Mesurer et piloter la performance

Nicolas Berland
Professeur de sciences de gestion
Université Paris-Dauphine

Nicolas Berland est docteur en sciences de gestion de l'Université Paris-Dauphine (Crefige), ancien élève de l'Ecole Normale Supérieure de Cachan et agrégé en sciences de gestion.

Il est actuellement Professeur de gestion à l'Université Paris-Dauphine, où il anime le Crefige (département comptabilité-contrôle) et le Master CCA (comptabilité-contrôle-audit, ex MSTCF).

Il intervient régulièrement en entreprises au travers de ses activités de recherche et de missions de conseil. Il intervient également dans le cadre des formations au contrôle de gestion de la société PriceWaterhouseCoopers.

INTRODUCTION : LE CONTROLE AU SERVICE DU MANAGEMENT DE L'ENTREPRISE 4

LES TRANSFORMATIONS DU CONTROLE DE GESTION 4
LA DIVERSITE DES INTERVENTIONS DU CONTROLEUR DE GESTION 6
LES OUTILS TRADITIONNELS DU CONTROLE DE GESTION 11
LE CONTROLE DE GESTION COMME PROCESSUS DE MANAGEMENT 13

PARTIE 1 : CALCUL DES COUTS ET DECISIONS ECONOMIQUES 17

LA COMPTABILITE DE GESTION 17
A QUOI SERVENT LES COUTS ? 19
LES SOURCES DE DONNEES, PRECAUTIONS METHODOLOGIQUES 21
DIRECT COSTING ET DECISIONS A COURT TERME 22
Raisonner à partir d'une marge sur coûts variables 23
Le seuil de rentabilité 25
Limites et dangers du direct costing 27
COUT COMPLET ET DECISIONS STRATEGIQUES 29
Présentation de la méthode 29
La décomposition sous forme de coûts partiels 33
La prise en compte du niveau d'activité : l'imputation rationnelle 34
L'AMELIORATION DU COUT COMPLET : LES COUTS PAR ACTIVITE (ABC) 38
Une perte de pertinence des systèmes de calcul de coûts traditionnels 38
Les principes de la méthode ABC 41
Les questions de fond soulevées par l'ABC 45
La construction de la carte des activités de l'entreprise 47
Un système de coûts adapté à la situation de l'entreprise 47

PARTIE 2 : PILOTER LES COUTS GRACE AU CONTROLE BUDGETAIRE 61

LA MISE EN PLACE D'UNE STRUCTURE DE GESTION ADEQUATE 61
LA PROCEDURE DE CONSTRUCTION BUDGETAIRE 63
Vue d'ensemble de la procédure budgétaire 63
L'enchaînement des différents budgets 66
LE CONTROLE DES BUDGETS ET LE PILOTAGE DE L'ENTREPRISE 69
A QUOI SERT LE CONTROLE BUDGETAIRE ? 74
Les fonctions du budget 74
Des fonctions contradictoires 76
LES CRITIQUES SUR LE CONTROLE BUDGETAIRE 77
Des critiques déjà anciennes 77
La difficulté à relier stratégie et budgets 79
Des prévisions incertaines 80
La remise en cause de la structure traditionnelle de gestion 82
La définition imparfaite des critères de performance 83
La contrôlabilité de la performance 85
DES MODELES ALTERNATIFS DE GESTION BUDGETAIRE 87
Le budget base zéro (BBZ) 87
L'Activity-Based Budgeting (ABB), avatar de l'ABC 90
Donner du sens au contrôle 94
Mieux prendre en compte de l'incertitude dans les budgets 96
Au-delà des budgets 97

PARTIE 3 : PILOTER UNE PERFORMANCE GLOBALE GRACE AUX TABLEAUX DE BORD 110

QU'EST-CE QU'UN TABLEAU DE BORD ? 110
Une définition par analogie 110
Une définition du tableau de bord de gestion 112
Quelques observations extraites de la pratique 112
Les fonctions d'un tableau de bord 114
QUELS INDICATEURS POUR MESURER LA PERFORMANCE ? 116
Les indicateurs financiers 117
Les indicateurs non financiers 119

Les qualités nécessaires aux indicateurs ... *127*
LE BALANCED SCORECARD : RETOUR SUR UNE NOUVEAUTE ... 129
A quoi sert le BSC ? ... *129*
Est-ce vraiment nouveau ? ... *132*
Des tableaux de bord « à la française » ... *137*
Une contingence culturelle ... *141*
LES PROBLEMES LIES A L'UTILISATION DES INDICATEURS NON-FINANCIERS ... 142
Les relations entre indicateurs financiers et non financiers ... *142*
Réconcilier de multiples indicateurs ... *144*
Les enjeux du design d'un système d'indicateurs : l'importance de la stratégie ... *145*
Présentation de la BAP ... *149*
Des tableaux de bord pour quantifier les résultats ... *151*
De l'amélioration à la confusion ... *161*
Premières interprétations du cas de la BAP ... *170*

CONCLUSION ... **172**

BIBLIOGRAPHIE ... **178**

Introduction : le contrôle au service du management de l'entreprise

Le contrôle de gestion connaît, depuis quelques années, des mutations importantes. Ces évolutions modifient le positionnement de cette pratique dans les entreprises et dans le monde académique.

Un grand nombre d'évolutions et de progrès ont permis au contrôle de gestion de s'enrichir et de devenir une fonction stratégique. Le contrôleur de gestion s'occupe ainsi davantage de systèmes d'information, de création de valeur et contribue à maîtriser la turbulence de l'environnement de l'entreprise. Il déborde ainsi de plus en plus de ses missions traditionnelles.

Mais un certain nombre de dérives l'ont également parfois éloigné des décideurs qui, dans certains cas, n'y voient qu'un mal rendu nécessaire par leur hiérarchie. Le mot même de contrôle de gestion finit par poser problème tant il est connoté péjorativement dans un grand nombre d'entreprises. Les titres de nombreux livres sur le sujet ont d'ailleurs opéré un glissement sémantique afin de mieux pouvoir mettre en valeur les apports fondamentaux de cette discipline. Cet ouvrage n'échappe pas à cette règle et en fait même l'un des axes de la problématique défendue.

Dans cette introduction, nous verrons d'abord les raisons qui font du contrôle de gestion une discipline d'actualité. Puis, nous définirons ce que nous entendons par contrôle de gestion afin de montrer qu'il couvre l'ensemble de la mesure et du pilotage de la performance.

Les transformations du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion subit depuis quelques années de profondes transformations :

- Durant les années quatre-vingt, de nombreuses critiques ont été exprimées à l'égard du contrôle de gestion et du calcul des coûts (voir notamment Johnson et Kaplan, 1987). Selon ses détracteurs, il aurait entraîné les entreprises occidentales à prendre de mauvaises décisions économiques qui auraient contribué à leur déclin. Peters et Watermann (1982) dans « Le prix de l'excellence » ont même proposé de recentrer les démarches de pilotage des entreprises autour d'outils plus « mous » fondés sur une implication accrue du personnel. Mais ces solutions ont vécu, les entreprises ont besoin de système de suivi économique fort. Le problème de la place que les outils du contrôle de gestion doivent occuper dans les entreprises reste entier.

- L'informatisation de la fonction crée également des bouleversements évidents : Excel est historiquement l'outil le plus commun et reste encore aujourd'hui dominant. Mais depuis quelques années sont apparus des logiciels spécialisés de plus en plus pointus qui, selon les éditeurs, permettent des analyses plus fines, fournissent des données plus fiables, autorisent des décisions plus rapides. Dans certains cas, ces logiciels proposent en option les « 150 indicateurs les plus utilisés par les entreprises dans le monde » permettant de piloter n'importe quelle activité. Un forum a été créé à l'initiative de la DFCG (Association Nationale des Directeurs Financiers et Contrôleurs de Gestion) pour

accompagner ce développement technologique : Progiforum. Enfin, plus récemment, le développement des ERP (*Enterprise Resource Planning* ou en français PGI pour Progiciels de Gestion Intégrée) a permis d'automatiser le contrôle de gestion et a rendu inutile de nombreuses ressaisies. En permettant aux responsables d'avoir accès directement aux informations du système, les ERP créent une « structure de verre ». Mythe ou réalité d'un contrôle de type *big brother* ? L'information de gestion n'est pas une donnée qui se laisse facilement appréhender et manipuler. La facilité d'accès à l'information peut être source de piège sur son interprétation. Plus d'informations, plus vite mais pas plus réfléchie Cela change toutefois la nature du travail du contrôleur de gestion. Ce changement est-il toujours une bonne chose pour la fonction de contrôleur de gestion ?

- Un environnement et des conditions d'activité de plus en plus complexes et turbulents sont également des faits soulignés par de nombreux professionnels. La gamme des produits fabriqués et vendus par l'entreprise s'élargit, le cycle de vie des produits se réduit, les produits intègrent de plus en plus de service, les réactions des concurrents sont plus rapides, les prix sont devenus extrêmement volatils. Ces effets bien réels sont toutefois souvent exagérés notamment pour des raisons psychologiques et cognitives. Quel professionnel aurait envie de proclamer qu'il travaille dans un environnement routinier, sans défis à la hauteur de ses compétences ? Il reste encore de nombreux îlots de stabilité dans l'entreprise qui devraient conduire à développer des systèmes de contrôle de gestion différenciés quand certains préconisent des modèles uniques.

- De nouveaux concepts viennent enrichir les pratiques du contrôle de gestion à un rythme de plus en plus élevé (Activity-Based Costing ABC/ABM, création de valeur, *balanced scorecard* ou tableaux de bord stratégiques, gestion transversale…). Effets de mode ou réelles nouveautés ? L'histoire fera le tri. Ces outils ont souvent tendance à se superposer sans forcément constituer un ensemble homogène. Ces nouveautés n'ont pas le même poids et sont souvent interprétées différemment selon les acteurs les entreprises. Une contingence liée à la culture nationale vient également compliquer la chose : ce qui est bon pour les Etats-Unis l'est-il pour la France (voir par exemple Bourguignon, Malleret et Nørreklit, 2001) ? Les consultants ont un rôle important dans cette accélération. Mais tout cela n'est-il pas finalement du marketing ? Cela pose enfin a question de savoir comment ces outils s'articulent les uns par rapport aux autres et de ce fait amène à s'interroger sur les finalités du contrôle de gestion.

- Dans un autre registre, on assiste aussi à des dérives techniciennes et technocratiques : utilisation de néologismes et d'anglicismes, focalisation excessive sur les outils du contrôle et sur ses dimensions les plus formalisées ce qui entraîne parfois une bureaucratisation de la fonction. Le développement de termes et de concepts différents d'une entreprise à l'autre rend en outre la compréhension des pratiques d'entreprises souvent difficile. Le développement du contrôle de gestion ne s'accompagne pas d'une normalisation du vocabulaire.

Compte tenu de toutes ces évolutions (la liste ci-dessus n'est pas exhaustive), il est nécessaire de bien définir ce qu'est le contrôle de gestion. On peut le définir soit par le métier de contrôleur de gestion, soit par les outils qu'il utilise ou soit comme un processus de management. La dernière définition est la plus satisfaisante car elle positionne correctement les enjeux. Voyons au préalable d'autres approches.

La diversité des interventions du contrôleur de gestion

Le contrôle de gestion a son professionnel, le contrôleur de gestion. Sa position dans les entreprises est cependant très différente d'une entreprise à l'autre. Les tâches que le contrôleur réalise varient d'un contrôleur à l'autre (voir les fiches de poste en annexe 1). Il suffit pour s'en convaincre de se référer aux petites annonces publiées dans les journaux. Selon la taille des entreprises, le contrôleur de gestion s'occupera, outre du calcul des coûts, des budgets et des tableaux de bord, de la comptabilité, de l'audit opérationnel, de la gestion de stock ou encore de la paye…

Les contrôleurs de gestion ont également des concurrents dans l'entreprise. Le contrôle de gestion (*management control* en anglais) devrait essentiellement s'occuper de la maîtrise du management. Or, bien des professionnels de l'entreprise jouent le même rôle à commencer par les managers eux-mêmes. On remarquera au passage que le management n'est pas la gestion. Le remplacement du mot « management » par le mot « gestion » dans la traduction du terme anglais n'est sans doute pas sans conséquence dans la pratique.

Cela ne signifie pas pour autant que le contrôleur de gestion soit un manager. Il ne prend pas (ou ne devrait pas prendre) de décisions à la place du manager. Il doit simplement l'assister dans sa mission en agissant comme un conseiller qui aidera le manager à :

- prendre les bonnes décisions,
- orienter les comportements,
- mettre en place la stratégie.

Le contrôle de gestion est donc la tâche du manager assisté d'un professionnel : le contrôleur de gestion. Faire du contrôle de gestion est donc un acte de management et le contrôleur de gestion sera en concurrence avec tous les autres dispositifs de management.

Mais les contrôleurs de gestion semblent parfois coupés du management. Le contrôle de gestion est quelquefois (trop souvent ?) considéré, par les managers, ou les contrôleurs de gestion eux-mêmes, comme l'activité du département contrôle de gestion. Les contrôleurs sont alors relégués dans des activités technocratiques et bureaucratiques sans véritable valeur ajoutée ou à destination unique de la direction de l'entreprise pour laquelle ils exercent des tâches de surveillance.

Le mot de « contrôle de gestion » est sans doute lui-même le meilleur exemple des ambiguïtés de la pratique. Le terme contrôle de gestion a un double sens :

- Contrôler a d'abord le sens de « vérifier ». C'est le contrôle fiscal, le contrôle de fin de trimestre ou le contrôle qualité. Il s'agit de s'assurer que les processus analysés produisent des résultats conformes à une norme.
- Contrôler signifie également « maîtriser ». C'est le contrôle du ballon par un footballeur ou la perte de contrôle d'un véhicule. Il s'agit alors de s'assurer par des ajustements constants de comportement que les évènements se déroulent normalement. Cela n'implique pas de faire référence à une norme mais plutôt à un objectif à atteindre.

Cette double signification du mot contrôle créée une ambiguïté et a été signalée de longue date. Déjà en 1930, lors de l'invention du mot contrôle budgétaire, traduction de *budgetary control*, l'une des techniques du contrôle de gestion, l'ambiguïté avait été notée. Cette ambiguïté est encore souvent présente dans les discours et les pratiques du contrôle de gestion. La nuance n'est pourtant pas uniquement rhétorique car elle conditionne la façon dont le contrôle de gestion va être perçu et utilisé dans l'entreprise.

La diversité des tâches accomplies par le contrôleur de gestion est également différente d'une entreprise à l'autre comme on peut le déduire de l'analyse de Mintzberg (1982). Ce dernier distingue cinq composantes pour décrire une organisation :

- Le sommet stratégique regroupe la direction de l'entreprise. Il s'assure de l'atteinte des finalités de l'entreprise, évalue les réalisations, alloue les ressources. Il règle les conflits internes à l'organisation et sert d'interface institutionnelle avec le monde extérieur. C'est lui qui définit la stratégie de l'entreprise.

- La ligne hiérarchique est constituée de l'ensemble des cadres qui assure un rôle de liaison entre la direction et les opérationnels. Elle sert à transmettre l'information et à décliner la stratégie mais également à faire remonter l'information permettant le contrôle de l'entreprise.

- Le centre opérationnel accomplit le travail de transformation des produits et services. Il est directement en contact avec les clients et les fournisseurs.

- La technostructure est constituée de l'ensemble des personnes qui dans l'organisation analysent le travail des autres pour en accroître l'efficacité et l'efficience. Elle standardise le travail en définissant les méthodes et en établissant des normes. C'est, par exemple, le bureau des méthodes, l'ordonnancement, le contrôle de gestion, les recruteurs qui définissent les profils à recruter et les grilles de qualification ou encore le marketing.

- Les fonctions de support logistique comprennent l'ensemble des entités de l'organisation qui fournit des services aux autres. La plupart de ces services peuvent être externalisés sans trop de difficultés ou être effectués par des services partagés. On y trouve les conseillers juridiques, la paie, le traitement du courrier, la R&D.

Le contrôleur de gestion appartient à la technostructure de l'entreprise. Son travail a des conséquences sur l'activité des autres membres de l'organisation dans la mesure où il leur permet de juger des résultats de leurs actions. De sa modélisation vont dépendre les choix stratégiques et le pilotage au quotidien de l'organisation. Mais ce n'est pas lui qui réalise ses actions de management. Il se contente, ce qui est déjà beaucoup, de les documenter.

Il est possible de résumer de façon styliser l'entreprise et ses composants grâce au schéma suivant :

Ainsi, tout comme le phare éclaire la route mais ne conduit pas la voiture, le contrôleur de gestion éclaire les décisions mais il ne gère pas l'entreprise. Ce rôle est dévolu aux managers dont il est un conseiller. Les cas diffèrent toutefois selon les entreprises.

A partir de cette vision standard de l'organisation, Mintzberg identifie cinq configurations types pour lesquelles certaines parties de l'organisation décrites ci-dessus sont prépondérantes :

- La structure simple est une organisation assez aplatie où la direction gère bien souvent en direct le maximum d'activité par elle-même. On dit alors que son éventail de contrôle est très large et que le degré de centralisation de l'entreprise est élevé. La coordination des activités est assurée par supervision directe sur les activités des subordonnés. La partie essentielle de ce type de structure est la direction.

- La bureaucratie mécaniste coordonne ses activités en standardisant ses méthodes de travail (chaîne de montage, respect des normes ISO, respect du manuel de procédures, règlement de l'administration…). C'est l'un des modèles les plus fréquents d'entreprise ou d'administration. Elle est directement issue de l'entreprise taylorienne et de la bureaucratie webérienne. La partie essentielle de ce type de structure est la technostructure.

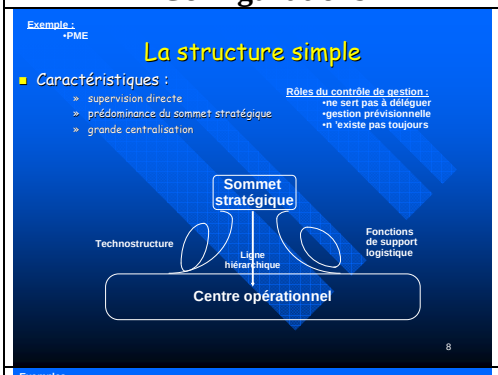
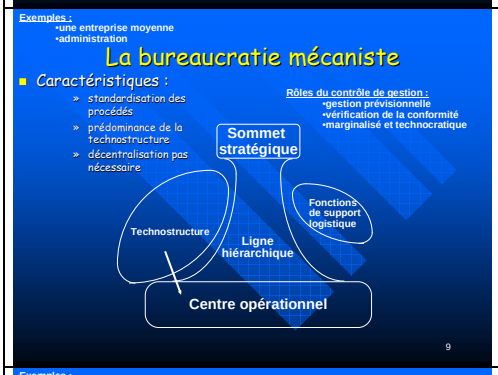
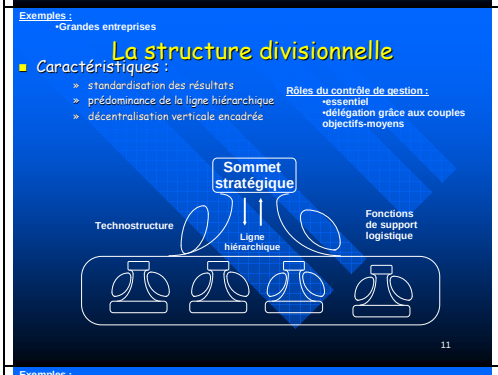
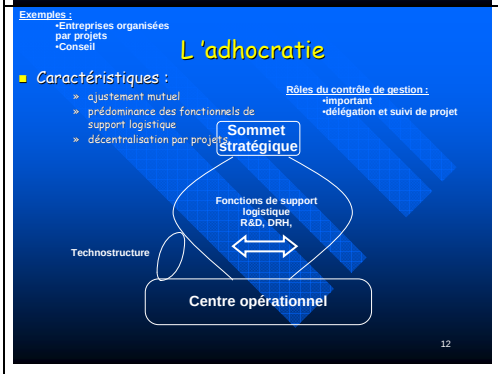
- La bureaucratie professionnelle est un type d'organisation où la relation entre les fins et les moyens ne peut facilement être modélisée, à l'inverse de la bureaucratie mécaniste. Par conséquent, le contrôle sur l'activité des salariés est difficile à réaliser. A défaut de pouvoir complètement contrôler le produit de leur activité, on doit s'assurer en amont que les opérationnels sont compétents pour le travail demandé. On parle alors de standardisation des qualifications. C'est le modèle de fonctionnement des universités et des hôpitaux par exemple. La partie essentielle de ce type de structure est le noyau opérationnel.

- La structure divisionnelle est l'autre structure type de la grande entreprise moderne. Il s'agit le plus souvent d'un regroupement de bureaucraties mécanistes ou professionnelles ou de structures simples. Mais la taille que prend l'ensemble de cet agrégat ne permet ni

de contrôler les activités par supervision directe, ni par standardisation des procédés. En effet, le nombre de cas est trop différent d'une partie de l'organisation à une autre et nécessite un fort degré de décentralisation. La supervision se fait alors par standardisation des résultats. Les responsables seront jugés sur leur capacité à atteindre des objectifs économiques (ROI ou *return on investment* par exemple). La partie essentielle de ce type de structure est la ligne hiérarchique intermédiaire qui arbitre sans arrêt entre les différentes opportunités de profit.

- L'adhocratie est une structure très innovante qui doit faire face à des défis permanents (nouveaux projets, nouveaux contrats, forte incertitude…). La bonne marche de l'ensemble dépend de sa capacité à mobiliser rapidement les ressources nécessaires aux défis à relever. Le mode de coordination privilégié est l'ajustement mutuel entre les membres de l'entreprise. Ce sont des organisations d'experts qui se jouent des règles classiques d'organisation pour mieux pouvoir innover. Elle est structurée en une série de constellation de travail La partie essentielle de ce type de structure est l'ensemble des services de support qui intègrent bien souvent le noyau opérationnel. Il s'agit d'être capable de réunir rapidement des équipes de spécialistes de divers horizons. C'est la NASA ou plus prosaïquement des cabinets de conseil, des agences de publicité ou des fabricants de prototypes…).

La place et le rôle du contrôleur seront alors très différent selon le type de structure dans laquelle il s'insère :

Configurations	Rôle du contrôleur
	Le contrôleur de gestion n'a pas, dans cette configuration, un rôle très important. En effet, la direction n'a pas besoin de lui pour connaître les résultats de l'organisation et pour la piloter. La supervision directe lui permet de tout connaître et de se débrouiller seule. Au mieux, le contrôleur de gestion aura une tâche de prévision de l'activité.
	Le contrôleur de gestion a, dans cette configuration, deux missions : • Prévoir, ce qui est facilité par le haut degré de stabilité des processus de travail. • Vérifier la conformité économique des actions des opérationnels afin d'autoréguler l'activité. C'est le contrôle de gestion « vérificateur ».
	Le contrôle de gestion a peu de légitimité dans ce type de configuration. En effet, une grande partie de la compréhension du travail lui échappe. Que peut dire un contrôleur à un médecin ? Celui-ci peut l'utiliser de façon efficace mais il reste subordonné aux professionnels dont il comprend mal l'activité. Le contrôleur est entièrement dépendant du noyau opérationnel.
	Le contrôle de gestion est y généralement très financier et économique. Il est chargé d'aider la ligne hiérarchique intermédiaire à prévoir, allouer les ressources et contrôler les réalisations. Il l'aide à choisir les bons couples produits-marchés utiles au développement de l'entreprise. C'est le contrôle de gestion de la grande entreprise moderne.
	Le contrôle de gestion est une dimension importante de ce type d'organisation même si, à l'instar de la bureaucratie professionnelle, il est largement tributaire du noyau opérationnel et des fonctionnels de soutien. Le contrôle de gestion servira à suivre la rentabilité des grands projets. Il sera toutefois gêné par la complexité des opérations et les incessantes réorganisations.

Par ailleurs, les compétences nécessaires au contrôleur de gestion vont bien au-delà des outils traditionnels dont il dispose.

Les outils traditionnels du contrôle de gestion

Une autre façon d'appréhender le contrôle de gestion est de le décrire au travers de ses outils les plus traditionnels. Cette démarche pose toutefois de nombreux problèmes :

- Nous adoptons alors une perspective technicienne sans véritable cohérence d'ensemble. Le contrôle se résume à un ensemble de pratiques que l'on ne sait ordonner les unes par rapport aux autres.

- La diversité des pratiques du contrôle de gestion n'est en outre pas immuable. De nouveaux outils apparaissent régulièrement. Le contrôleur de gestion s'en saisit comme par exemple pour les outils de la création de valeur. La liste des outils du contrôle n'est donc pas définie de façon fermée.

- En outre, les outils du contrôle de gestion sont implicitement ceux utilisés par le contrôleur de gestion ou ceux présentés dans les ouvrages de contrôle de gestion. Mais le contrôle de gestion, en tant que processus, peut utiliser des outils, comme la gestion de la qualité, qui ne sont pas des outils du contrôleur.

Malgré ces critiques, la présentation des outils traditionnels du contrôle de gestion permet une première approche technique de la discipline. Elle a également le mérite de la simplicité. Elle sert utilement de points de repères pour situer ensuite le vocabulaire de la pratique. La rapide présentation que nous en faisons ci-dessous est toutefois succincte et non exhaustive.

Avant toutes choses, le contrôleur de gestion est en charge des structures de gestion de l'entreprise. Afin d'organiser au mieux l'activité productive et pour rendre visible la performance de chacun, la première étape est incontestablement d'identifier les champs de responsabilité de tous les managers. Le contrôleur de gestion contribue à la définition des centres de responsabilité (dont la définition donnera lieu à un développement ultérieur). Depuis quelques années, ces structures d'organisation verticales de l'entreprise cèdent le pas devant des structures horizontales de type processus. Celles-ci ont pour avantage de mieux mettre en évidence les enchaînements de tâches en vue de les optimiser.

Afin d'organiser les relations entre ces différentes unités, le contrôleur de gestion définit des règles de coordination. Il importe en effet de savoir qui fait quoi et ainsi de définir les frontières des contributions de chacun. Les carrières et les rémunérations des managers dépendent de ces contributions. Dans la même veine, il faut connaître le montant des ressources utilisées par les différents managers. Enfin, il faut organiser les interdépendances entre les unités. L'entreprise peut effectivement être appréhendée comme un ensemble de relations contractuelles entre différents services. Mais en l'absence de marché organisé, comme ce serait le cas pour des entités autonomes, il appartient au contrôleur de gestion de définir des règles pour permettre d'arbitrer les échanges internes. C'est dans ce sens que les organisations sont des bureaucraties au sens wébérien du terme.

Parmi ces règles de coordination, les Prix de Cession Internes (PCI) occupent une place privilégiée, du point de vue du contrôleur de gestion, car ils font appel à une technique qu'il maîtrise très bien : la comptabilité de gestion. Les prix de cession interne vont permettre

d'isoler les performances de chacune des unités et de les mettre dans une situation proche de celle qui serait la leur si elles étaient indépendantes.

La comptabilité de gestion, qui fera l'objet de la première des trois parties de cet ouvrage, ne sert pas uniquement à définir des PCI. De façon plus générale, elle servira au contrôleur de gestion à calculer le coût des produits. Elle permet de modéliser les relations existant entre les ressources consommées par l'entreprise et sa production de biens ou de service. Plusieurs concepts de coûts existent et semblent se concurrencer. Nous verrons que, bien au contraire, ils se complètent car ils ne doivent pas être utilisés dans les mêmes contextes. Parmi ces outils de calcul de coûts, la méthode des coûts complets est sans doute la méthode reine. Son principe est simple. Il consiste à rattacher aux objets de coûts - qui peuvent être des produits et des services mais également bien d'autres choses (clients, processus…) - l'ensemble des charges consommées. Cela conduit systématiquement à faire un certain nombre d'hypothèses de calcul plus ou moins contestables. De ce fait, il existe plusieurs méthodes de calcul en coûts complets (méthode des sections homogènes et *activity-based costing* par exemple).Deux autres méthodes existent qui permettent d'éviter ces trop nombreuses hypothèses mais ne produisent alors que des coûts partiels dont l'emploi est soumis à des conditions très strictes. Le *direct costing* ou méthode des coûts variables ne rattache que les coûts variables aux objets de coûts. Il permet de calculer un seuil de rentabilité ou point mort. Les coûts fixes ou coûts de capacité seront traités globalement. Une autre méthode consiste à ne rattacher que les coûts directs aux objets de coûts. Les coûts indirects seront traités en bloc.

Ces méthodes servent à mesurer la profitabilité des objets de coûts. Elles donnent des indications précieuses sur les choix à effectuer (produits à lancer, marchés à prospecter, investissements à réaliser…). Ce sont alors des techniques de choix et d'aide à la décision. Leur utilité est grande pour des décisions ponctuelles qui nécessitent à chaque fois des calculs spécifiques. Mais elles peuvent également donner des informations précieuses permettant aux opérationnels de mieux piloter leur activité. La périodicité des activités de pilotage est nettement plus courte que les choix ponctuels que nous avons évoqués ci-dessus et l'information nécessaire a une nature récurrente. Les problèmes que posent notamment les hypothèses utilisées pour l'obtention des coûts complets se trouvent exacerbés. De fait, d'autres outils du contrôle de gestion sont peut-être mieux adaptés au pilotage : les budgets et les tableaux de bord.

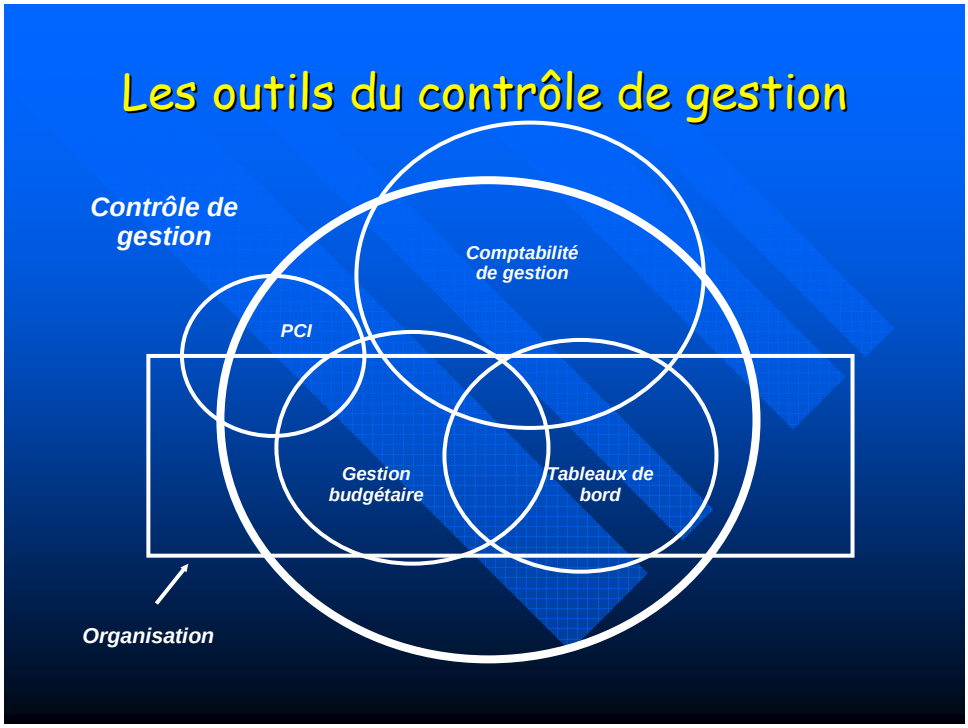
Le budget (et le contrôle budgétaire) ainsi que les tableaux de bord ont pour fonction principale de décliner la stratégie et de permettre le suivi de son bon déroulement. Les méthodes utilisées sont à la fois différentes et semblables sous bien des aspects :

- Le budget projette sur des sous-unités les impératifs financiers de rentabilité de l'entreprise. L'agrégation de l'ensemble des budgets doit fournir un compte de résultat prévisionnel. Chaque sous-unité de l'entreprise se voit alors demander d'indiquer quelles actions elle compte lancer durant l'année pour contribuer à la stratégie et quelle sera sa contribution au chiffre d'affaires et au résultat. La déclinaison de la stratégie est évaluée de manière exclusivement financière et comptable. En cours d'année, un suivi des écarts du réel par rapport au budget est réalisé et doit donner lieu à des ajustements. A la fin de chaque exercice, une évaluation globale est réalisée sur la situation budgétaire de chaque unité.

- Le tableau de bord suit une autre démarche. La direction de l'entreprise fixe d'abord une série d'objectifs financiers et non financiers à atteindre. Puis, les contrôleurs de gestion construisent des indicateurs permettant de mesurer ces objectifs et de surveiller

tous les éléments qui seront clés pour leur atteinte. Parallèlement, à chaque niveau de l'entreprise, une réflexion similaire est réalisée pour décliner les objectifs de la DG sous forme d'objectifs locaux. Un travail identique de réalisation de tableaux de bord est également entrepris. En cours d'année, le niveau des indicateurs retenus comparé à la norme est une indication du bon déroulement des opérations. En fin d'année, une évaluation globale des managers est faite à partir de l'ensemble des indicateurs retenus. Cette évaluation est parfois accompagnée de « contrats de gestion ».

La similarité des deux démarches réside dans le triptyque finalisation/pilotage/post-évaluation (Bouquin, 2001). La grande différence est leur nature plus ou moins comptable. En définitive, les outils du contrôle de gestion s'interpénètrent et se chevauchent sans qu'il soit toujours possible de les distinguer comme cherche à l'illustrer le schéma ci-dessous.



En cherchant à appréhender le contrôle de gestion par ses outils, on en retire une image floue et à géométrie variable. Cette impression de flottement dans la nature exacte du contrôle de gestion est renforcée par ses évolutions récentes où de nombreux outils et indicateurs nouveaux apparaissent.

Le contrôle de gestion ne peut donc être considéré du seul point de vue de ses outils et nécessite d'être défini de façon plus autonome comme un processus de management. Cela permet de ne se limiter ni au travail du contrôleur, ni aux outils qu'il utilise mais de définir le contrôle de gestion par rapport à ses finalités.

Le contrôle de gestion comme processus de management

Le contrôle de gestion sert à maîtriser le management et à décliner la stratégie de l'entreprise Il est possible de le considérer comme l'un des processus de management de l'entreprise et il est de ce fait pris en charge par les managers. Toutefois, envisagé comme processus de management, il devient difficile de définir précisément ce qui se cache derrière le terme de contrôle de gestion. Nous en proposons ci-dessous plusieurs approches.

L’une des premières définitions structurées du contrôle de gestion est due à R.N. Anthony, professeur à Harvard (Bouquin, 2001, 19 et s.) :

> « Le contrôle de gestion (*management control*) est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation. »
> Anthony, 1965

Faire du contrôle de gestion nécessite donc de s’être fixé des objectifs (issus d’une stratégie ?). Puis, dans un second temps, les managers doivent vérifier que les moyens mobilisés l’ont été pour atteindre les objectifs de l’organisation (efficacité) et qu’ils ont permis de minimiser les facteurs de production nécessaire (efficience). Anthony aurait pu ajouter que les ressources doivent être « obtenues de manière économique », c’est-à-dire à moindre coût.

Il s’agit de créer un lien entre les actions des membres de l’organisation et les objectifs qu’ils doivent atteindre. Le contrôle de gestion cherche à modéliser l’ensemble de ces relations. Il s’intéresse essentiellement aux ressources utilisées dans le but d’éviter tout gaspillage. Il s’agit là d’une version très comptable du contrôle de gestion.

Quelques années plus tard, le même Anthony a modifié sa définition ce qui lui permettait de sortir de ce cadre trop comptable :

> « Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation. »
> Anthony, 1988

Les objectifs ont disparu pour faire place à la stratégie de l’entreprise. Le contrôle ne vise plus à maîtriser des ressources mais plus largement à induire des comportements chez les autres membres de l’organisation (subordonnés ou pairs). C’est une façon de renforcer la nature managériale du contrôle de gestion peut-être un peu oubliée derrière les présupposés comptables de la première définition.

Enfin, la troisième définition que nous reprendrons est celle de R. Simons, autre professeur de Harvard :

> « Les processus et les procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation. »
> Simons 1995

On notera dans cette définition que la matière première du contrôle de gestion est l’information. Celle-ci peut donc être comptable et financière mais aussi opérationnelle, quantitative ou qualitative. Le manager l’utilise pour influencer des membres de l’organisation et pour coordonner à sa guise la façon dont ils coopèrent. Cette définition ne présuppose pas que les managers sachent absolument où va l’entreprise. Les managers doivent influencer les autres membres de l’organisation mais également s’appuyer sur les initiatives des opérationnels pour profiter des opportunités qui apparaissent dans le cadre des actions quotidiennes. Ils tiennent ainsi compte de la nature émergente des stratégies.

Quelques remarques :

- Les auteurs parlent d'organisations ce qui signifie que le contrôle de gestion peut s'appliquer à des entités non-marchandes.

- Le contrôle de gestion est l'outil des managers. Le métier de contrôleur de gestion n'est jamais cité.

- Le contrôle de gestion est un processus de management dont on ne présuppose pas les outils, même si dans la première définition ils sont implicitement comptables.

- Le contrôle de gestion cherche à organiser l'activité d'un point de vue économique sans entrer pour autant dans les processus opérationnels. Il s'agit d'inciter plus que de prescrire.

- Dans toutes les définitions, l'objectif du contrôle de gestion est identique, il s'agit de s'assurer de la mise en œuvre de la stratégie de la société. Seule la façon d'y parvenir diffère. Initialement le contrôle de gestion était surtout comptable alors que sa définition s'est élargie avec les autres définitions.

- Finalement, il ressort de l'observation des entreprises qu'un grand nombre d'entre elles retiennent de fait la première, et plus ancienne, définition du contrôle de gestion et n'ont pas su tirer parti des bénéfices que pouvaient leur apporter les définitions plus récentes.

La problématique du contrôle d'une organisation dépasse le cadre du contrôle de gestion et s'apparente à un véritable contrôle organisationnel. Le contrôle de gestion apparaît alors comme l'une des composantes du contrôle organisationnel.

Le contrôle organisationnel s'appuie, selon Bouquin (2001), sur des procédures formelles (le contrôle « visible ») mais aussi sur des dispositifs informels (le contrôle « invisible ») comme par exemple la culture ou le recrutement de personnel tous issus de la même école de management. L'ensemble de ces dispositifs permet aux dirigeants de maîtriser les décisions prises et les actions menées à tous les niveaux de l'organisation.

Le contrôle de gestion n'est donc pas un ensemble de pratiques uniformes. Il est différent d'une entreprise à l'autre et ces différences nécessitent d'être analysées pour être pleinement comprises. Le contrôle de gestion semble osciller entre deux conceptions différentes mais non forcément exclusives l'une de l'autre (Malo et Mathé, 1998) :

- Une logique de confortement (*compliance and control* pour conformité et vérification). Il s'agira alors pour le contrôle de gestion de vérifier que le comportement des acteurs de l'organisation est conforme à des normes préétablies de performance.

- Une logique de changement (*learning and growth* pour apprentissage et croissance). Le contrôle de gestion devra alors permettre d'explorer les voies de croissance possibles, d'organiser le changement et de saisir les opportunités de croissance rentables pour l'entreprise.

Ces deux tendances sont présentes dans le contrôle de gestion moderne même si la première a historiquement été privilégiée.

L’objectif de ce livre n’est pas de proposer des méthodes nouvelles mais de replacer les techniques de pilotage et de mesure de la performance par rapport à ces deux dimensions permettant de comprendre leurs conditions d’utilisation. Le but est de présenter la maîtrise de la performance comme un processus allant de l’élaboration de la stratégie, en passant par sa déclinaison et son pilotage, à la mesure des résultats.

Nous commencerons par examiner les outils de calcul économique du contrôle de gestion pour montrer comment les utiliser pour décider au mieux. Ils permettront de comprendre la performance de l’entreprise. Nous verrons ensuite comment la performance financière est déclinée dans l’entreprise au travers des budgets afin de permettre son pilotage. Cette perspective trop financière est aujourd’hui critiquée et a laissé de la place pour le développement d’autres outils, les tableaux de bord, qui complètent la panoplie des techniques du contrôle.

Partie 1 : Calcul des coûts et décisions économiques

L'outil traditionnel, sinon le plus ancien, du contrôle de gestion est le calcul des coûts. Plusieurs méthodes canoniques se complètent mais ne sont pas pour autant interchangeables. Leurs conditions d'utilisation varient en fonction des circonstances. Les paramètres de conception et d'utilisation de ces méthodes seront donc largement exposés dans cette partie afin de dépasser ce qui n'est fondamentalement qu'une série d'opérations de calcul élémentaire. Nous verrons que de « nouvelles » méthodes de calcul de coûts se sont récemment développées pour répondre à des critiques justifiées sur les méthodes traditionnelles. A l'examen toutefois, il est aisé de rattacher ces nouvelles techniques aux anciennes méthodes. Mais leur apport est loin d'être négligeable car elles ont permis de repenser des techniques dont la mauvaise maîtrise avait conduit à des effets pervers.

La comptabilité de gestion

Le calcul des coûts est du ressort de la comptabilité de gestion. Dans le passé, la discipline s'est appelé comptabilité industrielle ou encore récemment comptabilité analytique. L'évolution du terme traduit une évolution des enjeux attachés au calcul des coûts. L'objet du calcul des coûts n'est plus aujourd'hui simplement de calculer le coût de produits mais aussi le coût de services, de processus, de clients, de réseaux de distribution, de fonction de l'entreprise… afin d'éclaire des décisions de gestion. On dira que les objets du calcul de coûts se sont multipliés et ne concernent plus uniquement les produits. L'objectif n'est pas non plus de savoir décomposer les coûts analytiquement mais de les décomposer afin d'aider les managers à gérer l'entreprise.

> « La comptabilité de gestion est un système d'information comptable qui vise à aider les managers et à influencer les comportements en modélisant les relations entre les ressources allouées et consommées et les finalités poursuivies. »[1]
> (Bouquin, 2003, p. 10)

- **un système d'information comptable** : la comptabilité de gestion repose sur le système d'information comptable de l'entreprise. Il s'agit de la même base d'information que celle de la comptabilité financière ce qui permet d'en garantir la validité grâce aux mécanismes de la partie double. Toutefois, cette information est adaptée et retraitée afin de mieux répondre aux besoins de la comptabilité de gestion (cf. *infra*). Dans le PCG 1982 (Plan Comptable Général) figurait d'ailleurs, à côté des comptes du plan comptable, des comptes « réfléchis » (comptes de classe 9) qui pouvaient aider à calculer les coûts analytiques de l'entreprise. Leur utilisation était toutefois très peu répandue dans les entreprises. C'est sans doute la raison pour laquelle ils ont disparu de la version écrite en 1999. L'utilisation d'une information comptable nécessite en outre l'enregistrement de données non monétaires afin de pouvoir allouer les coûts aux objets de coûts.

[1] C'est moi qui souligne.

- **aider les managers** : l'objectif principal de la comptabilité de gestion est d'aider les managers à prendre des décisions : à quel prix vendre ce produit, faut-il accepter cette commande spécifique, dois-je réaliser cet investissement, dois-je faire ou faire faire, faut-il licencier, combien coûte un recrutement… ? La comptabilité de gestion va donc guider économiquement les choix du décideur.

- **influencer les comportements** : la comptabilité de gestion produit des coûts et des informations monétaires qui vont aider le manager à influencer le comportement de leurs subordonnés ou des autres participants aux activités de l'entreprise (autres services de l'entreprise, responsable hiérarchique du manager, clients, fournisseurs). Mais la comptabilité de gestion ne sera pas le seul outil servant aux managers à orienter les comportements. Ainsi, il sera concurrencé dans ce rôle, entre autres, par la gestion budgétaire ou les tableaux de bord.

- **modélisant** : c'est sans doute le terme le plus important de la définition. La comptabilité de gestion, et le calcul des coûts en général, propose, avant toutes autres choses, une modélisation du fonctionnement de l'entreprise. Elle explicite la manière dont les ressources sont utilisées et rattachées aux objets de coûts. La difficulté provient de ce que plusieurs modélisations existent. Il n'est en effet pas indifférent de calculer un coût marginal, un coût variable, un coût complet[2] ou un coût standard. Nous reviendrons rapidement sur ces différentes méthodes afin de les décrire. Notons déjà que leur finalité n'est pas la même. Mais au sein de chacune de ces grandes modélisations, il est possible d'organiser différemment le calcul. En effet, comme tout modèle, la comptabilité de gestion a ses variables, ses données, ses hypothèses et ses relations de causalité. Mais celles-ci ne sont pas les mêmes pour tous les acteurs. Cela tient à des effets de positionnement (tous les acteurs n'ont pas les mêmes buts) et à des problèmes cognitifs (tous ne comprennent pas la situation de la même manière). Selon les choix de calcul qui sont retenus, on obtient des coûts différents d'une personne à l'autre sans qu'il soit toujours possible de départager les différents modèles. Cela fait dire à Riveline (cours de l'Ecole des Mines de Paris) qu'un coût juste n'existe pas mais qu'il n'est que le reflet de l'opinion de celui qui l'a calculé sur le fonctionnement de l'entreprise. Le calcul d'un coût « juste » est alors problématique et nous lui préférerons la notion de coût pertinent, celle-ci s'évaluant par rapport à la situation où il est utilisé.

- **les ressources allouées et les finalités poursuivies** : la modélisation proposée par la comptabilité de gestion cherche à rattacher des consommations à des objets de coûts. Les ressources utilisées sont des achats de matières, des salaires, des investissements. L'une des difficultés de la comptabilité de gestion est la nature spécifique ou non des ressources utilisées par rapport aux objets de coûts. Certaines charges pourront être rattachées directement aux objets de coûts alors que d'autres devront faire l'objet d'un traitement intermédiaire.

La comptabilité de gestion se distingue de la comptabilité financière. La première modélise les relations économiques internes à l'entreprise. Elle sert d'outils d'aide à la décision pour les dirigeants. Elle décrit de façon détaillée la manière dont les ressources sont acquises et consommées en retraçant les flux économiques à l'intérieur de l'organisation. La seconde a

[2] Avec ou sans imputation rationnelle, selon la méthode traditionnelle des sections homogènes ou selon la méthode des coûts par activité, ABC.

pour objectif d'informer les tiers de l'entreprise sur les performances annuelles (semestrielles ou trimestrielles pour les sociétés cotées). Les liens existant entre les deux sont toutefois assez forts notamment pour la valorisation d'un certain nombre de postes (stocks, production immobilisée, contrats à long terme…). Ces relations ont pu, à certains moments, conduire à une inféodation de la comptabilité de gestion à la comptabilité financière. *A minima*, il est envisageable que la comptabilité financière soit l'unique outil d'aide à la décision des dirigeants, notamment dans les petites entreprises. Enfin, il faut signaler que la comptabilité financière fait l'objet d'une normalisation (PCG, normes IFRS ou *International Financial Reporting Standards*, US GAAP ou *Generally Accepted Accounting Principles*…) alors que la comptabilité de gestion est d'un format libre.

La comptabilité de gestion sert essentiellement à éclairer les décisions internes de l'entreprise. On assiste toutefois depuis quelques années à une extension du domaine de la comptabilité de gestion qui va de plus en plus chercher des informations à l'extérieur de l'entreprise pour aider les managers à prendre de bonnes décisions. Le but est d'optimiser non plus la seule chaîne de valeur de l'entreprise mais la globalité des chaînes de valeur dans lesquelles l'entreprise s'insère.

A quoi servent les coûts ?

Les entreprises ont plusieurs raisons de vouloir calculer des coûts. Ces diverses motivations peuvent provoquer des incohérences et une perte de pertinence car tous les coûts ne nécessitent pas la même modélisation.

Selon Bouquin (2003), qui cite Dearden, les fonctions de la comptabilité de gestion peuvent être :

- **Allouer les coûts pour l'établissement périodique des états financiers**. Les entreprises doivent utiliser une modélisation interne de leur consommation afin d'établir leurs états financiers. En effet, la valorisation des stocks ou l'évaluation du coût des immobilisations nécessitent de calculer des coûts permettant d'activer ces éléments au bilan. La démarche est particulièrement critique pour la production immobilisée c'est-à-dire celle réalisée par l'entreprise pour son propre compte et dont il faut déterminer le coût auquel elle sera inscrite au bilan. De même, les stocks de produits finis ou d'encours doivent faire l'objet d'une évaluation, le plan comptable préconisant le coût complet avec imputation rationnelle. D'autres éléments sont concernés. Mais ces valorisations doivent respecter des contraintes qui sont celles de la comptabilité financière. Les coûts obtenus peuvent alors n'être pas pertinents pour d'autres décisions.

- **Calculer le coût des produits** (avant, pendant, après leur production). La production de biens et de services de l'entreprise nécessite un calcul préalable afin de déterminer leur profitabilité. Il s'agit, avant de se lancer dans la production, de savoir si les coûts engagés seront couverts par le prix de vente. C'est aussi une façon de fixer le prix de vente. Pendant la production, il est nécessaire de vérifier si le coût de production est toujours en ligne avec ce qui a été prévu. Un certain nombre de produits génèrent des coûts après leur production (service après-vente, coût de dépollution…) qu'il s'agira de prendre en compte pour mieux en évaluer l'impact sur la profitabilité. C'est l'ensemble du cycle de vie qui doit être pris en considération. Enfin, l'insertion des produits dans l'acte de consommation du

client est une donnée essentielle. Un produit plus cher en production peut s'avérer moins coûteux pour le client car il lui fait faire des économies.

- **Aider à des études spécifiques** (investissements, faire ou faire faire…). Le calcul des coûts sert également à prendre des décisions ponctuelles. Le *business plan* d'un projet d'investissement utilisera abondamment des données de la comptabilité de gestion. Les motifs invoqués pour justifier de la fermeture d'une usine reposeront souvent sur la comparaison des coûts de production de l'usine comparée à d'autres dans le même groupe (*benchmarking*). Le recours à la sous-traitance nécessitera de clairement identifier les coûts du processus à sous-traiter afin de pouvoir comparer les coûts internes au prix de la prestation externe. La difficulté de l'exercice n'est pas tant comptable que d'être sûr d'avoir identifié tous les impacts financiers et économiques pour l'entreprise. De même, il n'est pas neutre pour l'entreprise de connaître le coût d'un recrutement. Cela permet de faire clairement apparaître une partie des coûts d'investissement en ressources humaines.

- **Faciliter le contrôle des processus** (pilotage de l'activité). L'établissement de coûts partiels est utile pour mieux piloter les activités de l'entreprise. Ainsi, le suivi du coût des matières achetées, du coût des fonctions d'approvisionnement, des consommations d'énergie ou du coût de la main d'œuvre est un moyen de sensibiliser les acteurs de l'entreprise aux enjeux financiers et économiques de leur activité. Cela est vrai pour les responsables (cadres et agents de maîtrise) mais également pour tous les salariés de l'entreprise dans certains cas d'opération de communication. Il est ainsi courant de voir, dans les usines, un panneau indiquant « tous les jours 800 euros sont jetés dans cette poubelle ». L'information vise à sensibiliser les acteurs au coût du gaspillage. D'autres mécanismes de contrôle (budgets, tableaux de bord) sont utilisés pour contrôler les processus de l'entreprise. Ils s'interfacent très souvent avec la comptabilité de gestion dont ils utilisent les chiffres.

- **Aider à la prévision** (comptabilité prévisionnelle). La comptabilité de gestion est très utile pour aider à déterminer les bénéfices futurs de l'entreprise. Au-delà de la prévision du niveau d'activité, qui relève essentiellement du marketing et qui apportera une prévision de chiffre d'affaires, il s'agit pour l'entreprise de modéliser les coûts futurs des activités qui permettront de réaliser ce chiffre d'affaires. La difficulté est à nouveau de n'oublier aucun des éléments qui constitueront les charges de l'entreprise et donc d'avoir une idée claire du fonctionnement de l'entreprise. L'enjeu est de plus en plus important pour les entreprises cotées sur les marchés financiers. En effet, les investisseurs valorisent les entreprises sur la base des flux de trésorerie futurs. Les bénéfices prévisionnels sont donc à la base de la valeur de l'entreprise. Comme la modélisation change d'un individu à l'autre, on peut aisément comprendre que tous n'aient pas la même opinion sur la valeur boursière de l'entreprise. La comptabilité de gestion est au centre de la mesure de création de valeur de l'entreprise et pas simplement durant les périodes où la création de valeur est à la mode.

Les sources de données, précautions méthodologiques

Il serait illusoire d'espérer calculer des coûts sans être, en premier lieu, soucieux de la qualité des données utilisées. Ce n'est pas la seule difficulté que rencontre la comptabilité de gestion mais c'est la première qui se pose.

Les données utiles à la comptabilité de gestion sont, en première approche, les données issues du système d'information de la comptabilité financière. Mais les finalités entre les deux systèmes d'information étant différentes, il est souvent nécessaire de retraiter les données de la comptabilité financière. De façon très classique, un certain nombre de retraitements peuvent être réalisés :

- Les charges de la comptabilité financière sont enregistrées en se conformant à des normes comptables (PCG, normes IFRS ou US GAAP). Les évaluations de ces charges peuvent être très différentes de leur valeur économique ou ne pas refléter la réalité économique telle que la conçoit l'entreprise. Il est alors nécessaire de retraiter les charges de la comptabilité financière. A titre d'exemple, les stocks pourront être évalués en *Last In Firt out* (LIFO) plutôt qu'au Coût Moyen Unitaire Pondéré (CMUP), les amortissements seront calculés en prenant une base d'amortissement différente de celles de la comptabilité financière ou en appliquant un autre rythme d'amortissement. On parle alors de charges de substitution quand de nouveaux chiffres viennent remplacer ceux de la comptabilité financière.

- Par ailleurs, la comptabilité financière ne prend pas en compte toutes les charges de l'entreprise. Par exemple, les charges relatives au coût du capital ne sont pas prises en compte dans le compte de résultat. Cette rémunération apparaît comme une créance résiduelle sous forme du résultat net qui revient entièrement aux actionnaires. Il est alors possible d'ajouter une charge conventionnelle aux coûts de la comptabilité de gestion. C'est ce que préconisent, par exemple, les tenants (Stern et Stewart, 1991) de la méthode EVA® (*Economic Value Added*).

