axe tempore. La période 1957 – 1980 peut être considérée comme constante et sert du point de départ « avant 1992 ». L'intervalle 1980 – 1991 est la période précédant la rupture, sur laquelle nous constatons beaucoup de changements aux niveaux environnement et entreprise mais pratiquement pas de changement au niveau des pratiques de contrôle de gestion. La période 1992 – 2002 est une phase de rupture et sortie de la rupture. Plusieurs événements majeurs définissant la politique et la stratégie de développement du pays se sont produits en ces dix ans. Cette période correspond au début de la mise en place de la nouvelle réalité économique et à l'évolution progressive des pratiques de contrôle de gestion au sein de l'entreprise. L'intervalle 2002 - 2007 englobe le plus de changements importants à tous les niveaux : environnement, entreprise et pratiques de contrôle de gestion.

Notre étude a révélé neuf facteurs de changement qui ont influencés les pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises russes après 1992. Ce sont ouverture, contacts externes, inflation, stabilité économique, normes, volonté de direction, consultants externes, disponibilité des fonds. Nous considérons que le facteur ouverture était un élément magistral aux années 90. Cependant, après 2000, il converge vers les contacts externes et n'a plus d'impact sur les pratiques CDG. En effet, étant un événement historique, l'ouverture induit les conséquences directes

importantes dans les dix années qui la suivent. Dans le contexte de globalisation et de mondialisation des marchés, les contacts externes restent un facteur décisif quant aux changements des pratiques de contrôle de gestion. C'est une source inépuisable d'échange et de nouvelles informations.

L'inflation et la stabilité économique resteront des facteurs importants, aggravés par la récente remise en question de premières devises mondiales qui ne peuvent plus servir de monnaie de référence par défaut. Il est incontestable qu'en périodes d'instabilité économique les systèmes de planification et budgétaires sont perturbés. Les plans à moyen et à long terme sont immobilisés. Les plans à court et à très court terme sont régulièrement mis à jour en fonction de l'environnement. Les budgets sont également révisés continuellement en fonction de l'évolution de l'entreprise dans le contexte économique. Dans ces périodes, l'avancement du système d'information, notamment la présence d'un ERP est d'un très grand support pour l'entreprise. Un ERP permet rapidement d'adapter et d'ajuster plusieurs outils de gestion. Dans les situations de crise, ces systèmes peuvent aider les dirigeants à piloter plus efficacement leurs entreprises. Ainsi, pour les entreprises russes, il semblerait important d'investir dans la préparation d'entreprise à l'intégration d'un ERP ou la mise en place d'un ERP lui-même.

Le facteur normes restera d'actualité plusieurs années. L'URSS avait son propre système des standards et des normes. Aujourd'hui, le processus d'harmonisation des normes industrielles, comptables, administratifs n'est qu'à son début. Avec la globalisation et les projets de la Russie d'intégrer l'Organisation Mondiale de Commerce la quantité de nouvelles normes à adopter ne peut qu'accroître. Dans ce contexte, la volonté de direction est un facteur interne majeur. La personnalité du dirigeant est très importante car dans la plupart des entreprises russes, le dirigeant définit ou approuve la stratégie de développement de l'entreprise; plusieurs décisions peuvent être prises personnellement par le chef sans avis du conseil de direction.

L'usage des consultants externes contribue beaucoup à l'évolution des pratiques de contrôle de gestion. Les interventions touchent plusieurs services et leur

impact est souvent global. L'importance de ce facteur ne peut qu'accroître avec le temps puisque l'usage des consultants externes ne commence qu'à rentrer dans les habitudes des entreprises russes. Dans ce contexte, la disponibilité des fonds devient un facteur décisif. En effet, la modernisation et l'intégration des nouveaux éléments, accomplis généralement par les cabinets de conseil spécialisés, nécessitent souvent d'importants investissements.

# CONCLUSION GÉNÉRALE

L'objectif de cette thèse était de tracer l'évolution des pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises russes suite à la rupture de 1992. Après avoir réalisé la synthèse de la littérature académique, nous avons effectué une étude de terrain auprès de 16 firmes. Celle-là nous a permis, dans un premier temps, de ressortir les pratiques de contrôle de gestion, appliquées antérieurement par les entreprises soviétiques. Nous avons constaté que les données récoltées sont en accord avec la littérature académique d'avant 1992. Dans un second temps, nous avons fait le point sur l'état actuel de ces pratiques. Après en avoir formalisé l'évolution, nous avons proposé une méthodologie innovante permettant de définir les différents profils d'entreprises en fonction de degré de changement qu'elles ont subi. A l'aide d'une étude longitudinale approfondie, nous avons retracé le parcours d'évolution d'une entreprise. Cette étude nous a conduit à identifier les facteurs de changement ayant eu un impact sur les pratiques de contrôle de gestion. Ainsi, notre travail contribue au développement de l'intérêt général pour l'évolution du contrôle de gestion.