- Certaines charges, prises en compte dans la comptabilité financière, n'ont pas de pertinence pour la comptabilité de gestion. Elles ne seront pas retenues dans les calculs. Il peut s'agir de charges passées dans la comptabilité pour des raisons fiscales et qui n'ont pas de pertinence économique. On parle alors de charges non incorporables.

- L'entreprise est également amenée à enregistrer certaines charges annuellement (assurances, abonnements…). Il est donc nécessaire, pour calculer les coûts de l'entreprise, de créer un système d'abonnement qui permettra de répartir correctement dans le temps des charges enregistrées avec une périodicité différente. Par exemple, le calcul d'un coût de revient mensuel nécessite de mensualiser les charges annuelles d'assurances.

- Dans un certain nombre de cas, il sera nécessaire d'estimer les charges de la comptabilité financière sans attendre qu'elles soient effectivement enregistrées. En effet, attendre obligeraient les entreprises à retarder l'établissement de leur comptabilité de gestion alors que les chiffres doivent arriver très rapidement si des actions doivent être entreprises. Malgré cela, pour certains, comme Kaplan et Norton (1998 et 2001c), les chiffres de la comptabilité de gestion arrivent toujours trop tard et en général quand les actions

correctrices ont déjà été prises. Ils préconisent alors de piloter en se passant de la comptabilité de gestion (cf. *infra* le *balanced scorecard*).

- Enfin, les Progiciels de Gestion Intégrés (PGI ou ERP pour *Enterprise Resource Planning*) peuvent poser des problèmes spécifiques. La puissance de ces outils est d'intégrer toutes les données de l'entreprise (ou presque) dans un système d'information unique. Il devient alors possible de requêter cette base de données pour en sortir des informations pertinentes. Il faut toutefois être vigilant au fait que le croisement de différentes requêtes fournisse des chiffres effectivement établis sur la même base. Il n'est pas rare en effet que les données issues de différentes sources ne recouvrent pas exactement la même réalité. Ainsi, à titre d'exemple, le chiffre d'affaires peut ne pas correspondre aux missions achevées car certains dossiers relatifs à des missions n'auront pas été fermés. Par conséquent, calculer un chiffre d'affaires moyen par affaire nécessite de prendre certaines précautions.

La qualité de l'enregistrement comptable entre les différentes activités est également un problème. Prenons l'exemple d'un hôtel qui, outre son activité d'hébergement, auraient également une activité de restauration assez autonome. Déterminer la rentabilité de l'hôtel et du restaurant nécessite d'enregistrer à part les nuitées et les repas pour des clients qui auraient consommé les deux activités. Pourtant, une seule facture sera émise pour la prestation d'ensemble. Il est donc nécessaire de répartir correctement les produits afférants entre les différentes activités. Le problème peut paraître trivial mais à l'usage, cela pose des difficultés dans un grand nombre de cas. Heureusement, il existe des logiciels spécialisés mais ils ne résolvent pas les problèmes de saisie incorrecte.

Bien d'autres informations sont nécessaires pour réaliser une bonne comptabilité de gestion et notamment des données non financières. Ces données vont notamment être très utiles pour répartir les charges entre les produits et les centres d'analyse et pour obtenir les unités d'œuvre ou les inducteurs de coûts et d'activité. Ces données sont indispensables pour valoriser les consommations. Il sera ainsi nécessaire de connaître le nombre de kilo incorporé dans un produit ou le nombre d'heures passées à réaliser une activité. Certaines de ces données non financières vont être suivies automatiquement par des capteurs. C'est par exemple le cas du courant électrique qui se mesure avec un compteur. Certaines de ces données seront suivies de manière déclarative. On demande alors aux opérationnels de noter le temps passé à la réalisation de telle ou telle tâche. Le degré de subjectivité est alors important et peut facilement conduire à des incohérences. Enfin, dans certains cas, ces données non financières doivent être estimées ce qui oblige à poser des hypothèses plus ou moins réalistes.

Ces problèmes sont loin d'être insurmontables et ne sont pas propres à la comptabilité de gestion. Il était toutefois nécessaire de les mentionner car ils conditionnent la qualité des chiffres qui seront ensuite utilisés par la comptabilité de gestion. Celle-ci pose en outre des problèmes plus conceptuels liés à l'utilisation des méthodes. Ce que nous allons voir maintenant.

Direct costing et décisions à court terme

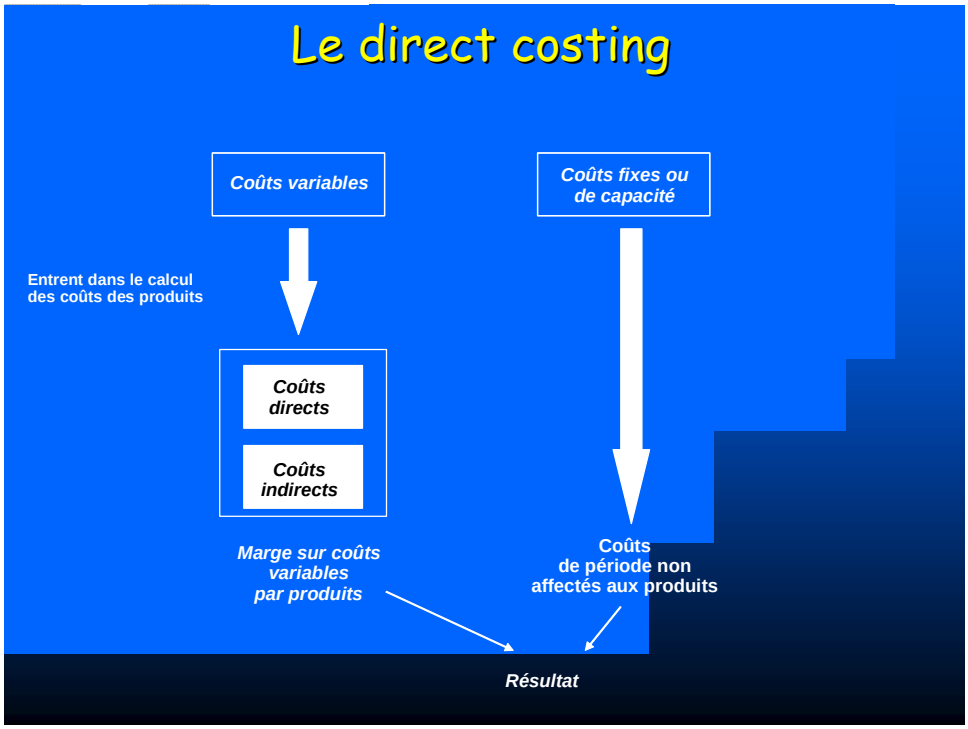
L'une des méthodes les plus simples pour calculer un coût est sans doute celle dite du *direct costing* que l'on peut traduire en français par méthode des coûts variables (à ne pas confondre avec les coûts directs).

Raisonner à partir d'une marge sur coûts variables

La méthode consiste à distinguer les coûts variables des coûts fixes et à ne rattacher aux produits que les coûts variables qui les concernent. Les coûts variables sont ceux qui évoluent à court terme en fonction des quantités produites. L'ensemble des coûts peut être représenté par une équation du type :

Coûts totaux = Coût variable unitaire X Quantité + Coûts fixes

Le schéma ci-dessous résume les principes de calcul de la méthode du *direct costing* :



La différence entre le chiffre d'affaires et l'ensemble des coûts variables s'appellent la Marge sur Coûts Variables (MCV). La profitabilité d'un produit s'apprécie, dans un premier temps, par rapport à sa marge sur coûts variables. Une MCV positive indique que le produit couvre ses coûts variables. La MCV doit ensuite être suffisante pour couvrir les coûts fixes.

	Cas 1	**Cas 2**	**Cas 3**
Chiffre d'affaires (100 euros X 20)	2000	2000	2000
Coût variable (30 euros X 10 et 120 euros X 20)	300	300	2400
MCV	1700	1700	(400)
Coûts fixes	1500	1900	1500
Résultat	200	(100)	(1900)

Dans le **cas 1**, la MCV est suffisante pour couvrir les coûts fixes.

Dans le **cas 2**, la MCV est positive mais insuffisante pour couvrir les coûts fixes. L'entreprise peut améliorer son résultat en :

- Augmentant les quantités vendues. Mais cela nécessite, par exemple, des efforts accrus en publicité qui feront augmenter les coûts fixes ou encore cela implique de motiver plus les commerciaux en augmentant la prime qu'ils toucheront pour chaque produit vendu, mais ce sont alors les coûts variables unitaires qui augmentent.

- Augmentant son prix. Mais attention alors à l'élasticité prix qui fera baisser les quantités vendues.

- Diminuant les coûts variables unitaires. Le risque est alors de dégrader la qualité de la prestation offerte et, soit de devoir baisser le prix de vente, soit de perdre des clients donc voir les quantités vendues diminuées.

- Diminuant les coûts fixes.

Les actions que peut lancer l'entreprise pour améliorer sa situation vont avoir des conséquences indirectes qu'il s'agit de bien mesurer. La modélisation fournit toutefois un moyen simple de décider des moyens d'amélioration.

Dans le **cas 3**, la MVC est négative. L'entreprise a donc intérêt à arrêter la production car dès qu'elle produit et vend elle perd de l'argent. Elle peut augmenter le prix de vente (si cela est possible), elle peut chercher à baisser le coût variable unitaire avec les mêmes contraintes que dans le cas 2.

Pour simple qu'elle soit, cette modélisation ne présente toutefois pas que des avantages :

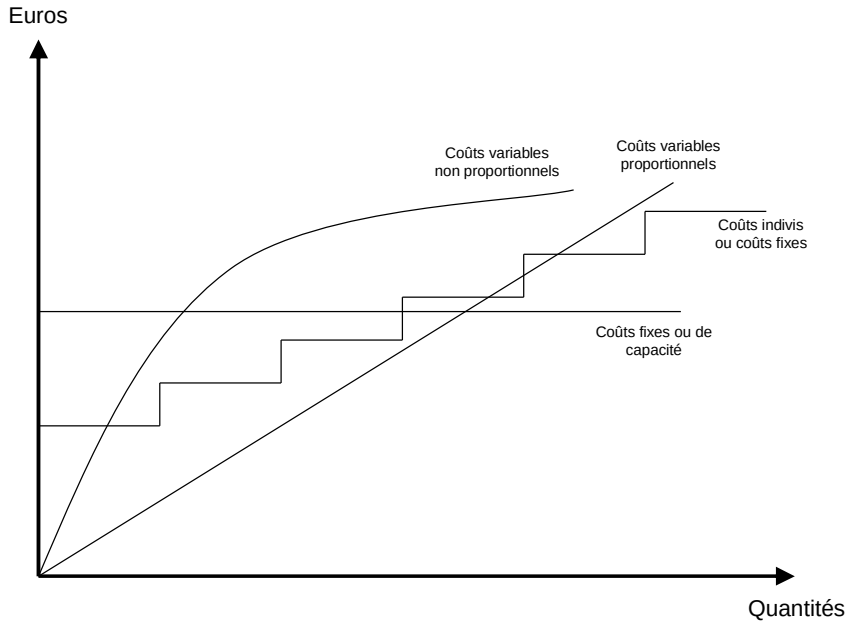
- Les coûts fixes sont la plupart du temps éliminés de l'analyse des coûts en *direct costing*. Or, leur montant peut être important. Ils ne sont pas constants mais ils évoluent dans le temps en fonction des capacités de production de l'entreprise. On préfèrera parler à leur propos de coûts de capacité. Ils évoluent alors par palier en fonction des capacités de production qu'ils ouvrent pour l'entreprise. Ils ne peuvent être considérés comme fixes qu'à court terme.

- Dans le cas 2, la proposition consistant à baisser les coûts fixes nécessite en outre de comprendre le comportement de ces coûts afin de ne pas se lancer dans des réductions arbitraires qui pourraient mettre en péril la situation de l'entreprise (voir à ce propos la fiche en annexe 2 sur le métier de *cost killer*).

- La notion de coûts variables est apparemment simple à comprendre. Toutefois, dans l'entreprise, les coûts ne varient pas uniquement en référence aux quantités produites mais aussi en fonction d'autres grandeurs (nombre de livraisons effectuées, nombre de lots produits…). Ces grandeurs ont un rapport plus ou moins lointain avec les quantités produites et les coûts engagés ne sauraient être considérés comme fixes. On parlera alors de coûts variables indivis. Enfin, tous les coûts n'auront pas la même variabilité par rapport aux quantités. Il est donc nécessaire que la proportion des différents éléments composant le coût variable ne se modifie pas pour que l'on puisse utiliser le raisonnement en coûts variables.

Comme le montre le graphique ci-dessous, les lois de coûts suivent chacune un rythme qui leur est propre :

Des lois de coûts à géométrie variable



Le seuil de rentabilité

L'analyse en coûts variables permet également à l'entreprise de définir le seuil de rentabilité d'un produit. Le seuil de rentabilité est le niveau d'activité, exprimé en chiffre d'affaires ou en quantités produites, qui permet à l'entreprise de couvrir ses coûts fixes. Le bénéfice est alors égal à zéro. Il s'écrit :

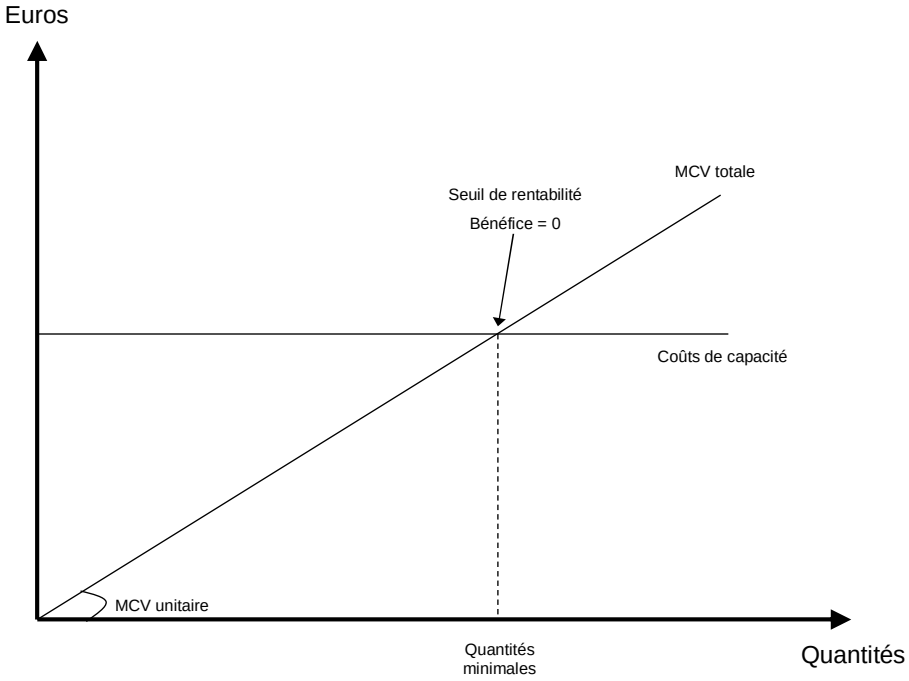
En quantité :

Seuil de rentabilité = Coûts de capacité / MCV unitaire

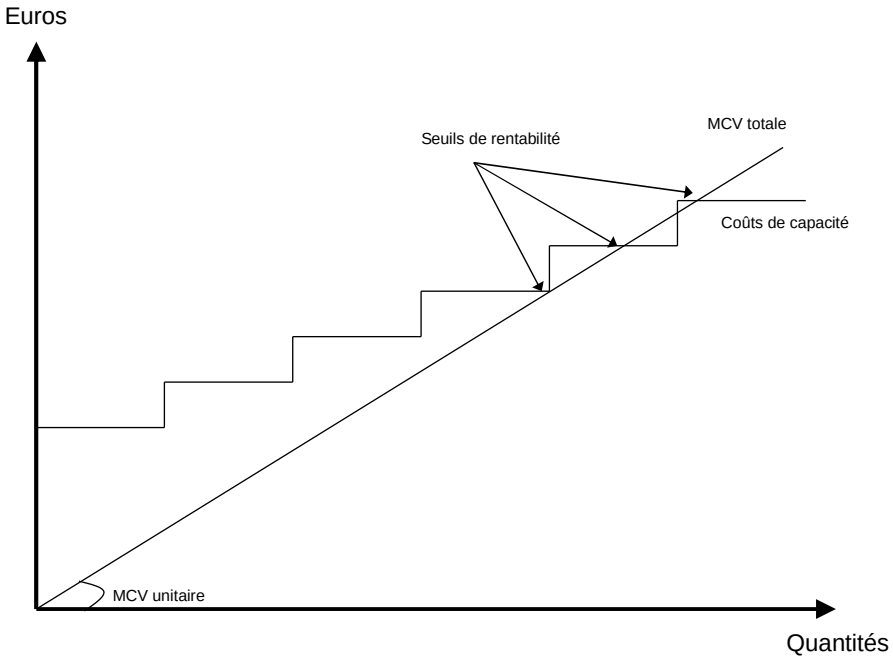
En valeur :

Seuil de rentabilité = Coûts de capacité / taux de MCV

où taux de MCV = MCV / chiffre d'affaires

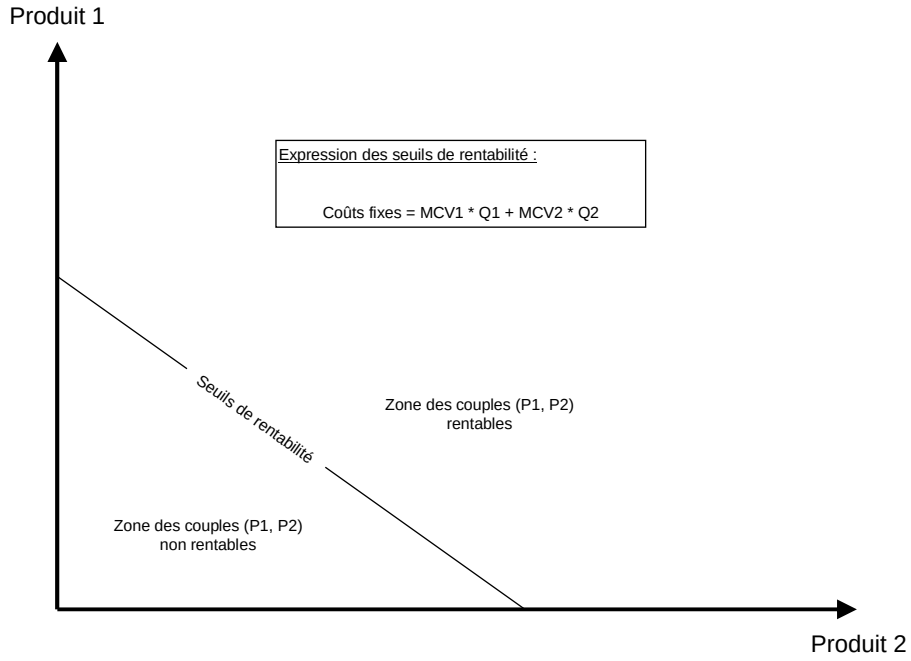


Le seuil de rentabilité permet de connaître, pour un produit donné, les quantités minimales à produire pour être rentable. La solution doit toutefois être considérée comme locale, c'est-à-dire pour des coûts de capacité fixes. Le seuil de rentabilité va effectivement changer dès que les coûts de capacité vont varier. On peut ainsi avoir plusieurs seuils de rentabilité en fonction de la capacité acquise par investissement, comme le montre le schéma suivant :



Le seuil de rentabilité peut également être calculé dans le cas où l'entreprise aurait plusieurs produits utilisant les mêmes capacités. Il s'agit pour ces derniers de coûts indirects. Le seuil de rentabilité n'est plus un point unique mais un ensemble de solutions dépendant du *mix*

produits fabriqués par l'entreprise. On peut facilement représenter le seuil de rentabilité sous forme d'une droite dans le cas où l'entreprise ne fabriquerait que deux produits.



Le seuil de rentabilité peut enfin être exprimé sous forme d'une date. C'est alors la période à partir de laquelle l'entreprise deviendra rentable. Le calcul tient compte des MCV rapportées par les produits mais également de leur date de survenance pour tenir compte d'éventuels effets de saisonnalité ou d'un cycle de vie. On peut également envisager d'affecter des probabilités de survenance afin de calculer un seuil de rentabilité probabilisé.

Limites et dangers du direct costing

Le *direct costing* est particulièrement adapté pour des décisions ponctuelles pour lesquelles il est possible de considérer qu'un certain nombre de coûts sont fixes. Ces coûts sont considérés comme fatals et la décision ne doit pas avoir pour objet de les remettre en cause. Les décisions concernées ne peuvent donc être que des décisions non stratégiques n'engageant que le court terme de l'entreprise. Le *direct costing* fournit alors une modélisation sommaire de l'entreprise permettant des décisions rapides mais entachées de nombreuses hypothèses simplificatrices quant aux comportements des coûts.

Cette simplicité a conduit certaines entreprises à utiliser largement la méthode du *direct costing* mais parfois à mauvais escient Celle-ci a été appliquée à des décisions devenant récurrentes ou stratégiques pour l'entreprise. Les simplifications excessives sur les lois des coûts (seule la variabilité par rapport aux quantités est prise en compte) et le non traitement des coûts fixes posent de nombreux problèmes conduisant à des choix pertinents à court terme mais économiquement dangereux à long terme. Les décisions prises avec cette méthode modifiaient en profondeur le *business model* de l'entreprise et ont conduit au déclin de certaines d'entre elles (Johnson et Kaplan, 1987).

Un exemple simple permet d'illustrer ce point.

Exemple (encadré)

Soit une entreprise ayant une capacité de production de 15 000 unités d'un produit quelconque se décomposant en trois variantes.

	Pdt 1	**Pdt 2**	**Pdt 3**
Quantités	10 000	2 000	1 000
Prix	2	2,5	3
Coûts variables unitaires	1,5	2	2
Chiffre d'affaires	20 000	5 000	3 000
Coût variable (30 euros * 20) et 120 euros *20)	15 000	4 000	2 000
MCV	5 000	1 000	1 000
MCV unitaire	0,5	0,5	1
Coûts fixes	5 000		
Résultat	2 000		

L'entreprise reçoit une commande de 2 000 unités de produit 3. Doit-elle accepter ?

Notons qu'elle dispose de la capacité de production adéquate. La commande lui permettra même de saturer sa capacité de production.

Toutes choses égales par ailleurs, cette commande lui rapportera 2000 de bénéfice supplémentaire. Il s'agit donc d'une bonne opération pour l'entreprise. Mais plusieurs précautions doivent être prises :

Si l'opération devient récurrente, l'entreprise renonce alors à pouvoir produire du P1 et du P2. Ces produits ont certes une MCV unitaire plus faible que le P3 mais on ne sait rien sur la façon dont chacun des produits consomment les coûts fixes. P3 peut ainsi être plus gourmand en coûts de conception ou en contrôle qualité, dépenses qui peuvent être incluses dans les coûts fixes de l'entreprise. Si P1 et P2 consomment beaucoup moins de coûts fixes que P3 alors il n'est pas raisonnable de s'engager dans cette opération sur la seule base du raisonnement en coûts variables. Un calcul en coût complet est plus judicieux.

Si l'entreprise veut augmenter la part du produit 3 en investissant pour accroître sa capacité de production, elle doit à nouveau analyser correctement la consommation de coûts fixes des P3. Leur profitabilité apparente exprimée en termes de MCV peut cacher des coûts fixes importants.

C'est ainsi que des entreprises s'engagent parfois dans des diversifications marketing ou stratégiques hasardeuses. Ces opérations devraient se traduire par des bénéfices accrus, calculés sur un raisonnement en coûts variables. Mais l'économie du traitement des coûts fixes ou coûts de capacité ne permet pas de voir qu' eux aussi sont impactés par la décision. Les entreprises se retrouvent ensuite face à des marges sur coûts variables accrues… mais avec des coûts fixes ou de capacité qui eux aussi avaient varié.

Du fait de ses hypothèses, l'usage du *direct costing* doit être limité aux décisions factuelles, non récurrentes et non stratégiques. Pour les autres décisions, celles ayant des implications stratégiques pour l'entreprise, on lui préférera les méthodes en coût complet.

Coût complet et décisions stratégiques

Le calcul économique réalisé sur la base du coût complet est maintenant une technique assez ancienne (Nikitin, 1992). Toutefois, le concept a fait l'objet au cours des années quatre-vingt d'une importante discussion quant à sa pertinence. Il en est sorti le concept de coûts par activité (*activity-based costing* ou ABC). La méthode a souvent été présentée comme nouvelle et révolutionnaire permettant de retrouver une pertinence perdue avec les méthodes traditionnelles. Le débat a surtout permis de s'interroger sur les conditions de validité du calcul des coûts. Mais du fait de l'importance des débats sur l'ABC et de leur nouveauté, nous présenterons cette méthode dans une section à part. Cela permettra notamment de réfléchir aux implications d'un calcul en coût complet.

Présentation de la méthode

La méthode de calcul des coûts complets consiste à rattacher l'ensemble des coûts aux produits que ces coûts soient variables ou de capacité. Mais ce faisant une nouvelle difficulté apparaît quand il s'agit de rattacher les coûts indirects aux produits.

Les coûts indirects sont des coûts générés par des activités ou des services réalisant plusieurs produits. Des ressources communes sont alors employées pour des produits différents. Il faut donc distinguer la part de ces ressources communes qui peut être affectée à chaque produit. La nature indirecte des charges n'est pas une donnée naturelle. Elle dépend bien souvent de choix d'organisation de l'entreprise ou de contingences matérielles :

Distinguer coûts directs et coûts indirects

	Charges directes	Charges indirectes
En fonction du produit	Une machine fabriquant un seul produit.	Une machine fabriquant deux produits aux caractéristiques différentes. Cela pose une question : qu'est-ce que deux produits aux caractéristiques différentes ?[3]
En fonction de l'organisation du travail	Un opérateur surveillant une chaîne de production fabriquant un seul produit.	Un opérateur surveillant deux chaînes de production fabriquant chacune un seul produit
En fonction des choix d'organisation	Le coût d'une salle dédiée aux étudiants d'un diplôme est un coût direct pour calculer le coût de la formation.	Le coût d'une salle utilisée par les étudiants de différents diplômes, dont des étudiants de MSG, est un coût indirect pour calculer le coût de la formation MSG.
En fonction du niveau de détail du système d'information	L'électricité utilisée par une machine ne fabriquant qu'un seul produit.	L'électricité utilisée par des machines différente. Il faudrait installer des compteurs sur chaque machine pour retrouver un lien direct
En fonction de l'objet de coûts	Le coût d'une salle dédiée aux étudiants d'un diplôme est un coût direct pour calculer le coût de formation de la promotion en cours.	Le coût d'une salle dédiée aux étudiants d'un diplôme est un coût indirect pour calculer le coût d'un étudiant de la promotion[4].

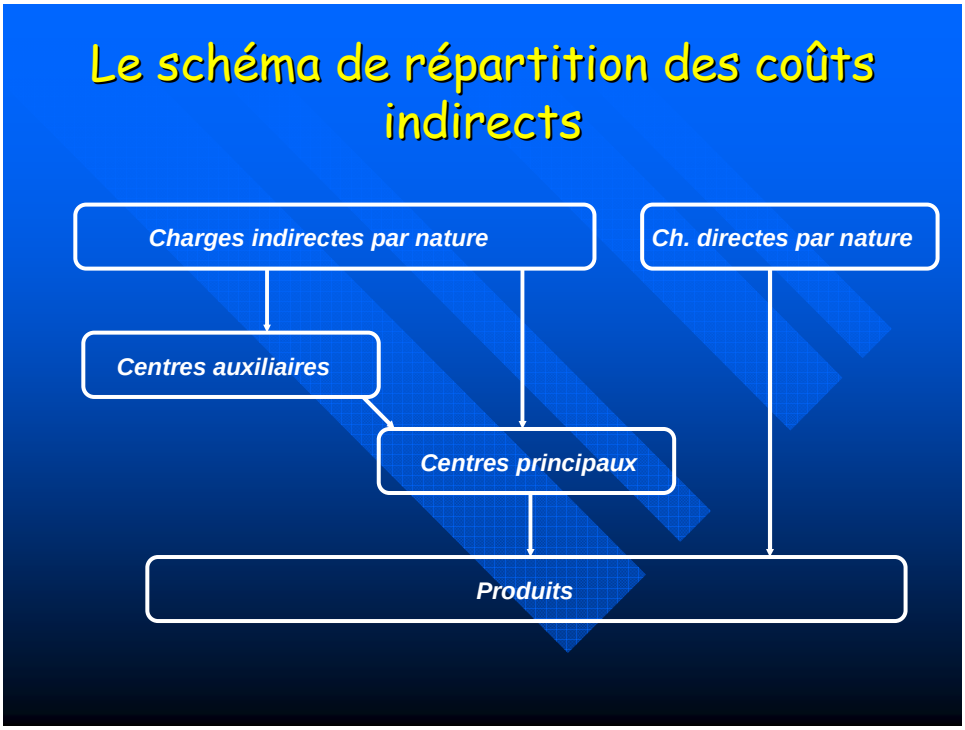
La difficulté de la méthode des coûts complets est donc de répartir les charges indirectes entre les différents produits ou objets de coûts. Pour cela, les coûts directs font l'objet d'un traitement particulier au travers des centres d'analyse. Les centres d'analyse sont des regroupements de charges. On distingue deux catégories de centres d'analyse selon que l'on peut les rattacher directement ou non aux produits :

- Les coûts des centres principaux d'analyse peuvent être rattachés directement aux produits car on connaît le lien qui les unit. Cette relation peut être une causalité ou une simple corrélation. Ce sont généralement des services ou des départements qui interviennent directement sur le produit fabriqué (un atelier de production commun, un département de commercialisation qui vend tous les produits de l'entreprise, le service des achats). Notons toutefois que ces différents centres de responsabilité traitent à la fois des charges directes et des charges indirectes. Mais seules les dernières font l'objet d'un traitement via les centres d'analyse (pour plus de détail, voir la partie ci-dessous consacrée aux coûts partiels).

- Les coûts des centres secondaires ne peuvent être rattachés directement aux produits. Ils peuvent, par contre, être rattachés aux centres principaux et sont ainsi répartis de façon indirecte sur les produits. Il s'agit, par exemple, des coûts d'un département de R&D, de ceux du service comptable ou du département marketing et, de façon presque caricaturale, du salaire du Président Directeur Général.

[3] Fabriquer une pince et une clé à molette revient à faire deux produits différents. La distinction est aisée. Mais des voitures aux options différentes sont-elles deux produits différents ? La réponse est moins aisée. Deux voitures avec des peintures de couleur différente sont-elles le même produit. La réponse est sans doute oui. La question qui se pose est celle de ce qu'est un produit (problème de la maille d'analyse) et plus largement des objets de coûts ? La nature directe ou indirecte des charges dépendra du choix effectué à ce niveau.

[4] La répartition n'est toutefois pas des plus difficiles.



- **Affectation** : les charges par nature sont dans un premier temps affectées directement aux produits pour les charges directes
  aux centres d'analyse principaux et auxiliaires pour les charges indirectes.

- **Répartition** : les charges des centres auxiliaires sont réparties, à l'aide de clés de répartition sur les centres principaux. Cette répartition doit tenir compte de la façon dont les centres principaux consomment les services rendus pas les centres auxiliaires. Le travail de répartition est quelquefois compliqué par des prestations croisées réciproques entre centres. L'ensemble se résout alors très bien grâce à un système d'équations.

- **Imputation** : les charges des centres principaux, qui comprennent maintenant les charges des centres auxiliaires qui s'y sont déversées, sont imputées sur les produits à l'aide d'unité d'œuvre. Ces dernières traduisent la manière dont les produits consomment les produits. Elles n'ont pas besoin d'exprimer une causalité, le plus souvent un simple lien de corrélation suffit.

L'exemple suivant permet d'illustrer simplement la démarche de calcul.

Exemple (encadré)

Une entreprise fabrique deux produits A et B. Le deuxième produit est une version haut de gamme du premier. Ces produits sont vendus 1000 euros pour le produit A et 2000 pour B. La société en a fabriqué respectivement 10 000 et 2000.

A incorpore des pièces pour 300 euros et B pour 700 euros. Ce sont des charges indirectes qui vont être incorporées directement aux produits A et B.

Toutes les autres charges sont des charges indirectes que l'entreprise a affectées dans trois centres d'analyse :

Administration : centre secondaire dont les coûts ne peuvent être rattachés aux produits directement mais doivent être répartis, à l'aide d'une clé de répartition, sur les centres principaux à raison d'une moitié des coûts sur chaque centre principal.

Montage et commercialisation : centres principaux dont les coûts sont imputés aux produits à l'aide de leur unité d'œuvre respective, nombre d'heure de main d'œuvre et nombre de pièces vendues). Il faut 1 heure pour monter le produit A et 2,5 heures pour le produit B.

L'ensemble des données concernant les charges indirectes sont reprises dans le tableau ci-dessous :

	Administration	**Montage**	**Commercialisation**
Affectation des charges	1 000 000	2 000 000	2 500 000
Répartition primaire	-1 000 000	500 000	500 000
Total	0	2 500 000	3 000 000
Nature de l'unité d'œuvre		H de MO	Nombre de pièces vendues
Nombre d'unité d'œuvre		15 000	12 000
Coût de l'unité d'œuvre		166,67	250,00

Il est possible maintenant de calculer le coût d'un produit A et d'un produit B.

Coût des produits	**A**	**B**
Charges directes	300	700
Charges indirectes de montage	167	417
Charges indirectes de commercialisation	250	250
Total des coûts	717	1 367
Prix de vente	1 000	2 000
Marge par produit	283	633

Quelques commentaires sont d'ores et déjà nécessaires :

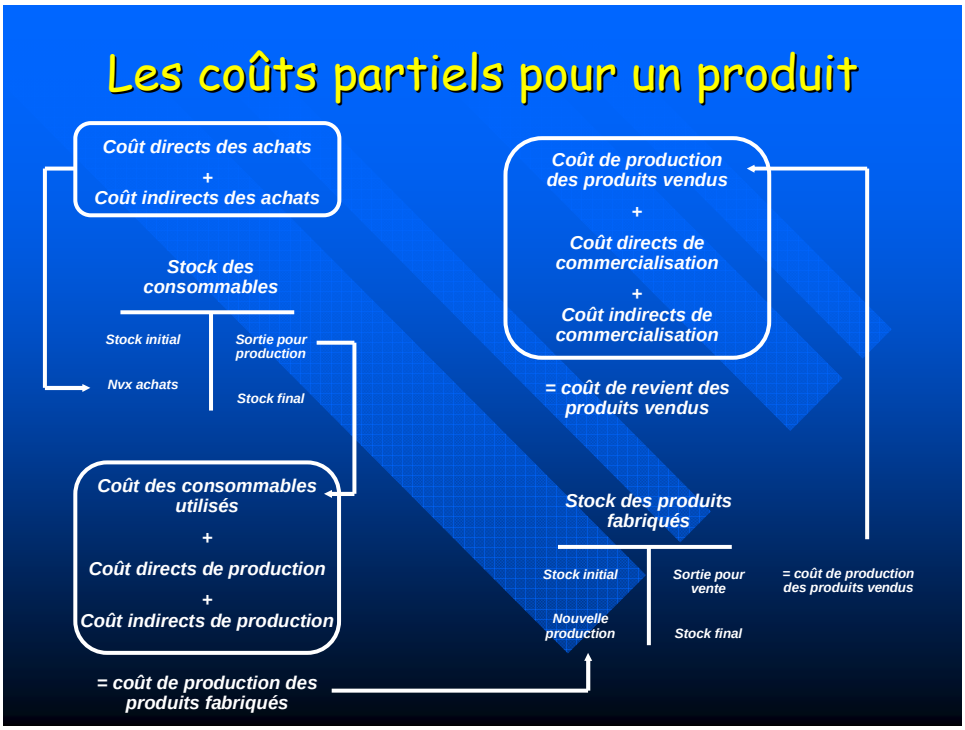
- Nous avons fait l'hypothèse que B consommait 2,5 fois plus d'heures de montage que A mais que l'intensité d'effort du service commercial était le même quel que soit les produits vendus. Ces hypothèses doivent être vérifiées au moment où le calcul est établi pour la première fois et leur stabilité doit être vérifiée régulièrement ensuite.

- De même, au-delà du calcul, il est nécessaire de vérifier ce que signifie la répartition par moitié des charges du centre secondaire administration sur les deux centres principaux. Peut-on donner un sens économique à cette répartition ?

Le problème tel que nous l'avons exprimé pour le moment reste extrêmement fruste. En effet, il n'incorpore pas de stocks et il ne permet pas de suivre la façon dont les coûts se construisent peu à peu à chaque étape du processus de production. Pour cela, il est possible de calculer des coûts partiels.

La décomposition sous forme de coûts partiels

Les coûts partiels permettent de chaîner les coûts au fur et à mesure qu'ils sont construits. On enrichit substantiellement la notion de coût complet à l'aide de nouveaux concepts de coûts. L'ensemble de la démarche peut-être résumée grâce au schéma suivant :



Cette décomposition s'appuie sur le même schéma d'analyse que celui vu précédemment pour le traitement des charges indirectes. Mais il fait apparaître plusieurs notions de coûts partiels :

- **Coût d'approvisionnement**. Il comprend le prix d'achat des matières premières et des consommables, les frais accessoires liés à ces achats (livraison…) mais également toutes les charges indirectes dans le cas, le plus fréquent, où le service des achats achète plusieurs produits (salaire des acheteurs, téléphone, énergie, coût des locaux…).

- **Coûts des consommables entrant dans le processus de production**. Il s'agit d'un *mix* du coût des achats de la période et des produits hérités de la période précédente via le stock initial.

- **Coût de production des produits fabriqués**. Il regroupe le coût des consommables utilisés, des charges directes de production (salaire pour la main d'œuvre directe, pièces consommées directement lors de la production…) et les charges indirectes de production.

- **Coût de production des produits vendus**. Ce coût ne concerne que les biens qui sont vendus pendant la période, contrairement au coût précédent qui était celui des biens fabriqués pendant la période. C'est un *mix* entre le coût des biens produits pendant la période et de ceux hérités de la période précédente via le stock initial.

- **Coût de revient des produits vendus**. On ajoute au coût précédent, les coûts directs et indirects de commercialisation.

La marge par produit est obtenue en faisant la différence entre le prix de vente et le coût de revient des produits vendus.

Cette décomposition permet de « tracer » la rentabilité de l'entreprise et permet une analyse de ses coûts selon deux axes. Il est d'abord possible de s'interroger à chaque étape, sur son coût et ainsi de mieux comprendre l'architecture de la chaîne de valeur de l'entreprise. Il est également possible d'une période sur l'autre d'analyser l'évolution des coûts en les décomposant par étape du processus de production afin d'en avoir une meilleure image.

La décomposition des coûts en suivant le processus de production attire l'attention sur l'importance des phénomènes de stock. A chaque étape du processus, l'entreprise dispose de la production de la période et de celle de la période précédente via le stock initial. Or, il est peu probable que ces deux catégories soient comptabilisées au même coût. Aussi, pour valoriser les éléments qui sortent du stock pour servir dans l'étape suivante du processus ou pour être vendus, l'entreprise dispose de plusieurs solutions :

- Le **CMUP** ou coût moyen unitaire pondéré. Il s'agit en fait d'une moyenne pondérée des stocks initiaux et des entrées en stock de la période.

- Le **FIFO** (*first in, first out*) ou **PEPS** (premier entré, premier sorti) est une méthode basée sur les lots économiques disponibles en stock. Les éléments utilisés pendant une période sont valorisés à la valeur du lot économique le plus ancien.

- Le **LIFO** (*last in, first out*) ou **DEPS** (dernier entré, premier sorti) est la méthode inverse de la précédente. Il s'agit d'une méthode fondée sur les lots économiques mais les éléments utilisés pendant une période sont maintenant valorisés à la valeur économique du lot économique le dernier entré en stock.

L'élément marquant est alors le phénomène de « stockage » des coûts d'une période à l'autre. En effet, une partie des coûts supportés pendant une période est conservé dans les stocks de la période et ne passe pas par le compte de résultat quand les stocks augmentent. Ils seront pris en compte lors du calcul des coûts de la période suivante. Par conséquent, si, pour de multiples raisons, les coûts ne sont pas stables d'une période sur l'autre, alors des mécanismes de report et de déport interviennent qui empêchent de lire facilement le niveau d'efficience de l'entreprise pendant une période.

Une autre difficulté qui n'est pas apparue dans la méthode des coûts complets est le traitement des coûts fixes ou coûts de capacité. Ils sont pourtant à la source d'une difficulté supplémentaire pour le calcul d'un coût unitaire. Même si, contrairement à la méthode du *direct costing*, la méthode du coût complet ne fait pas des coûts de capacité le point pivot de son analyse, c'est tout de même un élément qui doit faire l'objet d'un traitement spécifique : l'imputation rationnelle.

La prise en compte du niveau d'activité : l'imputation rationnelle

La méthode des coûts complets additionne tous les coûts, en traitant spécifiquement les coûts indirects. Puis ces coûts sont peu ou prou divisés par la production de la période pour avoir le coût de revient unitaire. Pourtant, on se rend aisément compte, même intuitivement, que si la

production augmente, il y a des chances que le coût de revient unitaire diminue. Et inversement, si la production baisse, le coût de revient risque fort d'augmenter.

En effet, dans la mesure où les coûts comprennent des coûts fixes ou coûts de capacité, en cherchant à calculer un coût unitaire, on divise des coûts variables et des coûts fixes par des quantités. L'ensemble n'évolue pas de la même manière :

$$\text{Coût complet unitaire} = \frac{\text{Total des coûts}}{\text{Production de la période}} = \frac{\text{Coût variable (CV)} + \text{coût de capacité (CF)}}{\text{Production de la période}}$$

$$= \frac{Q * \text{CV unitaire} + CF}{Q} = \text{CV unitaire} + \frac{CF}{Q}$$

Paradoxalement, quand les quantités produites et vendues augmentent, le coût variable unitaire reste stable alors que le coût de capacité unitaire diminue. Il est donc difficile d'analyser l'évolution d'un coût de revient d'une période sur l'autre sans tenir compte de cette particularité. Plusieurs effets se conjuguent pouvant expliquer l'évolution du coût unitaire. Il n'est pas indifférent de savoir ce qui dans le calcul d'un coût relève d'une consommation trop importante ou de prix d'approvisionnement trop élevés et ce qui relève d'une variation des quantités produites qui autorise une plus ou moins grande absorption des coûts de capacité.

L'imputation rationnelle propose de traiter ce problème en « normant » les coûts de capacité. Les coûts de capacité n'existent que parce qu'ils ouvrent une certaine capacité de production à l'entreprise. Celle-ci est connue avant le démarrage de l'activité. Il est donc possible de calculer une capacité de production normale correspondant à un niveau d'activité normal. Les coûts de capacité unitaire correspondent donc aux coûts qu'auraient supporté les produits de l'entreprise dans le cas d'une production dans des conditions normales. Prenons un exemple.

Exemple (encadré)

Soit une entreprise qui fabrique un produit C. Pour cela, elle dispose d'une machine servie par un opérateur. Chaque produit C nécessite des pièces et des composants qui peuvent être considérés comme des coûts variables dans la mesure où leur proportion est stable, voire identique, à l'unité. Les coûts de ces différents éléments sont indiqués dans le tableau ci-dessous :

en euros	**Produit C**	
Salaire mensuel de l'opérateur (brut chargé)	2 000	Fixe à court terme
Coût mensuel de la machine (DAP, maintenance régulière…)	1 300	Fixe à court terme
Pièces et composants	1.50	Par produit

Considérons trois mois successifs avec des niveaux de production différents :

	Mois 1	Mois 2	Mois 3
Production du mois	3 000	4 000	2 000
Salaire mensuel de l'opérateur	2 000	2 000	2 000
Coût mensuel de la machine	1 300	1 300	1 300
Pièces et composants	4 500	6 000	3 000
Coût de revient total	**7 800**	**9 300**	**6 300**
Coût de revient unitaire	2.60	2.33	3.15

Comme décrit précédemment, le coût de revient varie en fonction des quantités produites. Pourtant, la seule variable qui ait été modifiée est le nombre d'unités produites. Les évolutions constatées ne correspondent donc pas à une efficience plus ou moins marquée des activités productives de l'entreprise dont les coûts rendent compte.

Exemple (encadré)

Si on considère maintenant que l'entreprise a un niveau de production normale de 3000 unités par mois (ce n'est toutefois pas un niveau de production maximal mais un niveau de production normal), il est alors possible d'imputer aux produits une quote-part de coût de capacité tenant compte uniquement de cette capacité normale.

	Mois 1	Mois 2	Mois 3
Production du mois	3 000	4 000	2 000
Salaire mensuel de l'opérateur	2 000	2 000	2 000
Coût mensuel de la machine	1 300	1 300	1 300
Somme des coûts fixes	*3 300*	*3 300*	*3 300*
Coûts fixes imputés	*3 300*	*4 400*	*2 200*
Coûts de sur-activité et de sous-activité	*0*	*1 100*	*-1 100*
Pièces et composants	4 500	6 000	3 000
Coût de revient total en imputation rationelle	**7 800**	**10 400**	**5 200**
Coût de revient unitaire en IR	2.60	2.60	2.60
Résultat de la période	7 800	9 300	6 300

Quand la production est supérieure au niveau de production normale, l'entreprise réalise un gain de sur-activité (mois 2). A l'inverse, quand le niveau de production est inférieur à la normale, alors l'entreprise réalise une perte de sous-activité (mois 3). En normalisant le montant des coûts fixes qui sont imputés aux produits, le résultat unitaire n'est pas affecté par les variations d'activité (2,60 dans tous les cas). Le montant des coûts fixes de capacité devient proportionnel à l'activité réelle. Cela ne signifie pas pour autant que ces charges sont engagées par l'entreprise. Il s'agit d'un montant « théorique » qui aurait du être engagé pour le niveau de production réalisé. Les coûts de sous-activité et les gains de sur activité deviennent des charges et des gains de la période plutôt que d'être affectés aux produits. En effet, les capacités non utilisées durant une période ne peuvent plus l'être à la période suivante et sont irrémédiablement perdues. A l'inverse, les capacités utilisées au-delà de la norme créent un gain d'opportunité pour l'entreprise en comparaison de ces plans et deviennent un gain de la période. Toutefois pour retrouver le résultat comptable de la période (dernière ligne sous le tableau), il est nécessaire de corriger le calcul des charges affectées aux produits des coûts de sous activité et des gains de sur activité affectés aux produits.

Cette méthode de calcul donne des informations supplémentaires aux managers. Elle évite en outre des variations trop importantes du coût unitaire des produits ce qui permettra de mieux contrôler la performance de l'entreprise en termes d'efficience et de mieux comprendre la relation qui existe entre le prix de vente et le coût de production. En outre, elle permet d'éviter les reports et déports d'une période sur l'autre de perte ou de gain qui transiteraient par les stocks. De ce fait, c'est la méthode qui est recommandée par le plan comptable pour valoriser les produits finis et les encours de production des états financiers (pour aller plus loin voir annexe 3).

L'imputation rationnelle est importante dans l'industrie du fait de l'existence des stocks mais c'est aussi un concept clé pour les activités de services car la plupart des coûts y sont des coûts de capacité c'est-à-dire fixes à court terme.

Un problème subsiste : comment fixer le niveau normal d'activité ? Plusieurs réponses sont possibles en fonction de la situation de l'entreprise :

- Il peut s'agir de la capacité maximale théorique de l'outil de production ou des salariés de l'entreprise. Il faut alors tenir compte des congés, des pauses, des pannes, de l'entretien, d'une inefficience inévitable… Mais on suppose alors que l'entreprise n'est pas limitée par des contraintes de commercialisation de ses produits mais par son outil de production. De plus, dans le cas de machines travaillant séquentiellement, la production normale sera fournie par la machine constituant le goulet d'étranglement.

- La capacité normale de production peut également être fixée en fonction des contraintes commerciales de l'entreprise et de la capacité d'absorption du marché. Il n'est en effet pas évident que l'entreprise puisse vendre autant que son outil de production lui permettrait de produire ou qu'elle puisse optimiser ou calibrer ses investissements de manière à être en ligne avec le marché : les actifs sont parfois indivisibles. Cette situation peut également résulter de l'histoire de l'entreprise qui a investi à un moment où le marché était très demandeur et voir sa demande se réduire. Le problème de l'entreprise est alors stratégique (veut-elle rester sur ce marché malgré les contraintes ?) plus que comptable. La comptabilité de gestion ne sert ici que de révélateur des problèmes stratégiques.

- La capacité normale peut découler de considérations stratégiques. Ainsi, Dupont de Nemours au début du siècle avait fixé une capacité de production normale à 80% de sa capacité théorique. Outre que cela permettait de tenir compte de la maintenance et des inévitables arrêts, cela lui permettait également de mieux absorber les cycles de ses marchés. Etant leader sur son marché, elle bénéficiait des coûts les plus bas. L'entreprise aurait pu éliminer ses concurrents mais elle n'y avait pas forcément intérêt. En laissant subsister des acteurs plus petits, elle pouvait, quand le marché ralentissait, diminuer ses prix et ainsi maintenir son volume de production au détriment de ses concurrents qui absorbaient alors entièrement le choc de la conjoncture. En refusant de maximiser ses gains à court terme, elle s'assurait une survie profitable à long terme.

Ces techniques de calcul de coûts ont été développées tout au long du dix-neuvième et du vingtième siècle (Nikitin 1992, Zimnovitch, 1997), pourtant leur pertinence a été remise en cause au cours des années quatre-vingt et une nouvelle méthode de calcul de coûts est apparue, les coûts par activité ou *activity-based costing* (ABC).

L'amélioration du coût complet : les coûts par activité (ABC)

L'ABC (*Activity-Based Costing*) a souvent été présentée comme une méthode révolutionnaire de calcul de coûts permettant de calculer des coûts « plus justes ». Plus prosaïquement, l'ABC a permis de poser de bonnes questions et de revisiter les conditions d'un calcul de coûts pertinents. Nous nous intéresserons d'abord aux critiques qui étaient portées contre les méthodes traditionnelles, puis nous exposerons les principes de la méthode. Nous verrons ce qu'elle apporte de nouveau et les questions qu'elle amène à se poser. Pour la mettre en œuvre, il est nécessaire de construire une carte des activités de l'entreprise. La méthode est délicate, nous la présenterons succinctement. Enfin, nous verrons que la méthode ABC est particulièrement adaptée à des situations particulières de l'entreprise et ne se révèle pas la meilleure méthode dans toutes les circonstances.

Une perte de pertinence des systèmes de calcul de coûts traditionnels

Le CAM-i (*Consortium for Advanced Manufacturing International*), groupe de réflexion composé de consultants, de praticiens d'entreprise et d'universitaires, a lancé durant les années quatre-vingt un important travail de réflexion sur les méthodes de calcul de coûts. En effet, notamment dans le contexte anglo-saxon, il était apparu que les systèmes de comptabilité de gestion en place induisaient des problèmes de pilotage sévères. Alors qu'ils renvoyaient une image positive de l'entreprise, les performances de cette dernière se dégradaient globalement. La pertinence des calculs économiques réalisée n'apparaissait plus suffisante.

Les coûts indirects et leur traitement par la comptabilité de gestion sont particulièrement en cause. En effet, leur part dans les coûts de l'entreprise prenant de plus en plus d'importance, leur traitement devient critique et souffre de faire l'objet d'une analyse trop grossière. Cette augmentation du poids des charges indirectes est due à plusieurs phénomènes :

- Les fonctions de support (marketing, qualité, informatique, logistique…) prennent de plus en plus d'importance et contribuent davantage à la performance de l'entreprise. Le rattachement de ces charges au coût des produits est toutefois plus complexe que pour les coûts de production proprement dit.

- Les fonctions en aval de la production (administration des ventes, service après-vente) sont devenues des facteurs clés de succès dont il est difficile de maîtriser les coûts. Leur modélisation est souvent insatisfaisante.

- Les fonctions en amont de la production se sont complexifiées. Au lieu de simplement approvisionner l'entreprise en matières premières pondérables, les acheteurs adoptent de plus en plus souvent des logiques d'optimisation globales tenant compte de l'insertion des produits achetés dans la chaîne de valeur de l'entreprise. Cela nécessite des études accrues dont les coûts sont indépendants des volumes achetés.

- L'environnement étant de plus en plus turbulent, l'entreprise doit produire des séries de plus en plus courtes qui ne permettent plus de répartir les coûts indirects sur des volumes importants. De même, le cycle de vie des produits se réduit augmentant le poids relatif des charges indirectes (notamment les dépenses de conception).

Au final, l'entreprise devient plus complexe :

- La performance de l'entreprise ne dépend plus uniquement des volumes produits (modèle fordien) mais de paramètres plus complexes comme la diversité de la gamme de produits, le nombre d'options, l'adéquation du produit au besoin du client… Le fond du problème est le passage d'une production de masse à une production individualisée pour le client.

- Les objets de coûts sont plus complexes. Non seulement, ils ne sont plus limités aux seuls produits fabriqués mais doivent intégrer d'autres dimensions (clients ou catégories de clients, processus, réseaux de vente, sous-ensembles de production). Ils doivent intégrer des coûts qui dépassent le produit pour intégrer de plus en plus de services.

Les unités d'œuvre traditionnelles se trouvent *de facto* ne plus correspondre aux conditions de l'activité des entreprises. Elles sont traditionnellement volumiques, c'est-à-dire qu'elles dépendent du volume produit. Les unités d'œuvre classique, comme le nombre d'unités fabriquées, les heures de main d'œuvre directe, sont devenues inadaptées aux nouvelles règles de la concurrence et induisent des effets pervers.

Ces effets pervers se traduisent par des subventionnements croisés entre produits. Avec les méthodes traditionnelles de calcul de coûts, les produits à fort volume reçoivent relativement plus de charges indirectes que les autres alors que les produits fabriqués en petites quantités peuvent être plus complexes à traiter et générer ainsi plus de charges.

Exemple (encadré)

Reprenons l'exemple développé précédemment pour illustrer le coût complet. Nous avions les charges indirectes suivantes pour deux catégories de produits l'un vendu à 10 000 exemplaires et l'autre à 2 000 :

	Administration	**Montage**	**Commercialisation**
Affectation des charges	1 000 000	2 000 000	2 500 000
Répartition primaire	-1 000 000	500 000	500 000
Total	0	2 500 000	3 000 000
Nature de l'unité d'œuvre		H de MO	Nombre de pièces vendues
Nombre d'unité d'œuvre		15 000	12 000
Coût de l'unité d'œuvre		166,67	250,00

La répartition des charges indirectes de commercialisation en fonction du nombre de pièces vendues suppose que les deux produits consomment des ressources équivalentes de commercialisation. Or, on peut très bien imaginer que le produit le moins vendu (le produit B) soit un produit de luxe, nécessitant une vente plus complexe. Le temps à consacrer à chaque vente est alors plus important et met en jeu des caractéristiques et des savoir-faire différents. La répartition des charges indirectes sur la base du nombre de produits vendus ne traduit pas du tout cette complexité ou ces caractéristiques différentes.

De même, on pourrait imaginer que le montage se fasse sur la base de séries de taille différente. Les coûts de lancement de chaque série ne sont pas les mêmes si on les rapporte ensuite à la taille de la série qu'elle concerne. Organiser la production d'une série de 1000 produits A puis une de 200 produits B va générer des coûts sensiblement équivalents. Mais ces coûts, une fois rattachés à chaque produit de la série se traduiront par des coûts unitaires qui n'auront rien à voir.

A titre d'exemple, et en nous limitant au cas du montage, supposons que les coûts du montage (2 500 000 euros) puissent se décomposer en deux éléments :

- Le coût de lancement de chaque série de fabrication qui nécessite des charges liées à l'organisation de la série, au réglage des machines…

- Le montage proprement dit qui nécessite des heures de main d'œuvre dont nous connaissons déjà la répartition.

Détail des charges indirectes		
	A	**B**
Nombre de séries lancées	7	8
Coût de lancement d'une série	50 000	
Coût total du lancement de série	750 000	
Nombre d'heure de montage	1.00	2.50
Nombre de produits	10 000	2 000
Coût de l'heure de main d'œuvre	116.67	
Coût total du montage	1 750 000	
Coût total du montage	**2 500 000**	

Les coûts totaux de montage sont inchangés mais ils ont simplement été ventilés en deux activités distinctes qui sont consommées différemment par les produits. Cette complexité n'apparaissait pas auparavant et était noyée dans la moyenne du coût horaire de main d'œuvre. Il est possible de recalculer maintenant les coûts de montage que l'on peut affecter à chaque produit en tenant compte de ces nouvelles informations.

Coûts	**A**	**B**	
liés aux séries	350 000	400 000	
liés au montage	1 166 667	583 333	
Coût total	1 516 667	983 333	2 500 000
Coût unitaire du montage	151.67	491.67	
Coût unitaire du montage obtenu précédemment	166.67	416.67	
soit une différence de	-15.00	75.00	

Avec le nouveau calcul, les coûts de montage du produit A sont de 15 euros moins cher qu'avec l'ancien système alors que ceux du produit B sont plus élevés de 75 euros. Dans l'ancien système de calcul de coûts, le produit A subventionnait le produit B. Le produit A absorbait une partie des coûts de B. Il apparaît maintenant clairement que les coûts de lancement sont répartis sur un plus grand nombre d'unités pour A par comparaison avec B.

L'enjeu est donc important pour les entreprises. Le fait de choisir l'une ou l'autre des méthodes leur donnera une image différente de la profitabilité respective des produits. Une meilleure compréhension des lois de consommation des coûts indirects par les produits est nécessaire pour décider de façon adéquate comment les répartir. C'est précisément ce point que la méthode ABC cherche à aborder.

Les principes de la méthode ABC

Les tenants de la méthode ABC partent du principe que les systèmes de coût traditionnels doivent être affinés pour tenir compte de la complexité des processus des entreprises[5]. Le réseau de coûts qu'ils proposent est présenté dans les schémas suivants.

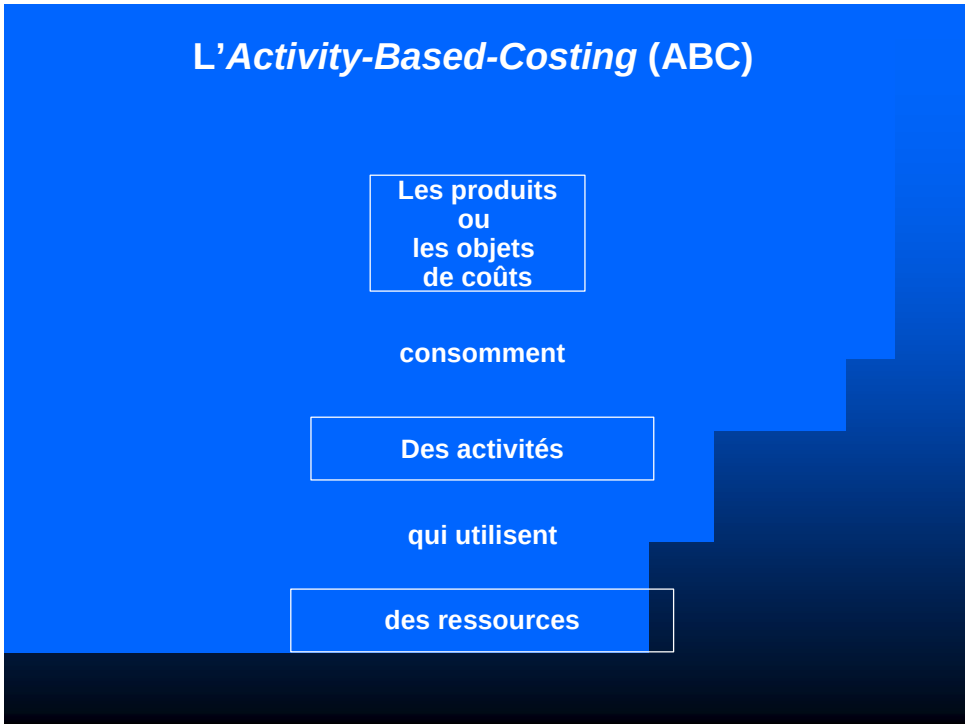
La nouveauté tient en plusieurs éléments :

1. Les centres d'analyse sont remplacés par des « activités ». La distinction centres principaux / centres auxiliaires disparaît apparemment. Le but est de rattacher le plus de coûts possibles directement aux produits et aux objets de coûts.

2. Les unités d'œuvre sont maintenant des inducteurs de coûts et traduisent une causalité dans la consommation des ressources là où les unités d'œuvre n'étaient que des corrélations.

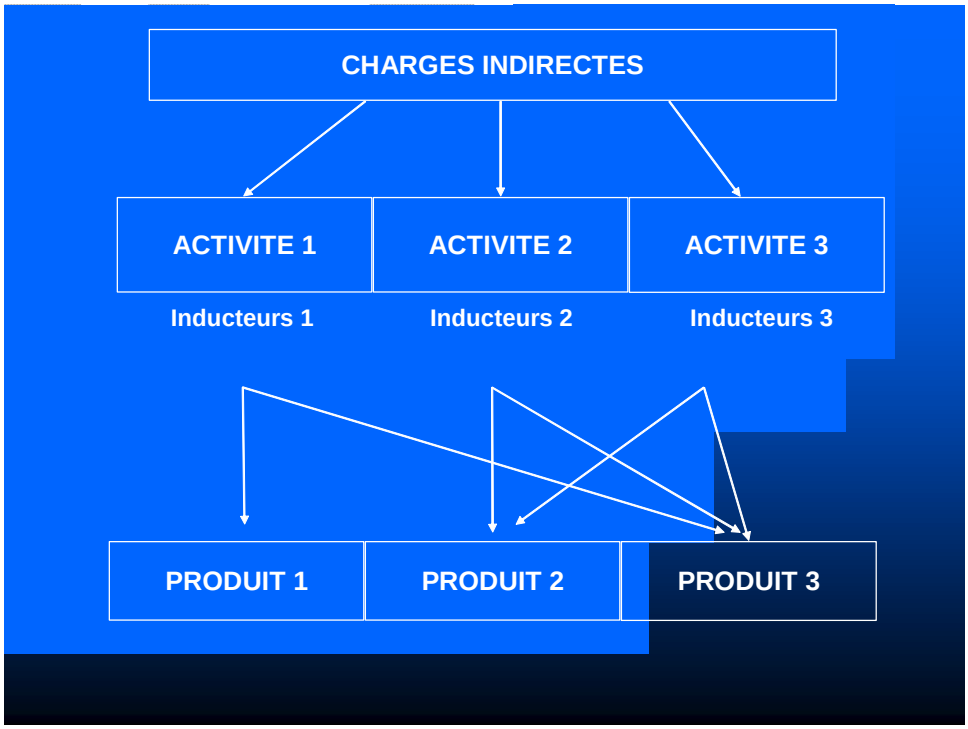
3. La gamme des inducteurs est enrichie. A côté d'inducteurs volumiques, qui conservent souvent leur pertinence, existent des inducteurs non volumiques traduisant mieux le travail réel des entreprises.

Le schéma d'affectation des coûts avec l'ABC peut se résumer comme suit :



La méthode ABC cherche à « tracer » la consommation des charges en explicitant mieux les relations existant entre les produits et les ressources.

[5] La méthode ABC a maintenant fait l'objet de nombreuses descriptions auxquelles nous renvoyons le lecteur. Pour n'en citer que quatre :
Bescos P.L. et Mendoza C. (1994), Le management de la performance, Editions comptables Malesherbes, Paris.
Bouquin H. (2003), Comptabilité de gestion, Economica, Paris.
Lorino P. (2001), Méthodes et pratiques de la performance, Editions d'organisation, Paris.
Mévellec P. (1990), Outils de gestion,. La pertinence retrouvée, Editions comptables Malesherbes, Paris.



Plusieurs notions nouvelles apparaissent dans cette nouvelle méthode et doivent être explicitées.

La notion d'activité est au centre de la méthode. Selon Lorino (2001, 529), une activité est « un ensemble de tâches élémentaires :

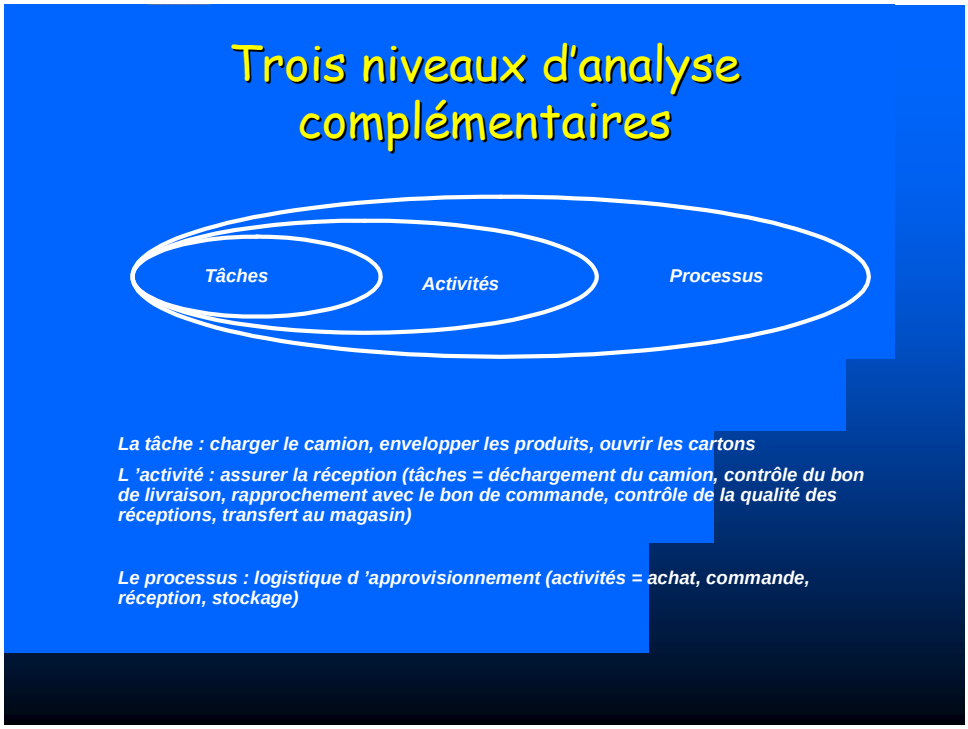
- Réalisées par un individu ou un groupe,
- Faisant appel à un ensemble spécifique d'aptitudes cognitives (savoirs, savoir-faire, compétences),
- A peu près homogènes du point de vue de leur comportement de performance. »

Le plus souvent l'activité est décrite à l'aide d'un verbe d'action suivi d'un complément d'objet (faire quelque chose). L'activité a une production identifiable (un output), un ou plusieurs clients et utilise des ressources identifiées.

L'activité doit être distinguée des tâches et des processus :

- L'activité est un regroupement de tâches élémentaires qui sont réalisées par un individu ou un groupe. Quand les tâches sont relativement homogènes, elles sont regroupées dans une activité. Le regroupement fait appel à un travail d'interprétation sur le degré d'homogénéité des tâches et n'a donc rien d'automatique. Les activités sont des construits organisationnels.
- Les activités peuvent être regroupées dans des ensembles plus larges que l'on appelle des processus. Toujours selon Lorino (2001, 539), « un processus est un ensemble d'activités reliées entre elles par des flux d'informations ou de matières significatifs, qui se combinent pour fournir un produit matériel ou immatériel important et bien défini, élément précis de valeur, contribution spécifique aux objectifs stratégiques ».

Comme le montre, le schéma ci-dessous, il n'est pas toujours facile de distinguer les trois niveaux que forment les tâches, les activités et les processus. La maille d'analyse adéquate ne correspond pas à des critères précis. Certains dans l'entreprise appelleront activités ce que d'autres nommeront tâches et certains parleront de processus là où certains ne verront que des activités importantes. Il s'agit d'une difficulté de la méthode sur laquelle nous reviendrons ensuite.



Comme le soulignent Mévellec (1995, 47) et Alcouffe et Malleret (2002), il n'existe pas de définition normalisée de ce qu'est une activité. La notion d'activité a fait l'objet de nombreux débats durant les années quatre-vingt dix tant en France que dans le monde anglo-saxon. Au final, le concept reste assez vague.

Définition d'une activité selon les différents auteurs

Auteur(s)	Définition	Exemples
Mévellec (1990)	" Une activité permet de traduire ce que l'on fait dans les organisations ". " Va constituer une activité ce que l'analyste décidera de considérer comme une activité " (p. 115).	Réception des livraisons, magasinage, montage.
Lebas (1991)	" L'activité est définie par un ensemble d'actions ou de tâches qui ont pour objectif de réaliser, à plus ou moins court terme, un ajout de valeur à l'objet ou de permettre cet ajout de valeur " (p. 51).	Manutention, magasinage, lancement d'une production.
Lorino (1991)	Les activités " c'est tout ce que l'on peut décrire par des verbes dans la vie de l'entreprise : tourner, fraiser, assembler, négocier un contrat, qualifier un fournisseur [...] ". Une activité est donc " un ensemble de tâches élémentaires : réalisées par un individu ou un groupe, faisant appel à un savoir-faire spécifique, homogènes du point de vue de leurs comportements de coût et de performance, permettant de fournir un output [...], à un client interne ou externe, à partir	Recouvrer, facturer, valoriser les stocks, émettre des demandes d'achat.

	d'un panier d'inputs ". " Les activités, c'est tout ce que les hommes de l'entreprise font, [...] tous ces ''faire'' qui font appel à des ''savoir-faire'' spécifiques " (pp. 39-40).	
Bouquin (1993)	L'organisation est composée d'entités, qui, pour remplir leurs missions, effectuent des tâches élémentaires multiples, qui s'articulent entre elles, de sorte qu'elles forment des processus élémentaires, appelés aussi activités. L'activité est un ensemble cohérent de tâches (p. 70).	Approvisionner, réceptionner les livraisons, facturer.
Bescos et Mendoza (1994)	" Une activité est définie comme une combinaison de personnes, de technologies, de matières premières, de méthodes et d'environnements qui permet de produire un produit ou un service donné. L'activité décrit ce que l'entreprise fait : la façon dont le temps est utilisé et les résultats (outputs) obtenus " (p. 35).	Assemblage, changement des réglages, gestion de l'usine.

Alcouffe et Malleret (2002)

De la même manière, les concepts de tâches et de processus ne sont guère plus définis. Les réalités selon les entreprises sont donc très variables et dépendent de la maille d'analyse retenue, du périmètre retenu… (Mévelllec, 2002).

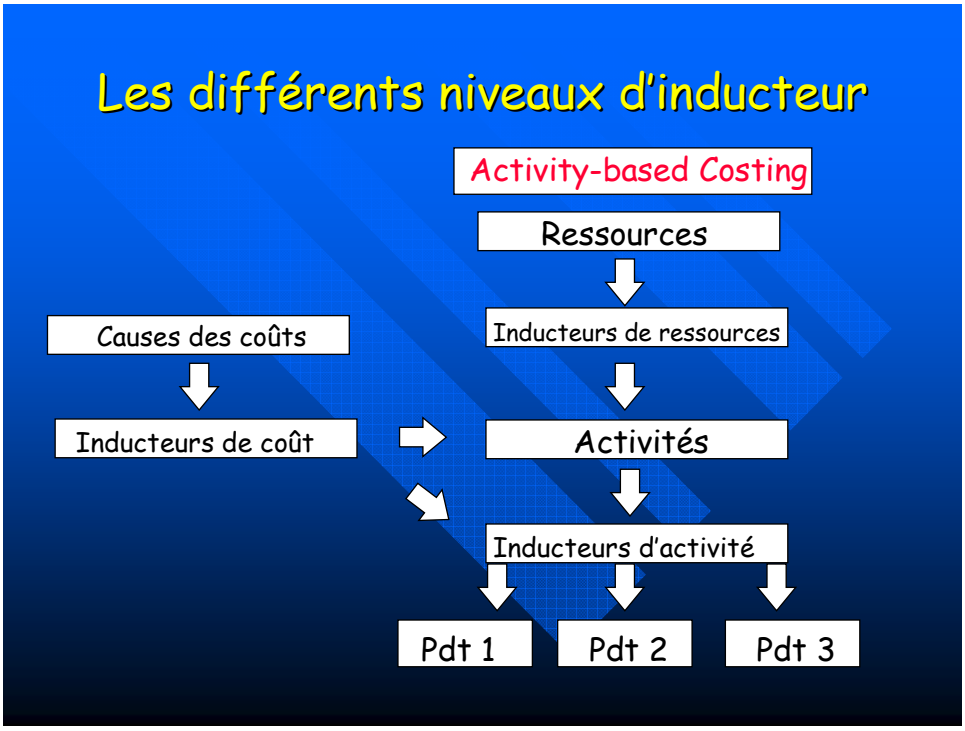
Les inducteurs sont l'autre innovation de la méthode ABC. Ils remplacent les traditionnelles unités d'œuvre. Dans les premiers écrits sur l'ABC, les auteurs parlent d'inducteurs de coûts (*cost drivers*) qui sont les facteurs expliquant la consommation des ressources par les produits ou les objets de coûts. La nouveauté, par rapport aux unités d'œuvre des méthodes traditionnelles de comptabilité en coût complet, est la diversité de ces inducteurs de coûts. La plupart des unités d'œuvre employées avant l'ABC étaient volumiques. Les inducteurs de coûts cherchent quant à eux à prendre en compte une réalité plus complexe. Ils ne sont plus de simples facteurs de corrélation permettant de rattacher les charges aux produits mais donnent une information quant aux relations qui existent entre les différents composants du réseau de coûts. Ils expliquent les coûts autant qu'ils permettent d'allouer les coûts. A titre d'exemple, citons quelques inducteurs de coûts souvent rencontrés.

- Nombre de lots ou de séries
- Surface
- Nombre de références
- Nombre de clients
- Nombre de composants
- Heure de main d'œuvre
- Nombre de points de vente
- Nombre de produits
- Volume acheté
- Nombre d'expéditions ou de réceptions
- Nombre d'écritures comptables
- …

On le voit, certains des inducteurs de coûts sont assez classiques et existaient déjà dans les méthodes traditionnelles. On peut même se demander, comme le fait Bouquin (2003), si tout cela constitue bien une réelle nouveauté ou une simple correction que devrait imposer le bon sens. L'ABC élargit le champ des causalités pour prendre en compte le fait que les coûts ne dépendent pas que des seuls volumes.

Mais la méthode s'est enrichie de nouveaux types d'inducteurs depuis les premières versions. Certains (Brimson, 1991, Bouquin, 2003) ont développé la notion d'inducteurs d'activité (*activity drivers*) pour qualifier la cause apparente qui relie les coûts aux produits. L'inducteur d'activité est une mesure de la charge de travail de l'activité. Le terme d'inducteur de coût est alors réservé au facteur dont la survenance créée le coût. En effet, il existe la plupart du temps, pour ne pas dire toujours, plusieurs analyses ou facteurs de causalité des coûts. Certains sont plus apparents ou directs que d'autres. Cette distinction permet de faire ressortir toute la richesse des analyses de causalité. Elle sera largement illustrée dans l'exemple

Enfin, un troisième niveau d'inducteur existe pour qualifier la manière dont les activités consomment des ressources : les inducteurs de ressources. Cette dernière catégorie d'inducteur concerne le rattachement des charges aux différentes activités.



Le choix d'un inducteur n'a donc rien d'automatique. C'est un sujet ouvert à débat dans l'entreprise pour trouver la meilleure représentation possible de son fonctionnement.

L'ABC renouvelle sans conteste les méthodes de calcul de coût. Mais loin d'être la révolution attendue, la nouvelle méthode repositionne les débats sur les principes de calcul de coût en rappelant les points critiques du calcul économique.

Les questions de fond soulevées par l'ABC

La nouveauté introduite par la méthode ABC est toute relative si on compare cette technique aux principes de la méthode des sections homogènes introduites en France dans les années trente puis incorporée aux différents plans comptables jusqu'en 1999. En effet, à cette période, un puissant courant de réflexion, mené par le lieutenant-colonel Rimailho, sous

l'égide la Cégos, a été engagé pour déterminer (déjà…) une méthode pertinente de calcul des « prix de revient »[6].

L'enjeu se situait à l'époque, tout comme aujourd'hui avec l'ABC, dans le traitement en bloc des charges indirectes. Dans les méthodes traditionnelles de comptabilité de gestion, les charges indirectes sont regroupées dans des centres d'analyse, appelées « sections homogènes » par Rimailho. Or, pour pouvoir être affectés aux produits grâce à une unité d'œuvre unique, les charges regroupées doivent obéir à une loi de coûts identiques et donc avoir un comportement homogène (Bouquin, 2003).

Il semble qu'avec le temps cette contrainte d'homogénéité ait été perdue de vue et que les entreprises aient pris l'habitude de traiter de façon globale des charges aux comportements hétérogènes. Un même centre d'analyse peut alors regrouper des activités aux comportements différents. Un exemple peut être le centre d'analyse « production » qui réalise plusieurs activités comme le montage mais aussi le réglage des machines afin de préparer chaque série. Clairement, dans ce cas, une partie des coûts dépend du volume produit quand une autre partie dépend de l'organisation de la production et plus précisément du nombre de séries lancées. L'homogénéité est justement l'une des redécouvertes de la méthode ABC. En préconisant de travailler sur la notion d'activité, on est amené à considérer des sous-ensembles des centres d'analyse afin de retrouver l'homogénéité perdue. Dans l'exemple, ci-dessus, on aura deux activités « montage » et « lancement de série » en lieu et place d'un unique centre d'analyse.

Les risques sont alors assez faciles à deviner. Si pour avoir des coûts plus justes, il faut décomposer les centres d'analyse en sous-éléments plus fins, l'entreprise peut être conduite dans une fuite en avant consistant à toujours analyser plus finement ses activités. Au final, elle obtient une véritable « usine à gaz » dont la complexité empêche de prendre des décisions de gestion pertinentes. De plus, le découpage plus fin nécessite de recourir à un nombre accru d'hypothèses quant au chiffrage des différents éléments nécessaires aux calculs.

Le pragmatisme est donc nécessaire et nécessite d'arbitrer entre la justesse du calcul, sa pertinence et sa faisabilité à moindre coût.

Reste une question : comment peut-on expliquer la perte de sens des systèmes de calcul de coûts traditionnels ? Mevellec (1995), entre autres, la justifie par la montée du poids des charges indirectes. Quand le montant de ces coûts était faible, un calcul rudimentaire ou une homogénéité faible pouvait être acceptable. On a vu toutefois que certains auteurs s'étaient déjà posés la question dès les années trente. Or, il semble que ces charges indirectes aient pris de plus en plus d'importance suite à des modifications de l'environnement stratégique et concurrentiel des entreprises :

- Le volume a perdu de sa pertinence pour expliquer les coûts des entreprises au fur et à mesure que les clients demandaient des produits plus complexes nécessitant des activités indépendantes du volume de production (marketing, R&D, qualité…). Les entreprises se sont orientées vers des stratégies de différenciation plus complexe à modéliser.

[6] Rappelons que l'intitulé exact doit être coût de revient puisqu'il s'agit d'un calcul. Les prix sont des données déterminées par un marché. L'expression « prix de revient » date d'une époque où des donneurs d'ordre donnaient du travail à façon à des particuliers qui leur revendaient ensuite leurs travaux à un prix qui était le prix de revient de la marchandise.

- Les activités de production s'enrichissent pour intégrer des montages de plus en plus complexes (achats de sous-ensembles plus complexes, logistique plus élaborée, informatique plus importante…).

Les charges indirectes ont pris de plus en plus d'importance ce qui nécessitaient de les gérer plus finement. Par ailleurs, les déversements en cascade des centres d'analyse secondaires principaux vers les centres d'analyse principaux ou les allocations croisées de toutes espèces reviennent à additionner des choux et des carottes (Bouquin, 1995). Dans un même centre d'analyse coexistent alors, par construction, des charges qui suivent des lois de coûts très différentes. Le problème n'est pour autant pas toujours facile à identifier pour les entreprises.

La construction de la carte des activités de l'entreprise

Un problème a été passé sous silence jusqu'à présent : d'où viennent les activités et comment sont-elles construites ? De façon très schématique, il est possible de proposer les séquences suivantes :

- La première étape pour identifier les activités consiste à procéder à des interviews des responsables de l'entreprise afin de connaître les tâches que leur service réalise. Ces tâches sont ensuite regroupées en activité en respectant un principe d'homogénéité. Cette première étape nécessite souvent un certain nombre d'allers-retours avant d'obtenir un résultat satisfaisant.

- Aux différentes activités, il faut ensuite affecter les ressources qu'elles consomment. C'est un travail parfois délicat car il nécessite de faire des hypothèses quand des ressources sont communes à plusieurs activités.

- Il faut également identifier des inducteurs qui permettront d'affecter les coûts des activités aux objets de coûts. En général, plusieurs solutions existent et l'entreprise doit choisir un inducteur parmi un ensemble possible. Des discussions peuvent alors s'engager entre les membres de l'entreprise qui ont souvent des points de vue différents.

- En général, la première cartographie des activités fournit une liste trop importante d'activité et des regroupements sont nécessaires. Ces regroupements peuvent se faire selon plusieurs modalités. Il est possible de regrouper des activités homogènes par nature. Il est également possible de grouper des activités partageant des inducteurs communs. Il n'y a pas de nombre optimal d'activités, tout est affaire de circonstances.

Il n'existe donc pas de méthodes mécaniques de construction des activités. On est en pleine ingénierie organisationnelle où se confrontent des points de vue contradictoires. L'intense discussion qui accompagne la mise en œuvre de l'ABC est d'ailleurs l'un des produits dérivés les plus intéressants de la méthode. Elle force aux conflits de représentations, à l'expression de l'implicite et à l'explicitation des modes de fonctionnement de l'entreprise.

Un système de coûts adapté à la situation de l'entreprise

Toutes les entreprises ont-elles besoin de mettre en place une méthode ABC ? La réponse est sans doute négative. En fait, le choix semble dépendre d'une contingence technologique (Bouquin, 2003, Broms et Johnson, 2000). Plus l'activité de production de l'entreprise est stable, les activités s'enchaînant toujours de façon plus ou moins identiques, plus l'entreprise peut se contenter de procédures de calcul de coûts simples. A la limite, il est assez facile de

connaître le coût d'une Ford noire, modèle T. Il suffit de prendre l'ensemble des charges et de diviser par le nombre de produits fabriqués pendant la période. Il s'agit de ce que les anglo-saxons appellent *process costing*.

A l'inverse, une entreprise fabriquant des produits qui consomment les ressources d'activité ne s'enchaînant jamais de la même manière devra adopter un système de calcul de coûts permettant de mettre en évidence cette complexité. La méthode ABC sera alors très utile. A l'extrême limite, le plombier dont les activités sont à chaque fois singulières en fonction du type de chantier qu'il traite devra réaliser un devis pour chacune de ses prestations. Les Anglo-saxons appellent cela du *job order costing*.

Le calcul des coûts permet de mesurer et de piloter la performance de l'entreprise et des objets de coûts qui la composent. Il est toutefois nécessaire d'être capable de relativiser les résultats obtenus. Rien n'est plus sujet à caution qu'un calcul de coûts. C'est toutefois un guide indispensable aux managers pour la conduite de leurs activités. Le calcul des coûts n'est toutefois pas suffisant pour s'assurer une complète maîtrise de la gestion. D'autres outils existent, budgets et tableaux de bord, qui permettent de décliner la stratégie et de suivre les actions mises en œuvre afin de permettre un pilotage plus fin explicitant mieux les leviers de la performance. L'attention ne porte plus sur les objets de coûts mais sur les hommes et les femmes qui les produisent.

Fiche de synthèse

Que faut-il retenir de ce chapitre sur les coûts ?

Plusieurs faits marquants ressortent de cette première partie.

Il apparaît tout d'abord que de nombreuses raisons existent pour justifier du calcul d'un coût de revient. Toutes ces raisons ne peuvent ou ne devraient pas s'accommoder d'un calcul unique. Et pourtant pour des raisons d'économies de moyens, l'entreprise doit souvent composer et tolérer des méthodologies imparfaites. Des précautions doivent alors être prises dans l'utilisation des chiffres.

Il existe plusieurs méthodes de calcul de coûts. Chacune d'entre elles semble correspondre à des problématiques et des contextes d'utilisation différents. Il est donc primordial de ne pas utiliser une méthode dans un contexte inapproprié. Certes, les calculs seraient formellement exacts mais les décisions risquent d'être erronées.

Comme le montre les débats autour de la méthode des coûts complets et de la méthode ABC, un coût est la combinaison d'une série d'hypothèses. Il ne peut être question lors d'un calcul de coûts de prétendre modéliser définitivement le fonctionnement de l'entreprise. Philosophiquement, cela est irréaliste. Economiquement ce serait trop coûteux. De ce fait un coût exact n'existe pas. Tout au plus peut-il être pertinent par rapport à un besoin ou à une utilisation.

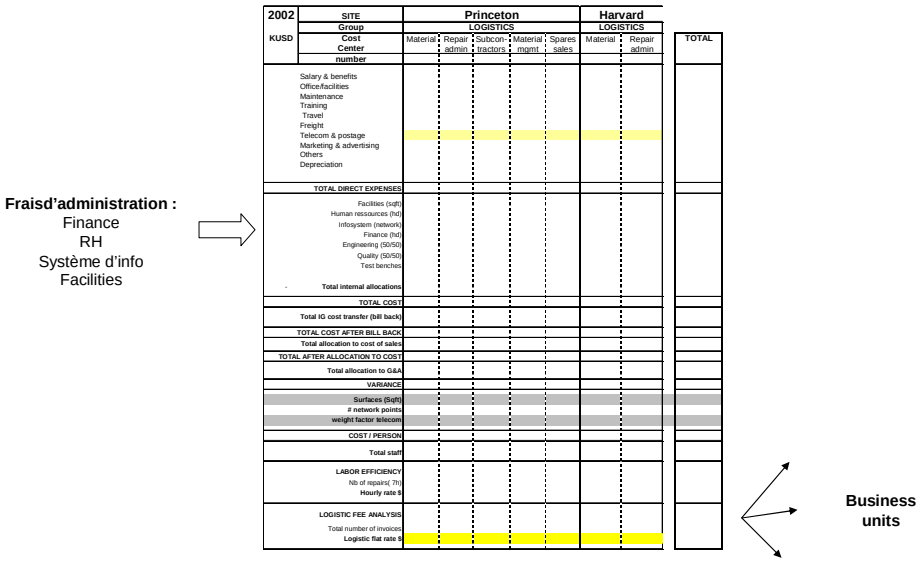
Illustration du fonctionnement de la méthode ABC

Nous pouvons illustrer succinctement les difficultés posées par la mise en place d'un système ABC à l'aide de l'exemple d'une filiale américaine d'un grand groupe français (Vulcain Inc. dans la suite de l'exemple). Les coûts de la filiale ne donnaient pas satisfaction aux managers et ont fait l'objet d'une réflexion quant à leur pertinence. Cela a conduit à la mise en place d'une méthodologie de type *activity-based costing* (ABC) appliquée à certains processus.

Présentation des méthodes de calcul de coûts utilisées et problématiques associées

Les coûts de la filiale sont calculés selon une méthode assez classique de coûts complets faisant appel à des sections principales qui reçoivent les coûts de sections auxiliaires.

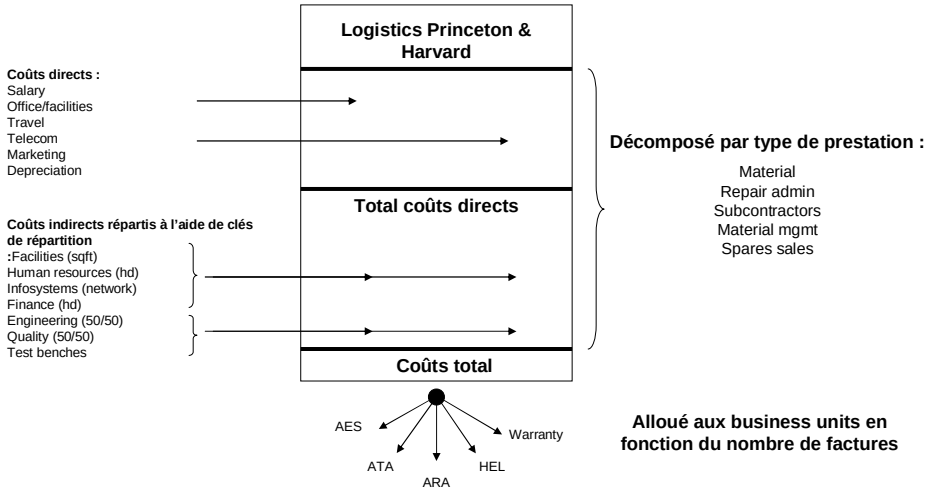
Exemple d'allocation des coûts de production



Le coût horaire d'une réparation est ensuite réparti sur les différentes domaines d'activité stratégiques (DAS ou SBU en anglais pour *Strategic Business Unit*) pour lesquelles travaille l'atelier de réparation. Ce calcul satisfait en partie les managers même s'ils préféreraient un niveau de détail plus important montrant par exemple le coût des réparations selon leur niveau de complexité. Le calcul pourrait également mieux traiter les coûts indirects selon l'avis même du contrôleur de gestion. Des effets de subventionnements croisés sont en effet probables, même s'ils n'apparaissent pas critique en première analyse.

De la même façon, les coûts logistiques, sont calculés de la façon suivante :

Règle d'allocation des coûts logisitiques



Un coût moyen par nombre d'items de facture est utilisé pour ventiler ces coûts entre les différentes SBU. Ce calcul est nettement plus problématique que celui du coût de réparation dans la mesure où le processus logistique traite des produits aux caractéristiques très différentes et qui consomment dans des proportions très différentes les ressources du processus logistique.

Afin de pallier ces problèmes, une démarche de type *activity-based costing* (ABC) a été mise en place pour différencier les coûts logistiques selon le type de flux. Initialement, il s'agissait d'obtenir des imputations plus précises mais aussi d'identifier les surcoûts liés à des opérations particulières, gourmandes en coûts logistiques, comme les réparations sous-traitées ou les réparations sous garantie par comparaison avec des réparations « ordinaires », composées elles-mêmes de plusieurs catégories de réparations déjà assez différentes.

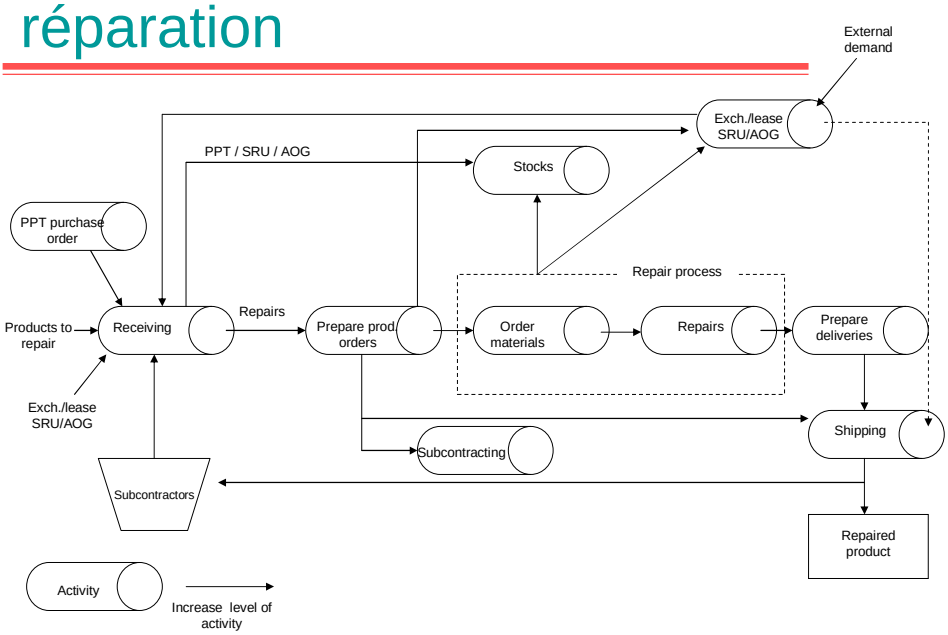
> ***La mise en place d'une démarche de type ABC appliquée aux coûts logistiques***

La démarche proposée visait assez classiquement à :

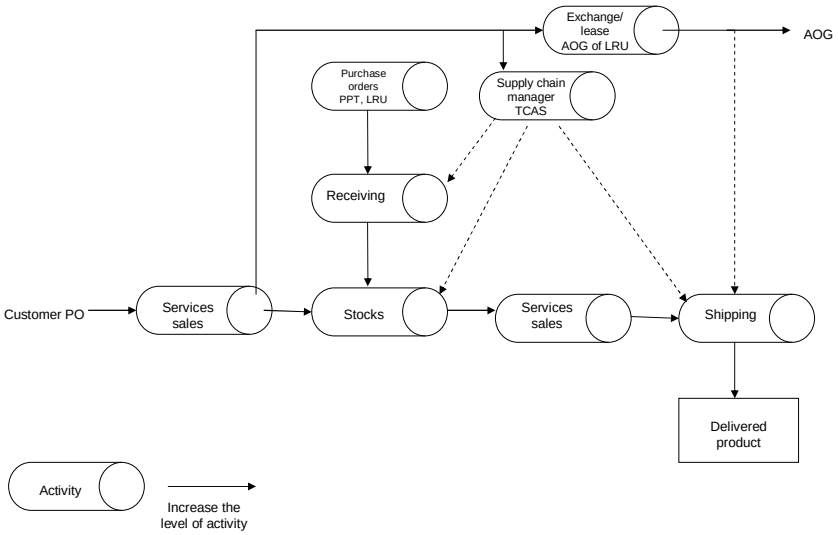
1. Identifier les activités « pertinentes » du processus logistique,
2. Allouer des dépenses à ces activités,
3. Trouver un inducteur ou *driver* représentatif de la charge de travail de chaque activité (*activity drivers*),
4. Comprendre comment chaque ligne de business consomme ces activités,
5. Réfléchir aux raisons expliquant le niveau des coûts constatés (*cost drivers*).

Deux schémas, issus des interviews menées, permettent de résumer le processus logistique (l'un pour les flux logistiques de la réparation et l'autre pour les flux logistiques des ventes). On y voit comment le niveau d'activité des différentes activités se construit :

Logistique du processus réparation



Logisitique du processus vente



Une même activité travaille pour de multiples produits et son niveau d'activité dépend non seulement des produits qu'elle traite mais également de l'intensité de travail que demande chaque produit. Un exemple simple illustre ce mécanisme :

- Quand l'activité de réception reçoit des produits destinés à la vente, elle se contente de les envoyer en stock.

- Par contre, les produits destinés à être réparés nécessitent un traitement plus complexe d'inspection et d'enregistrement d'informations. Au total, les produits à réparer nécessite six fois plus de temps de réception que les produits destinés a la vente.

- Plus encore, un produit sous traité est deux fois plus consommateur de ressources en réception qu'une réparation ordinaire car il nécessite une première réception en provenance du client et une deuxième réception lorsqu'il revient de chez le sous-traitant.

Après avoir identifié les activités pertinentes, il était donc nécessaire de pondérer la consommation relative de ressources de chaque activité par le produit ou le service fourni aux clients. Il fallait également trouver un *driver* d'activité susceptible de modéliser correctement la charge de travail de chaque activité. L'ensemble de ces informations peut être résumé dans le tableau suivant :

Pondération des inducteurs en fonction du type de prestation

	9 main activities							
	Receiving	Prod. adm.	Subcontracting	Shipping	Purchase orders	Stocks	Supply chain manager	Services sales
	No of standard receiving	No of repairs	No of sub.	No of standard deliveries	No of standard items	No of standard mouv. out	No of TCAS	No of standard items ordered
LRU	1			1	1	1		4
BFE	1			1	1	1		4
TCAS	1			1		1	1	2
PPT sales	1			1	3	2		3
Retrofits	6	1		3	2	1		1
Repairs shop OOG	6	1		3	3	1		
Repairs subcontracted	12	1	1	5				
RBTH	6	1		3	2	1		
ABTH	6	1		3	2	1		
Warranty shop	6	1		3	3	1		
Warranty subcontracted	12	1	1	5				
Exchanges issue to customers	1				1			
Exchanges to shop	1				1			
Advance exchange and leases	1				1			1
AOG	1				1			1
IG TCAS	1			1		1	1	1

Ainsi, l'activité réception de « produits sous garantie et sous-traités » (*warranty subcontracted*) est 12 fois plus gourmande en temps que l'activité réception du produit LRU. Il faudra donc plus affecter 12 fois plus de charges.

Il fallait ensuite associer des charges à chacune des activités retenues. Cela revenait simplement à répartir les coûts de la comptabilité de gestion selon d'autres critères que ceux habituellement utilisés. Ce point ne présente guère de difficultés (cf. tableau ci-dessous).

Pour chaque activité, le nombre de produits traités a été extrait des bases de données de l'entreprise. L'activité réception (cf. tableau ci-dessous) a reçu 1 527 LRU pendant la période et 1 783 produits sous garantie et sous-traités.

Cela permettait alors d'obtenir un nombre d'inducteurs d'activité tenant compte de la complexité relative de chaque produit passé par une activité.

L'ensemble peut être résumé par le tableau suivant :

Allocation des coûts et inducteurs d'activité

Costs allocation to activities

K USD	9 main activities									TOTAL COST
	Receiving	Prod. adm.	Subcontracting	Shipping	Purchase orders	Stocks	Supply chain manager	Services sales	Standard exchange	
Salary & benefits	188.64	810.00	245.00	226.36	365.00	347.00	49.00	576.00	283.00	
Office/facilities	7.73	47.25	15.75	9.27				1.00	1.00	
Maintenance										
Training										
Travel	0.91			1.09				20.00		
Freight									5.00	
Telecoms & postage	1.82			2.18				12.00	11.00	
Marketing & advertising								2.00		
Others										
Depreciation										
TOTAL DIRECT EXPENSES	**199.09**	**857.25**	**260.75**	**238.91**	**365.00**	**347.00**	**49.00**	**611.00**	**300.00**	**3,228.00**
Manpower	4.17	12.00	4.00	4.17	5.83	6.83		9.00	5.00	
Materials Management : 3 people (hd)	75.16			75.16	105.22	123.26			90.19	
Indirect or other direct costs	125.45	395.25	131.75	150.55	324.67	366.33		267.00	163.00	**1,924.00**
Total internal allocations	**200.61**	**395.25**	**131.75**	**225.71**	**429.90**	**489.59**	-	**267.00**	**253.19**	**2,393.00**
TOTAL COST (K$)	**399.71**	**1,252.50**	**392.50**	**464.61**	**794.90**	**836.59**	**49.00**	**878.00**	**553.19**	**5,621.00**
Activity drivers	No of standard receiving	No of repairs	No of sub.	No of standard deliveries	No of standard items	No of standard movt. out	No of TCAS	No of standard items ordered	No de exch., lease, SRU AOG	
Number of weighted drivers	139140	17997	3650	76319	27365	61528	963	47270	5542	
Cost of weighted driver ($)	2.87	69.59	107.53	6.09	29.05	13.60	50.88	18.57	99.82	
									Including Freight... =	**6,615**

Gross drivers for the activities & products

Weighted drivers	139140	17997	3650	76319	27365	61528	963	47270	5542	
LRU	1527			1527	1527	1527		1527		
BFE	436			436	436	436		436		
TCAS	963			963		963	963	963		
PPT sales	1560			12102	1847	12102		12102		
Retrofits	90	90		90	72	474		90		
Repairs shop OOG	8476	8476		8476	3670	24049				
Repairs subcontracted	1867	1867	1867	1867						
RBTH	1478	1478		1478	585	3833				
ABTH				0	0	0				
Warranty shop	4303	4303		4303	922	6042				
Warranty subcontracted	1783	1783	1783	1783						
Exchanges issue to customers	968	968			968				968	
Exchanges to shop	2708	2708			2708				2708	
Advance exchange and leases	770	770			770			770	770	
AOG	326	326			326			326	326	
IG TCAS	0			0		0	0	0		

Le coût total de l'activité divisé par le nombre d'inducteurs d'activité permettait d'avoir un coût unitaire par produit et par activité (cf. tableau ci-dessous). Ce calcul permet d'obtenir, pour chaque activité, le coût moyen pondéré d'une unité traitée compte tenu de la charge de travail distincte que chacune demande.

Il devient ensuite possible de calculer le coût unitaire d'un produit (après quelques calculs intermédiaires non présentés en vue d'alléger la présentation) avec une répartition de ce coût sur les différentes activités mise en œuvre :

Coûts unitaires par prestation

Cost of a item invoiced

Total costs ($)	9 main activities											
	Receiving	Prod. adm.	Subcontracting	Shipping	Purchase orders	Stocks	Supply chain manager	Services sales	Standard exchange	PPTs	Freight...	Total
LRU	2.95			6.83	20.80	11.36		106.26				148
BFE	2.95			6.83	20.80	11.36		106.26				148
TCAS	2.95			6.83		11.36	79.65	53.13				154
PPT sales										130.77		131
Retrofits	17.67	53.12		20.49	24.99	42.89		13.52		49.32		222
Repairs shop OOG	17.67	53.12		20.49	32.01	36.62				42.11		202
Repairs subcontracted	35.35	53.12	106.56	34.14						0.00	51.86	281
RBTH	17.67	53.12		20.49	20.71	35.55				40.87	0.00	188
ABTH										0.00	0.00	0
Warranty shop	17.67	53.12		20.49	14.33	16.39				18.85	103.72	245
Warranty subcontracted	35.35	53.12	106.56	34.14							103.72	333
Exchanges issue to customers	2.95	53.12			20.80				78.25			155
Exchanges to shop	2.95	53.12			20.80				78.25			155
Advance exchange and leases												
AOG	2.95	53.12			20.80			26.57	78.25		42.94	225
IG TCAS	2.95			6.83		11.36	79.65	26.57				127

Total costs ($)	*Invoices*	*Unit costs*	*Total costs*	
LRU	504	148	74731	LRU = BFE = TCAS OOG = 150
BFE	116	148	17154	
TCAS	247	154	38003	PPT sales =TCAS IG = 130
PPT sales	4645	131	607423	
Retrofits	224	222	49727	Repair = 200/220
Repairs shop OOG	2663	202	537971	
Repairs subcontracted	626	281	175922	Warranty = Repair + 40/50
RBTH	429	188	80826	
ABTH	0		0	Subcontracting = Repair +80/85
Warranty shop	1016	245	248463	
Warranty subcontracted	547	333	182105	
Exchanges issue to customers	350	155	54289	
Exchanges to shop	1362	155	211264	
Advance exchange and leases	0		0	
AOG	163	225	36614	
IG TCAS	318	127	40508	
	13210	178	2355000	

Alors qu'auparavant, le coût logistique de tous les produits était uniforme et tournait autour de 200$ avec le nouveau calcul, il apparaît clairement que les pièces détachées vendues (PPT sales) sont les produits qui coûtent le moins cher en logistique (environ 130$) alors que les pièces sous garanties et sous-traitées (du fait que la panne est trop complexe pour être traitée par l'atelier) coûtent le coût d'une réparation normale (200/220$) plus 80/85$, soit un total de 280/305$.

La modélisation a été testée selon trois perspectives pour en garantir la fiabilité :

- Les calculs bouclent-ils avec les chiffres de la comptabilité de gestion classique ? Des retraitements ont eu lieu par rapport à la comptabilité de gestion afin d'exclure certains éléments intégrés auparavant ou en inclure d'autres non pris en compte.

- Les résultats obtenus peuvent-ils être expliqués par les managers ? Il est rassurant de constater que l'analyse permet de quantifier des effets qui étaient connus des managers (moindre consommation de pièces détachées pour la réparation de tel type de produits, surcoût de tel type de prestations…). L'analyse n'a pas révélé de surprises sous formes d'effets non connus.

- Une analyse sur deux années a été menée afin de tester la robustesse du modèle dans le temps et avec de légers changements d'organisation.

Pour réaliser l'ensemble de ces calculs, un certain nombre d'hypothèses techniques ont du être posées.

Exemples d'hypothèses

La plupart des coûts ont été alloués directement aux activités sur la même base que dans le T8. En cas de répartition de coûts communs, celle-ci a été effectuée au prorata du nombre de personnes (attention quelques exceptions existent).

Certains coûts ont été alloués directement aux lignes de produits (et non aux activités). Il s'agit :

du fret du coût de la surface de l'activité AOG
des droits de douane du coût d'approvisionnement des pièces détachées (Piece parts ou PPT)

Nombre de colis de PPT reçus

Hypothèse : 15 par semaine multipliés par le nombre de semaines

Répartition de la main d'œuvre dans les activités et coûts correspondants

La répartition de la main d'œuvre dans les différentes activités a été faite sur la base d'organigrammes.
Les charges directes et indirectes ont été reparties au prorata des effectifs lorsque des centres de coûts ont du être éclatées pour faire apparaître plusieurs activités.

Mouvements de sorties de stocks de PPT

- Pour les sales : nombre de lignes de facturation de PPT
- Pour la shop : nombre de sorties vers la shop, ventilées sur les *repairs* au pourcentage des valeurs facturées de chaque type de réparations.

Répartition des ordres d'achat (PO) de PPT sur les sales et les différentes catégories de réparation :

Trouver le nombre total de PO pour les PPT = A
Puis appliquer à chaque catégorie

$$A \times \frac{\text{nombre de sorties de stock de PPT pour les sales ou la categorie de repair}}{\text{nombre total de sortie de stock de PPT}}$$

Répartition du coût d'approvisionnement des PPT (réception et droits de douane)

Reparti au prorata du nombre de sorties de stock

Nombre de mouvements de sorties de stock de PPT en 2003 estimé par

$$\text{nbre de mouvements au 1er semestre 2002} \times \frac{\text{montant facture en 2003}}{\text{montant facture au 1er semestre 2002}}$$

Nombre de PO en 2003 estimé par

$$\text{nbre de PO au 1er semestre 2002} \times \frac{\text{nombre de sortie de stock de PPT en 2003}}{\text{nombre de sorties de stock de PPT au 1er semestre 2002}}$$

Les limites de cette modélisation sont multiples et nécessitent d'interpréter les résultats chiffrés avec une certaine prudence :

- Les pondérations ont été déterminées par interviews d'opérationnels. Certaines estimations de ces pondérations s'appuient sur des études quantitatives réalisées par lesdits opérationnels. Mais dans d'autres cas, il s'agit d'évaluations purement subjectives. Un chronométrage aurait permis une meilleure approximation mais il n'était pas envisageable de le réaliser pour diverses raisons tenant au temps consacré à cette étude, à la fragmentation de certaines des tâches des opérationnels dans le temps et à l'impact psychologique de pratiques jugées comme étant tayloriennes.

- Le choix de la pondération, avec un pas de 1 en 1, donne une estimation grossière de l'intensité de travail nécessitée par un produit. Une analyse plus fine, avec des valeurs fractionnables, aurait permis d'obtenir une meilleure approximation des coûts mais aurait nécessité un chronométrage. La sensibilité des résultats à la pondération reste très importante.

- Un découpage plus fin des activités aurait permis de peut-être mieux s'adapter aux nombreux cas d'espèces que l'entreprise doit traiter. Mais cela revenait à construire un modèle encore plus compliqué difficilement administrable par la suite. Un équilibre a tenté d'être maintenu entre précision et facilité d'utilisation. De fait, il reste un grand nombre d'opérations moyennées dans le modèle.

- Savoir précisément ce que faisaient les opérationnels dans chacune des activités n'était pas toujours chose facile. Des choix de regroupement ont donc été effectués sur la base de l'opinion que les managers se faisaient de leur activité. Les coûts obtenus reflètent donc largement ces opinions et renvoient à la remarque de Riveline pour qui un coût n'existe pas par nature mais n'est qu'un reflet de l'opinion des managers sur le fonctionnement de leur entreprise.

Plutôt que d'être considérés comme des chiffres précis, les coûts obtenus doivent plutôt être appréhendés comme des approximations et des estimations.