Dans le premier chapitre de cette thèse nous avons passé en revue les travaux consacrés à l'évolution des pratiques de contrôle de gestion suite à un chargement radical de l'environnement. Malgré l'ampleur de l'événement, la quantité des recherches réalisées dans ce domaine reste très limitée. En effet, nous n'avons trouvé qu'une dizaine de publications abordant cette problématique, parmi lesquelles une seulement traite le cas de la Russie. Toutefois, cette revue de la littérature apporte une vision générale sur le sujet et permet de cerner les approches méthodologiques les plus appropriées pour ce genre d'études. Dans ce contexte, notre thèse répond à une problématique d'actualité et contribue à l'élargissement des connaissances pratiques portant sur la Russie.

Dans le deuxième chapitre nous avons analysé les pratiques de contrôle de gestion utilisées dans les entreprises soviétiques avant 1992. Ces informations sont issues de la littérature académique russe de l'époque servant de fondement pour les

éditions ultérieures aussi bien russes qu'étrangères. En outre, nous avons défini la notion de la rupture, marquant le passage de l'économie planifiée à l'économie du marché. Ces deux points constituent la première étape de notre étude, permettant d'entamer une recherche de terrain.

Dans le troisième chapitre nous avons effectué une étude empirique pourtant sur un échantillon de 16 entreprises russes. Au sein de chaque firme nous avons mené plusieurs entretiens en face-à-face qui nous ont conduit à retenir les pratiques de contrôle de gestion telles que : les horizons de planification, le système budgétaire, les outils de pilotage, le système de contrôle, le système d'intéressement et de motivation, l'utilisation de consultants externes, le système d'information, les méthodes de calcul des coûts, le processus de production. Pour chacune de ces pratiques nous avons fait le point sur leur état actuel et nous avons vérifié leur position d'avant 1992 par rapport à nos constats issus de la littérature académique. Tout d'abord, nous avons mis en évidence le degré de changement des pratiques en question. Ensuite, nous avons pro\*

posé une méthode permettant d'établir une typologie des entreprises étudiées en fonction de degré d'évolution de leurs pratiques de contrôle de gestion. Plus précisément, nous avons obtenu trois catégories. La première catégorie regroupe les entreprises ayant subi des changements importants. Seulement deux entreprises y font partie. De même, la deuxième catégorie réunissant les firmes qui ont subi un changement modéré, ne contient que deux entreprises. Les douze firmes restantes ont connues peu de changements et constituent le troisième groupe. La grande variété de cette troisième catégorie a imposé une analyse quantitative approfondie qui a divisé ces entreprises en quatre profils dans le cadre du même groupe.

Dans le quatrième chapitre nous avons présenté une étude longitudinale menée au sein d'une entreprise ayant subi beaucoup de changements. Il s'agit d'une étude de cas, retraçant le processus complexe d'évolution de la firme. Nous avons proposé une analyse à trois niveaux. Le premier comprend les changements politico-économiques, monétaires-financiers, législatifs. Le deuxième regroupe les évolutions du niveau d'entreprise. Il résume les changements essentiels repartis dans les

domaines de management, de financement, du système d'information et des normes. Le troisième niveau est consacré aux changements des neuf pratiques de contrôle de gestion. Cette approche nous a permis de ressortir les facteurs qui ont influencés le plus ces pratiques. Il s'agit notamment de l'ouverture, des contacts externes, de la situation économique, de la volonté de direction et de l'usage des consultants externes. A la fin, nous avons comparé nos constats avec ceux, issus des études précédemment réalisé par d'autres auteurs. Nous avons conclu que nos résultats vont dans le même sens et se complètent. Néanmoins, le facteur de privatisation constitue une exception intéressante. Malgré l'importance de cet événement dans la vie politique et économique du pays, la privatisation ne figure pas sur la liste des facteurs de changement majeurs dans le cas de la Russie.

Pour conclure, nous souhaitons évoquer certaines limites de notre recherche. En effet, l'échantillon de 16 entreprises peut paraître pas assez significatif pour généraliser sur le pays. Aussi, les entreprises étudiées se situent dans la partie européenne de la Russie. Pour cette raison, il nous paraît intéressant d'élargir notre recherche sur le plus grand nombre d'entreprises situées dans les régions différentes. Toutefois, notre thèse constitue un des premiers pas dans la recherche sur les pratiques de contrôle de gestion russes. Étant un processus continu, l'évolution de ces pratiques restera dans les années à venir un sujet vivant et d'actualité.