La multiplication des hypothèses et le nombre de chiffres à manipuler n'a pas été non plus sans inquiéter certains contrôleurs de gestion. Il leur appartient en effet, d'alimenter sur des bases régulières les différents tableaux. Mais compte tenu de la complexité des calculs, il n'est pas possible de les réaliser tous les mois, à moins de passer par une informatisation qui n'a pas été envisagée. Certains ont donc critiqué une vision trop technicienne du contrôle de gestion consistant à alimenter le « monstre » en données. En effet, la dérive existe potentiellement mais elle peut être gérée si on s'interroge sur les usages qui peuvent être faits d'un tel calcul.

A quoi peut servir ce type d'analyse ? Plusieurs usages peuvent être faits :

1. Les différents taux logistique peuvent tout d'abord servir à mieux allouer les coûts entre les SBU (*strategic business unit*). Toutefois, à la date d'écriture du cas, les SBU n'avaient pas été informées d'un éventuel changement. L'exercice reste en effet délicat car certaines SBU y perdent en termes de profitabilité interne (la profitabilité de l'ensemble du groupe n'est évidemment pas impactée par ce type de calcul). L'allocation de coûts calculés sur de nouvelles bases est donc un exercice de

communication et de maîtrise de jeux politiques internes au groupe. Le problème est d'autant plus aigu qu'il s'agit ensuite d'expliquer les modalités du calcul. Or, le nouveau mode de calcul est incontestablement plus complexe que l'allocation à partir d'un taux unique quelle que soit l'opération. Les différentes hypothèses sont autant de points d'accroche pour critiquer la nouvelle allocation. On en arrive alors à un paradoxe. Quand les hypothèses sont cachées ou mal identifiées, les calculs risquent moins d'être critiqués même si des effets de subventionnement internes existent. Faire apparaître les hypothèses risque d'entraîner des conflits internes stériles.

2. Une deuxième utilisation possible consisterait à se servir des chiffres ainsi obtenus pour renégocier avec le siège un certain nombre de prestations internes qui sont apparues à l'usage être plus coûteuses que prévues. Mais on retrouve les mêmes jeux politiques que précédemment. C'est l'image que la filiale donne d'elle-même en termes de profitabilité qui est alors en cause et par conséquent les objectifs assignés aux managers.

3. Une troisième utilisation concerne la facturation à appliquer aux clients. Certaines prestations pourraient faire l'objet de réajustements à la hausse ou à la baisse. Mais dans la plupart des cas, la filiale n'est pas responsable des prix des prestations, ceux-ci étant définis par un catalogue mondial. Dans certains cas, toutefois, une certaine latitude existe. Les coûts obtenus peuvent également être utilisés par les managers afin de choisir le type d'activité à pousser en fonction de la nouvelle image des marges que ces produits génèrent. Il s'agit alors d'un problème d'allocation des priorités de développement. La question est suspens reste toutefois celle de la fixation d'un prix qui dépend certes des coûts de l'entreprise et est donc impacté par les modalités de leur calcul mais aussi de l'état du marché et des prix de marché existants.

4. Une quatrième utilisation possible serait l'utilisation de cette démarche de calcul des coûts dans le cadre du budget (*activity-based budgeting*, ABB). L'expérience a été tentée sur l'exercice 2003. Toutefois, aux hypothèses du modèle s'ajoutent celles liées aux prévisions d'activité et celles d'un certain nombre de paramètres qui ne sont pas estimés dans le budget traditionnel (nombre de mouvements de sorties de stock par exemple). Il devient délicat, voire dangereux, d'utiliser ces calculs à des fins de pilotage. Ils ne sauraient constituer des engagements de performance pour les opérationnels, ne serait-ce que par le nombre d'hypothèses réalisées qui introduit une grande instabilité des résultats obtenus. La démarche ne vaut alors que par le remue-méninges qu'elle implique dans le cadre de l'exercice budgétaire. Elle force certains raisonnements traités de façon trop elliptique dans le cadre du budget. Elle apparaît alors plus comme un outil de décisions stratégiques permettant de justifier certains choix, notamment de réorganisation à la lumière des résultats simulés. Cet usage stratégique de la comptabilité de gestion a déjà été souligné par d'autres auteurs. Il peut sans difficulté être étendu à des décisions d'acquisition de certains savoir faire (acquisition de bancs de test par exemple) qui, lorsqu'ils n'existent pas dans la filiale, génèrent des coûts de sous-traitance.

5. Un des bénéfices de l'exercice est également la réflexion collective qu'il impose pour construire le réseau de coûts. Une des principales difficultés rencontrées a été de savoir qui faisait quoi. Bien que l'entreprise ait une procédure qualité élaborée, décrivant avec précision les processus mis en œuvre, un certain nombre de zones d'ombres subsistaient (et pour certaines continuent à exister) dans la répartition des responsabilités de chacun. L'introduction de la démarche ABC permet alors d'ouvrir

un espace de discussion permettant de confronter des points de vue, de faire passer ou de renforcer des messages sur l'organisation.

6. Enfin, une dernière utilisation, non mise en œuvre dans le cas de Vulcain Inc., consisterait à s'interroger sur les causes des coûts des différentes activités. Pourquoi doit-on payer des gens pour réaliser ces activités ? Est-ce que ces sommes sont justifiées et ne pourraient-elles pas être évitées ? Les réponses sont multiples et demanderaient un prolongement de l'étude par interviews et une description plus fine des tâches réalisées. Parmi les causes de coûts, on trouve bien évidement le niveau d'activité, variable que nous avons souvent utilisé comme *driver* pour répartir les dépenses. Mais le nombre de pages écran à manipuler sous SAP, le nombre de champs à renseigner, la stratégie d'achat des composants, l'automatisation de la gestion du stock ou du moins la façon dont celui-ci est traité, le nombre de vérifications à effectuer lors des réceptions de produits sont quelques unes des causes citées pour justifier du niveau des coûts.

A un niveau extrême, comme le faisait remarquer un manager, ce qui causent les coûts des réparations, ce sont les pannes elle-même et donc la fiabilité des produits fabriqués par l'entreprise. C'est parce que les produits de l'entreprise tombent parfois en panne qu'il faut les réparer. C'est notamment préjudiciable à l'entreprise quand ces produits sont sous garantie et que le coût de la réparation ne peut être refacturé aux clients[7]. Moins de pannes signifient moins de réparations sous garanties pour le groupe et de frais de réparations pour les clients. Toutefois, Vulcain Inc. est loin de ne réparer que des produits sous garantis. Les clients payent pour la plupart des réparations. Ce type de raisonnement peut également être utilisé pour se demander s'il faut vraiment réparer le produit. Ne vaudrait-il pas mieux envoyer un produit neuf aux clients si son coût d'achat est moins élevé que les frais de réparation et de logistique associés à une réparation ? Pour répondre à cette question, il aurait fallu mieux comprendre la dynamique des coûts de réparation, ce qui n'a pas été pris en compte dans cette étude où seuls les coûts logistiques ont été examinés. En résumé, calculer les coûts n'équivaut pas à gérer les coûts. Tout au plus le calcul permet-il d'approfondir certaines pistes d'amélioration.

Plusieurs de ces stratégies d'amélioration sont mobilisées chez Vulcain :

1. Réduire les coûts peut être réalisé en augmentant le niveau d'activité. En effet, l'ensemble des dépenses étant plus ou moins fixes à court terme, les coûts unitaires sont très sensibles aux variations de quantités.

2. La réduction des coûts peut aussi être atteinte en réorganisant l'entreprise, en créant des départements spécialisés dans lesquels les ressources sont utilisées de façon homogène. Une simplification au quotidien des opérations et par là un gain de productivité devient possible.

3. Bien au-delà de la seule réduction apparente des coûts, ces réorganisations permettent également de réduire les coûts cachés. A titre d'exemple, Vulcain Inc. a créé un département spécialisé chargé de gérer les échanges et les prêts aux clients. Le bénéfice attendu de cette réorganisation n'apparaît que partiellement dans les calculs

[7] Quand le coût est à la charge du client, c'est également préjudiciable à l'entreprise car c'est le réachat qui est impacté. Il s'agit alors d'un coût d'opportunité bien réel même s'il n'apparaît pas directement dans les comptes de l'entreprise.

au travers de la plus grande efficience de ce nouveau service dédié à une seule activité, en elle-même assez complexe. Mais le principal gain attendu est la meilleure efficacité à récupérer les produits envoyés chez les clients. Ce sont ainsi des montants très importants de matériels qui sont mieux gérés et dans un grand nombre de cas, ne passent plus par pertes et profits. A nouveau, le modèle prend assez mal en compte ces phénomènes mais parce qu'il n'était pas construit dans ce but.

On touche ici à un point délicat. Un système de calcul de coûts est une construction répondant à des objectifs *a priori* mais qui évoluent au fur et à mesure de son élaboration.

La nature construite et itérative du calcul de coûts

De nombreuses difficultés sont apparues au fur et à mesure que le calcul était effectué. Ces difficultés relèvent soit de divergences de conception sur certains points de fonctionnement de l'entreprise, soit de la nature itérative du calcul des coûts.

Certaines des difficultés rencontrées tiennent aux zones de flou existant dans l'organisation. En effet, si la majorité des opérations sont connues (même si elles sont complexes), un certain nombre, forcément limitées, le sont beaucoup moins bien et font l'objet d'une attention moins soutenue de la part des managers. La modélisation de ces opérations nécessite alors un travail supplémentaire de mise en cohérence des points de vue des différents managers :

- Ainsi, l'extraction de la base SAP de certains flux physiques révélait des chiffres significativement différents selon les types de requêtes sans qu'il soit possible de connaître rapidement les raisons de ces différences. Un arbitrage devenait alors nécessaire pour choisir une base acceptée par tous.

- Certains produits font parfois l'objet d'un traitement hors du périmètre de l'étude (ex des TCAS gérés par les *customers supports*). Le périmètre retenu pour cette étude sur les coûts logistiques n'était alors plus exhaustif et ne convenait pas à tous. La définition d'un périmètre est une question de choix et est généralement tranchée par les clients de l'étude.

La faiblesse des flux concernés permettait auparavant de tolérer ces approximations quand les flux étaient valorisés globalement. Mais en affinant le calcul des coûts, ces problèmes prennent de plus en plus d'acuité sans qu'il soit facile d'y apporter une réponse claire. La recherche de la précision fait donc apparaître des non-dits, des pratiques en marge du fonctionnement explicite ou des incohérences qui nuisent ensuite à l'acceptation des résultats des calculs. On peut d'ailleurs se demander s'il faut vraiment apporter une réponse à toutes ces micro questions. Autre façon de dire les choses : quel est le niveau d'approximation que l'on tolère dans le calcul des coûts ? Il est intéressant de constater que cette approximation variait selon les produits. Dans certains cas, cette différence d'exigence tenait à des considérations stratégiques : on ne tolère pas l'approximation car le produit en question est stratégiquement important. Dans d'autres cas, le problème est simplement évité : on ne pose pas trop de questions sur la façon dont le chiffre est obtenu.

A ces problèmes de flou, il faut rajouter la difficulté à définir ce qu'est un produit ou un service pour l'organisation. Si au départ, la trame du compte de résultat, qui convenait à tout le monde depuis de nombreuses années, a été reprise, il est rapidement apparu qu'elle n'était pas si consensuelle. Certaines catégories de produits n'étaient pas suffisamment détaillées. D'autres n'étaient pas considérés comme des produits car ils ne donnaient lieu à aucune

facturation (cas de l'*AOG/lease/exchange*), d'autres enfin auraient pu être regroupés (LRU/BFE). Certaines lignes de produits regroupaient en outre des choses très différentes (pièces détachées). Certains produits, encore en devenir au moment de l'étude, ont été ajoutés en cours de route. Mais il était alors difficile de savoir avec précision comment les différentes activités les traiteraient. Les différents acteurs interviewés n'étaient pas toujours très concernés par des considérations si lointaines (qui répondra au téléphone pour recevoir les demandes des clients pour les nouveaux produits l'année prochaine quand l'activité aura démarré ?).

En outre, les questions auxquelles doit répondre la modélisation évoluent avec le temps. Au départ, il s'agissait de mieux allouer les coûts aux produits et aux différentes SBU avec une problématique essentiellement comptable. Mais au fur et à mesure que le calcul avançait d'autres questions sont apparues :

- Peut-on savoir ce que coûte tel produit (initialement regroupé avec un autre) ?
- Peut-on définir des stratégies de réparation (ce qui oblige à élargir le périmètre de l'étude) ?
- Puis-je savoir ce que va me permettre d'économiser ma nouvelle organisation qui traitera les produits d'une autre façon (la modélisation est alors complètement à revoir) ?

Le problème n'est donc pas entièrement circonscrit au départ et il apparaît en cours de route que d'autres choix de questions auraient pu être faits. Certaines de ces questions viennent s'ajouter aux premières, parfois avec bonheur, mais parfois viennent nuire à la clarté de la modélisation. Elles créent alors des frustrations même si tout le monde est conscient qu'un même outil ne peut répondre à toutes les attentes. Cela renvoie à la traditionnelle rationalité limitée des managers, mise en évidence par Herbert Simon il y a maintenant plusieurs décennies. Il est difficile de savoir *a priori* ce que l'on cherche et ce que l'on va trouver. Un calcul n'est pas simplement du bon sens à mettre en chiffre mais un processus pour lequel il faut gérer les interactions entre les différentes parties prenantes.

Partie 2 : Piloter les coûts grâce au contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est déjà une technique ancienne dont « l'invention » remonte au début des années vingt pour les Etats-Unis et aux années 1930 pour la France. C'est une technique de gestion largement répandue dans les entreprises qui toutes ou presque la pratique aujourd'hui. Toutefois, les entreprises ne mettent que rarement les mêmes usages derrière le concept. Le contrôle budgétaire se révèle extraordinairement différents d'une entreprise à l'autre. De plus, les critiques sont nombreuses aujourd'hui à l'encontre des budgets. A tel point que de sérieuses réformes de cet outil de gestion sont régulièrement proposées. L'une d'elle va jusqu'à prôner la suppression des budgets.

Piloter grâce au contrôle budgétaire nécessite de mettre en place une structure adéquate fondée sur des centres de responsabilité. La procédure budgétaire que nous décrirons ensuite en détail prend alors place sur cette structure. Elle se compose de plusieurs étapes distinctes et qui s'articulent logiquement. Après cette description technique, nous verrons comment peut être utilisé le budget et les fonctions qu'il remplit. Toutefois, cet outil fait l'objet de critiques que nous évoquerons rapidement car elles apparaissent comme autant de précautions à respecter. L'ensemble de ces considérations sera ensuite développé au travers de deux études de cas sur la procédure budgétaire. Enfin, nous verrons quelles sont les solutions d'amélioration des budgets qui ont été proposées ces dernières années.

La mise en place d'une structure de gestion adéquate

La mise en place d'un système de gestion budgétaire nécessite avant toute chose d'élaborer une structure de gestion fondée sur des centres de responsabilité. Une telle structure repose sur un découpage de l'entreprise en sous parties qu'il est ensuite possible d'agréger. Une alternative serait toutefois possible grâce à un découpage transversal de l'organisation sous forme de processus. Nous reviendrons sur cette pratique moins traditionnelle après avoir exposé les formes traditionnelles du budget.

On a pris l'habitude de distinguer cinq formes classiques de centres de responsabilité :

- le centre de coûts productifs dans lequel il est possible de mesurer la production et d'établir une relation assez fiable entre la fin et les moyens utilisés. On sait par exemple combien coûte la production de telle ou telle pièce d'une machine car on sait combien de matière, de main d'œuvre et de charges indirectes (amortissement, frais généraux…)[8] le centre doit consommer pour la produire. Un centre de responsabilité qui fabrique cette pièce sera un centre de coûts productifs. L'objectif d'un tel centre est de réduire les coûts tout en respectant certains impératifs, qui sont autant de contraintes, en termes de qualité et de délai. Le responsable du centre est libre d'acheter comme il l'entend.

[8] Même si c'est avec un grand degré d'imprécision comme nous l'avons vu en première partie pour les charges indirectes. Il reste toutefois possible d'établir un lien entre les ressources et les consommations via les unités d'œuvre.

- le centre de coûts discrétionnaires (marketing, service juridique, gestion de ressources humaines, R&D) où il est difficile de mesurer l'output et d'établir un lien entre la fin et les moyens utilisés. Ce n'est pas parce que l'on étoffe le service marketing que celui-ci sera plus efficace ou efficient. Cela pose d'ailleurs la question de savoir ce qu'est un bon service marketing et comment modéliser son activité. L'exemple du service de gestion des ressources humaines est encore plus intéressant. Pour certaines de ces activités, c'est un centre de coûts productifs (établissement des feuilles de paye par exemple). Mais pour d'autres activités, il s'agit d'un centre de coûts discrétionnaires. C'est le cas, par exemple, du recrutement ou, plus encore, des négociations salariales. Il n'est pas possible, ou difficile, dans ce cas d'établir une relation stricte entre les ressources utilisées et les missions effectuées. C'est d'ailleurs pour cette raison qu'il est également difficile de trouver des indicateurs de mesure de la performance pour de tels centres. L'objectif du responsable d'un tel centre de responsabilité n'est pas simplement de réduire les coûts car cela peut être obtenue en dégradant le service plus que de raison. Il faudra donc associer de nombreux critères d'évaluation à l'objectif de maintien ou de réduction des dépenses.

- le centre de recettes ou de chiffre d'affaires qui a pour mission le placement des produits auprès de la clientèle sous contrainte d'un budget de dépenses donné (frais de déplacement, *per diem* des commerciaux, configuration donnée d'un magasin…). L'objectif est la maximisation du chiffre d'affaires ou des ventes.

- le centre de profit dont le responsable est engagé tant sur ses recettes que sur ses dépenses. C'est généralement la combinaison de centres de coûts productifs, de coûts discrétionnaires et de chiffres d'affaires. Bien souvent, de nombreux centres de responsabilité dans l'entreprise sont qualifiés de centres de profit alors qu'ils auraient plus vraisemblablement une autre nature. Ils deviennent centres de profits via la construction d'un système de prix de cession internes. Cela permet de récréer un marché interne et de juger les différents responsables comme des « patrons de petites entreprises ». Psychologiquement, une telle position est valorisante pour ceux qui l'occupent. Le système des prix de cession interne peut toutefois compliquer la gestion de l'entreprise. L'objectif d'un responsable de centre de profit est la maximisation du profit.

- le centre d'investissement est un centre de profit dont le responsable a la possibilité de choisir le montant de ses investissements. Le responsable de ce centre a la possibilité de déterminer le montant des investissements mis en œuvre. Le critère de réussite est alors le taux de rentabilité des capitaux mis en œuvre (ROA ou *Return On Assets*) ou le bénéfice résiduel (BR).

L'ensemble de l'entreprise est ainsi découpé en centres de responsabilité. A chacun de ces centres va correspondre un budget assorti d'objectifs *ad hoc*. L'entreprise est en elle-même un méta-centre de responsabilité que la direction générale est chargée d'administrer. Le découpage en centres de responsabilité permet de décliner la logique de responsabilisation aux niveaux intermédiaires de l'entreprise. En leur associant un budget, c'est une logique comptable de la gouvernance d'entreprise (*corporate governance*) qui est ainsi étendue à toute l'entreprise comme l'illustre le schéma suivant :

Il n'est pas toujours aisé d'établir la nature exacte de centres de responsabilité. En effet, ils peuvent avoir une nature hybride comme le montre le schéma ci-dessus. C'est particulièrement le cas dès que des centres de responsabilités sont agrégés.

Voyons maintenant comment sont construits les budgets de ces différents centres.

La procédure de construction budgétaire

La procédure budgétaire sert à décliner la stratégie et, par conséquent, elle doit être articulée avec les plans stratégiques et opérationnels. Cette déclinaison s'accompagne de documents et de réunions qui ont pour but d'encadrer la procédure. Enfin, les différents budgets doivent s'articuler correctement les uns par rapport aux autres dans un ordre bien défini.

Vue d'ensemble de la procédure budgétaire

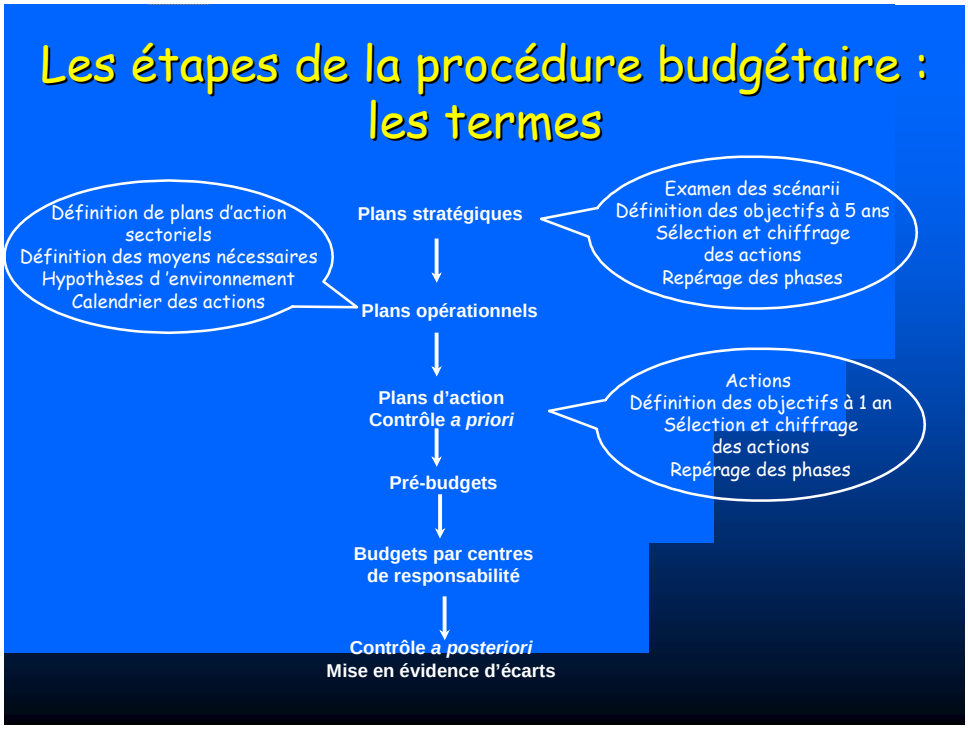
L'établissement des budgets de l'entreprise se conçoit d'abord de façon globale. Une orientation générale est fixée par la direction de l'entreprise puis est déclinée dans toute l'organisation. Les différents services font ensuite des propositions de plans d'action qu'ils valorisent sous forme de budget. La difficulté est alors de faire en sorte que ces différents budgets soient cohérents les uns par rapport aux autres et qu'ils agréent aux attentes de la direction générale de l'entreprise. En fonction du degré d'implication plus ou moins fort de la direction dans l'établissement des budgets, on dira que les budgets sont *top down* (centralisés et descendants) ou *bottom up* (décentralisés et remontants). En général, ils sont un peu des deux, cela dépend des cas.

La première étape est l'élaboration d'un plan stratégique par la direction générale de l'entreprise. Celui-ci est repris par les différents niveaux hiérarchiques qui chacun à leur niveau vont traduire le plan stratégique et l'adapter à leurs différentes contraintes locales. Cela nécessite de refaire dans chaque service un travail d'analyse stratégique. Ce plan a une amplitude variable, généralement de trois à cinq ans. Il est glissant et réactualisé tous les ans.

Ce plan est ensuite décliné en plan opérationnel. Ce dernier permet de concrétiser la réalisation du plan stratégique. On commence alors à identifier les grandes actions à mener, on raffine les hypothèses d'environnement, on établit un calendrier des principales actions. Il arrive bien souvent que plan stratégique et plan opérationnel soient confondus en une seule et même étape.

Ce n'est qu'une fois ces préalables acquis que commence la phase budgétaire proprement dite. Avant tout chiffrage, les responsables de centres de responsabilité et leur équipe doivent imaginer et proposer des plans d'action. Ces derniers sont le prolongement des plans opérationnels dans le cadre de l'année. Ils incorporent les modalités concrètes d'action qui seront lancées pour mettre en œuvre la stratégie. Par conséquent, avant d'être un exercice financier, le budget doit être un exercice pratique de simulation et de planification des actions à réaliser à court terme. C'est théoriquement à l'issue de l'élaboration des plans d'action qu'est réalisé un chiffrage économique, mais nous verrons plus bas que ce n'est pas toujours le cas. Ce chiffrage permet de s'assurer de la viabilité financière des plans établis. Le budget n'est jamais réalisé en une seule fois. C'est un travail itératif nécessitant de préciser peu à peu les chiffres avancés afin qu'ils soient cohérents pour toute l'entreprise. Ces itérations sont les navettes budgétaires.

En fin de procédure budgétaire, un découpage du budget est réalisé sur les différents mois ou trimestres. Ce découpage permettra ultérieurement de suivre en cours d'année la marche de l'entreprise par rapport aux prévisions. Ce suivi est l'occasion de corrections et d'ajustements en fonction des circonstances. L'ensemble de la démarche peut être résumer grâce au schéma suivant :



L'ensemble de ces étapes se concrétise sous forme de documents et de réunions diverses :

- La diffusion de la stratégie et du plan opérationnel est réalisée via une lettre de cadrage envoyée aux différents services de l'entreprise. Cette lettre est adaptée à chacun et indique les objectifs et les grandes lignes que s'est fixés la direction ainsi

que les hypothèses qui ont été retenues sur l'environnement. Cela permet de donner à tous un cadre de travail commun. La lettre de cadrage s'accompagne souvent de séminaires pour cadres. Ceux-ci visent à renforcer l'impact du message et à développer un esprit commun. Certaines directions s'investissent encore davantage dans cette phase de communication en se lançant dans un véritable travail de démarchage.

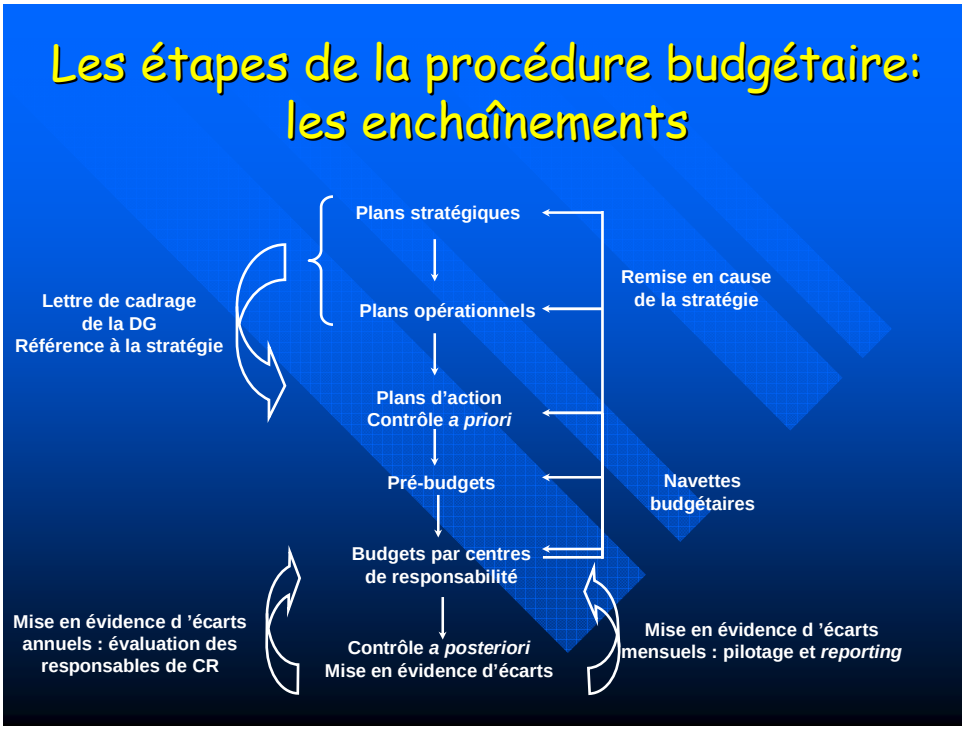
- L'élaboration des plans d'action et des budgets nécessite de nombreuses « navettes budgétaires ». Celles-ci sont horizontales quand elles concernent les ajustements existant au sein d'un même service. Elles sont verticales quand elles se traduisent par des confrontations de points de vue entre deux niveaux hiérarchiques différents. Dans les deux cas, elles se traduisent par des réunions importantes dont le produit résulte souvent en un nouveau cycle budgétaire pour remettre en cause le travail précédemment réalisé et ses incohérences. Il est en effet assez rare que les budgets réalisés lors des premières itérations réussissent à établir un équilibre satisfaisant tous les acteurs. Les membres d'un même service, les différents services dont les activités sont interdépendantes auront bien souvent des intérêts contradictoires. Ainsi, le service des achats prévoit un changement de produit intermédiaire pour bénéficier d'un produit moins coûteux. Mais ce produit entraîne des temps de fabrication rallongés qui n'ont pas été pris en compte par le service production. La hiérarchie a alors pour mission de « challenger », c'est-à-dire de rendre plus ambitieux les budgets, et d'arbitrer les budgets des services qu'elle dirige. Or bien souvent, elle refusera des propositions budgétaires qui lui sont remontées car elle les trouvera insuffisamment ambitieux ou incohérents avec les propositions qu'elle aura reçues d'autres services qu'elle dirige.

- Occasionnellement, les navettes peuvent conduire à une remise en cause de la stratégie choisie. En effet, il peut arriver que l'élaboration des plans d'action et leur chiffrage économique révèlent les incohérences de la stratégie. Mais la plupart du temps, ce n'est qu'en dernier ressort que les choix fondamentaux sont remis en cause. Bien souvent, les managers commenceront par soupçonner que leurs collaborateurs manquent d'ambition et d'imagination. Ils se chargeront alors de les motiver.

- En cours d'année des écarts mensuel pour le pilotage et le *reporting* seront mis en évidence. Ces écarts sont la différence pour chacun des postes entre les données prévues (le budget) et les données réelles. Seuls les écarts les plus importants ou ceux les plus significatifs seront analysés. Ils doivent permettre de comprendre comment se comportent l'entreprise et ses membres. Leur analyse peut donner lieu à une décomposition analytique plus ou moins poussée sous forme d'écart sur volume, écart matière, écart sur prix, écart sur *mix*…

- Chaque année, des écarts annuels sont calculés. Ils servent à faire le bilan des performances du responsable de centre de responsabilité et de son équipe. C'est à partir de cette évaluation que sont octroyées un certain nombre de primes et que se décide la suite des carrières.

L'ensemble de ces remarques peuvent être synthétisées sur le schéma suivant :



L'enchaînement des différents budgets

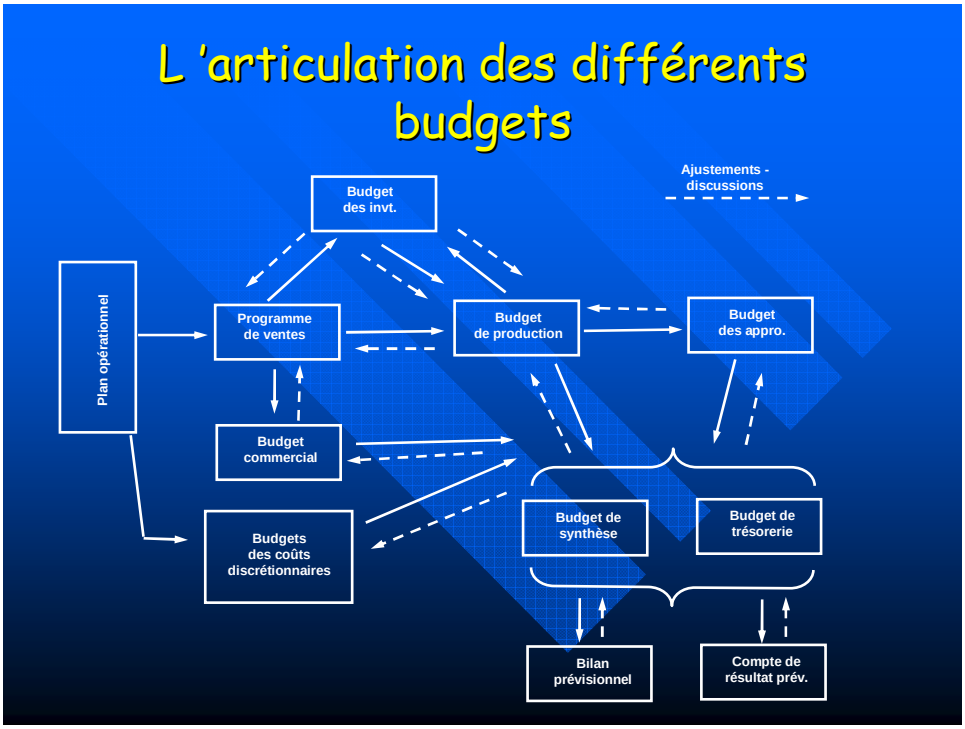
En général, la première étape de la réalisation d'un budget est la prise de connaissance du plan opérationnel. De ce plan va découler les grandes orientations de tous les services de l'entreprise. C'est notamment grâce à lui que l'on va définir le programme de vente. Le plan opérationnel nous indique les grands choix en termes de produits, clients, réseaux de vente… A ces données doivent être ajoutées les prévisions de vente. Celles-ci sont réalisées, selon les cas par :

- Les commerciaux. Leurs prévisions ont l'avantage d'être très en prise avec les réalités du marché. Ils sont particulièrement bien informés sur les réactions des clients aux produits de l'entreprise, à l'évolution de la conjoncture… Ils ont développé une forte empathie avec le marché. Ils connaissent également très bien les concurrents et sont donc en mesure d'anticiper les mouvements stratégiques et commerciaux que ces derniers peuvent lancer. En revanche, leurs prévisions sont bien souvent entachées de certains biais. Par nature, les commerciaux sont des personnes très optimistes et aiment relever des défis. Ils peuvent alors avoir tendance à surestimer leur capacité à placer des produits. A l'inverse, l'existence de primes liées au dépassement d'un certain montant de chiffre d'affaires réalisé dans l'année peut les amener à être extrêmement conservateurs et à envisager les pires scénarios.

- Le service marketing et/ou stratégie. Ce service a une vision globale du marché, de ses tendances de fond et du développement de l'entreprise à long terme. Ce dernier élément, notamment, peut conduire l'entreprise à prendre des positions de court terme qui vont à l'encontre du bon sens parce qu'elles reposent sur des paris. En revanche, ces services n'ont pas une empathie très forte avec le terrain. Pour pallier ce problème, il est bien souvent nécessaire de rapprocher leurs prévisions de celles des commerciaux.

- Pour établir des ventes prévisionnelles, il peut, sous certaines conditions, avoir procédé à des extrapolations des chiffres du passé. Cette méthode n'est acceptable que si l'entreprise évolue sur un marché placide, peu soumis à des changements de tendance forte. Ce sera le cas, par exemple, dans des secteurs très capitalistiques tels que l'électricité où non seulement les tendances d'évolution du marché se modélisent « aisément » mais où aussi l'inertie liée aux investissements n'autorisent pas des changements majeurs trop fréquents. Ces extrapolations du passé sont également bien utiles pour tester les prévisions issues des autres méthodes de prévisions. Elle permet d'en mesurer le degré de fiabilité. Ainsi, une croissance des ventes de 30% devra être fortement justifiée si la tendance « naturelle » du marché est d'augmenter de 5% par an.

Une fois, le programme des ventes réalisé, il est possible de chiffrer le budget commercial, c'est-à-dire d'évaluer les moyens nécessaires pour la réalisation du programme des ventes. De ces deux budgets découlent de façon assez logique le budget de production et le budget des approvisionnements. Bien souvent, les évolutions font que des investissements sont à prévoir et doivent être chiffrés à part. En marge de ces budgets qui s'enchaînent logiquement, les budgets de coûts discrétionnaires (marketing, secrétariat général…) viennent compléter l'ensemble :



Tous ces budgets sont ensuite synthétisés dans un budget global qui permet de tester l'agrégation des différents budgets qui ont été établis indépendamment les uns des autres. Un budget de trésorerie en est déduit. Outre la nécessaire cohérence entre les budgets, il faut s'assurer que les flux financiers de l'entreprise que vont générer les budgets ne risquent pas d'entraîner un défaut de paiement. C'est en effet la principale cause de faillite des entreprises. Les budgets prévisionnels peuvent servir à maîtriser ce risque. Enfin, un compte de résultat prévisionnel et un bilan prévisionnel sont établis à partir des budgets. Il s'agit d'un test de cohérence comptable visant à garantir que la performance obtenue se retrouve dans les comptes de l'entreprise et qu'aucun élément n'a été oublié.

Par ailleurs, comme le montre le schéma ci-dessus, l'établissement des budgets n'est jamais à sens unique. De nombreux allers-retours sont nécessaires avant de parvenir à une version acceptable des budgets. L'ordre n'est pas non plus universel. Dans notre schéma, l'entreprise commence par le programme des ventes. C'est effectivement ce que l'on constate le plus souvent. Mais en fait, l'entreprise commence par le budget correspondant à la contrainte la plus forte. Le plus souvent, la contrainte la plus forte pour l'entreprise correspond à la difficulté à trouver des clients. Dans certains secteurs toutefois ou à certaines périodes de l'histoire des entreprises, la contrainte la plus serrée peut se trouver au niveau de la production, des approvisionnements ou des investissements. L'entreprise qui fait face à une telle situation devra commencer sa procédure budgétaire par le budget relatif à cette contrainte.

La mensualisation des budgets est un exercice permettant de suivre ensuite mois par mois l'évolution de la situation réelle par rapport aux prévisions. L'exercice est bien souvent artificiel. L'idéal serait de connaître précisément les dates d'engagement de chaque type de recettes et de dépenses. Mais un tel travail se révèle souvent long et fastidieux. Les contrôleurs de gestion se contenteront bien souvent de répartir sur douze mois chacun des chiffres. Au mieux, ils tiendront compte par grandes masses des éventuels effets de saisonnalité des ventes ou des approvisionnements. Le but est de se rapprocher à moindre coût et temps d'une image prévisionnelle probable de l'entreprise.

Exemple (encadré)

Au final, l'ensemble de ces étapes prend un certain temps. La procédure budgétaire est un exercice long et exigeant. Considérons le petit exemple suivant assez proche de situation observable en entreprise, même si nous forçons parfois le trait. Le budget de l'année N commence en mai de l'année N-1.

- La première étape est la rédaction par la direction générale de la lettre de cadrage durant le mois de mai.

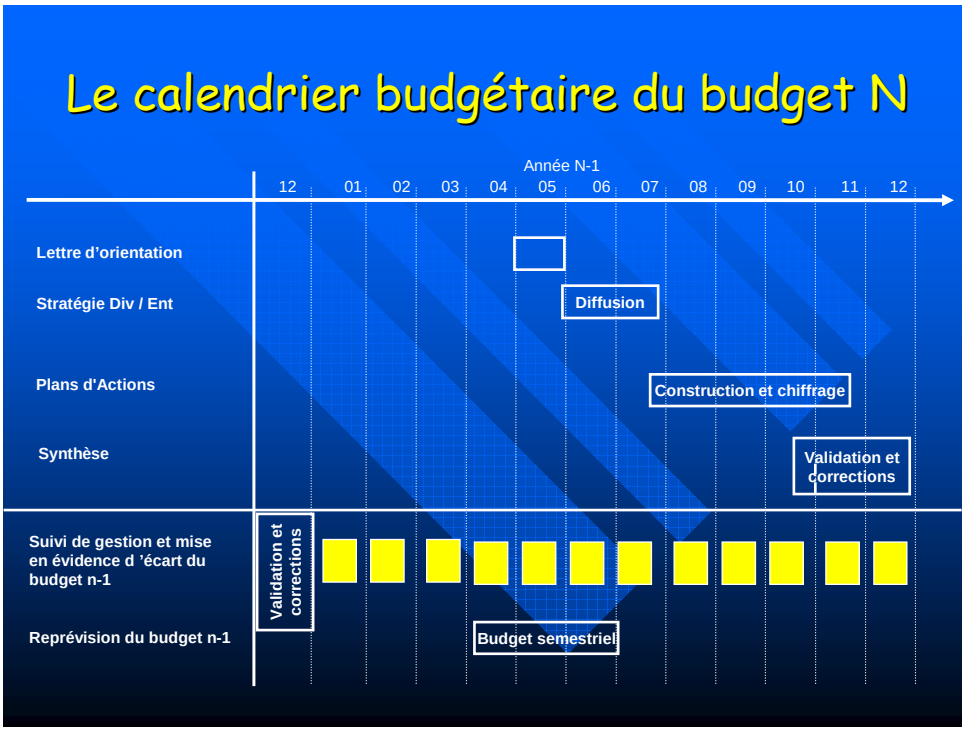
- Durant les mois de juin et juillet, cette lettre d'orientation fait l'objet d'une diffusion par la hiérarchie et d'une appropriation par les différents niveaux concernés dans l'entreprise. Chaque niveau de centres de responsabilité va ainsi pouvoir réaliser sa propre analyse stratégique.

- De juillet à novembre N-1 commence la phase la plus intensive, bien souvent ralentie par les congés d'été. Durant toute cette période, les différents services entrent dans la phase d'élaboration des plans d'action et de leur chiffrage. De nombreuses navettes budgétaires ont lieu pour ajuster peu à peu les budgets aux réalités de l'entreprise.

- En novembre et décembre (parfois plus tard…), les budgets sont présentés aux différents niveaux de la hiérarchie pour validation. Bien souvent, ces budgets sont « challengés » par les différents niveaux hiérarchiques. Ces révisions se traduisent généralement par des exigences accrues et nécessitent de revoir les budgets. Mais l'année étant bien avancée, il ne reste plus de temps de réajuster les différents budgets les uns par rapport aux autres. Il est alors vraisemblable que l'ensemble des budgets de l'entreprise y perde une partie, sinon toute, la cohérence acquise durant les navettes budgétaires des mois précédents.

- Durant le mois de janvier (parfois février) les budgets de l'année N, établis durant l'année N-1, sont mensualisés.

- Durant l'année N, une reprévision du budget de l'année en cours a souvent lieu durant le mois de juillet afin de tenir compte de l'évolution de l'environnement.



Plusieurs remarques peuvent être faites à l'issue de cette description. Le budget est un processus long : huit mois dans notre exemple correspondant à un groupe. Bien souvent, l'année budgétaire commence sans que les budgets ne soient terminés d'où parfois un sentiment de flottement dans la gestion. En fin d'année N, le budget qui sert de référence est celui dont la conception a commencé près d'un an et demi plus tôt. En fin d'année, l'entreprise a une visibilité particulièrement restreinte car les budgets de l'année en cours ne lui donnent qu'une visibilité de deux mois et le budget de l'année précédente n'est pas encore terminé. C'est une coupure artificielle liée à l'annualisation des cycles de gestion de l'entreprise. Les managers l'appellent l'effet tunnel.

Le contrôle des budgets et le pilotage de l'entreprise

En cours d'année, les contrôleurs de gestion calculent les écarts existants entre les données prévisionnelles du budget et les données réelles. Ces écarts renseignent les contrôleurs et les managers sur la performance. L'analyse de ces écarts peut-être plus ou moins complexe. Leur décomposition analytique permet d'analyser leurs causes et permet de mettre en place les actions correctives *ad hoc*.

Exemple (encadré)

Prenons l'exemple d'un centre de profit ayant réalisé un budget dont les caractéristiques sont les suivantes et ayant constaté en fin de période des résultats légèrement différents des chiffres prévus.

Prévisions du budget			
	Basic	**Luxe**	
Quantité	300	500	800
Consommation standard de matière (Kg)	2	10	
Nombre d'heures de main d'œuvre directe total	300	300	
Nb standard heure machine / pièce	4	6	
Nb d'heure/machine	700	1 400	2 100
Prix de vente unitaire	900	1 100	
Coût de la matière au Kg	122	122	
Coût horaire de la main d'œuvre directe	90	90	
Frais indirects de production			140 000
Coût de l'unité d'œuvre	67	67	67
dont part variable	20	20	20
dont part fixe	47	47	47
Frais variables de distribution/pièce	70	70	

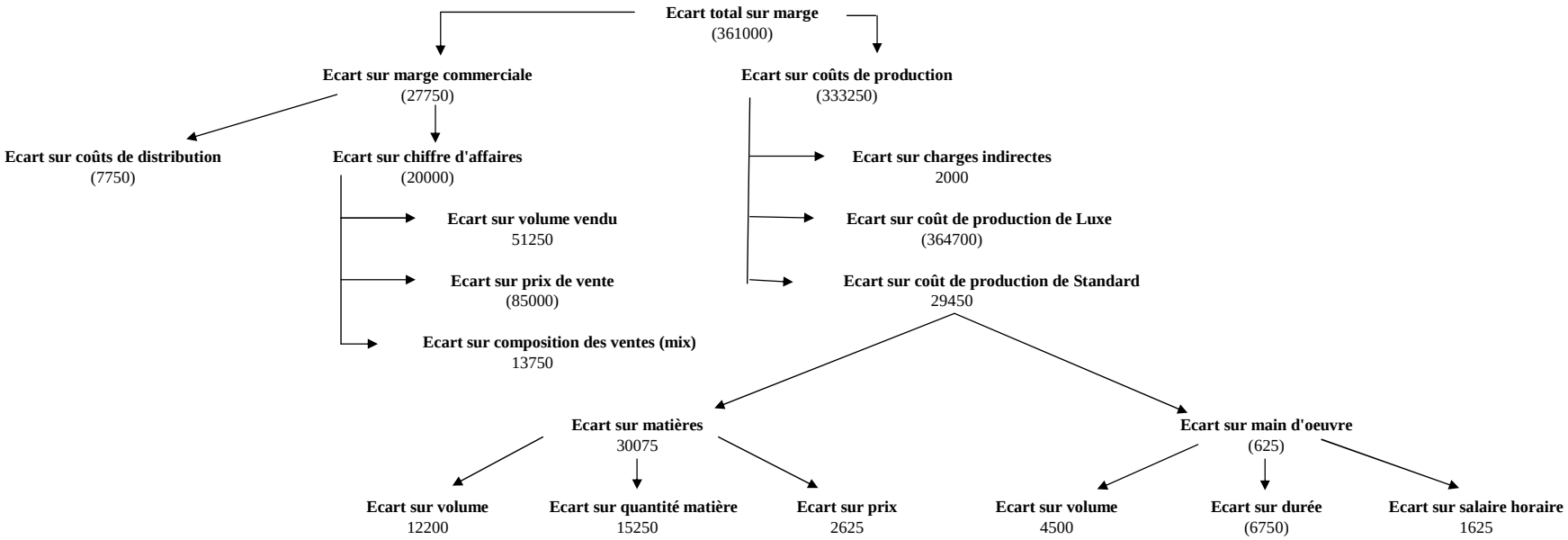
Réalisation du budget			
	Basic	**Luxe**	
Quantité	250	600	850
Consommation standard de matière (Kg)	2	14	
Nombre d'heures de main d'œuvre directe total	325	420	
Nb standard heure machine / pièce	4	5	
Nb d'heure/machine	1 000	3 000	4 000
Prix de vente unitaire	800	1 000	
Coût de la matière au Kg	115	115	
Coût horaire de la main d'œuvre directe	85	85	
Frais indirects de production			138 000
Coût de l'unité d'œuvre	35	35	35
dont part variable	25	25	25
dont part fixe	10	10	10
Frais variables de distribution/pièce	75	75	

Comment analyser le dérapage des coûts ?

La situation de l'entreprise peut s'analyser de la manière suivante. Cette présentation permet de visualiser les principales causes de dérives ou d'amélioration.

	Réel	Prévu	Ecart	Réel	Prévu	Ecart	Ecart total
Chiffre d'affaires	**200 000**	**270 000**	**-70 000**	**600 000**	**550 000**	**50 000**	**-20 000**
Charges directes de fabrication							
Consommation de matières	43 125	73 200	-30 075	966 000	610 000	356 000	325 925
Main d'œuvre directe	27 625	27 000	625	35 700	27 000	8 700	9 325
Charges indirectes de fabrication							
variable	25 000	14 000	11 000	75 000	28 000	47 000	58 000
fixe	9 500	32 667	-23 167	28 500	65 333	-36 833	-60 000
Coût de production	**105250**	**146866.6667**	**-41616.66667**	**1105200**	**730333.3333**	**374866.6667**	**333250**
Charges variables de distribution	18 750	21 000	-2 250	45 000	35 000	10 000	7 750
Coût de revient	**124000**	**167866.6667**	**-43866.66667**	**1150200**	**765333.3333**	**384866.6667**	**341000**
Marge sur coût de production	**94750**	**123133.3333**	**-28383.33333**	**-505200**	**-180333.3333**	**-324866.6667**	**-353250**
Résultat sur vente	**76000**	**102133.3333**	**-26133.33333**	**-550200**	**-215333.3333**	**-334866.6667**	**-361000**

L’écart de résultat constaté (l’écart sur marge qui est la différence entre le résultat prévu et le résultat constaté) peut être décomposé en plusieurs sous-écarts :



Quelques explications sur les modalités de calcul sont nécessaires :

L'écart sur marge commerciale s'obtient en calculant la différence entre :

(chiffre d'affaires prévu - coûts commerciaux prévus) - (chiffre d'affaires réalisé - coûts commerciaux réalisés)

Cet écart se décompose lui-même en :

- Ecart sur chiffre d'affaires (chiffre d'affaires prévu - chiffre d'affaires réalisé). Cet écart peut encore être décomposé.

- Ecart sur frais commerciaux (coûts commerciaux prévus - coûts commerciaux réalisés). Faute d'informations supplémentaires, nous ne pouvons aller au-delà dans la décomposition de cet écart.

La somme de ces deux sous-écarts est égale à l'écart sur marge commerciale.

L'écart sur chiffre d'affaires peut donc être décomposé en :

- Ecart lié aux variations de volume (volume global de vente prévu au prix prévu et au mix[9] prévu - volume global de vente réalisé au prix prévu et au mix prévu)

- Ecart lié aux variations de prix (volume global de vente réalisé au prix prévu et au mix prévu - volume global de vente réalisé au prix réalisé et au mix prévu)

- Ecart lié au changement de mix (volume global de vente réalisé au prix réalisé et au mix prévu - volume global de vente réalisé au prix réalisé et au mix réalisé)

La somme de ces trois sous-écarts est égale à l'écart sur chiffre d'affaires.

Il est possible de précéder de la même manière pour les écarts sur coûts de production qui se décomposent en :

- Ecart sur coûts de production du produit Standard (que nous décomposerons également en sous-écarts)

- Ecart sur coûts de production du produit Luxe (qui pourrait être décomposé mais nous ne le ferons pas)

- Ecart sur coûts indirects. Cet écart pourrait être décomposé mais nous nous sommes abstenus de la faire ici pour ne pas obscurcir les points principaux de notre développement.

L'écart sur coûts de production du produit Standard se décompose donc en :

[9] Composition du portefeuille des ventes

- Ecart sur matières premières. Celui-ci de décompose à son tour en écart sur volume, écart sur quantité utilisée de matières et écart sur prix des matières selon les mêmes modalités que celles développées pour l'écart sur chiffre d'affaires)

- Ecart sur main d'œuvre. Celui-ci de décompose à son tour en écart sur volume, écart sur durée (nombre d'heures utilisées) et écart sur salaire horaire selon les mêmes modalités que celles développées pour l'écart sur chiffre d'affaires ou pour l'écart sur matières premières).

D'autres modalités de décomposition auraient été possibles.

Il ressort de ces analyses qu'il est possible de connaître les effets relatifs des différentes causes ayant conduit à l'écart total sur marge. Des responsabilités quant aux causes de ces différents écarts peuvent également être attribuées aux managers.

Il faut toutefois se garder d'une analyse trop mécanique dans l'analyse des écarts. En effet, le fonctionnement d'une entreprise est nettement plus systémique (les éléments sont reliés entre eux) que ne le laisse penser la décomposition très cartésienne que nous venons de réaliser.

A quoi sert le contrôle budgétaire ?

Le contrôle budgétaire remplit de nombreuses fonctions et les auteurs ont du mal à s'accorder sur ses usages. Certains sont toujours cités quand d'autres n'apparaissent que dans une seule recension. Ces fonctions semblent également varier d'une entreprise à l'autre. La grande variété des fonctions semble également poser problème tant certaines sont incompatibles deux à deux.

Les fonctions du budget

Il existe une littérature abondante traitant des rôles du contrôle budgétaire, cette abondance générant elle-même une certaine confusion. Le contrôle budgétaire est appréhendé sous des formes diverses, se voyant attribuer des fonctions classiques qui reviennent de façon récurrente chez les différents auteurs, mais aussi des fonctions plus originales pour certains d'entre eux :

Les rôles du contrôle budgétaire

Études	Rôles du contrôle budgétaire	
Baudet [1941]	Réaliser une prévision et établir un programme d'activité, Permettre l'observation continue des événements capables de modifier les prévisions, Recherche la recherche des causes d'écarts et fixer des responsabilités, Coordonner les différents services, Assurer le contrôle comptable des coûts de revient standards.	
Samuelson [1986]	**Buts principaux :** planification coordination contrôle par *feed back* responsabilisation influence le comportement buts passifs	**sous-buts :** planification engagements financiers évaluation de la performance motivation financière aide à la décision éducation financière le budget est un rituel le budget est une habitude
Lyne [1988]	**Selon sa synthèse des ouvrages :** prévisions planification coordination communication évaluation motivation	**Ses résultats :** les budgets servent à faire des prévisions plus qu'à motiver ils servent à contrôler et à expliquer les écarts ils n'exercent pas de pression sur les salariés le degré de participation n'est pas grand
Hopwood [1974]	coordination planning	délégation d'autorité motivation
Barrett et Fraser [1977]	planifier motiver évaluer	coordonner éduquer
Hofstede [1967]	Selon sa revue de la littérature autorisation de dépenses planification	 prévisions mesures
Otley [1977]	les budgets sont des objectifs, ils servent alors d'instruments de motivation. les budgets sont des prévisions (la fonction planning y est associée). les budgets sont des outils managériaux, notamment un moyen de communiquer entre partenaires. les budgets sont des standards pour évaluer la performance. les budgets sont un moyen d'augmenter la satisfaction au travail grâce à leur nature participative	
Bunce et al. [1995] CAM-I	prévisions financières gestion de trésorerie fixation des objectifs planification des ressources évaluation des performances prix de transfert coûts standards	contrôle des coûts gestion des investissements plans de communication outil de la direction visibilité objectifs personnels
Bouquin [2001]	instrument de coordination et de communication outil essentiel de gestion prévisionnelle outil de délégation et de motivation	

Touchais [1998] fournit également un éclairage intéressant sur les objectifs du contrôle budgétaire et montre, à partir d'une enquête statistique, la répartition de ces fonctions dans les entreprises :

	Très important
Déléguer les responsabilités	10%
Coordonner les activités de différents services	20%
Evaluer les responsables	20%
Les motiver	20%
Affecter rationnellement les ressources	30%
Les contrôler	45%
Prévoir, réfléchir au futur proche	80%
Suivre le bon déroulement de l'activité	85%

Des fonctions contradictoires

Les fonctions attribuées au contrôle budgétaire sont donc très diverses. Cette impression est encore accrue à la lecture de leur description par chaque auteur. De façon synthétique, nous pouvons reprendre la typologie des fonctions du contrôle budgétaire de Malo et Mathé [1998] qui, selon eux, remplit les rôles suivants :

- prévision et planification,
- autorisation de dépenses,
- communication pour mieux coordonner les activités,
- motivation,
- évaluation de la performance des subdivisions et des dirigeants.

Malo et Mathé s'empressent de souligner, à juste titre, les incohérences et incompatibilités qui existent entre ces fonctions.

La critique n'est pas nouvelle. Elle avait déjà été soulignée par Barrett et Fraser [1977] dans l'une des études les plus célèbres concernant les contradictions du contrôle budgétaire. Cette étude synthétise les conflits entre les différentes fonctions du contrôle budgétaire et tente d'y apporter des solutions. Ces deux auteurs attribuent cinq fonctions au contrôle budgétaire : planifier, motiver, évaluer, coordonner et éduquer, les deux dernières étant les moins importantes. Ces fonctions ne peuvent toutes être exercées au même moment car cela engendre des conflits. L'usage simultané des fonctions de planification et de motivation pose problème : « un budget opérationnel fondé sur ce qui est le plus probable court le risque de fixer des objectifs si bas que la motivation en sera affectée ». Motiver s'oppose aussi à évaluer : « le budget le plus efficace pour l'évaluation pourrait être dénommé budget ex post facto [qui prend en compte les événements imprévus] (...mais...) la motivation risque d'être diminuée par l'usage d'un standard ex post facto dans le processus d'évaluation ». Planifier s'oppose aussi à évaluer : « *la direction devrait préparer un budget réaliste (planification) (...mais...) l'effet sur la fonction d'évaluation peut cependant être réduit car ce n'est qu'à la fin de la période budgétaire que celui-ci servira à l'évaluation* ». Les auteurs donnent d'autres exemples de contradictions qu'ils jugent plus mineures. Ils proposent également des solutions pour réduire l'intensité de ces conflits. Les remèdes consistent, entre autres, à établir plusieurs budgets ou des budgets glissants sur l'année ou encore des budgets différenciés selon les niveaux hiérarchiques, etc. Mais ces solutions ne permettent pas de résoudre tous les problèmes. Elles en posent de nouveaux, sont coûteuses et difficiles à mettre en place.

La solution aux contradictions du contrôle budgétaire ne passe donc pas seulement par une sophistication croissante de l'outil, mais aussi par une réflexion sur les conditions nécessaires à son utilisation. Autrement dit, ce sont les attitudes managériales face aux budgets qui sont en cause et non l'outil lui-même. En ne délimitant pas suffisamment les conditions d'utilisation du contrôle budgétaire en regard du style de direction adopté, les managers déclenchent des effets pervers qui nuisent à la cohérence de leur action. Ils doivent d'abord bien définir leur mode de gestion et identifier les caractéristiques qui l'accompagnent afin d'adopter et d'adapter des outils de gestion congruents.

A vouloir trop bien faire, en fixant de multiples buts au contrôle budgétaire, aucun n'est réellement rempli. Le contrôle budgétaire rencontre sans doute ce problème, peut-être dans sa phase d'implantation dans une entreprise, mais plus sûrement dans son évolution au fil des ans et de la succession des managers. Le contrôle budgétaire est potentiellement riche d'un grand nombre de fonctions, mais qui ne peuvent toutefois être activées toutes en même temps, sous peine de rendre le contrôle inefficace. Mais est-il nécessaire de les utiliser toutes en même temps ? Nous chercherons à répondre à cette question dans la suite de l'ouvrage.

Les critiques sur le contrôle budgétaire

Après avoir envisagé de façon globale la montée en puissance des critiques à l'adresse du contrôle budgétaire, nous nous intéresserons, en reprenant le processus budgétaire, aux principales difficultés de mise en œuvre des budgets en les regroupant par grandes catégories afin de faciliter le diagnostic.

Des critiques déjà anciennes

Les entreprises tiennent à leurs budgets. Pourtant, des critiques nombreuses sont adressées aux procédures budgétaires. Elles sont déjà anciennes, même si l'acrimonie vis-à-vis du contrôle budgétaire a été relancée par les réflexions autour de l'*Activity Based Costing* (ABC). Elles émanent souvent d'universitaires, et n'auraient peut-être eu aucune importance si elles n'étaient relayées (ou précédées ?) par les critiques des professionnels de la comptabilité et du contrôle.

De nombreuses critiques ont été émises depuis longtemps par les praticiens et les théoriciens du contrôle. Elles concernent, tout à la fois, la capacité à faire des prévisions justes et pertinentes, la possibilité de réaliser un contrôle objectif et équitable ou portent encore sur les conflits entre les rôles attribués au contrôle budgétaire. En effet, le contrôle budgétaire sert-il à coordonner les actions de l'entreprise, à évaluer une performance, à planifier ou tout cela à la fois ? Pyhrr [1973], avec le budget base zéro (BBZ), montrait déjà que les organisations avaient du mal à évoluer autrement qu'à la marge par rapport au budget antérieur. Ce dernier apparaît alors comme une contrainte plus qu'il ne permet à l'entreprise d'évoluer. Il fallait, selon cet auteur, tout remettre à plat afin de repartir sur de nouvelles bases pour espérer briser la routine d'un processus de plus en plus bureaucratique. Cette première vague de reproches ou de doutes date des années soixante et soixante-dix.

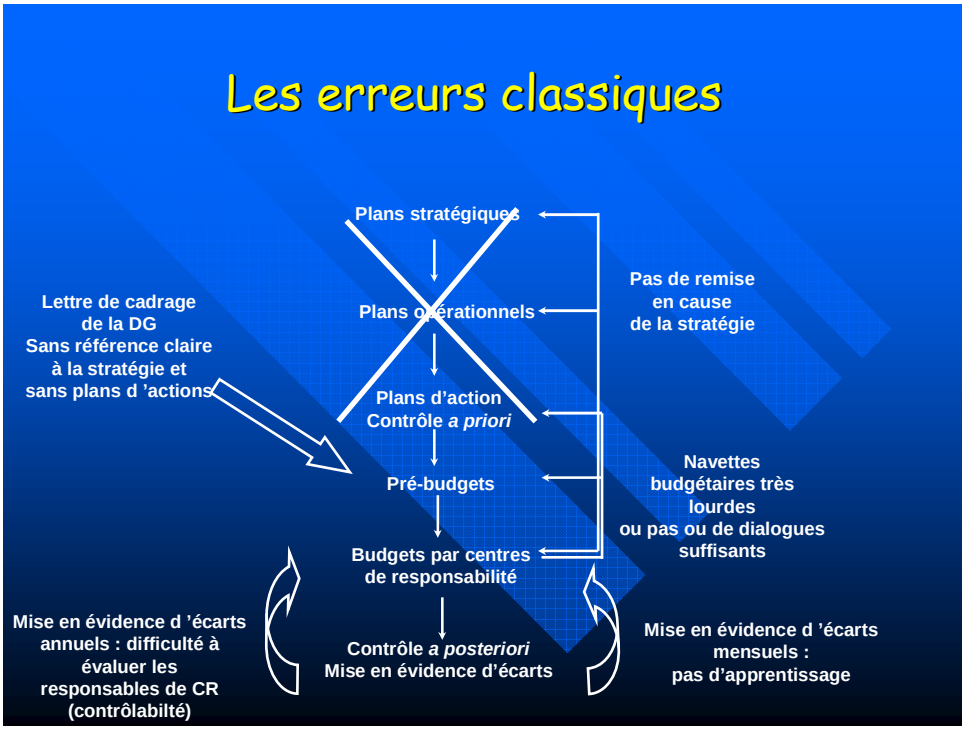
Récemment, la presse professionnelle a repris les critiques sur le contrôle budgétaire. Son coût apparaît trop élevé [Schmidt, 1992]. Ainsi, selon Fortin et *al.* [1999], pour plus de 70% des entreprises canadiennes, le coût d'établissement des budgets représenterait entre 1% et 5% du chiffre d'affaires et pour 18% d'entre elles, ce coût monterait jusqu'à 10% (ce qui paraît exagéré). En outre, il ne permet pas une amélioration incrémentale et continuelle des

performances de l'entreprise [Drtina et al., 1996]. Deschamps [1997] y voit parfois un « *piège à cadres* » et s'interroge sur le rôle exact du budget, faisant ainsi écho à Stéphane Doblin, l'un des fondateurs de la DFCG, ancien contrôleur de gestion de Renault et consultant. Les critiques sont habituelles : trop de personnel employé pour un coût trop élevé, réunions inutiles, concentration excessive sur les chiffres au dépend des objectifs, maquillage comptable au détriment du futur, etc. Certaines sociétés, comme Bull, vont même jusqu'à se passer complètement des budgets dans les moments difficiles, pour se concentrer sur des indicateurs « *non chiffrés* » : croissance, amélioration de la profitabilité et de la liquidité [Option finance, 1996].

En nous basant sur l'articulation du processus budgétaire décrite précédemment, nous pouvons isoler les points critiques qui font aujourd'hui l'objet de discussions quant à leur efficacité :

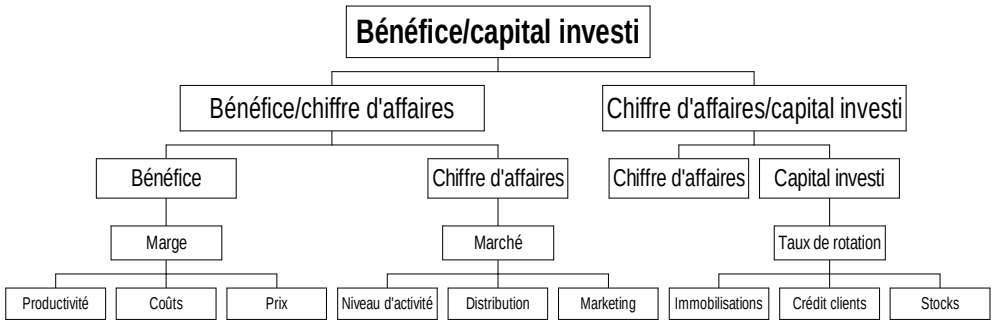
1. Comment s'assurer de la pertinence de l'articulation stratégie/budgets ?
2. L'environnement étant de plus en plus turbulent, les prévisions et les plans d'action du processus budgétaire ne risquent-ils pas de devenir rapidement obsolètes ?
3. Comment définir des centres de responsabilité adéquats ?
4. Entre l'élaboration ascendante ou descendante des budgets, comment choisir ?
5. Comment affecter les écarts à des responsables ? Qu'est-ce que la contrôlabilité ?
6. Quelles conséquences doivent avoir les résultats budgétaires ?

L'ensemble des critiques peut être résumé à partir du schéma que nous avons déjà utilisé :



La difficulté à relier stratégie et budgets

Le fonctionnement du contrôle budgétaire repose sur le modèle, désormais classique, développé par Donaldson Brown et Alfred Sloan à la General Motors au début des années vingt. Ce modèle permet de décliner les objectifs stratégiques de l'entreprise auprès des opérationnels dans le cadre de leurs budgets. Pour les dirigeants, l'objectif ultime de l'entreprise est exprimé en termes de ROI (*Return On Investment*). C'est un objectif purement financier en relation assez étroite avec la création de valeur de l'entreprise. Le but du chef d'entreprise est de s'assurer de la maximisation sur longue période de cet indicateur afin de permettre la croissance de l'entreprise et la rémunération des actionnaires. Ce ratio comptable qui fait intervenir une marge (au numérateur) et les moyens nécessaires pour obtenir cette marge (au dénominateur) est décliné dans toute l'entreprise en suivant une décomposition logique :



D'après Bouquin, 2001, 248

Chaque responsable se voit ensuite affecter des objectifs dont les valeurs s'inspirent de cette décomposition globale. La cohérence de la décomposition sert à garantir celle de la stratégie.

Les différentes variables du bas du tableau sont gérées grâce à des indicateurs physiques et des indicateurs monétaires Ce modèle est toutefois très critiqué pour les effets pervers qu'il induit.

Tout d'abord, le modèle oppose des préoccupations de court terme à celles de long terme. Dans leur modèle originel, Donaldson Brown et Alfred Sloan définissait un ROI de longue période avec des résultats lissés sur plusieurs mois, voire plusieurs années. Il est bien sûr tentant pour un responsable de chercher à maximiser le résultat de court terme au détriment de celui de long terme (ainsi réduire les dépenses de publicité fait augmenter le ROI des ventes, mais au détriment de l'image de l'entreprise à long terme et donc de son ROI de longue période). La publication de comptes trimestriels par les sociétés américaines a incité les responsables d'entreprise à privilégier le respect à court terme des objectifs. On peut penser que la multiplication de la publication de résultats semestriels en France, voire trimestriels pour les sociétés françaises, de plus en plus nombreuses, cotées sur des places financières internationales, a entraîné une évolution identique. De la même façon, il est tentant pour un supérieur de juger sur des performances instantanées un opérationnel sans prendre en compte les perspectives futures ou les conditions réelles de l'activité.

Au-delà de la traditionnelle opposition court terme/long terme, une nouvelle critique est apparue au cours des années quatre-vingt : la difficulté à décliner le budget, exprimé en termes financiers par le sommet de la hiérarchie, en plan d'actions. En effet, un budget financier peut être décliné de différentes façons en actions quotidiennes. Par exemple, la

volonté de faire des économies sur les postes de main-d'œuvre peut passer par une réorganisation à périmètre constant ou par l'abandon d'activités non vitales à court terme, mais qui le sont à long terme (entretien), ou encore par le blocage des augmentations de salaires et la suppression des primes. Or, ce sont ces choix qui contribuent à diffuser ou non l'image de ce qu'est la stratégie de l'entreprise auprès des opérationnels. Les décisions stratégiques, exprimées en termes financiers, peuvent donc être plus ou moins bien traduites en plans d'actions cohérents.

Parallèlement, un opérationnel est amené quotidiennement à faire des choix. Les choix non routiniers sont vraisemblablement pensés, en tenant compte des réserves déjà exprimées, dans le cadre du budget (un plan social par exemple). Mais pour les autres décisions, les plus routinières, celles touchant à l'organisation du travail, il y a fort à parier que la perspective stratégique est perdue de vue. Or, la somme des actions routinières qui ne sont plus en phase, après un certain laps de temps, avec la stratégie définie peut conduire à une dérive importante de cette dernière. Nous verrons plus loin comment l'*Activity Based Budgeting* (ABB) se propose d'inverser la relation, en partant des actions organisées dans le cadre de processus et en les valorisant. Mais l'ABB n'est pas la seule technique qui se développe à partir de la constatation d'un affaiblissement du lien stratégie/budgets/plans d'actions. Le renouveau des tableaux de bord s'inscrit dans la même logique, associer des variables opérationnelles aux variables financières.

En bref, il est reproché au budget de ne pas s'exprimer dans le même langage que les acteurs de l'organisation. Il traduit donc pauvrement la stratégie de l'entreprise pour les opérationnels. Il la traduirait en revanche plus fidèlement au sommet de l'organisation où l'on est habitué à parler chiffres et à raisonner sur des concepts. Mais nous avons fait jusqu'ici une hypothèse implicite sur la qualité des prévisions alimentant le système de contrôle budgétaire.

Des prévisions incertaines

Une étude du *Chartered Institute of Management Accountants* [CIMA, Londres] de 1989, reprise par Henri Bouquin [2003] a mis en évidence dix causes d'inadaptation des standards. Ces causes peuvent, le plus souvent, être reprises pour le contrôle budgétaire :

1. le changement rapide de la conception des produits,
2. le changement rapide de la technologie,
3. le raccourcissement du cycle de vie des produits,
4. l'élargissement des gammes,
5. la multiplication des lots fabriqués sur spécifications des clients,
6. le changement rapide du prix des matières,
7. des effets d'apprentissage importants pour les nouveaux produits,
8. les variations de droits de douane et de taux de change,
9. des problèmes de délai dans la production des rapports,

10. des problèmes de compréhension de la part des managers, spécialement des écarts sur frais indirects.

Ces causes renvoient, pour la plupart, à une intensification de la turbulence perçue et de la complexité auxquelles doivent faire face les entreprises.

Un environnement de plus en plus turbulent

La turbulence se traduit pour une entreprise par des variations erratiques de son environnement. Dès lors, les prévisions et les plans d'actions du processus budgétaire ne risquent-ils pas de devenir plus difficiles à construire, plus rapidement obsolètes et peu utiles à l'entreprise ? Cela dépend tout d'abord de la qualité des outils de prévision. Les modèles macro-économiques, les études de marché disponibles et l'intensité de l'utilisation de l'informatique permettent de faire des prévisions plus ou moins justes et plus ou moins rapides. A cet égard, l'informatisation croissante de la fonction et le développement des ERP pourrait modifier profondément le comportement des entreprises face au contrôle budgétaire.

La turbulence accrue de l'environnement conduit à la multiplication des hypothèses nécessaires pour l'établissement des budgets. Le décideur se retrouve face à un nombre plus élevé de choix à effectuer pour construire son budget. Le décideur qui doit définir son budget va s'efforcer d'arbitrer entre différentes possibilités en retenant celles qui lui paraissent assurer la meilleure congruence avec la stratégie. A défaut, car cela ne sera pas toujours possible, comment effectuer le meilleur choix (ou le moins mauvais) ? Dans certains cas, la difficulté à prévoir peut nécessiter une multiplication des scénarios qui auront pour but de mieux préparer l'entreprise à différentes éventualités. Mais il n'en demeure pas moins que l'incertitude créée par l'environnement contribue à ritualiser, dans certains cas, le processus budgétaire pour des opérationnels qui appréhendent l'établissement des prévisions comme une pratique magique peu crédible. A cette turbulence accrue s'ajoute une complexité de plus en plus importante.

Des processus de plus en complexe

Tous les secteurs économiques n'ont pas la même aptitude à percevoir leur marché et ses évolutions. Le niveau d'activité est nettement plus facile à déterminer dans une mine de charbon ou dans une centrale électrique que dans le secteur de la mode ou dans celui des services où les demandes des clients peuvent être à chaque fois différentes. Nous pouvons penser que le contrôle budgétaire sera plus facile à mettre en œuvre dans les premiers que dans les seconds parce que contraint par les capacités physiques des équipements. Cette opinion est renforcée par la nature du type d'entreprise qui ont mis en place les premières, dès les années trente, un système de contrôle budgétaire. La technologie et le type d'activité semblent donc jouer un rôle dans la mesure où ils rendent plus ou moins complexe le processus à modéliser. Il est plus facile d'établir des prévisions dans une industrie de type *process* ou chaîne de montage que, par exemple, dans une activité de service.

Le nombre d'exceptions rencontré dans un processus de production par rapport à un nombre de cas prédéfinis joue aussi un rôle dans l'établissement des prévisions. Dans une entreprise où les demandes et les comportements des clients sont relativement stables, le budget sera plus facile à établir que dans un secteur où la satisfaction des besoins du consommateur oblige l'entreprise à modifier souvent l'agencement de ses différentes activités et processus. On aborde à nouveau, mais sous un autre angle, la notion de complexité. Plus une activité est complexe, plus elle est difficile à modéliser dans le cadre d'un processus budgétaire rigide. Il

suffit pour s'en convaincre de songer à la multiplication des options sur des produits que les entreprises veulent de plus en plus personnaliser pour leurs clients.

Deux variables semblent donc importantes pour appréhender la qualité d'une prévision : la turbulence de l'environnement et la complexité de l'activité de l'entreprise. Lorsque les prévisions deviennent rapidement obsolètes, soit du fait d'une turbulence accrue, soit du fait de la complexité qui multiplie les combinaisons, le contrôle budgétaire reste peut-être utile, mais il doit alors être utilisé avec précaution. Il faut toutefois noter que la turbulence et la perception sont variables selon la perception qu'en ont les acteurs. Les exemples ne manquent de d'appréciations très différentes de la turbulence de leur environnement par des acteurs finalement dans des situations assez semblables.

Typologie de l'environnement selon Henry Mintzberg et conséquences sur le contrôle budgétaire

Environnement	Stable	Dynamique
Complexe	Contrôle budgétaire assez lourd	Contrôle budgétaire inadapté
Simple	Contrôle budgétaire fiable	Contrôle budgétaire incertain

Il est difficile de faire de « bons » budgets dans un environnement dynamique et complexe alors que c'est pourtant dans ce cas qu'ils seraient les plus utiles. A contrario, dans un environnement simple et stable sont-ils vraiment nécessaire ?

Nous pouvons maintenant nous intéresser à la façon dont les budgets vont contribuer à structurer les organisations afin de montrer que, là aussi, un certain nombre de problèmes se pose.

La remise en cause de la structure traditionnelle de gestion

L'établissement des budgets passe en règle générale par un découpage de l'organisation en centres de responsabilité. Cette structuration est cependant rendue difficile par l'interdépendance existant entre les centres de responsabilité. Le découpage se réalise alors en fonction de la stratégie qu'entend suivre l'entreprise.

Des systèmes interdépendants

« Un budget, c'est une personne responsable, plus la description comptable de son autorité » [Capet et Total-Jacquot, 1976]. La description comptable d'une autorité (un ensemble d'activités sous contrôle) peut ne pas être la meilleure représentation possible des actions de l'entreprise. En effet, cela revient à traduire en langage financier le vécu d'opérationnels qui considèrent leur activité comme quelque chose de beaucoup plus concret. La relation doit peut-être être inversée. Il faut chercher les actions réellement effectuées puis les traduire sous une forme financière. Cela amène une question simple : comment définir le domaine d'autorité de la personne responsable ?

La réponse la plus intuitive à cette question serait de dire que l'autorité s'exerce sur les ressources qui ont été confiées aux responsables. Mais cela suffit-il à définir son champ de responsabilité ? Cela signifierait qu'il n'est pas responsable de ce qui se passe dans les autres centres de responsabilité. Un acheteur peut obtenir de très bons prix au détriment de la qualité ou des fonctionnalités des produits. Or, ces effets se feront sentir en production et auront donc des conséquences pour son collègue responsable de cette activité, ce que ce dernier peut

ressentir comme une injustice. Quel « budgété » n'a jamais été rendu responsable d'une mauvaise performance dont il n'était pas à l'origine ? Les centres de responsabilité ne sont pas indépendants les uns des autres. Ce postulat est pourtant l'une des hypothèses les plus fortes du contrôle budgétaire. L'existence de prix de cessions internes est d'ailleurs la reconnaissance de l'interdépendance qui existe entre les centres de responsabilité.

Une organisation dépendante de la stratégie

Au-delà de ces problèmes d'interdépendance, un certain flou existe sur l'utilisation effective des centres de responsabilités dans les entreprises. Ces différents centres de responsabilité peuvent coexister dans l'entreprise, mais ils y remplissent des missions différentes. Selon l'étude de Bafcop, Bouquin et Desreusmaux [1991], les entreprises ont généralement plusieurs niveaux de centres de responsabilité. Les centres de coûts sont plus fréquents dans les niveaux inférieurs de l'organisation alors que les centres de profit et d'investissement sont d'usage fréquent au sommet de la hiérarchie. La difficulté consiste alors à construire une architecture organisationnelle qui soit la plus représentative possible de la façon dont l'entreprise fonctionne mais aussi des objectifs qu'elle s'est fixée. Cette construction n'a donc rien d'automatique. Un exemple caricatural est celui, pourtant peu stratégique, du centre d'archives qui dans certaines entreprises est un centre de coûts discrétionnaires alors que dans d'autres, il peut s'agir d'un centre de profit. La performance est ensuite suivie, selon la nature du centre de responsabilité, au travers d'indicateurs comme la marge (centre de profit), le chiffre d'affaires (centre de recettes), les coûts engagés (centre de coûts) ou le taux de rentabilité du type ROI (centre d'investissement). Toutefois il faut noter que la notion de ROI reste d'une utilisation marginale en France ce qui nuit à une bonne interprétation des résultats de chaque centre puisqu'on ne connaît pas le niveau des ressources engagées pour parvenir au résultat atteint. Dans 75% des cas, un lien est fait entre résultats des centres de responsabilité et évaluation des responsables mais les sanctions en cas de non-respect des budgets sont peu utilisées.

La construction des centres de responsabilité est un exercice délicat dont les conséquences sont importantes pour l'entreprise et la mise en place de sa stratégie. Une fois les prévisions d'activité établies et les centres de responsabilité correctement définis, il faut ensuite leur attribuer des objectifs.

La définition imparfaite des critères de performance

La fixation des objectifs est un exercice délicat. Elle peut être plus ou moins autoritaire et avoir des conséquences différenciées sur les organisations. C'est l'aspect le plus fréquemment traité dans la littérature de gestion sur les budgets. Aussi notre développement n'est-il pas exhaustif mais porte seulement sur la satisfaction au travail qu'apporte la participation à l'établissement des budgets et sur la définition des objectifs propres à motiver les cadres. L'ensemble doit permettre de montrer qu'il n'existe pas de recettes miracle pour fixer des objectifs pertinents.

Le « jeu » du contrôle budgétaire

Quelle place la direction doit-elle prendre dans l'élaboration des budgets ? Dans quelle mesure doivent-ils faire l'objet d'une procédure de concertation ? De nombreuses études ont déjà montré la diversité des approches en matière de procédures budgétaires [DFCG, 1994 ; Touchais, 1998]. En fonction des réponses apportées à ces questions, les différentes parties prenantes au « jeu budgétaire » (l'expression est de Hofstede, 1967) auront des

comportements très différents pour des résultats eux aussi très variés. Les réponses à ces questions sont connues :

- Les navettes budgétaires favorisent la communication et la motivation et elles permettent une diffusion optimale des orientations stratégiques, mais elles peuvent aussi créer une lourdeur administrative rapidement insupportable ;

- La direction peut durcir le budget et les objectifs alors que les opérationnels vont chercher à se préserver des marges de manœuvre. Le processus budgétaire tourne alors au rapport de force entre les parties prenantes, avec toutes les frustrations que cela suppose ;

- Le budget peut rapidement devenir un exercice de style visant à préserver les principaux équilibres financiers mais aussi hiérarchiques (on ne fait pas la révolution tous les jours), ce qui n'interdit pas des tensions fortes cristallisant dans le processus budgétaire des problèmes relationnels extérieurs au processus ;

- Les budgets de frais discrétionnaires ne sont pas en prise avec le niveau d'activité, il est donc difficile de les évaluer correctement. Les arbitrages entre les acteurs sont sources de longues discussions et de décisions parfois mal vécues.

La participation au processus budgétaire et à la détermination des objectifs peut être une source de satisfaction pour les « budgétés ». Cette implication peut toutefois n'être qu'une pseudo-participation, c'est-à-dire un moyen d'obtenir l'accord des opérationnels sur le budget déterminé par la direction [Argyris, 1952]. Hofstede [1967] fait de la participation un élément déterminant de la bonne perception des budgets et de l'attitude des « budgétés » à leur égard. Ces deux éléments agissent alors sur la motivation, facteur d'une meilleure performance. Les relations ne sont toutefois pas univoques. Selon Stedry [1960], la participation ne génère pas forcément de meilleurs résultats qu'un budget optimal, coordonné et imposé par la direction. Enfin, la fixation d'objectifs pour chaque unité n'est pas indépendante de l'activité des autres sous-groupes.

Les réponses aux questions posées ne sont donc pas simples et aucun *one best way* ne semble se dégager en matière d'élaboration des budgets. Comme nous essayerons de le montrer plus bas, l'important semble être l'adéquation entre le type de processus budgétaire et le style de management en vigueur dans l'entreprise.

A quel niveau fixer les objectifs ?

Les budgets peuvent être interprétés comme des défis lancés aux managers. Ils doivent donc être suffisamment ambitieux pour pousser à un bon niveau de performance, sans pour autant être source de découragement. En principe, plus l'effort demandé par les supérieurs est élevé, meilleur devrait être le résultat obtenu. L'effet d'un objectif précis est également beaucoup plus fort qu'une vague exhortation à mieux faire. Mais à l'opposé de ces idées, l'une des études les plus célèbres sur l'aspect motivant des budgets [Stedry, 1960] montre qu'un budget implicite, où les objectifs ne sont pas formellement exprimés ou exprimés en des termes très généraux, donne de meilleurs résultats qu'un budget ambitieux. Toutefois, un budget difficile soumis aux gestionnaires afin de leur demander leur niveau d'aspiration s'avérera plus efficace car ainsi les managers peuvent intégrer les résultats attendus pour former leurs propres normes de performance. Argyris [1952], Herbert Simon et *al.* [1954] et Hofstede [1967] montrent que les budgets sont motivants à la condition que les managers les

intériorisent et les identifient à leurs propres objectifs. Cette intériorisation se réalise d'autant mieux qu'existe une bonne communication autour des budgets. Enfin, des variables culturelles, organisationnelles et personnelles interviennent permettant de mieux comprendre la motivation face aux budgets.

L'élaboration des budgets semble dépendre du style de direction plus ou moins participatif mis en place. Mais le choix d'un style de direction n'est pas une décision indépendante d'autres variables comme le degré de concurrence sur les marchés, le type d'activité, plus ou moins créative, plus ou moins formalisée. Le style de direction intervient aussi lors de la phase de contrôle. Que fait-on alors des résultats du contrôle budgétaire ?

La contrôlabilité de la performance

Une fois les prévisions réalisées et les objectifs déclinés sur chaque centre de responsabilité, l'entreprise peut entamer la phase de contrôle proprement dite. A intervalles réguliers, les prévisions vont être comparées aux objectifs afin de déterminer des écarts qui seront autant de clignotants incitant à entreprendre des actions correctrices. Cette phase d'évaluation fait appel à un triple choix :

- Choix des écarts à mettre en évidence. Les écarts sont très nombreux, il n'est pas possible de les envisager tous car on court le risque de diluer l'information pertinente. Il faut donc faire un choix. Sont généralement retenus les écarts les plus significatifs (principe d'exception et application d'une méthode 20/80, les 20% d'écarts qui expliquent 80% de l'écart global). Il est peut être aussi plus pertinent de retenir ceux qui font sens avec la stratégie. Un choix s'impose alors.

- Détermination des écarts contrôlables par le responsable. Dans quelle mesure un responsable a-t-il la possibilité d'agir sur les variables qui entrent dans la détermination de l'écart ? Ce choix n'est pas toujours aisé.

- Quelle correction entreprendre une fois l'écart constaté ? L'interprétation d'un écart n'est pas toujours chose facile. Si les variables d'action ne sont pas correctement déterminées, l'écart peut rester une simple constatation et les écarts positifs succèdent aux écarts négatifs sans qu'un véritable apprentissage n'ait lieu. Il est donc, à nouveau, nécessaire de déterminer les variables qui font sens par rapport à la stratégie, c'est-à-dire celles sur lesquelles on va agir. Par là se pose la question des causalités de ces écarts pour l'entreprise.

C'est le modèle d'action sous-jacent qui est en cause, à savoir comment fonctionne vraiment l'entreprise. Il est mal explicité par le contrôle budgétaire traditionnel. On peut, en outre, relever au moins trois principales façons pour un manager de se défausser d'une mauvaise performance en reportant ses piètres résultats :

- Un manager peut chercher à faire porter ses coûts par d'autres centres de responsabilité, soit grâce à des manipulations comptables délibérées ou non, soit en prenant des décisions dont les conséquences se feront sentir dans d'autres centres de responsabilité.

- Un manager peut réaliser des arbitrages inter-temporels en décalant dans le temps des dépenses qui devraient être enregistrées aujourd'hui ou en enregistrant des revenus qui devraient être rattachées à plusieurs périodes.

- Enfin, le manager peut reporter sur les clients ou sur les fournisseurs ses propres problèmes en surfacturant, en imposant des prix d'achat ou des délais exigeants, en diminuant la qualité des produits… Les possibilités sont alors fonction du rapport de force existant entre les parties prenantes à l'échange. Dans ce dernier cas, la survie de l'entreprise est directement en cause.

Les critiques sur le *reporting* (remontée d'informations) concernent aussi la qualité des enregistrements initiaux. Des données de base mal enregistrées conduisent à de mauvaises interprétations et des contestations ultérieures. La phase de *reporting* et de contrôle est simplifiée et surtout accélérée grâce aux outils informatiques intégrés, à tel point que l'on peut se demander si les outils informatiques ne rendent pas obsolète le contrôle budgétaire. Comme il devient possible d'interroger quasiment en temps réel les bases de données informatiques, une requête bien structurée permet de s'informer en temps réel des évolutions des résultats d'un centre de responsabilité. La norme budgétaire peut être remplacée par des normes opérationnelles et financières présentées sous forme de tableaux de bord.

Une autre difficulté se pose concernant la gestion des coûts fixes. Dans quelle mesure les opérationnels peuvent-ils agir sur des coûts dont l'existence leur échappe parfois, notamment dans les cas des coûts répartis ? Certains des coûts des budgets sont alors non contrôlables. L'ensemble de ces critiques du processus de contrôle trouve en définitive sa source dans deux causes :

- La faiblesse du lien stratégie/contrôle est, à nouveau, mise en avant. Des données financières ne sont pas forcément très lisibles et n'indiquent pas toujours le bon chemin à un opérationnel.

- Ensuite, la difficulté à interpréter des écarts met en évidence la nature protéiforme de la performance. Elle se définit par rapport à un ensemble de variables dont le contrôle budgétaire ne rend pas compte dans son intégralité.

Cette difficulté à toujours donner une signification claire aux écarts rejaillit sur l'utilisation qui peut être faite du contrôle budgétaire et de son interprétation. Le degré de sanction (positive ou négative) associé aux écarts varie selon les entreprises. Les récompenses en termes de carrière ou en termes financiers sont les plus courantes. L'association entre récompense et résultat budgétaire est plus ou moins importante. Souvent, les résultats budgétaires ne sont qu'une des composantes du système d'évaluation des performances, ce qui ne fait qu'officialiser le fait que la performance soit protéiforme. L'architecture de ce système va bien sûr avoir des répercussions sur les motivations à l'égard des budgets.

Au-delà de l'évaluation des individus, qui était jusqu'ici implicitement l'une des finalités du contrôle budgétaire, c'est aussi l'amélioration du fonctionnement de l'entreprise que peut permettre le contrôle budgétaire. Il s'inscrit alors dans une logique d'apprentissage organisationnel. Le contrôle budgétaire ne sert plus seulement à juger les performances des individus. Celles-ci sont prises en compte dans un système d'évaluation dont le contrôle budgétaire n'est que l'une des composantes. Il va être utilisé pour détecter les améliorations possibles de chaque processus.

Comme nous venons de le voir, au-delà de son apparente simplicité, le contrôle budgétaire pose un certain nombre de problèmes. Cela plaide en faveur de sa transformation. Cette première analyse met au jour deux sortes de problèmes :

- difficulté à décliner correctement la stratégie,

- remise en cause de l'hypothèse d'indépendance des centres de responsabilité et plus généralement de divisibilité de la performance dans le temps et dans l'espace.

C'est le modèle d'action sous-jacent au contrôle budgétaire qui est sur la sellette, c'est-à-dire la façon dont il rend compte du fonctionnement de l'entreprise. Il est, en effet, nécessaire de mieux expliciter les relations de cause à effet dans l'entreprise pour « coller » à la stratégie. Il apparaît également que le contrôle budgétaire ne correspond pas à un concept utilisé uniformément quelle que soit l'entreprise. Cette variété d'utilisation est à rattacher aux différents styles de management des entreprises. En plus d'être un outil technique, le contrôle budgétaire est surtout un outil ancré socialement.

Des modèles alternatifs de gestion budgétaire

Le processus budgétaire est de plus en plus critiqué et subit actuellement de profonds changements. Plusieurs pistes de solution ont été proposées par les praticiens et les universitaires. Elles sont tout à la fois concurrentes et complémentaires. Elles se chevauchent et s'opposent. Nous les présenterons dans un ordre allant de l'évolution à la révolution pour l'avenir du contrôle budgétaire.

Le budget base zéro (BBZ)

La réalisation des budgets conduit parfois les managers à actualiser les chiffres des années antérieures. On repart ainsi des budgets de l'année N-1 pour construire ceux de l'année N. Au passage, les contrôleurs de gestion et les opérationnels doivent chercher à prendre en compte les implications de la nouvelle stratégie et à remédier aux défauts constatés dans le budget précédent. La démarche est volontairement incrémentale et c'est précisément ce qui pose problème. Cette pratique tend en effet à faire perdurer les choix des années antérieures par routine, facilité ou difficulté à traduire budgétairement la nouvelle stratégie. Si cette pratique est concevable dans un environnement placide et peu changeant, elle devient problématique lorsque l'entreprise doit faire face à un environnement hostile ou à des remises en cause drastiques.

Plutôt que de systématiquement reprendre l'exercice antérieur comme point de départ, Pyhrr (1970, 1973, 1999) préconise de reconsidérer totalement les activités et les priorités de l'organisation. Cette remise à plat permet de mieux faire face aux enjeux stratégiques du passé en forçant les entreprises à sortir des cadres préconçus hérités du passé. Cette méthode a d'abord été utilisé chez Texas Instrument et dans divers Ministères américains. Elle a connu un certain succès puisqu'elle a été ensuite appliquée dans d'autres entreprises ou administrations.

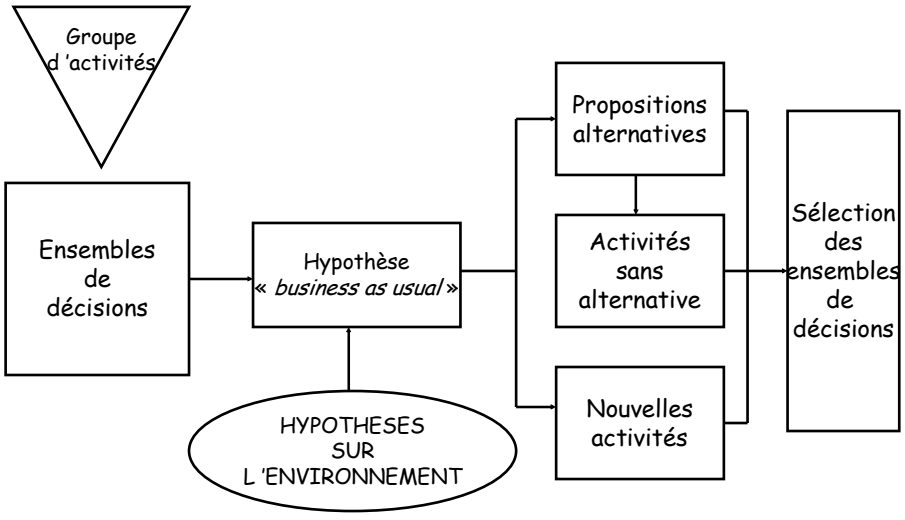
Le terme Budget Base Zéro ne signifie pas que les budgets sont remis à zéro chaque année. Il s'agit plutôt d'une procédure de mise sous tension du management afin de mieux définir les objectifs à atteindre, d'évaluer les alternatives et les actions à accomplir, d'établir l'ensemble des possibilités de financement et d'évaluer la charge de travail et les indicateurs de mesure de la performance. Enfin, il s'agit surtout de forcer les managers à prioriser leurs choix et à parvenir à établir rationnellement ces choix.

L'entreprise doit d'abord définir des unités de décision dans le cadre desquelles elle va examiner ses activités et ses programmes. Les unités de décision sont les entités managériales au niveau desquelles vont être évaluées les activités et vont se prendre les décisions. Ce peut être un centre de coûts ou une sous division de celui-ci (service comptable, services fiscaux, gestionnaire de trésorerie…). Une unité de décision peut également être un projet (R&D, mise en place d'un système d'information…).

Les unités de décision doivent construire des « décision package » (que nous traduirons par « ensemble de décisions »). Ces ensembles de décision correspondent aux activités réalisées par les unités de décision telles qu'elles se déroulent en l'état et qui permettent d'atteindre des objectifs déterminés. Il s'agit en fait des plans d'action, des tâches d'une activité et de leur chiffrage économique. Par exemple, l'activité « réaliser la paye » implique des opérations et nécessite des ressources. Mais plusieurs façons de faire la paye sont possibles et doivent être proposées.

A chaque version de base des ensembles de décision sont en effet associés, soit des variantes qui correspondent à des solutions alternatives, soit des compléments qui sont autant d'options qu'il est possible de réaliser en plus de la solution de base. Le manager doit ainsi disposer d'alternatives de fonctionnement. Il évalue les conséquences des modes de fonctionnement actuel au regard des conditions de l'environnement et des principales hypothèses retenues. Cela lui permet de choisir des ensembles de décisions en adéquation avec les ressources dont le service dispose.

Propositions budgétaires: le processus



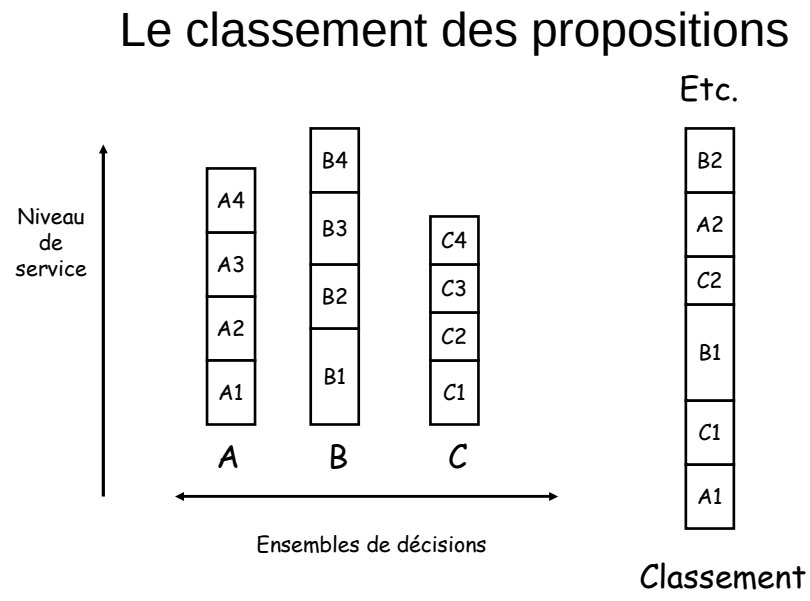
Les ensembles de décision comprennent systématiquement :

- Des objectifs
- Une description des actions
- Les coûts et les bénéfices attendus de ces actions
- Une prévision de la charge de travail requise
- Des indicateurs de mesure de la performance

- Des moyens alternatifs d'accomplir des objectifs
- Des scénarios de modulation des efforts à réaliser

De fait, certaines opérations vont être éliminées si aucun ensemble de décision qui leur est associé n'est retenu. Des budgets plus faibles seront affectés à des ensembles de décision pour lesquels seul un niveau minimum d'activité à été retenu. Dans certains cas, on se contentera de maintenir les activités dans la même enveloppe budgétaire même si cela se traduit par des façons de procéder différentes. Enfin, dans certains cas, le niveau de service sera notoirement augmenté si des options d'accroissement du niveau de service sont retenues.

Les différents ensembles de décisions sont ensuite classés hiérarchiquement en fonction de l'importance accordée à chacun d'entre eux. Ce classement entre les ensembles de décisions permet de définir un niveau de service offert.



Enfin, au niveau de l'entreprise, les ensembles de décision de chaque service sont classés les uns par rapport aux autres afin de déterminer des niveaux de priorité. Les activités indispensables seront choisies en priorité (A1, C1 et B1) puis une discussion doit s'instaurer pour choisir les activités élémentaires en fonction des choix de l'entreprise. Il s'agit ici d'un véritable choix stratégique.

Comme il serait trop lourd pour une direction de procéder à un classement exhaustif de tous les ensembles de décision, une décision plus raisonnable est d'arrêter les choix et les sélections au niveau des centres de profit (Pyhrr, 1999). Il est également possible de procéder à des filtrages hiérarchiques. Un niveau de l'organisation n'a pas à prendre en compte tous les ensembles de décision. Ceux qui correspondent à des activités de base ont déjà été sélectionnés par ailleurs et il appartient à un niveau hiérarchique de simplement départager ceux qui correspondent à de réels enjeux stratégiques.

Le BBZ a toutefois connu des ratés. C'est une méthode qui, à l'usage est rapidement apparu assez lourde et administrative. Certaines entreprises ont alors choisi de l'appliquer tous les

trois à cinq ans ou sur des parties de l'organisation seulement notamment les centres de coûts discrétionnaires.

Il faut toutefois noter que la méthode ressurgit régulièrement des cartons des solutions possibles aux maux du budget. Sans doute parce qu'elle s'attaque à des défauts importants de la procédure budgétaire.

L'*Activity-Based Budgeting* (ABB), avatar de l'ABC

Sous l'influence des avancées en matière d'*Activity-Based Costing* (ABC ou comptabilité par activité), le contrôle budgétaire s'est vu insuffler une bonne dose de conception par activités. L'allocation des ressources ne se fait plus seulement en fonction d'indicateurs volumiques (le nombre de produits fabriqués ou vendus qui conduit traditionnellement à établir un budget flexible), mais en fonction des caractéristiques des produits ou services qui ont des répercussions sur des activités organisées en processus.

Il s'agit ici de redéfinir le processus de planification-budgétisation autour d'une logique stratégique fondée sur les processus. Selon les tenants de cette évolution, les processus traduisent mieux, car plus concrètement, les axes stratégiques développés par l'entreprise.

Utiliser le découpage en activités pour construire les budgets

Brimson et Antos [1999a et b], promoteurs de l'ABB, reconnaissent une grande utilité aux budgets. Mais ils les trouvent également trop abstraits car exprimés en des termes uniquement financiers. De plus, la mise en place d'un moyen offensif de création de valeur nécessite de comprendre comment les activités rencontrent les besoins des clients. La notion d'activités clés est alors mise en avant. Mais le plus souvent, le contrôle budgétaire ne participe pas à la création de valeur car il est essentiellement centré sur les ressources plus que sur les activités. Brimson et Antos formulent les reproches suivants au contrôle budgétaire :

- Il est centré sur les ressources (*inputs*) du système plutôt que sur les besoins du client (*outputs*),
- il se focalise sur les départements plutôt que sur les interdépendances entre départements, fournisseurs et clients,
- les prévisions sont souvent une simple projection du passé,
- il recherche des inefficacités plutôt que les causes et les sources d'amélioration possibles,
- il ne permet pas de faire des arbitrages coûts-valeur,
- il est perçu comme un exercice formel faisant perdre du temps aux opérationnels,
- les résultats sont évalués sur une base comptable plutôt que sur la mise en œuvre des plans d'action (*actionable basis*),
- il ne raccorde pas bien la stratégie aux actions des salariés.

Aussi proposent-ils d'amender le processus budgétaire en reconcevant le mécanisme d'allocation des ressources. Le but de l'ABB est alors de redonner leur importance aux relations causes-effets envisagées au travers de processus. Le contrôle budgétaire fonctionne mal car il oblige à penser en termes financiers alors que la plupart des gens sont des opérationnels pour qui ce langage n'est pas naturel. Cela nécessite une traduction pour définir les leviers d'actions sur lesquelles on peut agir. L'ABB cherche donc à transformer les plans stratégiques en activités à mettre en place. Du coup, les salariés peuvent plus facilement se l'approprier car le budget construit avec une logique d'Activity-Based Costing est fondé sur ce qu'ils vivent. Avec le contrôle budgétaire classique, les salariés pensent trop souvent en termes d'allocation des ressources alors qu'il faudrait penser en terme de pilotage des ressources pour créer de la valeur. En général, ils ne connaissent pas le plan stratégique qui est le plus souvent diffusé aux hautes sphères de l'entreprise et à elles seulement.

Le processus budgétaire doit aider à décliner la stratégie, mais les finalités stratégiques restent trop abstraites et les budgets deviennent rapidement un exercice formel. L'ABB privilégie une allocation centrée autour des processus pour définir les niveaux de ressources qui seront affectées à chaque activité. Ce sont donc les modalités d'allocation des ressources qui sont modifiées.

L'allocation des ressources au travers de l'Activity-Based Management

L'ABB s'appuie sur l'*Activity-Based Management* (ABM) pour piloter l'entreprise. L'ABM cherche à comprendre les activités et les relations qui les unissent à la stratégie de l'entreprise en ayant recours à une analyse en termes de processus. Au travers de cette formalisation, l'ABB permet de réduire le coût des activités non créatrices de valeur et de réduire la charge de travail globale.

Cette démarche doit être appliquée dans le cadre de processus. En général entre 10 et 20 processus sont suffisants pour l'analyse, en distinguant processus opérationnels et processus secondaires. Selon Malo et Mathé [1998] il est possible d'associer un processus à chaque facteur clé de succès. Les processus permettent de mieux faire apparaître la stratégie qui est définie sous forme de buts à atteindre puis rendue très opérationnelle et déclinée tout au long des processus. Ils sont ensuite déclinés en activités qui constituent la brique élémentaire d'analyse de l'ABB. Cette démarche permet de faire apparaître clairement les activités inutiles ou gourmandes en ressources. Leur élimination ou reconfiguration s'impose. Chaque activité est associée à un inducteur d'activité. L'approche par processus permet de mieux justifier dans les discussions budgétaires la façon dont sont allouées les ressources. A ce niveau il est possible de distinguer trois types d'activité :

- les activités qui permettent de satisfaire les demandes normales des clients,
- les activités discrétionnaires (pour lesquelles on ne peut relier les ressources consommées à l'activité),
- les activités disponibles si les clients payent un supplément de prix.

Les objectifs stratégiques sont pris en compte pour définir les finalités des processus grâce à une analyse stratégique renouvelée tous les ans. Chaque activité se voit attribuer des objectifs qui sont cohérents avec ceux du processus. Les activités doivent fournir aux produits les

caractéristiques demandées par le marché. Ces caractéristiques vont être les inducteurs d'activité de chaque activité. C'est sur la base de ces inducteurs d'activité que seront attribuées les ressources à chaque activité. Le niveau d'activité se calculera différemment selon qu'il s'agit d'une activité principale ou d'une activité secondaire. La prévision du niveau d'activité de chaque activité se fait d'abord en unités physiques, la valorisation n'a lieu que dans un second temps. Cela doit permettre de s'interroger sur la manière dont est accomplie chaque activité.

Un peu comme pour l'ABC, les auteurs considèrent que, traditionnellement, les budgets sont établis sur des bases volumiques (en fonction du nombre d'unités qui devront être produites). Or, ce qu'il faut comprendre, c'est ce qui cause les coûts, c'est-à-dire les caractéristiques des produits. Ces caractéristiques vont faire varier le coût des processus car elles font varier la charge de travail de chaque activité qui compose le processus. La recherche des inducteurs d'activité va servir à planifier et à mesurer les coûts. Ainsi, le processus budgétaire est-il relié à la stratégie car il est possible de juger si les caractéristiques du produit sont en phase ou non avec la stratégie. L'ensemble des processus et des activités définira un *process model*.

Les écarts de coûts constatés par rapport au modèle (*process model*) peuvent provenir :

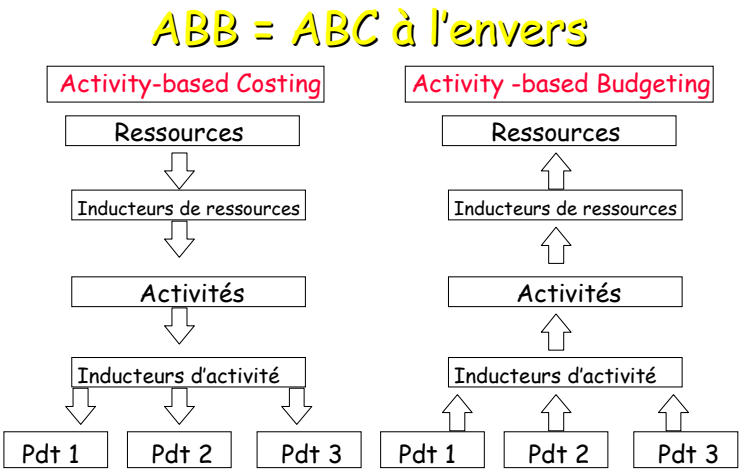
- de changements dans les caractéristiques demandées par les clients,
- de changements dans la concurrence et la technologie (cela affecte directement la configuration du *process model*),
- de variations dans l'efficacité des agents soit du fait d'erreurs systématiques, soit grâce à une amélioration continue (*kaïsen*).

Notons que, selon Brimson et Antos, des variations dans les phases amont vont entraîner des variations encore plus importantes dans les phases aval des processus.

Pour Michel Lebas [1992], l'ABM permet de mieux apprécier les ressources nécessaires à l'organisation : « il est beaucoup plus facile de prévoir un portefeuille d'activités (c'est-à-dire prévoir un volume d'actions ou de processus) qu'on va mettre en œuvre que de prévoir un portefeuille de vente ». Les ressources allouées aux activités sont coordonnées car définies dans le cadre d'un processus. La logique d'allocation est inversée : les ressources ne sont plus affectées aux activités (ou aux centres de responsabilité) mais elles sont estimées sur la base du niveau d'activité des centres d'activité.

L'ABM part des opérations analysées dans le cadre des processus pour les convertir ensuite en unités monétaires. Cooper et Kaplan [1998] adoptent le même point de vue. Pour eux, la structure des coûts définie lors d'un calcul ABC va servir à établir une nouvelle forme de budget : l'*Activity-Based Budgeting*. Les coûts fixes (ou coûts de capacité) seront mieux analysés car l'unité d'œuvre utilisée ne sera pas seulement volumique mais dépendra de nombreuses autres causes. Le discours est très proche de celui des tenants de l'ABC. L'ABB est donc en quelque sorte un ABC à l'envers.

ABC versus ABB



Les différentes étapes de l'ABB sont alors les suivantes :

- Estimation des volumes de vente et de production (comme pour un budget normal en insistant sur les produits qui ont des caractéristiques différentes).

- Prévision de la charge de travail de chaque activité en raisonnant sur les processus transversaux (cela est fait de façon trop agrégée aujourd'hui). On met en évidence pour cela des inducteurs d'activité, c'est-à-dire les facteurs qui déclenchent les activités (Bouquin, 2000, p. 62 et p. 92).

- Calcul des ressources nécessaires pour chaque activité.

- Détermination du budget des ressources nécessaires (étape de valorisation).

- Détermination de la capacité de chaque activité (un système d'aller-retour sera sans doute nécessaire pour ajuster les différentes contraintes).

Les différents types d'écarts sont maintenant calculés sur la base des inducteurs de coûts. L'ABB a conduit à modifier la structure budgétaire afin de la rendre compatible avec le modèle ABC/ABM.

Connolly et Ashworth [1994], deux consultants de *KPMG management consulting*, ont proposé leur propre démarche d'ABB. A nouveau, ils partent de la formulation de la stratégie vers sa déclinaison dans le cadre d'activités. Leur apport essentiel est d'établir des priorités entre les différentes activités de soutien, tout simplement en les classant les unes par rapport aux autres. Les activités principales doivent être réalisées et le volume de ressources qui peut leur être affecté dépend de la valeur perçue par le client pour cette activité. Selon ces auteurs, l'avantage essentiel de l'ABB réside dans l'importante communication qu'il génère et qui permet de faire passer le message stratégique.

Cette démarche pose toutefois des questions tant par la lourdeur qu'elle impose que par son caractère faiblement novateur.

Interprétations de l'ABB

Que faut-il penser de l'*Activity-Based Budgeting* ? Notons tout d'abord que dans le processus traditionnel de budgétisation, la logique processus est sommairement prise en compte. On part du budget des ventes pour le décliner ensuite vers la production et les achats. Force est de constater que ces budgets sont principalement volumiques. Les ressources sont attribuées en fonction du volume des ventes, le budget flexible étant la modélisation la plus adaptée pour tenir compte des incidences des variations d'activité sur les budgets. L'interprétation des écarts se fait ensuite au travers d'écart sur volume, prix, quantité, composition... L'ABB enrichit incontestablement l'analyse en remontant à la cause des coûts (les inducteurs d'activité). L'ABB apporte donc une meilleure compréhension des écarts au travers de l'identification d'inducteurs. Les ajustements en cas de dérive des budgets sont directement transposables en actions correctrices clairement identifiables.

L'ABB présente plusieurs avantages par rapport au BBZ. L'organisation est prise en compte dans sa globalité en tenant compte des liens entre activité. Chaque activité est reconsidérée tous les ans mais au travers de variables (les inducteurs d'activité) qui sont connues par avance et qui définissent le *model process*. La tâche est donc moins ambitieuse dans l'ABM que dans le BBZ, chaque année n'apporte pas son lot de révolutions et de remises à plat.

L'ABB modifie l'allocation des ressources même s'il est permis de douter de son aspect réellement novateur. Une étude de son fonctionnement réel en entreprise serait nécessaire pour mieux mesurer les implications de cette technique. La phase de contrôle est également modifiée dans le sens où les analyses deviennent plus pointues et ne tiennent pas seulement compte des variations d'activité. Mais l'optimisation des processus va également se faire avec un autre outil : les tableaux de bord [Malo et Mathé, 1998]. La question qui se pose est alors de savoir si les tableaux de bord sont des compléments ou des concurrents du budget. Dans le premier cas, c'est reconnaître que le budget, même enrichi d'une meilleure compréhension des causes du niveau d'activité, n'est pas suffisant à lui seul pour aider au pilotage de l'entreprise. C'est aussi reconnaître la complexité des phénomènes d'évaluation des performances qui nécessite plusieurs outils pour piloter l'entreprise. La deuxième situation ouvre la porte à un abandon du processus budgétaire, non réformable.

Selon l'enquête DFCG de 1994, 50% des entreprises utiliseraient des techniques de budget par activité. Compte tenu de la relative nouveauté à cette époque de cette pratique, on peut douter de la fiabilité du chiffre : le mot « activité » a-t-il été correctement compris ?

Donner du sens au contrôle

Il est apparu précédemment qu'un problème de contrôlabilité se posait avec les budgets. Les managers sont jugés, en partie, sur leur réalisation budgétaire, soit sous forme d'écarts, soit sous forme de rentabilité exigée. Ils sont redevables d'un couple coût/performance. Pour cela, trois conditions sont nécessaires [Demeestère et *al.*, 1997] :

- « les managers doivent être compétents pour agir le plus efficacement possible sur le couple coût performance,

- ils doivent avoir reçu délégation de pouvoir pour agir sur ce couple coût/performance,

- ils doivent être soumis vis-à-vis de l'autorité centrale à une obligation de résultat. »

Mais un certain nombre de postes compris dans leur budget sont parfois hors de leur contrôle. Soit ils appartiennent aux responsabilités et prérogatives des dirigeants (montant des investissements par exemple ou encore état de l'organisation), soit ils dépendent de variables extérieures.

Cela entraîne :

- des sentiments de frustration et d'impuissance, donc de démotivation,

- des effets pervers de court terme néfastes car les managers essayent de satisfaire des demandes en jouant sur des activités créatrices de valeur à long terme (allongement du délai de livraison pour réduire les coûts par exemple),

- des cloisonnements excessifs entre les services ; il devient difficile de gérer les responsabilités partagées qui se situent au niveau des interfaces entre services,

- des difficultés de communication entre niveaux hiérarchiques qui proviennent souvent de fonctions différentes attribuées au contrôle budgétaire.

En résumé, les managers n'ont pas toujours tout le contrôle nécessaire sur les ressources dont ils doivent rendre compte. Une première étape dans l'examen d'un système budgétaire peut donc être un audit de la contrôlabilité. Plusieurs sources de perte de contrôle peuvent être distinguées [Demeestère et *al.*, 1997] :

- Mauvaise qualité de l'affectation des coûts sur un centre de responsabilité.

- Prix de cession interne mal définis.

- Imputation arbitraire de coûts généraux indirects.

- Co-responsabilité avec un autre service dans l'utilisation des ressources attribuées.

- Perturbations de l'environnement qui induisent des conséquences sur l'activité du centre de responsabilité.

Deux types de solutions existent pour pallier ce problème de contrôlabilité :

- La première solution consiste à auditer le système budgétaire à la recherche des coûts non contrôlables. L'affectation des

coûts se fait en fonction des leviers d'action dont dispose le manager. Ces leviers d'action sont une occasion de discussion avec la hiérarchie. Les prix de cession interne sont redéfinis. L'imputation arbitraire de frais généraux indirects est supprimée.

- La solution précédente étant parfois difficile voire impossible à mettre en place, il peut être plus intéressant de faire clairement la distinction coûts contrôlables/coûts incontrôlables. Les managers ne seront jugés que sur les premiers.

Demeestère et *al.* [1997] soulignent également les limites de ce concept : « dans la mesure où tout est imbriqué, intégré, peut-on vraiment donner un contenu à la notion de contrôlabilité ? ». La recherche d'une contrôlabilité idéale est sans doute vaine. Toutefois, ces auteurs pensent qu'il est possible d'y parvenir dans les entreprises où les interdépendances entre unités ne sont pas trop importantes.

Le problème peut également être considéré autrement pour être résolu. Certes, un manager n'est pas toujours responsable des événements qui affectent son centre de responsabilité, mais il peut être tenu pour responsable des conséquences de ces événements, c'est-à-dire de la façon dont son service a réagi. Il peut être plus ou moins préparé. Ce que l'on va juger n'est pas tant son niveau de performance exprimé en valeur absolue que sa réactivité et sa flexibilité. Sa performance sera évaluée de manière relative, par rapport à la situation qui aurait prévalu s'il n'avait pas réagi. L'évaluation devient difficile et très peu mécanique. Cela revient en quelque sorte à mieux appréhender l'incertitude dans les budgets.

Mieux prendre en compte de l'incertitude dans les budgets

Le contrôle budgétaire a été introduit initialement dans des entreprises dans des environnements placides et stables (Berland, 1999). Or, l'environnement devient de plus en plus turbulent et difficile à prévoir sous l'effet, entre autres :

- des nouvelles contraintes internationales et de la mondialisation,
- du développement du juste à temps et la baisse des délais de réaction,
- du développement accru des moyens informatiques et de communication.

Cela nécessite une réactivité accrue qui s'accommode mal d'un processus lourd de budgétisation. Il apparaît donc nécessaire de perfectionner le fonctionnement du contrôle budgétaire. Plusieurs pistes de réflexion ont été proposées par divers auteurs.

Allen [1998] propose tout d'abord de reconsidérer le calcul des écarts en contrôle budgétaire pour tenir compte de l'incertitude. Au lieu de calculer un écart sur prix et sur quantité, il propose de faire apparaître un écart sur prix et un écart sur modélisation. Les quantités devenant improbables, qu'importe leur montant, c'est une modélisation correcte des charges qui doit permettre de juger si l'entreprise est sous contrôle ou non. Cela nécessite d'établir au préalable une modélisation des charges pour différents niveaux d'activité ou de *mix* produit. Ce faisant, il faut s'interroger sur ce qui cause les coûts dans les budgets de l'entreprise. Un écart favorable ou défavorable sur modélisation entraînera une réflexion sur ses causes.

Une deuxième perspective est ouverte par Gervais et Thenet [1998]. Après avoir constaté la difficulté des entreprises à faire fonctionner un système de contrôle budgétaire dans un environnement turbulent, ces auteurs ont examiné l'utilisation originale qu'en ont faite certaines entreprises. Ils ont alors relevé les pratiques suivantes :

- L'approche réactive des budgets : l'environnement étant incertain, les budgets sont utilisés seulement sur une partie de l'organisation afin de récréer « des îlots d'ordre et de certitude » où l'application de procédure rationnelle sera possible.

- L'approche proactive de la planification : les budgets sont surtout utilisés afin d'établir une planification ambitieuse. Ils servent à simuler les résultats des actions à entreprendre pour atteindre les objectifs de l'entreprise, ils sont une base de discussion et de communication entre les différentes parties prenantes à l'organisation. Dans ce cadre, les budgets perdent leur fonction d'évaluation.

- L'approche décisionnelle : l'incertitude de l'environnement oblige les entreprises à prendre rapidement certaines décisions afin de répondre aux attentes du marché. L'organisation des budgets dans le cadre de processus permet aux entreprises de reconfigurer rapidement leur offre, d'améliorer leurs prestations. C'est à nouveau une base de discussion. La solution semble assez proche de celle mise en place avec l'*activity-based budgeting*.

Dans aucun de ces trois cas, le contrôle budgétaire n'est utilisé à des fins d'évaluation. Cette fonction est jugée inexploitable du fait de la turbulence de l'environnement. Celle-ci impose en effet des jugements trop rapides pour être pertinents.

Au-delà des budgets

Les deux pôles historiques de développement de l'ABC furent *Harvard*, avec les travaux de Johnson et Kaplan, et le CAM-I (*Cost management for today's Advanced Manufacturing*) en Grande-Bretagne, notamment avec la publication du livre de Brimson. Le CAM-I regroupe les directeurs financiers d'une trentaine de grands groupes internationaux, des consultants et des universitaires qui réfléchissent ensemble au développement de la gestion d'entreprise. Si l'équipe d'Harvard a prolongé ses travaux autour du concept de *Balanced Scorecard*, le CAM-I s'est, pour sa part, intéressé au contrôle budgétaire. Ce groupe a créé, en juin 1997, une table ronde sur le thème *Beyond Budgeting*. Son programme est simple : faut-il gérer sans contrôle budgétaire ? La solution radicale du CAM-I consisterait donc à se passer des budgets considérés comme des outils d'une autre époque. L'idée est de suivre l'exemple d'un certain nombre d'entreprises qui se sont débarrassées du contrôle budgétaire afin d'accroître leurs performances (Volvo, Ikea, Schlumberger, SKF, Ericsson, Asea Brown Boveri (ABB) pour les plus connues [Cam-I, 1999].

Est-il possible de supprimer le contrôle budgétaire ?

Les entreprises cherchent aujourd'hui à s'ouvrir de plus en plus à leurs clients et à être de plus en plus flexible, or le contrôle budgétaire n'est pas du tout prévu pour cela. Il a été conçu pour un autre type de concurrence où les entreprises cherchaient à optimiser leur capacité de production pour pouvoir faire face à la demande. Le contrôle budgétaire a pour but de gérer des volumes, des économies d'échelle, des coûts à utiliser au mieux, alors qu'il faut gérer aujourd'hui l'innovation, le service, la qualité, la vitesse, le partage du savoir... La conclusion devrait s'imposer d'elle-même, il faut se séparer du contrôle budgétaire.

Bien sûr, l'idée de supprimer les budgets soulève des oppositions. Le PDG de l'une des entreprises concernées a appelé cette réticence le « complexe du budget bureaucratique ». Peu d'entreprises ont ainsi pris le parti de supprimer leur contrôle budgétaire. La plupart du temps, une réforme a été entreprise. Plusieurs solutions ont été ou sont encore testées : BBZ, refonte et allégement des systèmes budgétaires pour les rendre plus rapides et moins coûteux, développement de l'*Activity-Based Budgeting* (ABB). Mais, selon le CAM-I, ces améliorations ne permettent pas de surmonter les difficultés posées par le contrôle budgétaire. Les membres de cette organisation ne pensent pas qu'il soit possible de réformer le contrôle budgétaire. La plus grande tentative qui ait été faite est le BBZ, mais il reste un processus bureaucratique lourd, orienté en interne et vers la réduction des coûts.

ABC et tableaux de bord ont apporté d'importantes améliorations au management des entreprises. Mais ces améliorations voient leur développement entravé par le système de contrôle budgétaire selon Hope et Fraser [1997]. Les compétences sont de moins en moins matérielles, ce que sait bien gérer le contrôle budgétaire, et de plus en plus immatérielles, ce qu'il ne sait pas faire. Par exemple, les actifs matériels chez Coca-Cola ne représentaient en 1999 que 4% de sa valeur. Ce qu'il faut donc gérer, c'est la valeur de ces actifs immatériels et non plus les actifs matériels, comme par exemple la capacité de production.

D'autres outils pour une autre organisation

Gérer ces nouveaux actifs passe tout d'abord par de nouvelles structures organisationnelles. A la forme multi-divisionnelle (*M-Form*) devrait succéder une structure en réseau (*N-Form*). La forme multi-divisionnelle est adaptée pour allouer des ressources. Elle favorise la communication verticale dans l'entreprise, mais elle est également très bureaucratique et rigide. Au contraire, la structure en réseau associe des *frontline managers*, des intégrateurs et des cadres dirigeants. Les *frontline* managers développent les activités de l'entreprise. Ce sont les véritables stratèges et décisionnaires de l'entreprise. Les intégrateurs font partie du *middle management* et ont pour mission de construire les compétences au travers de l'organisation. Le rôle des cadres dirigeants est d'inspirer l'organisation et de donner du sens à son activité.

Certaines entreprises auraient créé de telles formes (Asea Brown Boveri (ABB), General Electric). Elles comprennent un très grand nombre de centres de profit différents, plus que dans le modèle traditionnel, qui contribuent au développement du sens des responsabilités dans l'organisation. La ligne hiérarchique est très allégée. Ces entreprises ont réussi à relier les équipes à des processus, ces derniers servant à intégrer l'organisation. C'est le moyen de coller au plus près des besoins des clients. Il s'agit donc de maximiser la valeur offerte aux clients plutôt que de minimiser les coûts comme le fait le contrôle budgétaire. Le nouveau système nécessite une confiance accrue entre les parties prenantes à l'organisation. Or, cette confiance était mise à mal par les coupes budgétaires, souvent arbitraires, imposées par l'ancien système. Les outils développés pour gérer ces nouvelles organisations sont le *Total Quality Management* (TQM ou qualité totale), l'*empowerment*, l'*Economic Value Added* (EVA ou bénéfice résiduel), les tableaux de bord... Mais ils ont montré leurs limites, notamment parce qu'ils restent coincés par le système de contrôle budgétaire. Les entreprises qui ont le plus progressé sont alors celles qui ont supprimé leur système de contrôle budgétaire, le remplaçant par un système de ratios pour surveiller les performances.

Dans la nouvelle organisation, les *frontline* managers préparent tous les trimestres un plan d'activité. Il s'agit de la phase d'allocation des ressources. Celui-ci sert à déterminer les ressources nécessaires mais ne sert pas à contrôler les coûts. Le but de ces prévisions est de déterminer une ligne de conduite mais sans la considérer comme un engagement pour la suite

car l'environnement peut changer ou des opportunités nouvelles apparaître. Cela nécessite de développer un modèle pour comprendre les relations qui unissent les produits et les ressources afin de pouvoir arbitrer entre les différentes demandes. Le mécanisme de contrôle repose sur des ratios intégrés au sein d'un tableau de bord. Ce contrôle quasiment instantané peut conduire à des réorientations stratégiques très rapides. L'apprentissage continu est encouragé et les récompenses basées sur des performances de long terme. On ne cherche pas à comprimer des coûts mais à développer de la valeur.

Les membres du CAM-I ont résumé leur point de vue en dix principes que doit respecter le nouveau système de gestion de l'entreprise :

Les 10 principes

Les objectifs	Battre la concurrence, pas le budget
La stratégie	Développer continuellement la stratégie, pas annuellement
L'amélioration	Changer radicalement , pas par étapes
Les ressources	Gérer les ressources à long terme, ne pas les allouer
La coordination	Gérer les causes et les effets, pas les budgets
Les coûts	Gérer la valeur, pas les coûts
Les prévisions	Créer le futur, ne pas chercher à rester dans les rails
Le contrôle	Utiliser quelques indicateurs et pas une somme de données
Les récompenses	Encourager le travail d'équipe, pas l'individualisme
La délégation	Donner des responsabilités et de la liberté aux managers

Le point de vue du CAM-I est assez radical. Outre que les conditions de validité et d'exploitation des ces nouveaux systèmes de gestion restent encore à explorer, le risque pour l'entreprise qui supprimerait son contrôle budgétaire serait aussi de perdre tout contrôle sur son organisation. Bouquin [2001] rapporte une anecdote attribué à Lee Iacocca, « à l'époque président de Chrysler Corporation (...) : si les compteurs de haricots sont trop faibles, la société risque la banqueroute. Mais s'ils sont trop puissants, la société oublie ses clients et cesse d'être compétitive ». Les « compteurs de haricots », c'est-à-dire les comptables et contrôleurs de gestion, ont donc sans doute à se réapproprier un modèle de contrôle budgétaire modifié. D'ailleurs, en 1994, dans l'enquête DFCG, seuls 4% des interviewés envisageaient de se séparer du budget. En revanche, 47% des personnes souhaitaient simplifier la procédure budgétaire, mais une majorité s'y trouvaient très bien.

Ces critiques persistantes à l'égard des budgets expliquent également le succès et le développement croissant depuis quelques années des tableaux de bord de gestion. Certes, l'idée n'est pas franchement nouvelle, mais cet outil fait depuis quelques temps l'objet d'un intérêt renouvelé. Il permet en effet, comme nous allons le voir de dépasser certaines des critiques formulées à l'encontre des budgets.

Fiche de synthèse

Que faut-il retenir de ce chapitre sur la procédure budgétaire?

Le budget est un outil presque universellement utilisé par les entreprises. Il sert, au travers d'une structure de gestion fondée sur des centres de responsabilité, à décliner la stratégie et à permettre sa mise en œuvre par les opérationnels.

En cours d'année, il fournit la base sur laquelle les managers peuvent s'appuyer pour s'assurer du bon déroulement des opérations. Il permet de mettre en évidence des écarts qui vont servir de signaux pour identifier la source des difficultés ou des bonnes performances.

Toutefois, à y regarder de près, les budgets semblent remplir de multiples rôles et peuvent être utilisés selon des modalités très différentes d'une entreprise à l'autre. La coexistence de ces multiples rôles ne va pas sans poser des problèmes de cohérence qui peuvent être source de moindre efficacité pour les budgets. Il semble que les entreprises ayant les procédures budgétaires les plus efficaces soient celles qui ont réussi à spécialiser leurs budgets.

De fait, le budget est un outil très critiqué. On lui reproche pêle-mêle de ne pas correctement assurer la déclinaison de la stratégie, d'échouer à établir des prévisions correctes, de compartimenter l'entreprise, de faire une utilisation abusive de la direction par objectifs.

Des solutions de réforme sont donc avancées. Elles vont de la réforme du budget à sa suppression en passant par la mise en place d'une structure de construction reposant sur des activités (ABB).

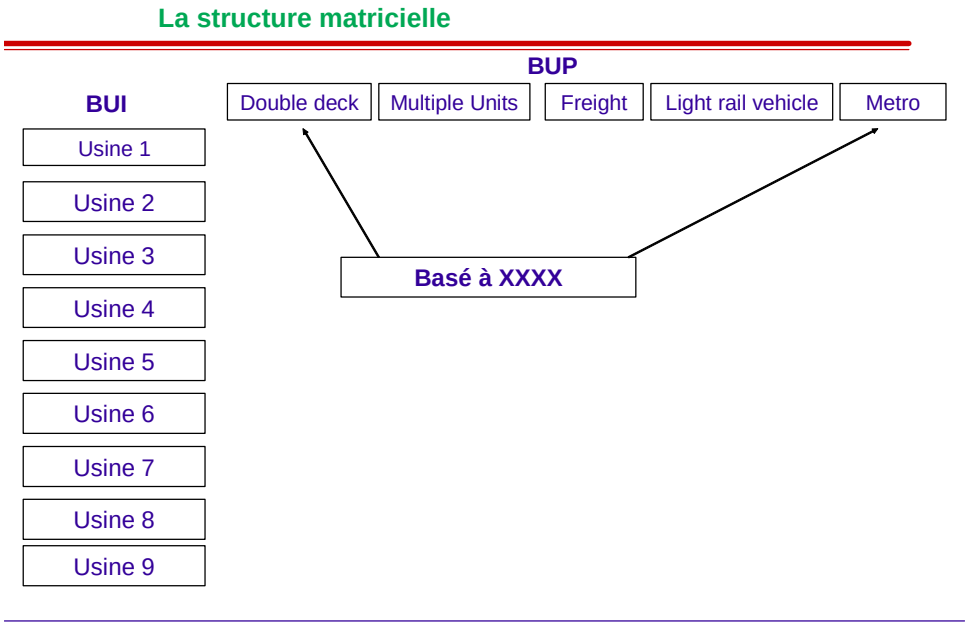
Deux études de cas sur la procédure budgétaire

Deux études de cas peuvent illustrer la procédure budgétaire. Elles permettent de mesurer la diversité des pratiques et les difficultés qu'elles posent.

Detoeuf[10]

Detoeuf a été introduite en bourse en 1998, portée par deux actionnaires de référence. Leur part dans le capital est passé de 24% chacune à environ 2% aujourd'hui. Fort de 110 000 salariés, le groupe développe ses activités autour de cinq grands métiers. Le métier dans lequel a lieu cette étude est lui-même composé de six segments.

Ces six segments sont gérés au travers d'une structure matricielle combinant des responsables de lignes de produits et des usines industrielles. Les premières sont des « *business units projects* » ou BUP. Les secondes, dénommées « *business unit industrielles* » ou (BUI), travaillent pour les premières qui sont en relation avec le client final. C'est au niveau des BUP qu'apparaît finalement le résultat des différents contrats.



L'activité du segment étudié est à cycle long et est caractérisée par des contrats à très long terme :

Offre aux clients : 1-2 ans
Conception du projet : 2 ans

[10] Par souci de confidentialité, le nom des entreprises a été masqué ainsi que les localisations géographiques de ses sites de production et les chiffres utilisés. Le but est de décrire le processus de management sans divulguer de données confidentielles.

Production des unités : 2-3 ans
Mise en service

La structure de gestion adoptée

L'offre aux clients relève de la compétence de commerciaux généralement situés au siège. Ils s'appuient sur les ingénieurs des différentes BUP pour chiffrer les offres, ces derniers s'appuyant eux-mêmes sur les compétences des BUI. La conception du projet est réalisée par les bureaux d'études des BUP mais de nouveau les ingénieurs des BUI sont impliqués à ce stade afin de faciliter la mise en fabrication ultérieure. Enfin, la production des unités relève des BUI et la mise en service des BUP.

Les engagements vis-à-vis du client sont donc partagés entre les différents intervenants (*shared commitment*). La réponse aux clients nécessite de chiffrer précisément les heures de main d'œuvre de fabrication nécessaires. C'est la variable principale dont dépend la compétitivité d'un projet (bien sûr d'autres postes de dépenses sont aussi importants : les achats par exemple). Les heures prévues sur un projet sont donc calculées conjointement par les deux BU qui se mettent d'accord sur un quota d'heures servant à facturer le client.

La business unit industrielle (dans le cas qui nous intéresse une usine de montage) facture ses services aux différents projets (un contrat de plusieurs années) sur la base des coûts standards de la main d'œuvre multipliés par les heures réelles passées sur le projet. La BUI est donc responsable de ses coûts alors que les écarts sur le niveau d'activité (les heures réellement passées) sont entièrement affectés aux différents projets.

Les responsables de projets sont vigilants sur les heures qui leur sont imputées car elles font varier leur profitabilité qui sert d'élément d'évaluation de leur performance. La BUI doit donc justifier des heures imputées. Si les heures réellement passées dépassent de trop celles prévues, un audit peut être déclenché afin de comprendre la source des difficultés.

L'objectif de la BUI est de respecter les coûts standards et donc de faire en sorte que son résultat opérationnel tende vers zéro. Toutefois, les variations d'activité d'une année sur l'autre entraînent des fluctuations du taux horaire standard. Aussi afin de ne pas pénaliser les projets qui auraient la malchance d'être développés durant des creux d'activité (augmentation mécanique du taux standard), le taux standard retenu est calculé sur trois ans glissants. Ce lissage reflète mieux la performance économique des différents projets. Mais de ce fait, les RO de la BUI tendent vers zéro en moyenne à condition de prendre en compte plusieurs années.

Les coûts indirects sont déversés vers les projets sur la base de la cascade suivante :

> Dans une première étape, les frais de gestion de « site services » sont alloués en fonction du nombre de m² utilisés par les autres activités. Ces coûts sont ajoutés à ceux des différentes fonctions consommant des m² (HR, IT, finance, *manufacturing*, projets).
>
> De même, les coûts de la fonction RH (qui comprennent les salaires de la fonction RH mais aussi le coût des m² que ce département utilise) sont ventilés sur les différents services utilisant des ressources humaines grâce à un coefficient de masse salariale. Le seul département qui ne supporte pas de coûts de RH est, par construction, la gestion

du site (même si elle utilise de la main d'œuvre). Des allocations croisées existent également entre certains centres.

Par cascade, l'ensemble des coûts de la BUI est ainsi affecté sur les différents projets.

La BUI fait une analyse projet par projet de son activité. Elle travaille pour des projets qui sont individualisés dans son *reporting*. Mais elle ne fait pas un suivi financier formel projet par projet mais fournit plutôt des informations opérationnelles (nombres d'heures et coût des achats) affectées aux différents projets. Un *finance project manager* suit ensuite pour le compte des responsables de chaque projet les coûts qui leur sont affectés. Le travail des contrôleurs de la BUP est facilité par la mise en fichier partagé sur l'intranet de l'entreprise de la majeure partie des informations des BUI. L'allocation des coûts est donc relativement transparente.

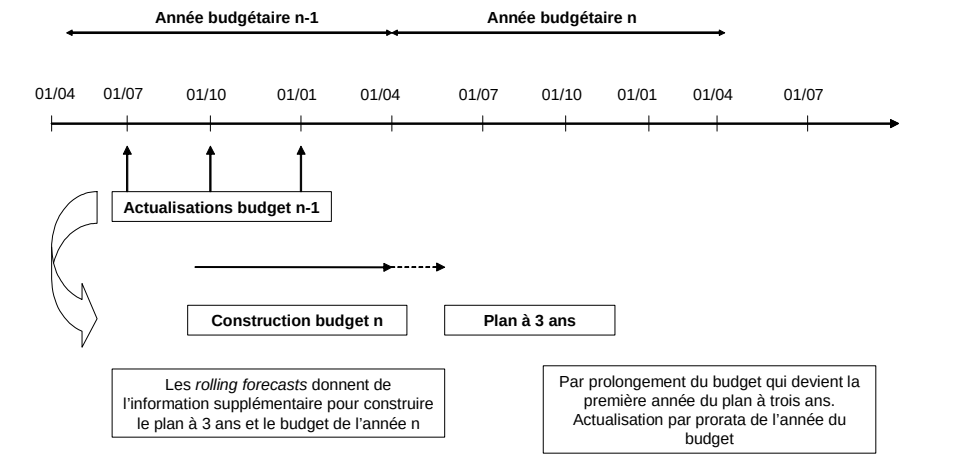
La gestion budgétaire

L'exercice budgétaire de l'usine étudiée est calqué sur le celui du groupe et s'étale du 1er avril au 31 mars.

Le budget est la première année d'un plan à trois ans. Les deux années suivantes du plan sont extrapolées à partir des chiffres du budget et des informations disponibles (la charge de travail future). Ce travail d'extrapolation est fait par le département contrôle de gestion.

Le budget donnait lieu traditionnellement à une reprévision semestrielle. Depuis juin 2002, le processus s'est transformé en une prévision trimestrielle glissante. Ces prévisions prennent en compte six trimestres glissants. Le budget est directement construit sur une base mensualisée.

Calendrier budgétaire



Le processus budgétaire commence en septembre de chaque année. Durant ce mois, des navettes budgétaires sont initiées avec le patron des opérations pour tester la pertinence des différents plans d'action proposés. Depuis la mise en place des prévisions glissantes, la date de début du processus budgétaire a été avancée de quelques semaines afin de la caler avec les

prévisions du trimestre correspondant. *De facto,* les prévisions de ce trimestre et le budget ont la même maille d'analyse. Ces prévisions sont donc une sorte de pré-budget. Les prévisions des trimestres suivants consisteront à actualiser le budget en fonction des écarts constatés et de l'évolution du plan de charge.

Les années précédentes, le budget était présenté début décembre au patron du métier Transport. Il revenait ensuite vers la mi-mars avec des prescriptions en termes d'économies à réaliser. Ce n'était donc qu'à partir de ce moment-là que la BUI recevait des « objectifs » de sa direction. L'introduction des *rolling forecasts* devrait permettre de fournir un cadrage plus rapide. Le budget pourra donc prendre en compte très tôt les objectifs d'amélioration sans attendre la traditionnelle revue budgétaire du mois de mars.

Après la revue budgétaire du mois de mars, deux choix sont possibles pour prendre en compte les demandes de la hiérarchie :

- soit reconstruire intégralement le budget pour tenir compte des nouveaux défis imposés,

- soit faire explicitement apparaître une ligne avec l'objectif imposé par la direction.

Dans les deux cas, il faut redéfinir des plans d'action pour parvenir à intégrer les nouveaux objectifs fixés par la direction. Dans le premier cas, ils font partie du budget alors que dans le second cas, ils sont imaginés ponctuellement un peu en marge du reste du budget. Quand la première solution est retenue, le budget n'est pas toujours achevé en juin alors que l'exercice budgétaire a commencé le 1er avril. Cela permet toutefois de construire un budget entièrement équilibré.

Nous sommes ici face à l'une des difficultés essentielles du processus. Une fois que le budget est « challengé », il est difficile de le reconstruire à nouveau car cela demande beaucoup de travail et mobilise différents acteurs. Il y a donc un risque d'avoir un budget qui ne soit pas complètement équilibré ou qui n'ait donné lieu qu'à une discussion partielle au sein de la BUI.

La trame budgétaire est revue chaque année en fonction de la charge de travail occasionnée par le plan de charges qui s'étale sur plusieurs années. Il n'est guère possible de se servir des chiffres du passé que l'on aurait simplement actualisé car le budget reflète une activité non répétitive, faite de projets à chaque fois singuliers, de plans de charges différents d'une année sur l'autre, tant dans leur importance que dans leur répartition dans le temps.

Etape 1 :

Les différents projets communiquent sur les chantiers à venir. Le service « planification et charges » établit ensuite le plan directeur de production. Puis les chefs d'atelier planifient leur propre activité et réfléchissent à d'éventuelles réorganisations et aux moyens à mettre en œuvre.

Etape 2 :

Le montant des charges directes est déterminé par le département contrôle de gestion. Il inclut notamment les effectifs directs dont le volume est déterminé, par simple règle de trois, après discussion avec les chefs d'atelier sur le niveau d'efficience vraisemblable. Ces derniers doivent par contre construire directement leur budget des frais généraux et des frais indirects

dans lesquels sont pris en compte les plans de progrès. Ce n'est que dans un deuxième temps que ces budgets sont négociés.

La principale contrainte pesant sur le chiffrage du budget est à nouveau la nécessité d'utiliser des taux de refacturation qui soient assez stables, c'est-à-dire qui n'intègrent pas les variations de niveaux d'activité afin de ne pas pénaliser des projets qui auraient la malchance de se trouver dans un creux d'activité. Les coûts utilisés pour le chiffrage économique ne représentent donc pas la situation instantanée mais plutôt une tendance moyenne.

Les écarts par rapport au budget sont calculés en cumulés et mensuellement. Les écarts vont du chef de département (finance, production, RH…) jusqu'aux sections en passant par les chefs de service. Le budget a des conséquences pour le comité de direction en termes de bonus. Ces derniers dépendent d'objectifs fixés individuellement et d'objectifs financiers collectifs (issus du compte de résultat). Pour les opérationnels, les objectifs sont composites et comprennent tant des éléments venant du budget que d'autres indicateurs propres à chaque activité.

Le budget fonctionne assez correctement dans cette société. On notera que le processus de production est assez particulier. L'entreprise est organisée sous forme de projets et le niveau d'activité est connue avec beaucoup de certitude dès le début de l'élaboration des budgets.

Delignes

La Société Delignes a été créée par l'Etat pour réaliser une forme très particulière de logement social puis s'est vue confier des missions de plus en plus larges. Sa mission est aujourd'hui d'accueillir les plus démunis, quelle que soit leur origine. La mission de la Société Delignes pose donc des contraintes particulières. Son activité s'assimile à du para hôtelier avec des séjours de longue durée.

La Société Delignes est une société d'économie mixte dont l'Etat reste l'actionnaire majoritaire avec 51% du capital. Les autres actionnaires sont la Caisse des Dépôts et Consignations (CDC) et le Fonds d'Actions Sociales. L'Etat est représenté au conseil d'administration de la société par des membres du Ministère des Finances et des Affaires sociales. L'Etat nomme le Président de la Société Delignes qui change régulièrement. Il y a eu quatre Présidents durant les dix dernières années.

La société reçoit des subventions d'investissement et des subventions d'exploitation ou d'équilibre. Les premières servent à financer les investissements d'infrastructure en logement social (environ 400 sites ou résidences). Les secondes se réduisent d'année en année depuis plusieurs années.

La clientèle de la Société Delignes est composée de personnes à faibles revenus mais solvables. Les personnes sans revenus sont accueillies par d'autres organismes. Environ 50% de cette clientèle touche l'APL et a des revenus proche du RMI. Beaucoup sont des salariés. La composition de la clientèle est assez différente entre les grandes villes (Ile de France, Marseille, Lyon) et la province. Dans les premières, la population immigrée est plus importante mais plus stable. Le taux d'occupation des locaux est très important. Dans les secondes, la clientèle est majoritairement française et comprend des étudiants, même si leur part tend à décroître. Cette population est caractérisée par un turn-over plus important. Les centres de province connaissent également une sous occupation des locaux. La Société Delignes accueille depuis quelque temps, à la demande de l'Etat et quand la capacité le

permet, des demandeurs d'asile. Les charges liées à cette population sont prises en charge par la DASS sur la base d'un forfait journalier. Cet accueil permet à certains centres de province de tourner à pleine capacité. Enfin, la Société Delignes réalise de manière ponctuelle des opérations d'assistance aux populations victimes de catastrophes naturelles. Elle est ainsi intervenue pour la mise en place de bungalows pour les sinistrés de la Somme ou ceux d'AZF à Toulouse. Ces missions sont gérées par des structures ad hoc, directement dépendantes du siège et qui s'appuient sur les directions régionales de la Société Delignes.

Structure de la Société Delignes

La Société Delignes emploie environ 1880 salariés et est organisée autour de sept régions de taille assez disparate. A titre d'exemple, l'Ile de France réalise 50% de l'activité de l'entreprise.

Les services centraux parisiens ont une mission de coordination , de fixation d'objectifs aux régions et de construction du système d'information.

Les directions régionales ont des services déconcentrés depuis quelques années :

- Achats
- Suivi des contrats de maintenance
- Accompagnement social
- Services commerciaux
- Contrôle de gestion

Depuis cette déconcentration, la rigueur de gestion semble avoir diminué. Seules quelques régions utilisent correctement leurs contrôleurs de gestion (Sud-est et Nord-ouest).

Sous le niveau des directions régionales existent :

- Des directions d'agence (environ une soixantaine).

- Des directions départementales quand il y a plus d'une agence sur un même département.

Les directeurs d'agence (DAG) ont en charge la supervision de responsables d'établissement qui s'occupent de l'administration des résidents et du recouvrement. Les DAG supervisent également directement les agents de médiation et de vie sociale, les agents de caféterie, les veilleurs de nuit et les responsables de la maintenance et de l'entretien.

Les contrôleurs de gestion régionaux sont sous la responsabilité hiérarchique des DR. Ils sont les correspondants du contrôle de gestion du siège pour qui ils préparent les différents états de synthèse.

Le rôle des contrôleurs de gestion régionaux est très variable selon l'importance qu'ils accordent à leur poste et la place que leur donne leur DR. Certaines régions ont un suivi économique très satisfaisant et rigoureux alors que dans d'autres régions, le rôle du contrôleur de gestion n'est pas valorisé et se traduit par des carences importantes en matière de suivi.

Les deux outils de pilotage de la Société Delignes sont le budget et les tableaux de bord.

Le processus budgétaire

Préalablement au budget, les DAG et les DR sont invités à réaliser un projet d'agence de 2-3 pages par établissement et forcément plus conséquent au niveau de la région (synthèse des projets d'établissement). Ce projet est l'occasion de réaliser un diagnostic clientèle, permet de développer les problématiques de chaque établissement et les axes que chaque DAG souhaite développer. Il s'agit en quelque sorte d'une analyse stratégique réalisée au niveau local et visant à préparer le développement de chacune des entités. Ce projet d'établissement doit servir à établir le budget qui doit tenir compte de ses orientations et justifier des choix budgétaires.

Courant juillet, la direction parisienne réalise une note de cadrage en quelques pages. Cette note de cadrage est le point de départ du processus formel de budgétisation. Elle permet de fixer les orientations en tenant compte du contexte national du marché de la Société Delignes. Cette note de cadrage indique les objectifs d'amélioration attendus.

Le service de contrôle de gestion central, afin d'aider les opérationnels dans le travail d'élaboration budgétaire, envoie aux DAG :

- Un rappel du budget de l'année passée.

- Une projection actualisée du budget de l'année en cours (prévisions à la fin de l'année)

Une simulation de l'année budgétaire suivante tenant compte des effets de structure, des taux d'inflation par catégorie de dépenses et des autres effets prévisibles. Ce budget pro forma est donc une projection « au fil de l'eau » et ne prend pas en compte les actions que se proposent de développer les DAG.

Ce budget est détaillé par nature de charges.

Les DAG doivent réaliser leur budget en impliquant les responsables d'établissement et les responsables de maintenance qui leur fournissent des informations de première main sur les taux d'occupation prévisibles, les impayés, l'activité des cafétéries…

En septembre, les DAG saisissent leurs projections budgétaires, prenant en compte leurs plans d'action directement dans des grilles de saisie sur ordinateur. Une synthèse régionale et nationale est ensuite réalisée. De façon très classique, les DR réalisent ensuite des arbitrages qui sont l'occasion d'une confrontation et d'une discussion entre DAG et DR. Les premiers doivent argumenter de leurs choix en s'appuyant sur les projets d'établissement. Les réunions peuvent assez tendues. Les résultats de ces arbitrages sont saisis directement par les contrôleurs de gestion régionaux dans les budgets des DAG ce qui permet aux DR de garder la main sur les arbitrages effectivement décidés et d'avoir le dernier mot.

Les budgets des DR sont ensuite examinés par la directrice financière et le contrôleur de gestion du siège. Il n'y a plus de revue hiérarchique formelle à ce niveau, contrairement à ce qui existait il y a quelques années. Elles ont été supprimées car les membres de la direction n'avaient pas le temps et les possibilités de se faire une idée précise des situations des différentes régions. Les budgets des DR remontent maintenant au niveau du Président quand un arbitrage ne peut être résolu entre la direction financière centrale et les directeurs de région.

La direction financière centrale porte un jugement sur l'organisation des directions régionales et sur les plans d'action qu'ils se proposent de mettre en œuvre :

- Comment le personnel est affecté ?
- Comment les opérationnels travaillent ?
- Sur quels axes de progrès s'engagent les DAG et les DR ?
- Une attention particulière est apportée aux problèmes de sécurité.

Il s'agit pour la direction financière centrale de tester la cohérence du discours des DR.

Elle se sert des informations contenues dans le système d'information central pour « challenger » les budgets régionaux. Quand elle a besoin d'information supplémentaire, la direction financière centrale entre directement en contact avec les contrôleurs de gestion déconcentrés. Elle s'adresse rarement aux DAG directement.

Ces budgets sont ensuite suivis mensuellement et trimestriellement par les régions :

- Mensuellement, des informations sont envoyées aux régions.
- Trimestriellement, une revue de gestion est organisée.

Des écarts sont calculés poste par poste qui sont essentiellement des coûts fixes. La faiblesse des coûts variables ne permet pas de calculer des écarts d'activité, de prix… Les écarts ainsi obtenus s'expliquent principalement par une mauvaise anticipation dans les budgets et secondairement par une mauvaise gestion. Les écarts sont calculés par rapport au budget mais aussi par rapport à l'année précédente.

La direction financière réalise régulièrement des alertes et lancent des investigations lorsque des écarts importants apparaissent. Les contrôleurs de gestion régionaux doivent alors fournir des explications aux problèmes constatés puis proposer des améliorations (qui ne sont pas forcément suivies d'effets dans la pratique car aucune sanction n'est attachée à la réalisation de ces plans d'action correctifs). Les propositions d'amélioration relèvent par conséquent bien souvent du simple discours.

Il existe bien une prime d'annuelle d'objectifs qui s'appuie sur des contrats d'objectifs mais ces derniers sont établis sans lien suffisant avec les objectifs budgétaires ou les plans d'action correctifs. Toutefois, depuis deux exercices, la prime d'intéressement n'a pas été entièrement versée, ce qui commence à entraîner des réactions chez certains DR et DAG. Les contrats d'objectifs permettent de définir des objectifs d'évaluation de la performance. Ces objectifs sont déterminés suite à une discussion hiérarchique. Ils ne comportent pas, le plus souvent, d'indicateurs chiffrés mais sont plutôt des objectifs qualitatifs. De ce fait, l'attribution d'une prime de performance n'est en rien automatique mais plutôt le fruit d'une négociation. Les syndicats de l'entreprise ont d'ailleurs réussi à imposer que les primes individuelles de performance soient de moins en moins importantes. Les augmentations de salaire individuelles remplacent alors le plus souvent la prime ponctuelle d'objectifs et permet de rétribuer la performance de manière différente.

Les revues de gestion se font entre les DR et la direction financière à Paris. Bien souvent, les DR semblent découvrir les problèmes financiers et donnent l'impression d'avoir moins

d’informations que le contrôle de gestion central. Ces réunions ne sont pas assez préparées par les DR.

Le cas le plus intéressant est sans doute celui de la région Ile de France, où pour des raisons de proximité les directeurs départementaux sont associés à la revue trimestrielle. Tous les acteurs présents découvrent souvent la situation de leur direction régionale à ce moment-là. On assiste alors à des discussions entre les acteurs de terrain qui portent des jugements sur la gestion de leur collègue.

Les revues de gestion sont également l’occasion d’un exercice de prévision. Cet exercice permet d’extrapoler les tendances du budget jusqu’à la fin de l’année et d’intégrer les évènements nouveaux qui auront une incidence sur la situation financière de l’entreprise. Il s’agit donc d’un exercice d’actualisation. Cette prévision ne remet toutefois pas en cause les objectifs assignés aux différents responsables et ne conduit pas à modifier les budgets initiaux.

Le budget de la Société Delignes sont dons surtout construits par référence aux performances passées qui font l’objet d’une actualisation par les opérationnels. L’intégration du processus budgétaire dans le processus de management de l’entreprise est assez faible et traduit un contrôle assez bureaucratique essentiellement animé par les contrôleurs de gestion.

Partie 3 : Piloter une performance globale grâce aux tableaux de bord

Les budgets sont rapidement apparus insuffisants pour piloter et mesurer la performance de l'entreprise en cours d'année. Non seulement, on leur reproche d'être trop financiers mais les managers regrettent également qu'ils ne prennent pas en compte les multiples aspects de la performance qui sont autant de facteurs critiques à surveiller pour que l'entreprise parviennent à ses fins.

Les managers ont également besoin d'indicateurs synthétiques pour piloter et régulièrement faire le point. Ces indicateurs sont regroupés sous forme de tableaux de bord dans une analogie évidente avec le tableau de bord de la voiture ou de l'avion. L'idée est simple, sa mise en œuvre est plus compliquée.

Nous commencerons par décrire ce qu'est un tableau de bord pour mieux comprendre les services qu'il peut rendre à un manager. Puis, nous nous interrogerons sur les indicateurs qui peuvent y figurer pour mesurer au mieux la performance. Nous verrons que ces indicateurs doivent être structurés afin d'être générateur de sens pour les managers et nous introduirons ainsi le concept de *balanced scorecard* ou tableau de bord prospectif. Nous passerons ensuite en revue quelques unes des difficultés associées à l'utilisation des indicateurs dans un contexte de pilotage. Et enfin, pour finir, nous développerons un exemple d'application de tableaux de bord afin de bien faire ressortir les chausse-trappes de la démarche.

Qu'est-ce qu'un tableau de bord ?

Une définition par analogie

Pour appréhender convenablement le concept de tableau de bord en gestion, nous pouvons développer une analogie avec le tableau de bord de l'avion et de la voiture présentant deux niveaux de complexité bien différents. A observer ces tableaux de bord, plusieurs remarques peuvent être faites.

Il n'existe pas un modèle de tableau de bord unique. Un tableau de bord doit être adapté aux conditions dans lesquelles il va être utilisé. Le tableau de bord de la voiture est plus dépouillé que celui de l'avion car la voiture est un système opérant plus simple à piloter que le Concorde. Il serait pourtant tentant de surcharger le tableau de bord de la voiture d'indicateurs, de diodes lumineuses et de manettes de réglages nombreuses et diverses. Cette tentation a d'ailleurs existé à une certaine époque du développement de l'automobile. Ce n'est plus le cas aujourd'hui car la plupart de ces informations ne servent à rien. Des indicateurs ont également disparu pour des raisons de coûts. De même, le cockpit des avions modernes a été considérablement simplifié mais pour des raisons qui tiennent à la sécurité du pilotage (focaliser l'attention des pilotes) et au développement de l'informatique embarquée qui prend plus de problèmes en charge.

Le tableau de bord va également dépendre de la finalité poursuivie. Le tableau de bord d'une Formule 1 est en grande partie externe à la voiture et géré directement depuis les stands. Il est beaucoup plus complexe que le tableau de bord d'un véhicule particulier car les finalités des

deux véhicules ne sont pas les mêmes. Dans le cas de la voiture de tourisme, il s'agit de permettre à ses occupants de rallier un point à un autre ce qui ne nécessite pas beaucoup d'informations. La vitesse, le nombre de kilomètres parcourus, le niveau de la jauge d'essence et des indicateurs de surchauffe suffisent. Le développement technologique rend également possible l'ajout d'un indicateur essentiel et qui n'existe pas sur ce tableau de bord. Cet indicateur commence à se développer aujourd'hui et deviendra sans doute un standard dans les années à venir : il s'agit du système GPS. En revanche, une Formule 1 doit gagner une course. Le niveau de performance est bien plus élevé ce qui nécessite de multiplier les indicateurs à surveiller pour accroître la vitesse du véhicule et sa fiabilité mais aussi de multiplier les ingénieurs qui seront chargés d'interpréter les résultats de ces indicateurs. Le tableau de bord de la Formule 1 est donc beaucoup plus coûteux à faire fonctionner que le tableau de bord de la voiture de tourisme. Cela se justifie en relativisant ces coûts par rapport au budget global d'une saison. Une analogie similaire pourrait être faite entre le tableau de bord du Concorde et celui d'un avion de chasse où le tableau de bord est aujourd'hui intégré dans le casque du pilote.

Par ailleurs, ces deux tableaux de bord réunissent deux types d'indicateurs :

- Des indicateurs d'état (jauge de carburant, niveau de l'huile, températures intérieure et extérieure). Ces indicateurs indiquent où en sont les principaux paramètres de l'avion ou de la voiture.

- Des indicateurs d'évolution (compteur de vitesse, vitesse ascensionnelle, consommation moyenne de carburant, nombre de kilomètres parcourus depuis le départ). Ces indicateurs indiquent comment évoluent l'avion ou la voiture.

Cette double série d'indicateurs se complète pour former un tout cohérent dont les éléments sont imbriqués les uns dans les autres.

Au final, il apparaît que la conception d'un tableau de bord dépend de plusieurs variables :

- Degré de complexité du système à piloter.

- Possibilité de traitement de l'information.

- Coûts des dispositifs.

- Finalités du système à piloter.

- Stratégie mise en œuvre pour parvenir à ces fins.

- Poids de l'histoire et de routines. La conception du tableau de bord semble également dépendre du cheminement propre à l'histoire d'un tableau de bord et qui conduit pour des raisons parfois non justifiées à ajouter ou à enlever des indicateurs.

- De la psychologie du pilote car on ne peut empêcher un conducteur de Twingo de customiser son véhicule pour le faire ressembler à un véhicule de course.

Une définition du tableau de bord de gestion

Ces observations peuvent aisément être transposées au monde de l'entreprise. De ce fait, il n'existe pas un modèle de tableau de bord, mais des tableaux de bord spécifiques propres à chaque type de décision et parfois même propres à chaque décideur. C'est ce que traduit la définition suivante empruntée à Bouquin (2001) :

> Le tableau de bord « est un ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec leurs fonctions » (c'est moi qui souligne).

Le tableau de bord est donc un ensemble d'indicateurs mais pas n'importe quels indicateurs :

- Ils doivent mesurer des états et des évolutions. Ils sont donc de deux natures complémentaires. Certains indicateurs doivent permettre de répondre à la question « qu'ai-je réalisé ? » et s'appuieront sur les réalisations passées de l'entreprise. Ce seront alors des indicateurs de résultat ou d'état. Certains indicateurs doivent permettre de répondre à la question « où allons-nous ? » en fonction de la façon dont évolue l'entreprise. Ils seront alors prédictifs ou avancés.

- Ils servent à piloter un système c'est-à-dire un ensemble d'éléments en interaction compris dans des frontières clairement définies. Le problème est toutefois complexe à double titre. Bien souvent, il sera délicat de mesurer un effet donné tant les éléments sont en interaction les uns avec les autres. La mesure devient rapidement discutable. Les déterminants de la performance sont par ailleurs bien souvent hors des frontières du système piloté et échappent au contrôle du pilote (le manager). Il est alors possible de distinguer une autre catégorie d'indicateurs qui viennent s'ajouter aux deux du paragraphes précédents et qui portent sur les informations externes de l'environnement.

- Ces indicateurs doivent permettre d'agir dans un cadre temporel en lien avec les obligations du manager. Il ne sert donc à rien d'avoir des indicateurs annuels de performance car ils ne permettent pas au manager d'agir de façon appropriée.

Quelques observations extraites de la pratique

Ces principes une fois rappelés, il est bon de se demander si les pratiques d'entreprise sont toujours en phase avec ces recommandations. La réponse n'est pas toujours à la hauteur des enjeux :

- Il arrive fréquemment que les indicateurs constituant le tableau de bord soient une collection d'indicateurs réunie en fonction de leur disponibilité dans l'entreprise. Ils sont déjà calculés par ailleurs et, par conséquent, sont inclus *de facto* dans le tableau de bord. De même, l'informatique permet de calculer rapidement et automatiquement plus d'indicateurs . Le tableau de bord est donc systématiquement enrichi car la contrainte technique de collecte de l'information se relâche. Le *design* d'un bon tableau de bord est alors perdu. Le tableau de bord n'est notamment plus construit en fonction des finalités ou de la stratégie dont il doit rendre compte mais en fonction des possibilités techniques de réalisation.

- Le tableau de bord est construit autour des demandes cumulées de tous les acteurs. Il devient alors difficile à gérer car il rend compte de différents points de vue dans l'entreprise. Or, pour reprendre la fameuse citation d'Herbert Simon, prix Nobel d'économie, et datant déjà des années cinquante, ce qui manque aujourd'hui ce n'est pas l'information mais la capacité à la traiter. Que dire alors à l'heure de l'informatique triomphante ? Bien souvent les tableaux de bord ne respectent pas un principe d'économie qui consiste à fournir le moins possible d'information aux décideurs mais uniquement celle qui va lui être utile.

- Le même tableau de bord est parfois utilisé dans toute l'entreprise afin de garantir une cohérence de l'information ou pire pour permettre une informatisation plus efficace. Ne confond-t-on pas ici le *reporting* et le pilotage ? Deux fonctions économiques qui peuvent être réalisées par la même information. Pour un *reporting*, l'information remontée doit effectivement être homogène pour permettre une agrégation et des comparaison. Mais pour piloter, un manager a besoin d'une information spécifique correspond à ses besoins et qu'il n'a pas forcément envie de communiquer à sa hiérarchie. Le fait qu'une partie de ces informations soient communes aux deux usages ne doit pas impliquer que l'on fasse l'économie de l'adaptation de l'information aux besoins des managers. Le biais est alors l'inverse de celui décrit dans les deux paragraphes précédents. Afin de réduire le volume d'information à traiter, la même matrice est utilisée pour des besoins différents ce qui amoindrit la qualité des résultats.

- Le tableau de bord est construit en présupposant les besoins des managers. Cette dérive peut être obtenue alors même que les managers ont été consultés sur leurs besoins d'information. Il nous ainsi été permis d'observer un déploiement de tableaux de bord sous intranet dans une grande société française cotée[11]. Les 200 managers ayant accès à cette merveille technologique permettant de leur donner une information en temps réel ont été longuement consultés afin de connaître leurs besoins d'informations de gestion. Après deux mois d'utilisation, le nombre de connexion mensuelle n'était plus que de trois… L'anecdote est cruelle mais se retrouve dans bien d'autres entreprises. Elle incite à la modestie tant l'art du tableau de bord est en définitive plus difficile qu'il n'y paraît.

- Le tableau de bord ne contient parfois que des informations financières et apparaît alors comme une recopie sous une forme plus synthétique de résultats financiers bien souvent issus des budgets et de leur analyse. Ces indicateurs ont l'inconvénient d'être le plus souvent très en aval du pilotage de la performance et ne permettent pas d'identifier les variables qui pourront être mobilisées pour améliorer la situation future de l'entreprise. On peut alors se demander quel est l'apport d'un tel tableau de bord par rapport aux budgets.

- Les indicateurs composant un tableau de bord sont souvent inappropriés, car de périodicité annuelle par exemple, donc peu utilisables pour un pilotage en cours d'année. Il arrive également que ces indicateurs soient difficilement mesurables voire

[11] Faut-il préciser que cette grande entreprise était assistée dans sa démarche par deux des plus grands cabinets de conseil de la place, l'un en charge de la réalisation fonctionnelle et l'autre de la réalisation informatique. Le résultat nous a été décrit par l'un de ces cabinets, avant l'achèvement des travaux, comme la « *best practice* » en la matière et devant conduire à servir de modèle pour le futur.

non mesurables faute de système d'information existant ou concevable à moindre coût.

Nous avons ci-dessus quelques uns des principaux problèmes qui peuvent être constatés dans ce que les entreprises appellent « tableaux de bord ». Nous développerons un exemple de tableau de bord critiquable dans la dernière partie de ce chapitre. Le lecteur pourra lire cette expérience à la lumière de l'ensemble des débats sur les tableaux de bord que nous allons reprendre dans les prochains paragraphes. Nous pouvons maintenant résumer les qualités d'un bon et d'un mauvais tableau de bord.

Un bon tableau de bord de gestion	**Un mauvais tableau de bord de gestion**
• Accepté par tous	• Collection d'indicateurs préexistants
• Compris de tous	• Imposé
• Utile à tous	• Rétrospectif
• Prospectif	• Evaluant partiellement la performance
• Performance équilibrée	• Outil de surveillance
• Des indicateurs financiers et non-financiers	• Outil financier ou budgétaire

En écoutant certains professionnels, nous pouvons parfois avoir l'impression qu'il existe une sorte de fantasme autour des « bons indicateurs » qui permettraient de bien gérer l'entreprise. La bonne gestion passerait par de bons indicateurs. Ce n'est pas faux et il est évident que tous les indicateurs n'ont pas la même valeur. Mais c'est surtout incomplet et souvent un argument pour ne pas développer ou utiliser de tableaux de bord. Il y a de fortes chances pour qu'un indicateur ne soit pas « bon » ou « mauvais » en lui-même mais que ce soit surtout l'utilisation que l'on en fait qui soit la dimension la plus importante de son degré de pertinence. Une mesure médiocre utilisée avec un luxe de précaution est sans doute bien meilleure que la recherche du graal de la mesure parfaite qui n'arrivera jamais.

Les fonctions d'un tableau de bord

Un bon tableau de bord, utile aux managers, ne vaut pas uniquement par la somme des indicateurs qu'il représente. Ses fonctions vont bien au-delà. Il doit permettre de :

- Faire parler de la stratégie pour mieux l'appliquer. La phase de conception du tableau de bord est sans doute la plus importante. Les indicateurs retenus doivent refléter la stratégie. C'est un minimum. Mais au travers du choix des indicateurs, et surtout de la participation des uns et des autres à leur élaboration, c'est la dimension cognitive de la stratégie qui s'en trouvera ou non renforcée. Le choix des indicateurs n'est pas simplement une affaire de techniques où il suffirait de trouver les bons indicateurs. C'est avant toutes choses, un problème de management qui permettra de diffuser la stratégie auprès de ceux qui sont chargés la mettre en œuvre.

- Donner à tous un outil commun de surveillance de la performance (*reporting* et autocontrôle). Le tableau de bord doit être avant tout un outil de suivi de la performance et des actions. Ses utilisateurs sont les managers et les opérationnels qui sont en charge de la performance. Il doit leur permettre de comprendre les résultats de leurs actions et de les corriger le cas échéant. Ce n'est que dans un second temps que certains des indicateurs du tableau de bord pourront servir à

faire du *reporting*. En effet, il serait assez étonnant que ces deux finalités aient des indicateurs en tout point différents. Le tableau de bord doit être décliné dans l'organisation et impliquer de nombreux acteurs. La difficulté est alors de faire en sorte que tous voient dans les indicateurs présentés la même image.

- Appréhender la performance sous ses différents aspects. Un bon tableau de bord n'est pas uniquement financier mais « traque » la performance selon différents points de vue. Il doit alors refléter la complexité du système qu'il représente et montrer notamment les interactions et les logiques d'action qui sous-tendent la performance. Le *balanced scorecard* (cf. infra) a particulièrement approfondi cette dimension du tableau de bord.

A ce stade, une autre question se pose : quel est l'apport des tableaux de bord par rapport aux budgets ? La question est légitime car les deux concepts sont des outils du contrôle de gestion et par conséquent servent à la finalisation et au pilotage de la gestion. Il se distingue en cela des outils du contrôle stratégique et du contrôle opérationnel (Bouquin, 2001). L'ensemble de ces trois éléments forme le contrôle organisationnel.

Le contrôle organisationnel constitue le processus de management de l'organisation. Il s'articule, dans une perspective classique, autour de trois temps forts : finalisation, pilotage et post évaluation. Les décisions et les actions de l'entreprise passent au travers de ces différentes étapes qui constituent son processus managérial. Mais toutes les décisions et les actions d'une entreprise ne se valent pas et ne peuvent être analysées du même point de vue. Selon Bouquin (2001), reprenant Anthony, on peut ainsi distinguer trois types de décision ou d'action :

- les décisions stratégiques (définir les missions de l'entreprise, ses domaines d'activité, ses facteurs clé de succès…)

- les décisions de gestion ou tactiques (faire en sorte que les actions courantes aillent dans le sens de la stratégie)

- les décisions opérationnelles (les tâches et les opérations courantes)

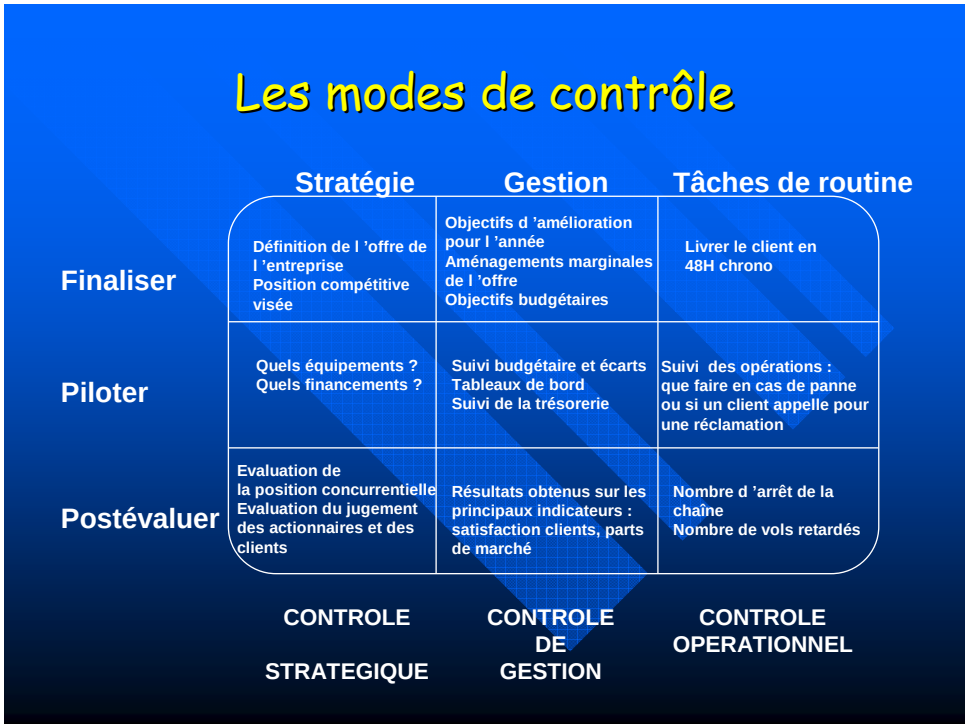
Ces types de décision correspondent à trois modes de contrôle :

- le contrôle stratégique

- le contrôle de gestion

- le contrôle opérationnel ou d'exécution

Chacun de ces niveaux de contrôle met en œuvre son propre processus de management qui reprend les grandes étapes qu'ont été définies ci-dessus (finalisation, pilotage, post évaluation). On peut donc croiser ces différentes dimensions :



d'après Bouquin (2001)

Le contrôle de gestion n'est donc plus le seul niveau de contrôle existant dans une organisation. Le contrôle de gestion s'articule entre le contrôle stratégique et le contrôle d'exécution. Il a pour mission de décliner la stratégie et de s'assurer que les tâches quotidiennes vont bien dans le sens de la stratégie

Dans ce cadre, les tableaux de bord peuvent être considérés comme un outil concurrent des budgets et du contrôle budgétaire, autant que comme un outil complémentaire. Ils complètent la mesure financière de la performance, mesurée au travers des budgets, par des mesures non financières. Ils prennent la place du contrôle budgétaire quand celui-ci est inefficace et n'est plus vécu que comme une simple routine. Ils focalisent l'attention des managers sur quelques points particuliers là où les budgets et le contrôle budgétaire adoptent une vision holiste de l'entreprise.

Après avoir défini et expliqué ce qu'est un tableau de bord, il nous faut examiner maintenant quels types d'indicateurs nous mettons dans notre tableau de bord.

Quels indicateurs pour mesurer la performance ?

Les entreprises ont cherché, durant les années quatre-vingt dix, à améliorer la mesure de leur performance, soit en utilisant de nouveaux outils d'évaluation de la performance financière, soit en élargissant la performance à des mesures non financières. Les diverses propositions ont donné lieu à de nombreuses réflexions que je vais tenter de résumer ci-dessous.

Historiquement, et au moins aux Etats-Unis, la performance a depuis longtemps été mesurée grâce à des indicateurs financiers (Return On Investment, chiffre d'affaires, résultat…). Le but est de donner une image de l'entreprise qui soit le reflet de la richesse des actionnaires. Les données financières et comptables sont alors considérées comme des indicateurs avancés de la performance boursière.

Mais ces indicateurs traditionnels ont fait l'objet de critiques nombreuses qui ont amené une double proposition d'amélioration :

- Définir des indicateurs financiers plus représentatifs de la création de valeur de l'entreprise (EVA ou *Economic Value Added*, CFROI ou *Cash Flow Return On Investment*… dont les formules de calcul seront rappelées plus bas).

- Utiliser des indicateurs non financiers qui seraient des indicateurs avancés d'une performance de plus en plus immatérielle. Le développement des actifs immatériels est en effet mal pris en compte par les documents comptables selon Kaplan et Norton (2001a) citant plusieurs études. En 1982, les actifs corporels représentaient 62% de la valeur de marché des entreprises. Dix ans après, le ratio est descendu à 38% et à la fin du 20^{e} siècle, il ne comptait plus que pour 20%.

Cette double proposition fait l'objet de débats. Concernant les indicateurs non financiers, un outil est d'ailleurs apparu durant les années quatre-vingt dix et a connu un certain succès, le *balanced scorecard* (BSC). Compte tenu du succès de cet outil et des questions qu'il suscite, nous lui consacrerons un long développement.

Les indicateurs financiers

Résultat par action, croissance du résultat par action, ROE ou *Return On Equity* (taux de rentabilité financière), *free cash flow*s, croissance des *cash flows*, ROA (Return on Assets) et ROI sont les indicateurs privilégiés de mesure de la performance financière. Ces mesures posent toutefois des problèmes :

- Elles ne prennent pas en compte le coût du capital.

- Elles sont influencées par les règles de la comptabilité financière et sont soumises au calendrier comptable ou budgétaire annuel (problème des *cut off*).

- Elles sous-estiment les éléments immatériels.

- Elles sont faiblement corrélées avec la performance boursière de l'entreprise. Ainsi, les ventes sont un piètre indicateur de création de valeur.

Aussi a-t-on vu apparaître ces dernières années de nouveaux indicateurs de mesure de la performance financière :

- L'EVA®[12], pour *Economic Value Added,* a été popularisée par le cabinet Stern Stewart & Co. Elle s'écrit $EVA = \text{operating income} - CE \times k$ où k est le coût du capital et CE les capitaux engagés. Il s'agit d'une adaptation de la notion de bénéfice résiduel[13]. Afin d'éliminer les distorsions comptables, le cabinet propose environ 160 retraitements : traitement des impôts différés, évaluation des stocks (LIFO/FIFO), prise en compte des incorporels (R&D, dépenses de publicité, amortissement du *goodwill*)… Les entreprises n'appliquent en général que quelques retraitements

[12] EVA est une marque déposée tout comme le sont un certain nombre de concept de gestion depuis quelques années. A ce titre, l'EVA a été créatrice de valeur… pour le cabinet qui détient la marque.
[13] La notion n'est pas nouvelle et correspond à celle de surprofit développé par l'économiste Alfred Marshall à la fin du 19^{e} siècle. Elle avait également été opérationnalisée à la General Electric durant les années soixante.

(Young, 1998) et uniquement pour les postes les plus significatifs et pour lesquels les données sont aisément disponibles. L'un des inconvénients de ces retraitements est que les non-financiers ne sont pas toujours capables de les comprendre. Par ailleurs, la panoplie des retraitements comptables proposés par Stern & Stewart n'apparaît pas très discriminante (Ittner et Larker, 1998a).

- Le CFROI du cabinet Hot Value, pour *Cash Flow Return On Investment*, propose de diviser les *cash flows* d'exploitation par les investissements évalués en *cash* (le tout à unité monétaire constante).

Il existe d'autres outils de mesure de la création de valeur. Nous nous concentrerons dorénavant sur l'EVA, qui est celui ayant connu le succès le plus important, pour mieux en relativiser les bénéfices. En effet, un certain nombre d'entreprise ont été déçue par la mise en place d'une mesure de création de valeur.

Selon Stern & Stewart, l'EVA, pour être vraiment utile, devrait être la pierre angulaire du management de l'entreprise et servir à :

- Mieux investir
- Définir les objectifs des managers des centres de responsabilité
- Gérer la communication avec les investisseurs
- Distribuer les bonus

Les entreprises qui seraient déçues par l'EVA devraient en chercher la cause dans une utilisation trop timide, en complément des mesures traditionnelles de performance ou sans lien avec les bonus. Peu d'entreprise, de celles ayant fait l'objet d'étude, utilise pourtant l'EVA pour la détermination des bonus. Pourtant celles qui le font semblent mieux bénéficier des effets positifs de la méthode.

De nombreuses études ont été publiées pour montrer la supériorité de ces indicateurs de création de valeur sur les mesures traditionnelles de la performance financière. Mais d'autres études ont également montré que les performances comptables n'étaient pas si mauvaises que certains cabinets voulaient bien le dire, voire parfois faisaient mieux que l'EVA (Ittner et Larker, 1998a). La question qui se pose est toutefois de savoir si de tels indicateurs ont des effets sur le management de l'entreprise (logique interne) et permettent de mieux orienter les décisions, de mieux mesurer la performance ou de mieux rétribuer les efforts des managers.

L'étude Ittner et Larker (1998a), comparant deux échantillons d'entreprise utilisant ou non les nouvelles méthodes, a permis de montrer que les entreprises utilisant les indicateurs de création de valeur réduisaient leurs investissements, augmentaient leur dividende et utilisaient de façon plus intensive leur capital investi.

Toutefois, ces indicateurs ne font jamais l'objet d'une déclinaison très poussée à l'intérieur de l'entreprise. Ces différents systèmes n'indiquent jamais quels sont les leviers de la création de valeur. Ils se contentent de la mesurer. De ce fait, les compétences clés de l'entreprise ne sont pas gérées mais seulement mesurées (ce qui est déjà beaucoup). Ces outils sont perçus comme complexes par les managers et ne leur facilitent pas le travail de communication. Le langage financier devient encore plus abscons quand des indicateurs de création de valeur sont utilisés.

Certaines entreprises, comme ATT, sont d'ailleurs revenus de leur programme EVA à qui était reproché une trop grande complexité, de ne pas mesurer complètement la performance (et notamment les problèmes de qualité) et de ne pas rendre compte fidèlement de la performance des actionnaires (non corrélation avec l'évolution des cours boursiers).

Les indicateurs non financiers

Les indicateurs financiers étant sujets à critique et peu actionnables, un grand nombre d'auteurs ont proposé de leur substituer ou de les compléter avec des indicateurs non financiers considérés comme plus en phase avec les réalités de la concurrence actuelle. La prise en compte de la performance est supposée être plus équilibrée car tenant compte de ses multiples aspects.

L'utilisation des indicateurs non-financiers

Les réflexions sur la place des indicateurs non-financiers ont été relancées notamment avec le *balanced scorecard* (BSC dont nous décrirons le mécanisme de construction plus bas) mais la tendance est plus profonde et avait déjà été initiée par d'autres réflexions. En passant de la performance financière à la performance non financière, on évolue d'une performance mesurée pour les *shareholders* (actionnaires) à une performance mesurée pour les *stakeholders* (parties prenantes). Trois séries de raisons peuvent ainsi expliquer la montée des indicateurs non financiers (Ittner et Larker, 1998a) :

- **Les limites des indicateurs comptables et financiers** :
    - ils sont trop historiques et induisent une gestion rétroviseur,
    - ils ne permettent pas d'appréhender correctement la performance future,
    - ils récompensent des comportements court-termistes ou incorrects,
    - ils ne sont pas actionnables car ne fournissent pas d'information sur les causes des phénomènes,
    - ils n'informent pas sur les changements clés,
    - ils sont trop agrégés pour aider les managers,
    - ils reflètent des fonctions plus que des processus,
    - ils ne permettent pas de valoriser l'immatériel.
- **La pression concurrentielle** : l'incertitude de l'environnement s'est accrue et les offres des entreprises sont de plus en plus complexes et sophistiquées d'où le besoin d'élargir la mesure de la performance.
- **Le développement de systèmes concurrents** : les programmes de qualité totale (TQM ou *Total Quality Management*), la *supply chain* (gestion de la chaîne logistique), le CRM (*Customer Relationship Management* ou gestion de la relation client) sont autant de systèmes ayant conduit à des mesures de performances concurrent du système comptable.

Pour les tenants du BSC, les indicateurs comptables et financiers sont des indicateurs de résultat (*lagging indicators*) alors que les indicateurs non financiers peuvent être considérés comme des indicateurs avancés (*leading indicators*).

Il apparaît, en outre, que l'utilisation d'indicateurs non financiers est assez systématiquement associée à des pratiques de TQM, JAT ou production flexible. Un certain nombre d'études ne montrent toutefois pas de performances meilleures quand de tels indicateurs sont utilisés. Les résultats de ce point de vue sont très contrastés. Quels sont donc les effets réels de ces indicateurs ? Est-ce que fournir des informations non financières permet d'accroître la performance ou est-ce que cela dépend de la façon (style de management) dont ces indicateurs sont utilisés ?

L'utilisation d'indicateurs non financiers, notamment dans les formules de calcul de bonus, semble dépendre de variables de contingence, notamment la stratégie dont nous reparlerons plus bas.

Une des nouveautés du BSC a été de mettre en avant l'importance des indicateurs non financiers. Pourtant, les études montrent que la plupart des entreprises continue à accorder l'essentiel de leur attention aux indicateurs financiers (56% des indicateurs), suivi par les indicateurs clients (19%), les indicateurs de processus (12%), les indicateurs innovation et apprentissage (5%) et d'autres indicateurs (9%). De plus, les BSC sont surtout utilisés au niveau *corporate* et division et nettement moins dans les filiales et les départements. 70% des entreprises interrogées utilisent le BSC pour déterminer les bonus, dont 17% de façon assez intensives. Bien que le BSC doive servir à obtenir du consensus et à mieux communiquer, seules 37% des entreprises semblent avoir constaté une amélioration de la compréhension de la stratégie par les salariés suite à l'implantation d'un BSC. Est-ce que cela est lié à la mise en place de faux BSC ? Ou à un manque de relations managériales intenses autour du BSC ? On retrouve ici l'une des critiques de la DPO. Il ne suffit pas de donner des objectifs ou même des informations pour que la stratégie soit connue.

Selon une étude Lingle et Schiemann (1996)[14], les indicateurs financiers sont de loin les plus importants pour les managers, malgré les discours :

[14] Citée par Ittner C.D. et Larker D.F. (1998b).

En %	**Indicateurs financiers**	**Satisfaction clients**	**Indicateurs sur les opérations**	**Indicateurs sur la performance du personnel**	**Communauté et environnement**	**Innovation et changement**
Est-ce une information importante ?	82	85	79	67	53	52
Avez-vous confiance dans les informations fournies ?	61	29	41	16	25	16
La mesure est-elle clairement définie ?	92	48	68	17	25	13
La mesure est-elle utilisée dans les revues de management ?	98	76	82	57	44	33
La mesure sert-elle à gérer le changement ?	80	48	62	29	9	23
La mesure sert-elle à calculer des bonus ?	94	37	54	20	6	12

Le tableau appelle plusieurs remarques et questions :

- Le poids des indicateurs financiers est très important (malgré les discours *post* BSC)
- Y a-t-il une contingence culturelle ? Ces études ont été réalisées aux Etats-Unis où les indicateurs financiers feraient l'objet d'une attention plus soutenue qu'en Europe.
- Les données sur le personnel sont assez mal loties ainsi que les deux derniers critères. C'est étonnant et intéressant dans la mesure où il s'agit d'un élément essentiel des immatériels.
- La qualité des indicateurs n'est pas équivalente pour toutes les mesures. Les questions 2 et 3 montrent clairement le faible degré de confiance accordé aux indicateurs RH, environnement et innovation.

Une autre étude de 1991 du cabinet Ernst & Young[15] montre toutefois des évolutions dans les préoccupations des managers entre 1988, 1991 et 1994[16] :

- Les indicateurs relatifs à la baisse des coûts passent derrière ceux relatifs à la satisfaction clients en 1991, puis derrière les indicateurs qualité en 1994.
- La satisfaction client prend de plus en plus de place.
- La performance financière devrait être appréciée au travers d'indicateurs élargis (stocks, *cash-flows*) qui viendraient ainsi compléter les mesures traditionnelles.

On peut lire dans cette étude une volonté d'augmenter la culture de résultat en augmentant la diversité des indicateurs.

[15] Citée par Ittner C.D. et Larker D.F. (1998b).
[16] Les données de 1994 sont des estimations, donc attention au *wishful thinking*.

Les indicateurs non-financiers ont trouvé un lieu dans lequel s'exprimer ces dernières années : le *balanced scorecard* (BSC).

Le balanced scorecard

Kaplan et Norton (1998, 2001a) ont proposé dans la première moitié des années 90 de construire des tableaux de bord stratégiques :

- Prenant en compte différents aspects de la performance et non plus seulement la performance financière.

- Mettant en évidence des indicateurs de résultat et des indicateurs avancés, ces derniers étant plus ou moins prédictifs de la situation future de l'entreprise.

L'un des problèmes essentiels pour les auteurs est la prise en compte et le pilotage des éléments incorporels de plus en plus importants aujourd'hui. Or, plusieurs facteurs empêchent la mesure des incorporels[17] :

- L'effet des incorporels est indirect et n'a que rarement un effet direct sur le chiffre d'affaires ou le résultat. D'où le besoin de connaître leurs effets sur la performance financière. Cela nécessite la prise en compte d'effets retard.

- La valeur des incorporels est très dépendante du contexte stratégique et organisationnel (le carnet d'adresses des managers de Goldman Sachs, par exemple, ne vaut plus rien ou presque dans une entreprise d'un autre secteur).

- Les actifs incorporels ne valent rien en eux-mêmes mais c'est le plus souvent leur combinaison qui vaut quelque chose.

Or, pour Kaplan et Norton, on ne peut gérer ce que l'on ne peut décrire ou mesurer. Mesurer les incorporels exige alors de baser l'évaluation des performances sur autre chose que des indicateurs strictement financiers.

Il s'agit d'établir une carte des relations de causes à effets dans l'entreprise et permettant d'expliquer la performance financière de l'entreprise, comme l'exprime le processus décrit ci-après :

[17] On pourrait toutefois en dire autant des actifs physiques.

Ces quatre dimensions définissent quatre niveaux de performance complémentaires dans lesquels les managers disposent d'un certain nombre de leviers sur lesquels ils peuvent s'appuyer pour définir leur stratégie :

- Les bons résultats financiers s'obtiennent par une satisfaction client accrue.
- Les clients seront satisfaits si les processus de l'entreprise fonctionnent correctement (d'où l'intérêt des normes de qualité par exemple).
- Et enfin, les processus fonctionneront d'autant mieux que la main d'œuvre chargée de leur mise en œuvre sera efficiente.

Les quatre axes peuvent faire l'objet de définitions plus poussées.

Axe financier

Il s'agit de s'assurer de l'augmentation de la valeur actionnariale grâce à la croissance des ventes et de celle de la productivité[18]. Les modalités d'action proposées par Kaplan et Norton (cf. tableau ci-dessous) sont assez proches de celles définies par Brown et Sloan à la General Motors dans les années vingt lorsque ceux-ci décomposaient le ROI en différents ratios. Kaplan et Norton n'apportent pas grand-chose de nouveau si ce n'est une différenciation de la mesure de la performance financière selon l'étape du cycle de vie dans laquelle se situe l'entreprise.

Axe clients

[18] La valeur actionariale peut aussi être augmentée par une meilleure gestion du passif mais ce n'est pas le problème que souhaitent traiter les auteurs qui se placent délibérément dans le cadre d'une stratégie industrielle et commerciale.

Les managers sont invités à réfléchir à la valeur apportée aux clients :

- Au positionnement de l'entreprise en termes d'excellence opérationnelle (prix, qualité, délai, fonction du produit, service, relations, marque).
- A la connaissance des besoins du client.
- Au leadership produit permettant grâce à l'innovation de présenter la meilleure offre du marché.

L'entreprise doit exceller sur l'une de ces dimensions sans pour autant laisser tomber les deux autres. Des mesures de la performance client sont alors à imaginer (cf. tableau).

Axe processus

L'entreprise a plusieurs leviers de compétitivité sur lesquels elle peut s'appuyer :

- Construire son développement grâce à l'innovation
- Améliorer les relations avec les clients
- Améliorer l'excellence opérationnelle en gérant mieux la *supply chain*, les processus internes, l'utilisation des actifs, l'utilisation des ressources…
- Devenir une entreprise citoyenne en soignant les *stakeholders* ou parties prenantes.

Des indicateurs spécifiques vont alors correspondre à ces différents leviers de compétitivité.

Axe apprentissage et croissance

Enfin, l'entreprise peut s'appuyer sur des ressources immatérielles pour soutenir durablement sa compétitivité. Pour cela, elle doit être vigilante à :

- La compétence de ses salariés
- Le degré de maîtrise des technologies clés
- Le climat social

A nouveau des indicateurs sont reliés à chacun de ces axes.

Afin d'être correctement pilotée, l'entreprise doit disposer de tableaux de bord stratégiques réunissant des indicateurs choisis sur chacun de ces différents niveaux. A chaque niveau, des indicateurs de résultat (ou d'état) sont choisis ainsi que des indicateurs avancés (ou indicateurs de pilotage). Kaplan et Norton proposent d'ailleurs des exemples :

Il ne faut toutefois pas confondre une « collection » d'indicateurs avec les liens que permet d'expliciter le BSC. En effet, ce qui est crucial dans les tableaux de bord de Kaplan et Norton ce sont les liens existant entre les différents indicateurs qui doivent permettre d'expliciter les relations de causes à effets de la stratégie mise en place. Les indicateurs ne sont qu'une petite partie des tableaux de bord.

La première question que posent Kaplan et Norton pour implanter un BSC est de savoir quelle est la stratégie de l'entreprise. Cela nécessite donc que la stratégie soit claire. Elle peut toutefois être émergente et être révélée via des interviews et lors de la construction du BSC. C'est peut être même une fonction du BSC que de permettre la description et l'implantation de la stratégie.

Le BSC définit une carte stratégique commune à tous et est le point de référence central de l'entreprise. C'est une démarche *top down*. La direction générale établit la mission, les valeurs clés et définit une vision pour l'entreprise. Puis l'élaboration de la stratégie permet d'identifier le chemin à prendre pour atteindre cette destination.

Le BSC n'est donc pas une somme d'indicateurs structurés autour d'axes prédéfinis. Ainsi, Kaplan et Norton (1998, 2001a) citent au moins deux dérives possibles. Beaucoup d'entreprises ont cru mettre en place des BSC alors qu'elles ont développé deux types de tableaux de bord :

Le tableau de bord *stakeholder* ou parties prenantes

Il s'agit de tableaux de bord réunissant un grand nombre d'indicateurs mais structurés autour d'une logique autre que celle de la stratégie et cherchant à appréhender la performance de différents points de vue. Ainsi, chez Sears, les tableaux de bord sont structurés autour de trois axes :

- Un lieu où acheter
- Un lieu où travailler
- Un lieu où investir

La même logique existe chez Citicorp : l'endroit idéal pour travailler, placer son argent et investir.

Sur chacune de ces dimensions des indicateurs de performance sont identifiés. Mais ces tableaux de bord manquent d'objectifs et de mesures montrant comment les premiers ont été atteints. A la limite, ces tableaux de bord sont, selon Kaplan et Norton, de bons moyens d'intégrer de l'information disparate.

Le tableau de bord KPI (*Key Performance Indicators*)

Ces tableaux de bord ont émergé notamment avec le développement des systèmes d'information qui permettent de réunir facilement une masse importante d'indicateurs. Les indicateurs figurant dans ces tableaux de bord donnent une vision équilibrée de la performance. Mais ce qui leur manque, c'est une discussion sur la stratégie et une élaboration consensuelle. Un bon test pour savoir si un tableau de bord est un BSC est d'essayer de comprendre la stratégie en regardant les chiffres du tableau et de retrouver la carte stratégique sous-jacente.

Environ 60% des entreprises du Fortune 500 auraient implanté un système BSC (Malina et Selto, 2001).

Au final, le développement des indicateurs financiers et non financiers permettant de rendre en compte de la performance laisse en suspens un certain nombre de questions (Ittner et Larker, 1998a) :

- Quel est le bénéfice net pour l'entreprise de l'utilisation d'indicateurs non financiers ?
- N'y a-t-il pas un risque d'arbitrage des acteurs quand plusieurs indicateurs de performance existent (c'est ce que pensent les tenants de l'EVA) ?
- Quel est le coût d'implantation de tels systèmes (temps passé, logiciel…) ?
- Quels sont les facteurs de contingence structurels et environnementaux qui conduisent à l'adoption d'indicateurs non financiers ?
- Comment s'articulent ces indicateurs et comment chaîner les impacts ?
- Est-ce qu'il faut utiliser le même système d'information pour décliner la stratégie et rémunérer les managers ?
- Combien faut-il utiliser d'indicateurs pour l'évaluation ? 3-5 semblent un optimum. Toutefois, le risque existe que les acteurs cherchent à n'utiliser que les indicateurs facilement mesurables ou ne fassent porter leur effort que sur les indicateurs facilement modifiables.

- Faut-il faire un score (évaluation de synthèse) ? Faut-il des poids objectifs ou subjectifs ? Kaplan et Norton (1996, 220) plaident pour une évaluation subjective.

- Comment choisir les indicateurs adaptés aux circonstances ?

- Faut-il utiliser les mêmes mesures pour établir des priorités stratégiques, piloter les actions stratégiques et évaluer la performance managériale ? Est-ce qu'il ne faut pas utiliser des indicateurs financiers pour évaluer la performance de l'organisation et des indicateurs non financiers pour les performances des managers ?

- Quels sont les mécanismes de compensation entre les indicateurs et quels sont les problèmes de jeu d'acteur autour des indicateurs (les acteurs de l'entreprise risquant d'aller vers les plus simples à réaliser) ?

Si l'idée d'utiliser des indicateurs non financiers est séduisante, cela ne va donc pas sans poser quelques problèmes.

Les qualités nécessaires aux indicateurs

Les indicateurs sont souvent la pierre angulaire d'un bon tableau de bord. Tout le monde les voudrait représentatifs de la performance, à même d'entraîner les ajustements nécessaires au bon pilotage de l'entreprise, sans effets pervers secondaires… Toutes ces qualités sont très difficiles à réunir sinon impossible d'où de fréquentes déceptions et des critiques trop faciles sur les tableaux de bord existant. Par exemple, il arrive régulièrement d'entendre des managers affirmer : « Les indicateurs remontant des services vers la centrale sont très nombreux, mais ce sont pour la plupart des indicateurs de moyens, d'environnement ou d'activité très rarement des indicateurs de performance ». Les mêmes managers cherchent donc à retravailler leur batterie d'indicateurs pour la rendre plus performante. La quête d'un tel graal risque d'être longue. De la même façon, deux anecdotes authentiques montrent les ambiguïtés associées à la définition des tableaux de bord :

- « nous avons fait une étude (nda : *forcément mondiale…*) et nous avons établi une liste des 200 indicateurs utiles au pilotage de la majorité des entreprises » entendue chez un éditeur de logiciels.

- « nous allons chercher les indicateurs-types permettant de mesurer au mieux la performance et voir comment il est possible de les articuler » entendue dans un groupe de réflexions composé de professionnels du contrôle de gestion.

La difficulté est d'abord de définir la performance. Cette notion aura des acceptions bien différentes d'un manager à l'autre ou d'un contexte à l'autre. La performance apparaît davantage comme une notion construite par les acteurs eux-mêmes que comme une réalité objective. Ensuite, la traduction de cette performance (à supposer qu'on ait réussit à la définir) sous forme d'indicateurs sera bien souvent imparfaite. Ce que l'on saisit est l'image de la performance et non la performance elle-même. Cela renvoie à l'allégorie de la caverne chez Platon : les ombres qui dansent sur les murs ne sont pas les êtres qui les ont créés, elles n'en sont qu'une projection imparfaite. Les gestionnaires traduisent souvent cela en disant que « la carte n'est pas le territoire ». Le risque est alors double. Les managers peuvent rejeter l'image sous prétexte qu'elle n'est pas la réalité mais ils doivent alors savoir qu'ils ne saisiront jamais totalement la réalité. Le second risque est de gérer l'indicateur plutôt que de gérer la réalité approximée et objectivée par l'indicateur.

Ces considérations un peu philosophiques contiennent des principes d'action pour les entreprises sans pour autant fournir de recettes de cuisine. Elles doivent servir à encadrer une pratique sans pour autant formuler de vaines prescriptions précises. Elles montrent que la construction d'un système de pilotage relève davantage d'une capacité à gérer (et à accepter) l'ambiguïté en gestion que de la recherche d'une solution uniquement technique et technologique. Il est d'ailleurs assez logique de penser que si de « bons indicateurs » existaient par nature, il y a sans doute déjà quelques années qu'ils auraient été identifiés. La gestion n'est en effet pas une discipline née d'hier.

Malgré ces remarques, il est toutefois possible de penser qu'un bon indicateur doit présenter un certain nombre de qualités. Il doit être :

Objectif. c'est-à-dire ne pas dépendre de l'interprétation du manager ou de l'instrument de mesure. Certains indicateurs dépendront par nature de l'instrument de mesure. Il suffit de penser à un indicateur sur le climat social pour lequel on demanderait aux salariés leur opinion. Il sera bon alors d'objectiver ces indicateurs à l'aide d'autres mesures telles que le nombre de jours de grève par exemple ou le *turn over*.

Quantifiable. Tout jugement sur une situation suppose de disposer d'une mesure absolue ou relative de celle-ci. Même des situations très qualitatives par nature comme les ressources humaines peuvent faire l'objet de mesure. Il existe même une discipline pour cela, le contrôle de gestion sociale (Martory, 2003). Mesurer peut toutefois conduire à ne plus être objectif quand par exemple, on attribue des valeurs subjectives (« bien », « moyen », « mauvais ») à des phénomènes.

Fidèle. L'indicateur doit toujours donner la même réponse lorsque les situations mesurées sont strictement identiques. Cette qualité dépend souvent de la précision de la définition des éléments constitutifs de l'indicateur (qu'est-ce qu'une « absence », qu'est-ce qu'un « défaut » ?) ; et de la rigueur des procédures de saisie et de traitement de l'information.

Simple et compréhensible. Il est essentiel que la méthode de calcul de l'indicateur soit comprise et acceptée par ceux dont l'indicateur mesure l'action. Une opacité dans le calcul ou une trop grande complexité peuvent le rendre inopérant. C'est souvent le cas des indices trop synthétiques ou des indicateurs qui veulent trop bien faire en mesurant précisément. Les tenants de l'EVA expliquent que le ROI est un indicateur trop compliqué à comprendre ce qui explique les dérives qu'il autorise. L'EVA et ses nombreux retraitements ne semblent toutefois guère plus simples.

Sensible. L'indicateur doit être réactif vis-à-vis du phénomène qu'il est censé mesurer. Il faut toutefois se méfier de la volonté de mesure en temps réel. Le ROI est à nouveau un bon exemple des effets pervers potentiels d'une mesure très réactive. La lecture d'un ROI n'a vraiment de sens que sur une période assez longue, prenant en général en compte le cycle de vie d'un produit ou d'une industrie. Cela permet de gommer les incidents de parcours ou encore les effets de fin d'exercice. Il n'empêche, et c'est assez légitime, qu'un manager souhaitera avoir assez régulièrement une information sur son ROI. Cela nécessite toutefois qu'il interprète prudemment les résultats des ROI intermédiaires afin d'éviter toutes réactions contre-productives. C'est parce qu'on ne tient pas compte de ce genre de remarque que la gestion par le ROI est très souvent taxée de gestion à courte vue. Le

développement des logiciels de gestion peut amplifier cette tendance. Nous avons vu dans l'un d'eux un calcul de ROI mensuel. Celui-ci pouvait être représenté sous forme de courbe qui bien sûr avait un aspect très chaotique et irrégulier qui ne faisait que traduire l'instabilité de la mesure et ne rendait compte en aucun cas d'une bonne sensibilité de l'instrument de mesure.

Le balanced scorecard : retour sur une nouveauté

Le *balanced scorecard* a relancé l'intérêt pour les indicateurs non financiers comme nous l'avons vu ci-dessus. Nous proposons maintenant d'examiner ses fonctions, son degré de nouveauté, notamment en le comparant à un autre modèle de tableau de bord. Finalement, nous en conclurons qu'il y a peut-être une contingence culturelle qui conduit, selon les zones géographiques, à privilégier tel ou tel modèle de tableau de bord.

A quoi sert le BSC ?

Les fonctions du BSC ont évolué si on suit Kaplan et Norton eux-mêmes. Le concept de BSC a évolué d'une représentation de la performance[19] pour devenir la structure organisant le nouveau système de management stratégique. Kaplan et Norton (2001b, 2001c) montrent comment les organisations utilisent leur BSC pour aligner leur système et processus de management clé avec la stratégie. A l'aide de l'exemple de déclinaison de la stratégie de Mobil, les auteurs montrent comment les unités doivent tenir compte des priorités définies par la direction générale.

Ils critiquent assez fermement la DPO (direction par objectifs) développée par Drucker (1954). Celle-ci a donné lieu à une myriade de mesures non reliées entre elles et avec la stratégie. De ce fait, la stratégie n'est pas assez discutée. Beaucoup d'actions proposées ne concernent pas un indicateur *scorecard* (reflétant la stratégie) et sont des initiatives non stratégiques.

Les auteurs expliquent également que le BSC peut servir à mettre en évidence les stratégies émergentes car il crée un dialogue entre les managers. Cela permet aux auteurs de se rapprocher de Simons (1995). Le BSC est alors utilisé comme outil de contrôle interactif.

Les bénéfices du BSC sont aussi organisationnels. Il permet en effet un intense dialogue hiérarchique. Il s'agit donc d'un outil de communication (Bourguignon, Malleret et Nørreklit, 2001) :

1. Clarté et consensus sur la stratégie
2. Convergence des buts individuels et organisationnels
3. Liaison des objectifs stratégiques avec les objectifs de long terme et les budgets
4. Identification et convergence des initiatives stratégiques
5. Obtention d'un retour d'information pour organiser l'apprentissage stratégique

Il autorise :

[19] Pour Kaplan et Norton, il s'agit d'une interprétation naïve de leur premier travail sur le BSC.

1. Une bonne communication de la stratégie aux équipes et aux salariés

2. La traduction des objectifs stratégiques en objectifs et mesures pour les équipes et les salariés

3. La création d'un lien entre performance et rémunération

Malina et Selto (2001) se sont intéressés au fonctionnement du BSC dans cette fonction de communication pour en tester la pertinence et l'efficacité. Les auteurs cherchent à répondre à deux questions. Est-ce que le BSC est un bon moyen de communication ? Est-ce que le BSC est un bon moyen d'aligner la stratégie, de créer une motivation réelle, d'orienter l'entreprise vers ses résultats ? Pour ces auteurs, plusieurs qualités sont nécessaires pour être un bon outil de communication :

- Il faut que l'outil donne une image valide de la performance (fiable, compréhensible, confiance). Les mesures de la performance doivent être reliées aux résultats de l'organisation, être précises, objectives et vérifiables

- La communication doit renforcer les modèles de comportements désirés, les valeurs et les croyances partagées. Les mesures doivent refléter les actions contrôlables des managers ou les actions qu'ils peuvent influencer.

- L'outil doit permettre un partage des connaissances, ce qui s'obtient par un dialogue et une participation intense.

- Le BSC doit proposer une architecture complète mais recentrée de mesure de la performance.

Les auteurs donnent le modèle de BSC dont ils cherchent à tester les vertus communicationnelles.

BSC avec pondération des indicateurs

Catégories traditionnelles du BSC	Mesures du BSC pour un distributeur	Pondération	
Apprentissage et croissance	Inventaire des compétences et plans de développement personnel	1	
	Degré d'implication	1	
	Formation	2	**4%**
Efficience des processus internes	Traitement des ordres d'achat	3	
	Service client, demandes traitées dans l'heure	5	
	Service client, demandes traitées dans les six heures	5	
	Disctinction d'excellence des processus	3	
	Adoption des meilleures pratiques	1	
	Taux de rotation des stocks	4	
	Nombre de jours de vente en stock	2	
	Utilisation des heures disponibles de vente	2	
	Sécurité	2	
	Garanties	8	
	Equipement des bâtiments	3	
	Divers	3	**41%**
Valeur pour le client	Satisfaction client	4	
	Part de marché traditionnelle	28	
	Part de marché innovation	6	
	Performance environnementale	2	**40%**
Succès financier	Taux de marge	4	
	Cash Flows opérationnel	2	
	Croissance des ventes	9	**15%**

Malina et Selto (2001)

A l'issue de leurs travaux, ils trouvent des résultats contrastés :

- Le BSC crée effectivement une meilleure communication.
- Mais une bonne communication ne suffit pas forcément à créer une convergence des buts, une meilleure motivation ou des résultats positifs.
- Une communication uniquement *top down* est inefficace et source de conflits. Ces conflits sont souvent perçus comme contre productifs. (perte de confiance et aliénation de certains participants). Ils sont liés par exemple à des *benchmarks* ou étalonnage inexacts.
- Un contrôle de gestion efficace utilisant le BSC, c'est-à-dire reposant sur des indicateurs et des mesures fiables, entraîne une convergence des buts puis une amélioration des résultats.
- Un contrôle de gestion efficace utilisant le BSC entraîne une augmentation de la motivation puis une amélioration des résultats. L'inverse est vraie aussi.

En conclusion, les problèmes que posent les auteurs relèvent du management. La question est de savoir si les principes de management autour du BSC sont corrects ?. Le BSC ne leur apparaît pas intrinsèquement comme une solution miracle malgré ce qu'une littérature de

gestion uniquement normative et pas assez critique considère souvent. Le BSC souffre de ce point de vue des mêmes limites que les autres outils de pilotage.

Pour leur part, Gascho, Lipe et Salterio (2002) cherchent à savoir si le fait d'organiser l'information sous forme d'un BSC permet aux managers de mieux juger de la performance de l'entreprise. Les auteurs partent du principe que les capacités d'analyse des individus sont limités et que de ce point de vue l'un des apports du BSC est d'aider à organiser la réflexion en créant des relations entre les indicateurs de mesure de la performance. Le fait de structurer l'information dans le BSC apporte une valeur ajoutée par rapport aux mêmes informations fournies de façon dispersée. La plus-value d'un bon BSC est donc l'explicitation des relations de causes à effets qui rendent plus accessible la stratégie et facilite la lecture des documents des revues de gestion.

Le BSC étudié par Gascho, Lipe et Salterio (2002)

Axe financier Taux de marge Croissance des ventes Ventes des nouveaux magasins Part de marché au détail Retour sur dépenses	**Axe processus** Activité des marques et des magasins Ventes issues des leaders sur les nouveaux produits Retours vers les fournisseurs Réductions consenties Ventes annulées
Axe clients Ventes répétées Taux de satisfaction client Avis des clients mystères Rentabilité par client Rupture de stocks	**Axe apprentissage organisationnel** Heures de formation par salariés Ancienneté Nombre de suggestions par salariés Ventes prises par managers Informatisation des magasins

Est-ce vraiment nouveau ?

Des études antérieures à celle de Kaplan et Norton soulevaient les mêmes questions et apportaient des réponses assez voisines. Le problème de la mesure de la performance s'est posé dès la fin des années quatre-vingt, notamment dans le cadre des processus de production innovants. L'étude de Mcnair et Lynch (1990) est assez intéressante de ce point de vue. Leur problème était de savoir ce que se passe quand les données non financières semblent bonnes mais que cela ne se traduit pas dans les données financières. Cela peut s'expliquer par le fait que la performance financière rend mal compte de la performance instantanée de l'entreprise et peut être considérée comme un indicateur retard. Ce phénomène peut être source d'effets pervers importants si les managers prennent des décisions sur la base des chiffres financiers alors que les problèmes opérationnels sont déjà réglés. L'entreprise n'est plus sous contrôle. Les auteurs présentent pour illustrer leur démonstration le cas d'une implantation d'un système de JAT (juste à temps) qui permet des améliorations substantielles dans les opérations mais pas dans les résultats financiers.

Beaucoup de temps est alors passé à réconcilier ces deux types de données au détriment des missions d'apprentissage. Une solution serait de déconnecter les deux systèmes et de se focaliser sur les indicateurs opérationnels. Les auteurs de l'article pensent que ce serait une bêtise. Ils distinguent deux types de contrôle :

Systèmes de mesure de la performance traditionnel versus stratégique

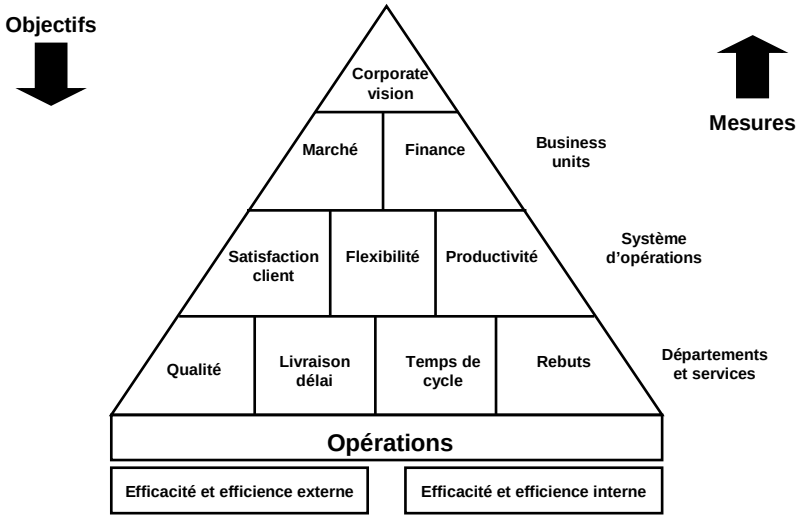
Focalisation financière	**Focalisation stratégique**
Orientation financière passée Flexibilité limitée (un même système sert à la comptabilité financière et à la comptabilité de gestion) Pas de lien stratégie-opérations	Performance orientée satisfaction future des clients Système dédié aux activités opérationnelles Identifier les stratégies des concurrents Système orienté vers l'apprentissage
Optimisation locale Faire baisser les coûts *Reporting* vertical	**Optimisation systématique** Amélioration de la performance *Reporting* horizontal
Fragmentation Les coûts, la production et la qualité sont considérés isolément Pas d'arbitrage entre ces données	**Intégration** Qualité, délais, temps et coûts sont évalués simultanément Compensation systématique entre les indicateurs de performance
Apprentissage individuel Bonus sont individuels	**Apprentissage organisationnel** Bonus sont collectifs

La focalisation stratégique :

- Est relative aux clients.
- Est centrée sur une analyse des problèmes sous forme de processus.
- Introduit à chaque étape une logique client-fournisseur.
- Identifie les temps de cycle et les gâchis pour être sûr que les demandes des clients ont été bien servies

L'objectif est de faire passer la comptabilité d'une fonction de *reporting* (sans valeur ajoutée) à une fonction de fournisseur d'information stratégique utile au management. Les auteurs proposent une pyramide de la performance, très proche dans son esprit du BSC :

La pyramide de la performance



- Les objectifs partent de la vision du *corporate* (les marchés que l'entreprise veut pénétrer et son positionnement sur ces marchés en termes de prix, qualité, délai).

- Ces objectifs sont traduits sous forme d'objectifs financiers et clients au niveau des domaine d'activité stratégique ou DAS (part de marché, chiffre d'affaires, résultat opérationnel).

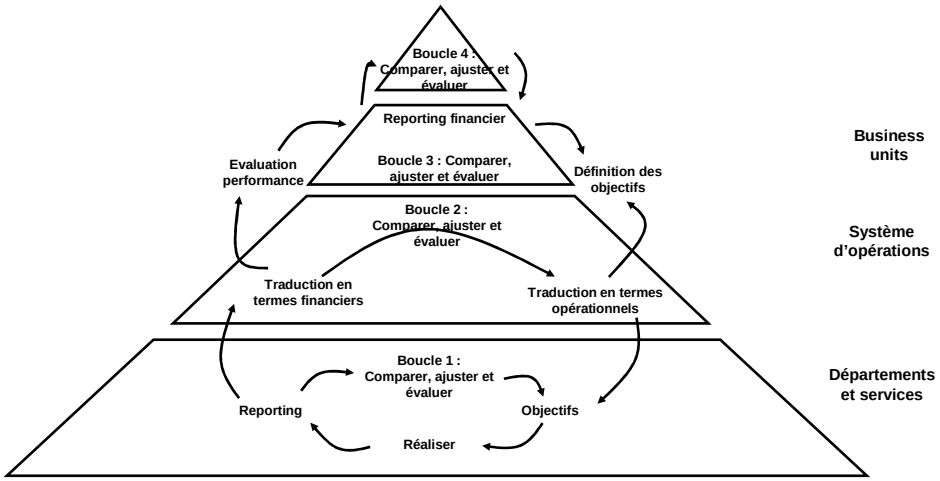
- Une stratégie est établie au niveau du DAS. La stratégie correspond à la manière dont la vision va être réalisée et les objectifs des DAS atteints.

- Au niveau des opérations, ces objectifs sont traduits en satisfaction clients, flexibilité (délai de réponse des systèmes de production) et productivité (utilisation des ressources).

- Les indicateurs des niveaux précédents sont déclinés dans les départements et services en quatre niveaux de performance.

Le contrôle se fait alors au travers de quatre boucles :

Les boucles de la performance



- La boucle 1 est un PDCA (*Plan-Do-control-Act*) classique au niveau des opérations. Elle s'appuie sur des <u>données non financières</u>.

- La boucle 2 est un contrôle opérationnel permettant de vérifier comment les départements travaillent entre eux. Elle fait l'objet d'une agrégation des résultats des différents départements. C'est également un contrôle financier permettant de traduire les chiffres des opérations en chiffres économiques. La boucle 2 va avoir un impact sur les objectifs de la boucle 1.

- La boucle 3 est moins détaillée car les managers ne peuvent tout voir à ce niveau. Il s'agit de vérifier à ce niveau si la stratégie fonctionne. Les indicateurs opérationnels agissent comme des indicateurs avancés et les indicateurs financiers comme des indicateurs de résultat. La boucle 3 aura des effets sur la conduite des opérations de la boucle 2.

- La boucle 4 cherche à tester la vision.

Il appartient à la comptabilité de gestion de pouvoir faire ce travail de traduction. La comptabilité de gestion doit servir à faire du *reporting* mais aussi à aider les managers à déterminer les actions à prendre en évaluant l'impact des leviers d'action.

Ces différentes boucles sont de périodicité différente :

- Boucle 1 : au jour le jour, hebdomadaire

- Boucle 2 : le mois ou le trimestre

- Boucle 3 : l'année

- Boucle 4 : pluriannuelle

Dans la boucle 3, il peut exister des divergences entre les indicateurs non financiers et financiers (ils ne donnent pas la même image). Cela peut s'expliquer pour plusieurs raisons :

- Des effets volume et changement de *mix*.
- La concurrence a pris les mêmes mesures opérationnelles donc pas d'effets sur les chiffres financiers.
- Les améliorations opérationnelles auront des effets financiers à long terme (ex : l'amélioration de la qualité entraîne une fidélisation des clients et donc un chiffre d'affaires plus élevé mais avec décalage dans ces effets.).
- Les acteurs peuvent jouer avec les indicateurs (par exemple, ils gonflent les stocks).

Pour Mcnair et Lynch, ces divergences sont normales et nécessitent un travail des managers :

> Interpréter les signaux financiers et non financiers de l'activité et y répondre, même quand ils sont contradictoire, est un travail de managers et non un travail de comptables.

La comptabilité de gestion doit concentrer l'attention des managers sur ce qui compte le plus. On retrouve l'idée de priorisation :

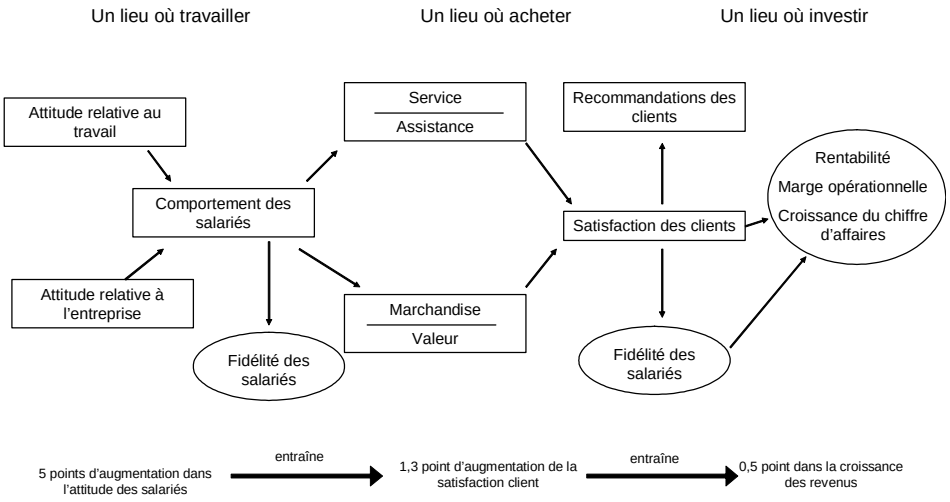
> Comme le dit le Dr. J.M. Juran dans plusieurs de ses livres, il est préférable d'accorder de l'attention aux quelques éléments qui font sens qu'aux trop nombreuses informations sans signification réelle.

On retrouve donc des idées assez proches de celle du BSC :

- Il existe deux types de contrôle. L'un est financier et l'autre est stratégique mais les deux se complètent.
- La performance doit être appréhendée sous de multiples aspects.
- La description reste un peu caricaturale par son rejet de la performance financière.

Ce travail de réconciliation de l'impact des indicateurs non financiers sur les indicateurs financiers peut aussi se faire de façon assez mécanique comme le suggère l'exemple de Sears :

La chaîne salarié-client-profit



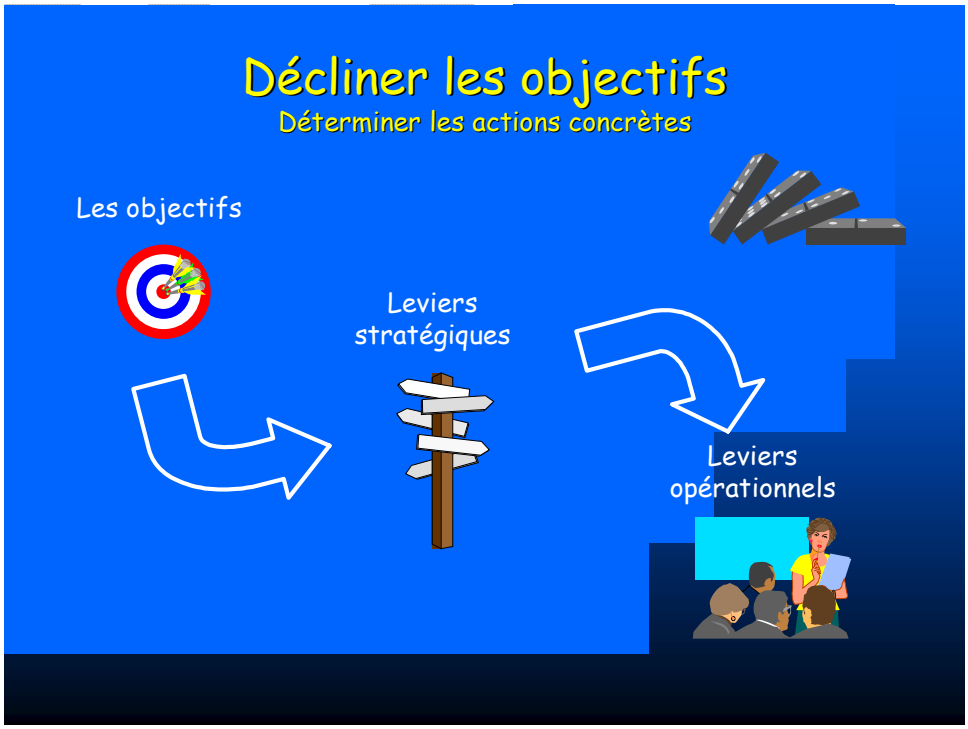
Repris de Rucci, Kirn et Quinn (1998)

Le recours aux indicateurs non financiers n'est donc pas un fait nouveau, même aux Etats-Unis. Ils ont pris une importance particulière dans les années quatre-vingt dix avec le BSC mais aussi avec d'autres outils tel que le TQM (*Total Quality Management*). Le développement du BSC s'est fait alors qu'il existait en France une longue tradition de tableau de bord qui pourrait d'ailleurs l'avoir inspiré (Bourguignon, Malleret et Nørreklit, 2001, Chiapello et Lebas, 1996, Kaplan et Norton, 2001). Le fait que les indicateurs financiers ne suffisent pas à gérer l'entreprise est connue depuis longtemps.

Des tableaux de bord « à la française »

Les tableaux de bord « à la française » ont été développés depuis fort longtemps par des ingénieurs. Jusqu'à la fin des années quatre-vingt, il s'agissait surtout de faire du *reporting*. Avec les tableaux de bord conçus avec des méthodes telle que la méthode OVAR (Mendoza et *al.*, 2002), il deviennent des outils de pilotage et de dialogue stratégique. Ces tableaux de bord assurent une cohérence verticale entre les différents niveaux hiérarchiques.

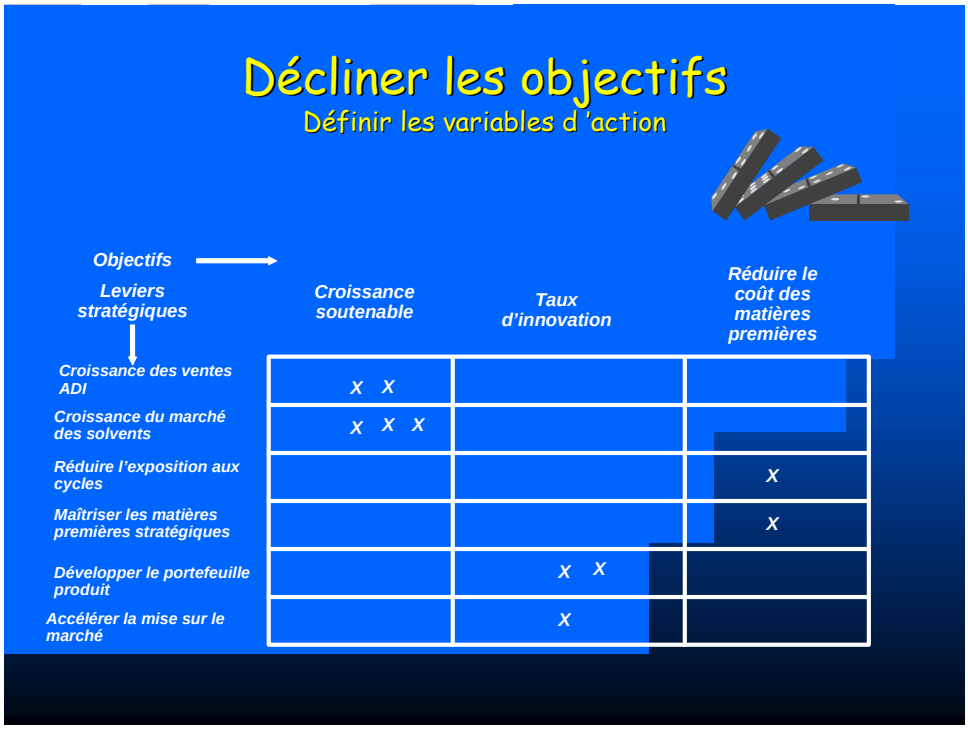
Le but est de décliner des objectifs stratégiques sous forme de variables d'action puis de plans d'action auxquels seront systématiquement associés des indicateurs de mesure. L'articulation sous forme de « poupées gigognes » permet de garantir une grande cohérence de déclinaison le long de la ligne hiérarchique. Dans d'autres méthodes, le vocabulaire change et on parlera plus volontiers d'objectifs stratégiques, de leviers stratégiques et de leviers opérationnels.



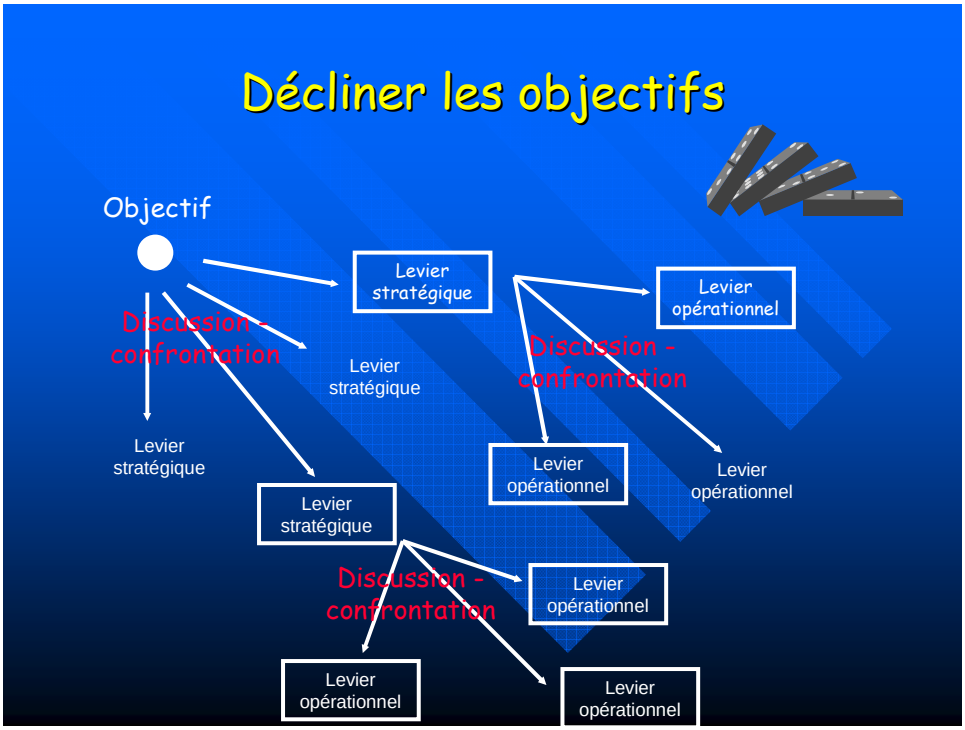
A un niveau de responsabilité donné, l'équipe des managers se réunit pour choisir les objectifs qu'elle désire atteindre (la ligne supérieure du tableau ci-dessous). Ce choix, puisqu'il s'agit bien d'un choix, s'effectue en prenant en compte les impératifs définis par les niveaux hiérarchiques supérieurs et après avoir réalisé un diagnostic stratégique. Ce dernier peut être effectué grâce à plusieurs méthodes telles que les cinq forces de Porter, une analyse SWOT (forces faiblesses opportunités menaces) ou encore une analyse en termes de ressources. En résumé, c'est la palette des outils d'analyse stratégique applicable à un domaine d'activité stratégique (DAS) qui peut être mobilisée. Chaque objectif est accompagné d'un ou plusieurs indicateurs de mesure avant de pouvoir objectivement se situer par rapport à la cible à atteindre.

Les managers de l'équipe sont ensuite amenés à définir collectivement les variables d'action mobilisables pour atteindre les objectifs (la colonne gauche du tableau ci-dessous). Il s'agit dans un premier temps d'établir une liste assez complète des variables d'action disponibles puis de choisir les quelques unes qui auront les effets les plus importants sur les objectifs. Chacune de ces variables d'action est affublée d'un indicateur de mesure *ad hoc* à définir collectivement par les membres de l'équipe. Chacune des variables d'action retenues est ensuite attribuée à l'un des responsables de l'équipe, en fonction de sa capacité à agir sur la variable. Il en devient le sponsor ou le responsable.

Chacun des responsables recommence la même démarche avec son équipe. Les variables d'action dont ils sont responsables contribuent à définir les objectifs de leur service. Il leur appartient, avec leur équipe, de définir des plans d'action (la démarche est la même mais le vocabulaire change pour bien montrer que l'on descend le long de la ligne hiérarchique). A ces plans d'action correspondent à nouveau des indicateurs de mesure de la performance des plans d'action.



La stratégie est ainsi déclinée selon une méthode participative visant à accroître l'adhésion des différents participants. L'appropriation cognitive est censée être plus forte avec ce type de tableau de bord car les objectifs, les variables d'action, les plans d'action et les indicateurs de mesure de la performance apparaissent comme des construits de l'équipe qui en a la charge. Cette co-construction des tableaux de bord repose sur l'hypothèse qu'ils sont hautement contextuels et dépendent de la manière dont chaque individu exprimera les enjeux auxquels il faut faire face. Le but est d'arriver à une représentation collective et consensuelle de la performance. L'accent est davantage mis sur la convergence des représentations individuelles du fonctionnement de l'entreprise que dans les modèles précédents de tableaux de bord. Le degré de décentralisation est également plus poussé car ce type de tableau de bord n'implique pas un modèle *a priori* du fonctionnement de l'entreprise mais repousse plutôt sur les acteurs la définition des modalités de fonctionnement en fonction des contingences locales.



Cette démarche « à la française » ne va pas toutefois sans difficulté. Les indicateurs physiques compris traditionnellement dans ces tableaux de bord sont surtout des indicateurs de production ou des statistiques d'activité, alors que le BSC a une conception plus large des indicateurs physiques. Une comparaison entre ce type de tableaux de bord et le BSC enrichit d'ailleurs notre compréhension des deux approches.

Les points communs avec le BSC sont évidents (Bourguignon, Malleret et Nørreklit, 2001) :

- Eviter le monopole des données financières
- L'anticipation est plus importante que la réaction
- Les informations doivent être sélectionnées
- Les deux démarches sont *top down*.

Epstein et Manzoni (1997) soulignent également que les deux outils sont conceptuellement très proches. Mais les deux démarches présentent également des différences (Epstein et Manzoni, 1997) :

- Le BSC s'appuie sur un modèle stratégique emprunté à Porter alors que les tableaux de bord « à la française » ne renvoient à aucun modèle stratégique précis.
- Le BSC propose des liens de causalité entre quatre dimensions alors que le tableau de bord « à la française » est plus souple. Il appartient aux managers de construire les relations de causes à effets appropriées à chaque cas d'espèce.
- Avec le BSC, les indicateurs sont reliés entre eux de façon assez analytique alors que le tableau de bord « à la française » nécessite plus de dialogue et de négociation entre les différents niveaux.

- Le BSC relie performance et rémunération ce qui n'est que rarement le cas dans les tableaux de bord « à la française ». On ne voit toutefois pas très bien ce qui empêcherait de le faire.

Epstein et Manzoni (1997) soulignent également que les tableaux de bord « à la française » mettent plus l'accent sur les indicateurs financiers que ce qui est préconisé dans les livres (le même défaut touche le BSC selon certains articles). Le tableau de bord est plus long que le BSC et n'affiche donc pas la même ambition de priorisation. Il est essentiellement orienté vers l'interne plutôt que vers des *benchmarks*. Les tableaux de bord « à la française » se réfèrent plutôt à la mission et aux objectifs qu'à la stratégie. Enfin, ils sont plus utilisés comme des outils de gestion à distance que comme des outils interactifs. La stratégie n'est pas correctement verbalisée par le management et ne permet pas de consensus. Il demande parfois une charge de travail accrue pour les managers qui doivent ainsi manipuler plus d'informations. Bien souvent, ces systèmes n'apportent pas d'informations supplémentaires mais mettent en ordre l'information existante. Il ne faut donc pas faire de confusion, les problèmes ne sont pas dus à un manque d'informations.

Dans un souci œcuménique, il est possible de conclure en remarquant que ce qui est au centre de ces différences est davantage la façon dont ces outils sont utilisés et non l'outil en lui-même. Il semble également que ces outils correspondent à des traditions culturelles différentes.

Une contingence culturelle

En France, des réticences sont apparues pour implanter le BSC (Bourguignon, Malleret et Nørreklit, 2001). Elles peuvent s'expliquer par des considérations culturelles et idéologiques. Pour montrer ce point, Les auteurs se sont intéressés aux discours autour du BSC et non aux pratiques.

Les résistances françaises au BSC se retrouvent dans quelques statistiques :

Degré de familiarité en 2000 avec le BSC

Allemagne	98%
Grande-Bretagne	83%
Italie	72%
France	41%

(Bourguignon, Malleret et Nørreklit, 2001)

En 2000, la fréquence d'implantation d'un BSC était environ de 20% dans les pays étudiés et seulement de 1 entreprise sur 32 en France ! Mais 100% de ces entreprises utilisaient un tableau de bord « à la française ». Cette réticence rappelle celle rencontrée à propos de la DPO et s'inscrit plus largement, selon ces auteurs, dans le cadre d'un refus du management par les chiffres. Les explications à ces réactions seraient donc culturelles et idéologiques.

Les auteurs étudient alors les différences culturelles pouvant expliquer une moindre implantation en France en se référant aux notions de culture développées par d'Iribarne et Hofstede.

Les résultats de leur comparaison sont intéressants :

1. Aux Etats-Unis, le BSC servirait à réduire l'incertitude en explicitant les relations alors qu'en France les managers feraient davantage confiance à des mécanismes institutionnels (statut des personnes…).

2. Les relations de causalité du BSC sont imposées de façon externe car les managers ne remettent pas en cause le contrat organisationnel. En France, les managers auraient besoin de s'approprier ces relations de causes à effets. En clair, leur degré d'autonomie serait plus fort. Le BSC serait « prêt à l'emploi » quand le tableau de bord serait plus conceptuel, ce qui correspond bien à l'esprit français.

3. Le BSC serait plus facile à utiliser aux Etats-Unis pour des questions de perceptions idéologiques sur le management. Le « sens de l'honneur » français, emprunté à d'Iribarne imposerait en France de donner plus de liberté aux managers alors que les solutions packagées seraient plus facilement acceptées aux Etats-Unis.

4. Les Américains feraient plus confiance à des mécanismes d'évaluation objectifs quand les français feraient plus confiance à des mécanismes subjectifs. Dans un cas, on rémunère la performance et dans l'autre le statut.

Les problèmes liés à l'utilisation des indicateurs non-financiers

L'utilisation d'indicateurs non-financiers pose des problèmes techniques et conceptuels sur lesquels se sont penchés de nombreux auteurs ces dernières années.

Les relations entre indicateurs financiers et non financiers

De nombreuses études montrent que les entreprises ont des difficultés à établir un lien entre ces indicateurs et la performance financière de l'entreprise. Un lien mécanique, de type calculatoire, permettant d'obtenir les impacts des indicateurs non financiers sur les indicateurs financiers est la plupart du temps exclu. Des études ont cherché une relation entre ces indicateurs et la performance externe de l'entreprise (performance boursière). Les résultats sont mitigés quoique légèrement positifs.

La recherche de Itnner et Larker (1998b) pose trois questions :

- Est-ce que la satisfaction client est un indicateur avancé de la performance comptable et financière ?

- Est-ce que cela se reflète dans la valeur comptable de l'entreprise ?

- Est-ce que la publication d'indicateur de satisfaction client apporte une information supplémentaire aux marchés financiers ?

En effet, pour certains, les investissements immatériels (marketing, qualité, RH) sont mal pris en compte ou reconnus par la comptabilité. Pourtant, toujours selon ces auteurs, les indicateurs non financiers sont de bons prédicteurs de la performance future et pourraient même servir à faire du *reporting* externe.

Pour tester ces différents éléments, les auteurs ont étudié trois relations :

1. Est-ce que la satisfaction client permet d'améliorer les ventes futures (acquisition de nouveaux clients, fidélisation des anciens, augmentation des ventes aux clients actuels, réduction de l'élasticité prix) ?

2. Est-ce que la satisfaction client permet d'améliorer la performance comptable future et les *cash flows* (augmentation du chiffre d'affaires et maîtrise des coûts de la satisfaction client) grâce aux relations de bouche à oreille et à l'effet de réputation de l'entreprise ? En effet, une satisfaction accrue des clients peut avoir des effets marginaux sur le profit au-delà d'un certain seuil.

3. Est-ce que la publication d'information sur la satisfaction client a un impact sur la valeur financière de l'entreprise ?

Les précédentes études sur ces sujets montrent des résultats contrastés et rien ne prouve que les effets, trop souvent supposés par les managers, de la satisfaction client soient réels. Les auteurs citent de nombreuses études montrant l'utilisation de tels indicateurs et leurs effets ambigus sur la performance de l'entreprise.

Les résultats montrent que la satisfaction client a des effets positifs sur le comportement futur des clients mais avec des effets marginaux décroissants. La satisfaction client permet de faire augmenter les profits. Cependant, la plupart des effets sont indirects via l'acquisition de nouveaux clients plutôt qu'ils ne sont dus à une augmentation des ventes aux clients existants. Les auteurs ne trouvent aucune relation entre la satisfaction client et un montant anormalement élevé de dépenses. Il semble par ailleurs que les entreprises ayant des clients satisfaits contrôlent mieux leurs coûts. Les marchés voient la performance « satisfaction clients » comme un indicateur avancé des *cash flows* futurs.

Ces résultats justifient les mouvements visant à inclure la performance client dans les outils de *reporting* internes et dans les plans d'incitation.

Parallèlement, Banker, Potter et Srinivasan (2000) ont étudié des problèmes similaires :

- Existe-t-il un lien entre la performance non financière (notamment la satisfaction client) et la performance financière ?

- Est-ce que le fait d'inclure des indicateurs non-financiers dans un plan de compensation permet d'améliorer la performance financière ?

Leurs résultats sont intéressants et confortent ceux d'Itnner et Larker (1998b) :

- La satisfaction client est associée avec la performance financière de long terme plutôt qu'avec celle de court terme. Cela signifie donc qu'il existe un effet retard des indicateurs non-financiers qu'il faut prendre en compte lors des revues de gestion.

- La performance mesurée par des indicateurs non financiers s'améliore quand ils sont inclus dans un plan de compensation. Les acteurs gèrent donc les éléments qui ont de l'importance pour eux.

Ittner et Larker (1997) ont également cherché à voir si les entreprises qui développent une stratégie reposant sur la qualité mettent en place les outils de contrôle prônés dans la littérature sur le management de la qualité et notamment des indicateurs de suivi de la qualité. Et si elles le font, en obtiennent-elles une performance accrue ?

Selon divers auteurs cités par Ittner et Larker, les problèmes stratégiques liés à la qualité n'apparaissent pas aux *senior managers* lors des revues de gestion. En effet, bien souvent, les indicateurs sont trop financiers et ne parlent pas un langage proche de celui de l'action. Cela serait notamment vrai dans les entreprises américaines et européennes. Par contraste au Japon, la comptabilité de gestion serait plus en phase avec les problèmes stratégiques de long terme.

Ils cherchent alors à répondre à trois questions :

1. Dans quelle mesure, le suivi d'une stratégie qualité entraîne l'utilisation d'outils de contrôle stratégique de la qualité ?

2. Est-ce que l'association entre une stratégie qualité et les outils *ad hoc* est plus grande au Japon qu'en Europe ou aux Etats-Unis ? Ou bien l'accent mis sur les outils de la stratégie au Japon n'a pas grand-chose à voir avec leur stratégie mais dépend d'aspects culturels ?

3. Est-ce que la performance organisationnelle est une fonction croissante du *fit* entre l'utilisation d'une stratégie qualité et les outils correspondants ?

Leurs résultats montrent que les entreprises développant des stratégies qualités tendent à employer des outils *ad hoc*. Cela contredit donc de précédents résultats montrant que les entreprises européennes et américaines mettent peu en cohérence leur système de contrôle avec leur stratégie.

Par contre, les Japonais mettent peu en cohérence leur système de contrôle avec leurs stratégies. Ils utilisent des outils de management qualité sans doute pour des raisons culturelles.

Réconcilier de multiples indicateurs

L'utilisation d'indicateurs financiers et non-financiers pose également la question de la gestion d'un nombre accru d'indicateurs. N'y a-t-il pas un risque de mal saisir la performance ou d'entraîner des effets pervers liés à l'arbitrage entre différents indicateurs. Avec beaucoup d'indicateurs, on se ne sait pas forcément dire si la situation globale s'améliore ou non.

L'étude de Lillis (2002) est intéressante de ce point de vue. L'auteur se demande comment se réalise la déclinaison d'indicateurs de performance quand un centre de responsabilité a plusieurs indicateurs potentiellement contradictoires les uns avec les autres. L'auteur prend l'exemple d'un service commercial et d'un service de production qui peuvent avoir des objectifs contradictoires. L'auteur suppose que la réconciliation des différents indicateurs du centre de responsabilité donné ne pose pas de problème. Le centre de profit qui chapeaute les deux services saura arbitrer entre les conflits d'indicateurs mais comment seront gérés ces conflits entre les deux services ?

- Est-ce que l'arbitrage entre les indicateurs ne finit pas par poser des problèmes de performance

- Cela ne finit-il pas par accroître l'incertitude et, au fond, réduire la contrôlabilité de chacun des services ?

- Cela peut-il induire des effets de jeu politique et de négociation autour des indicateurs qui font que le dialogue induit pas les indicateurs n'est pas forcément efficace ?

Pour l'auteur, il existe cinq moyens de tenir compte d'indicateurs multiples et potentiellement contradictoires :

1. Réduire la réaction aux écarts (utilisation d'un *slack* budgétaire ou de budgets moins rigides).

2. Procéder à des changements structurels (création d'équipe pour donner du sens à des indicateurs différents dans deux centres partenaires).

3. Adopter un système de mesure innovant.

4. Réaliser une intégration technique (c'est-à-dire créer un système d'équivalence entre les indicateurs).

5. Utiliser un système de pondération entre les indicateurs.

Les problèmes de cohérence entre les objectifs concernent davantage les indicateurs de délai que la qualité ou les coûts.

Toute la question est de savoir si l'utilisation d'indicateurs non-financiers surpasse toujours l'utilisation d'indicateurs financiers ou s'il existe des cas où les uns sont préférables aux autres.

Les enjeux du design d'un système d'indicateurs : l'importance de la stratégie

La stratégie suivie par une entreprise peut être une raison de préférer certains types d'indicateurs à d'autres. Nous proposons ici les résultats de différentes observations essayant de trouver un lien entre le type de stratégie suivi et les indicateurs de mesure de la performance utilisés.

La stratégie peut être appréhendée sous plusieurs aspects (Langfield-Smith K., 1997) :

Miles et Snow pour la *business strategy* établissent une typologie en trois niveaux :

- Les ***Defenders*** sont des entreprises qui ont peu de produits et peu d'innovations. Les points clés de leur contrôle sont la finance, la production et l'ingénierie, mais pas le marketing ou la R&D.

- Les ***Prospectors*** sont toujours à la recherche d'opportunités de marché, sont créateurs de changement et d'incertitude pour les autres. Le marketing et la R&D dominent la finance et la production. La mesure de l'efficience et du profit ne sont pas aussi important que dans le cas précédent.

- Les ***Analysers*** combinent les points forts des deux.

En matière de contrôle, les comportements des *defenders* et des *prospectors* sont assez singuliers. Ils n'auront pas la même attitude à l'égard des indicateurs financiers et non financiers :

Defenders : leur système de contrôle est très détaillé. Il est focalisé sur la réduction de l'incertitude, orienté vers la résolution de problèmes, mais incapable d'aider à développer de nouveaux produits ou de nouveaux marchés. Le système de contrôle est centralisé et fonctionne sous forme d'un feedback. Les normes et les rôles comptent beaucoup. Les entreprises concernées seront plutôt des *cost leaders* qui auront un système de contrôle orienté vers l'utilisation d'indicateurs financiers.

Prospectors : ces entreprises ont du mal à utiliser les outils de planification car la demande est changeante. Leurs systèmes de contrôle doivent être plus orientés vers l'identification des problèmes que vers leur résolution. Une organisation flexible est sollicitée pour répondre rapidement aux changement de l'environnement. La coordination peut être difficile du fait du chevauchement des équipes et des informations partagées. Le manque de standardisation de la performance est là pour encourager l'innovation. Le contrôle peut être décentralisé et orientée vers les résultats. Ces entreprises seront plutôt des différentiateurs et utiliseront des indicateurs non financiers.

Les résultats de Simons (1987) dans une étude ultérieure donnent toutefois une image assez différente et surprenante :

- Les *prospectors* performants sont très attentifs aux prévisions, à fixer des objectifs budgétaires serrés et à contrôler avec attention la production. Mais par contre, ils consacrent peu d'attention au contrôle des coûts. Les plus grands font également des *reporting* fréquents et utilisent des systèmes de contrôle uniformes. Ils auront également plus d'indicateurs financiers.

- Les *defenders* utilisent leur système de contrôle moins intensivement, notamment chez les grands qui mettent peu l'accent sur des budgets serrés ou le contrôle de la production. Les indicateurs non financiers sont plus souvent utilisés.

Les résultats sont donc différents de ceux des études précédentes. Dent propose plusieurs explications à ces résultats divergents :

- Le recours à un contrôle strict permet aux *prospectors* de maîtriser le risque lié à l'innovation.

- Le recours à un contrôle strict permet aux *prospectors* d'encourager l'apprentissage organisationnel dans des situations d'incertitude.

- Les données financières sont peut-être la seule façon de capturer la performance des *prospectors* compte tenu de leurs nombreuses activités.

- Le contexte des *defenders* étant plus stable, ils ont peut-être moins besoin d'indicateurs financiers et peuvent se contenter d'indicateurs non financiers.

Si l'intuition que toutes les entreprises ne se comportent pas de la même façon en matière de pilotage est assez évidente, les observations pratiquées sur les entreprises laissent une image un peu confuse.

D'autres typologies stratégiques existent. Porter analyse les stratégies en termes de positionnement concurrentiel :

- **Domination par les coûts** : le contrôle portera sur la mesure des économies d'échelle, l'accès à des matières peu chères et une supériorité technologique.

- **Différenciation** : le contrôle portera sur la capacité à apporter de la valeur aux clients (qualité, dépendance aux produits de l'entreprise, flexibilité de la production…)

- **Focalisation** : combinaison des deux.

Miller et Friesen classent les stratégies possibles en fonction du degré d'innovation des produits :

- **Conservatrice** : les entreprises suivant une telle stratégie ont besoin d'un système de contrôle permettant de montrer qu'elles ont besoin d'innover car la performance est en baisse.

- **Entrepreunariale** : les systèmes de contrôle de ces entreprises doivent servir à prévenir du risque de trop plein d'innovations.

Gupta et Govindarajan distinguent en fonction des missions stratégiques les entreprises qui suivent des stratégies :

- ***Build*** : parts de marché et position concurrentielle sont privilégiées au détriment des résultats à court terme et du *cash*.

- ***Hold*** : le maintien de la part de marché est le critère de performance permettant de conserver un ROI acceptable.

- ***Harvest*** : l'entreprise cherchera à maximiser ses résultats à court terme et ses liquidités au détriment de sa part de marché

- ***Divest : l'entreprise cherche alors à quitter le domaine d'activité stratégique.***

Enfin, Lillis (2002) analyse le type de stratégie suivie par les centres de profit étudiés (au nombre de 36) et compare ensuite le type d'indicateurs choisis.

Elle distingue trois types de stratégies déclarées par les entreprises :

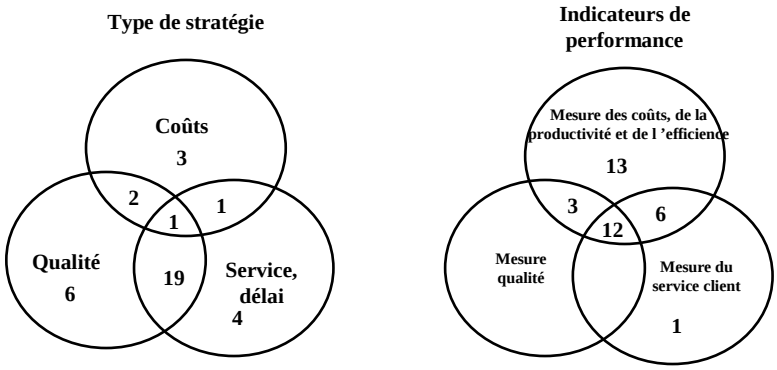
- centrée sur les coûts,

- centrée sur la qualité

- centrée sur les services et les délais.

Par ailleurs, elle répertorie les indicateurs que suivent les entreprises étudiées.

Stratégie et indicateurs de performance



L'auteur constate que ces résultats sont surprenants mais elle n'approfondit pas. On remarque que les coûts sont presque toujours une priorité même si ce n'est pas un axe stratégique.

Mais ces considérations sont souvent difficiles à mettre en pratique et, comme le montre l'exemple qui suit, les praticiens sont souvent arrêtés par des considérations qui tiennent plus des jeux d'acteurs que de la bonne adéquation des tableaux de bord à la stratégie de l'entreprise.

Fiche de synthèse

Que faut-il retenir de ce chapitre sur les tableaux de bord ?

Un tableau de bord est un outil de gestion permettant de présenter de manière structurée des indicateurs et des informations utiles au pilotage de l'entreprise et à la déclinaison de sa stratégie.

Le choix des indicateurs est souvent compliqué par l'abondance des références possibles. Or, trop d'information nuit à l'action. Les dernières tendances observées tendent à privilégier des indicateurs non financiers en complément des indicateurs financiers même si ce renouveau importé des Etats-Unis n'est pas totalement révolutionnaire pour nombre de praticiens.

L'ensemble des auteurs font également remarquer que le tableau de bord doit être en ligne avec la stratégie ce qui n'exclut pas par ailleurs une appréhension plus large de la performance afin de surveiller des dimensions non stratégiques.

De façon générale, il semble qu'il soit très difficile, sinon impossible de saisir une performance de manière définitive. Un tableau de bord renvoie bien souvent une image du fonctionnement de l'organisation qu'il appartient ensuite aux managers de traduire.

Cas d'analyse critique d'un tableau de bord

L'expérience relatée ici n'est pas une « *best practice* » ayant pour objectif de montrer de façon exemplaire le modèle vers lequel doit tendre la gestion d'une entreprise. Au contraire, à l'heure où ce cas a été écrit, il s'agissait plutôt de l'échec relatif d'une tentative de mise en place de tableaux de bord. Toutefois, en soulignant, parfois à l'extrême et de façon caricaturale, certaines difficultés rencontrées, cet exemple est riche d'enseignements pour notre réflexion en cours relative à la déclinaison de la stratégie grâce à des indicateurs de gestion.

C'est donc par contraste que ce cas semble pertinent. Il agit comme une représentation en négatif des pratiques managériales idéalisées dans la littérature de gestion. Son intérêt réside également dans l'analyse des jeux d'acteurs qu'il permet.

Présentation de la BAP

La BAP est en charge de la gestion des activités sociales d'une grande entreprise. Elle se trouve aujourd'hui confrontée à des défis qui ne sont pas tant financiers que d'adéquation de son offre à la demande des « bénéficiaires » (la BAP n'a pas de clients). Le pouvoir d'achat des bénéficiaires ayant en effet augmenté avec le temps, ils préfèrent aujourd'hui se tourner vers des offres extérieures dont le rapport qualité-prix leur paraît plus avantageux. En résumé, l'offre de la BAP a vieilli et il s'agit de la moderniser. La contrainte est donc toute relative et ne menace en rien la survie de l'organisation.

La BAP est gérée par du personnel venant en grande partie de la « maison mère ». Ce personnel représente les différents courants syndicaux de la société. Aussi différentes tendances politiques sont-elles perceptibles qui contribuent à modeler le fonctionnement de l'organisation au quotidien. Les relations sont assez marquées par cette dimension politique qui se retrouve jusque dans le comportement des agents.

La BAP est principalement structurée en fonction des régions françaises où ont lieu ses activités. La structure hiérarchique de la BAP est composée de plusieurs étages :

- Le conseil d'administration et la direction générale constituent les deux organes de décision de la BAP. Le conseil d'administration est notamment très politisé ce qui contribue sans doute parfois à une certaine inertie ressentie par les agents de terrain.

- Les directeurs-coordinateurs (DCO) supervisent plusieurs régions et ont une mission transversale à l'organisation (ex : coordination de la gestion du patrimoine).

- Les directeurs régionaux constituent le premier niveau direction opérationnel. Ils sont en charge de l'animation de toutes les activités de leur région. Ils sont notamment assistés de responsables de secteurs opérationnels (SO). En général, chaque région comprend entre trois et cinq SO.

- Les SO gèrent localement un site de la BAP. Ces sites comprennent des activités diverses : hôtels et pensions, villages de toile, villages de bungalows, centres pour

jeunes, restaurants… Leur taille est très variable selon les cas. Les qualifications des SO sont également très hétérogènes (du DESS à l'autodidacte).

- Enfin, chaque activité d'un secteur opérationnel est gérée par un responsable opérationnel (chef de restaurant, responsable de l'hôtel…).

A côté de cette ligne hiérarchique, il existe de nombreux services fonctionnels de soutien tant au siège que dans les directions régionales. Ceux qui nous intéressent sont évidemment les contrôleurs de gestion. Il existe un service central de contrôle de gestion auquel sont rattachés hiérarchiquement des contrôleurs de gestion opérationnels implantés dans les directions régionales. Un contrôleur de gestion régional s'occupe de deux ou trois régions pour lesquels il est en position fonctionnel. Son rôle dépend beaucoup de la personnalité du titulaire du poste. Certains sont très actifs et sont de véritables forces de proposition, d'autres sont absents, parfois au sens propre du terme, et gèrent des activités syndicales en dehors de l'organisation. La réalisation du budget est confiée à un service comptable et, de ce fait, le budget a une nature très administrative. Il est assez rigide, financier et sert peu au pilotage. Il doit être considéré comme un outil de surveillance des engagements de dépenses.

La BAP emploie de nombreux saisonniers , son activité étant souvent concentrée sur quelques semaines. Il y a donc trois catégories de personnel : les emplois fixes à durée indéterminée, les saisonniers récurrents que l'entreprise retrouve d'une année sur l'autre et les saisonniers occasionnels qui ne viennent qu'une saison. Cette dernière catégorie est la plus difficile à gérer car elle est moins stable, moins habituée aux modes de fonctionnement de la BAP et parfois plus turbulente.

La plupart des régions ont une période d'activité relativement courte en général de quatre mois. Seules les régions de montagne ont deux saisons (hiver-été). Les contraintes sont alors très différentes :

- Les régions à saison unique doivent se préparer le reste de l'année à accueillir les touristes sur un très court laps de temps. Ce qui n'est pas prêt en début de saison peut difficilement être rattrapé plus tard. La planification de l'activité est donc essentielle. Elle ne se pilote pas ou peu sur les quatre mois car les journées de travail sont très longues et laissent peu de place à la prise de recul. Le succès d'une saison se joue donc dans l'organisation des mois qui précèdent.

- Les régions à double saison doivent continuellement assurer deux activités : la gestion au quotidien de la saison et la préparation de la prochaine. Les tâches à assurer simultanément sont donc de nature très différentes avec un risque de conflit évident. L'urgent est géré au détriment du futur qui est plus mal préparé et posera ainsi des problèmes importants lors de son exécution.

Cette forte saisonnalité de l'activité, couplée à une production de service, induit un pilotage particulier comparé à une entreprise ordinaire. En effet, la gestion ne peut être maîtrisée en suivant régulièrement des indicateurs qui indiqueraient, pendant l'exécution de la mission, des écarts par rapport à une norme. La préparation de la saison se gère, pendant la phase de préparation, comme un projet dont la mauvaise exécution ne fera sentir ses effets que durant quelques mois ou toute action correctrice sera impossible sinon difficile et limitée.

Dans ce contexte, la direction de la BAP a décidé en 2000 de durcir les procédures de gestion de l'organisation. C'est ainsi à cette époque qu'est apparu le niveau hiérarchique des

responsables de secteur opérationnel que nous avons déjà évoqué. Avant cette date, tous les centres d'une région étaient gérés en direct par le directeur régional ce qui induisait un éventail de contrôle très large. L'introduction d'un niveau hiérarchique intermédiaire, grâce aux responsables de SO, s'est accompagné d'innovation dans les modes de gestion et de management traditionnel de la BAP.

La volonté des dirigeants de la BAP a notamment été de décentraliser plus largement la prise de décision dans l'organisation et d'introduire une culture d'engagement au niveau des responsables de SO. La DG souhaitait ainsi impliquer les nouveaux responsables, issus du terrain et auparavant chefs de centre, dans la prise de décision. La plupart des opérationnels se considéraient, dans leur ancienne fonction, plus comme des exécutants que comme des animateurs. Il a donc fallu trouver les instruments de gestion permettant d'introduire ce changement culturel. Outre des lettres de mission qui définissaient dans le détail la délégation de pouvoir donnée à chaque responsable, une dimension plus gestionnaire était également souhaitée.

L'instrumentation de cette dimension gestionnaire a été réalisée avec l'introduction de tableaux de bord. Ces tableaux de bord sont des engagements annuels sur une liste d'objectifs chiffrés. Ils sont signés entre la DG et les directeurs régionaux et entre ces derniers et les responsables de SO. Chaque partie doit ainsi négocier avec sa hiérarchie les niveaux d'objectifs qu'ils s'engagent à atteindre. Les tableaux de bord sont directement inspirés des pratiques en vigueur à la « maison mère ». Aussi se sont-ils imposés d'emblée comme LA solution la plus évidente à tous les acteurs. Malgré quelques réticences légères chez certains, beaucoup convenaient qu'une structure efficiente devait être mieux gérée que ne l'était la BAP et que des engagements devaient être pris par les responsables. C'était aussi une manière de renforcer leur statut de responsable car ils pouvaient se prévaloir d'objectifs. La légitimité de la démarche était apportée par la référence à la « maison mère » qu'ont connu, comme salarié, la plupart des acteurs. Cette légitimité n'était toutefois pas un argument de la direction mais le discours des directeurs régionaux et des responsables de SO eux-mêmes. Le but est également de motiver les directeurs régionaux et les responsables de SO qui peuvent se servir de ces tableaux de bord comme des instruments de management, de motivation et d'animation de leurs équipes.

Les tableaux de bord ont été mis en place de façon progressive à la BAP et deux années ont été nécessaires pour finalement des résultats mitigés. Nous verrons d'abord comment le projet a été mis en place la première année et nous ferons un bilan du fonctionnement de cette première version. Pour la deuxième année, l'ambition était plus importante, mais le projet a été perturbé par des changements de direction. Malgré des imperfections importantes dans leur conception et leur mise en place, les enseignements qui peuvent être tirés de l'observation du fonctionnement de ces tableaux de bord sont toutefois assez intéressants. On voit clairement apparaître des paradoxes et des pièges qui en apprennent autant sinon plus qu'une « *best practice* ».

Des tableaux de bord pour quantifier les résultats

Les tableaux de bord mis en place à la BAP, ont été développés durant l'année 2000. Ils ont été élaborés par la direction du contrôle de gestion. La région Auvergne a alors été retenue comme région pilote. Le choix s'est porté sur cette région car son contrôleur de gestion était l'un des membres les plus actifs sur ce projet de la direction contrôle de gestion.

Les tableaux de bord de la BAP concernent les relations entre les DR et la DG (contrat de gestion DR) et entre les DR et leurs responsables de secteur opérationnel (contrat de gestion SO). Les deux documents qui doivent normalement s'articuler l'un avec l'autre, sont construits selon un schéma légèrement différent.

Contenu des tableaux de bord

Le contrat de gestion DR comprend les rubriques suivantes :

- Chaque DR doit indiquer sous forme écrite ses ambitions pour l'année à venir et les points principaux sur lesquels il veut faire porter son action. L'ambition doit traduire une réelle volonté de la part du manager. Dans l'idéal une ambition dont le nom du responsable aurait été caché devrait trahir son auteur grâce à la problématique décrite. Elle doit être exprimée sous une forme courte d'environ une à deux pages. Si ces ambitions sont effectivement exprimées, même dans un style qui laisse parfois à désirer car assez vague, tous les DR n'expriment pas leur intention managériale. Pour certains, il semble donc manquer un projet de gestion à leur activité.

- Le DR doit ensuite définir un plan d'action indiquant quelles sont les actions à entreprendre pour réaliser les objectifs. La forme de présentation de ce plan d'action est libre. Toutefois, les cas observés ont permis de montrer, pour la première année, des plans d'action insuffisamment rédigés.

- Le DR s'engage ensuite sur des engagements chiffrés articulés autour des rubriques suivantes : objectifs par mission, gestion par ressources, moyens financiers et humains. Les indicateurs repris sous ces différentes rubriques ne sont pas choisis librement par le DR mais ils lui sont imposés dans une maquette nationale. Le DR peut ajouter marginalement quelques indicateurs lui permettant de rendre mieux compte des spécificités de sa direction régionale. Les indicateurs sont prédéterminés ce qui implique que les points qui feront l'objet d'une évaluation seront plus ou moins communs à toutes les DR. Le degré d'autonomie est très faible. Le travail de négociation entre les DR et la DG consiste donc à se mettre d'accord sur le niveau de chaque indicateur.

- Enfin, la dernière partie aurait du faire ressortir les hypothèses sur lesquelles ont été construits les tableaux de bord DR. La rubrique était toutefois absente ou marginale dans les tableaux de bord que nous avons pu observer.

- En annexe des tableaux de bord, des informations statistiques sont jointes sur l'exercice écoulé et une définition précise des indicateurs utilisés. Ces informations contribuaient à gonfler de façon substantielle le nombre de pages des tableaux de bord.

L’ambition selon la BAP pour un responsable de SO

L’ambition doit refléter l’expression, le souhait du Directeur du Secteur Opérationnel. Elle sera étudiée et discutée lors de l’entretien entre le Directeur Régional et le Directeur de Secteur Opérationnel, et préparée avec le Contrôleur de Gestion.

L’ambition retenue s’inscrira dans le processus d’actions engagées par la Direction Régionale entrant dans le cadre des objectifs et des engagements fixés par et pour la région.

L’environnement, les spécificités du Secteur Opérationnel seront pris en considération.

Cette ambition devra s’intégrer dans le plan d’actions de la Direction Générale lui-même déclinant des orientations budgétaires énoncées par le Conseil d’Administration de la BAP.

La somme des indicateurs des Secteurs Opérationnels doit être au minimum égale à ceux figurant dans le Contrat de Gestion du Directeur Régional.

Le contrat de gestion des SO est un peu construit sur la même logique :

- Chaque SO doit, à l’instar des DR, indiquer son ambition pour l’année à venir. Toutefois, rares étaient les contrats de SO que nous avons pu observer qui mentionnaient une ambition. Les ambitions étaient soit une liste de points à améliorer, soit une vague exhortation à améliorer un point. En aucun, il ne s’agissait de l’expression stratégique d’une vision.

- Le contrat de gestion doit également s’accompagner d’un descriptif de plan d’action. Mais là encore, la plupart du temps, il ne s’agit que d’un vœu pieu au moins pour la première année.

- Les engagements chiffrés comprennent les rubriques suivantes : gestion de la complémentarité avec les partenaires, vacances adultes et familles, vacances jeunes, restauration, missions managériales, maîtrise des coûts et gestion du patrimoine. Ces différents éléments forment un tout sans véritable cohérence stratégique autre que de couvrir l’exhaustivité des préoccupations d’un responsable de SO. Chaque rubrique doit être accompagnée de commentaires ce qui est rarement le cas. Quand des commentaires sont indiqués, il s’agit plutôt de précision.

- Tout comme pour les SO, la définition des indicateurs figure parfois en annexes.

Les tableaux de bord diffèrent légèrement selon les responsables et les régions. Toutefois, ayant tous peu ou prou la même structure, nous donnons dans les pages suivantes la maquette envoyée aux différents responsables. Il s’agit d’un contrat SO qui nous a paru plus complet que la moyenne des tableaux de bord SO.

Maquette de tableaux de bord proposée aux responsables de SO

2. LA MISSION RELATIVE AU METIER DE BASE

2.1 - LA COMPLEMENTARITE AVEC LES PARTENAIRES

Objectifs de Résultats	Objectifs de moyens	Indicateurs	Réalisé n-1	Engagement
1. Rechercher la complémentarité avec les partenaires pour une meilleure connaissance des besoins des agents	• Présence aux assemblées • Actions menées	• Taux de participation du SO aux A.G. des partenaires • Désignation des projets communs, les préciser dans « Commentaires »		
Commentaires : .				
Sources d'information : .				
Responsable du suivi : .				

2.2 - VACANCES ADULTES ET FAMILLES – VACANCES JEUNES

Objectifs de Résultats	Objectifs de moyens	Indicateurs	Réalisé n-1	Engagement
2. Diversifier, étudier et proposer l'offre en fonction des besoins	• Diversifier le nombre de séjours proposés, développer la créativité dans la construction de l'offre avec la mise en place de nouveaux séjours : - Jeunes retraités - 18/20 ans - Séjours à thème - Prise en compte des centres pluriels	• Nombre de nouveaux séjours proposés • Taux de séjours réalisés • Taux de participation du SO et des directeurs des Centres Pluriels concernés aux réunions de préparation et de bilan des centres pluriels		
3. Satisfaire les bénéficiaires « Adultes et Familles »	• Atteindre le pourcentage de satisfaction escompté des fiches d'appréciation	• Ratio de satisfaction de « T.S.» sur l'ensemble du séjour et taux de réponse		
4.Respect des projets et des référentiels : « Educatif des électriciens et gaziers » « Contenus de séjours » « Encadrement » « Santé et Prévention » « Séjours Jeunes : livret du convoyeur »	• Négociation et validation des «Projets Pédagogiques», du référentiel « Contenus de Séjours», respect de l'échéancier • Respect référentiels « Encadrement » et « Santé et Prévention » • Garantir l'intégrité physique et morale des jeunes	• Ratio des avis formalisés du S.O. sur les projets pédagogiques et sur les projets contenus de séjours • Ratio nombre d'encadrants par enfants reçus • Taux d'accidents en CVL . Nombre de rapport de signalement		

5. Finaliser les RRS **6.** Présence de la BAP dans les centres en convention Adultes et Familles (contenu des séjours)	• 1 RRS par site • Visite dans les centres en convention	• Taux d'existence des RRS réalisés avec les partenaires en distinguant les RRS existants et ceux mis à jour avec les partenaires • Nombre de visite par convention avec un compte rendu écrit. (1 avant ouverture, 1 pendant le fonctionnement et 1 après fermeture)		

Commentaires : Indicateur 2 : . – Indicateur 3 : . – Indicateur 4 : . – Indicateur 5 : . – Indicateur 6 : .

Sources d'information : Indicateur 2 : . – Indicateur 3 : . – Indicateur 4 : . - Indicateur 5 : . – Indicateur 6 : .

Responsable du suivi : .

2.3 – RESTAURATION

Objectifs de Résultats	Objectifs de moyens	Indicateurs	Réalisé n-1	Engagement
7. Suivre l'offre	• Suivre le nombre des repas servis	• Taux d'évolution des repas servis		
8. Satisfaire les usagers	• Accroître la qualité • Diligenter une enquête de satisfaction • Favoriser l'implication des usagers	• Nombre d'enquêtes réalisées • Nombre de réunions des C.L.U et de Commissions Restauration		
Commentaires : Indicateur 7 : . - Indicateur 8 : .				
Sources d'information : .				
Responsable du suivi : .				

3.- MISSIONS TRANSVERSES

3.1 MISSIONS MANAGERIALES

Présentéisme Sécurité Formation Pilotage

Objectifs de Résultats	Objectifs de moyens	Indicateurs	Réalisé n-1	Engagement
9. Dynamiser notre fonctionnement en interne avec la mise en place d'une politique de gestion de personnel	• Augmenter le présentéisme • Diminuer le taux d'accident de travail et de trajet • Formation • Entretien, évaluation • Collectifs de Secteur, réunions de site	• Taux de présentéisme • Taux de fréquence et de gravité, nombre d'analyse de situation d'accident • Taux de PIF formalisés • Taux de PIF réalisés • Nombre d'entretiens annuels • Nombre de réunions du Collectif de Secteur et réunions de site (un compte rendu écrit avec relevé de décisions)		
10. Mise en œuvre des tableaux de bord de S.O.	• Respect de l'échéancier cible	• Constat du respect des différentes phases de la mise en œuvre des tableaux de bord selon le calendrier établi		
11. Finaliser les registres uniques de sécurité, les plans de prévention	• Mise en place des R.U.S, des plans de prévention	• Taux d'existence des RUS mis à jour (registre unique de sécurité), des plans de prévention sur chaque site.		

3.2 – MAITRISE DES COUTS ET GESTION DU PATRIMOINE

Objectifs de Résultats	Objectifs de moyens	Indicateurs	Réalisé n-1	Engagement
12. Suivi et maintien du patrimoine	• Réalisation de l'inventaire GABI pour tous les sites • Etat de préparation technique du centre	• Taux de réalisation des inventaires • Taux d'insatisfaction sur les items PATRIMOINE • Taux d'insatisfaction sur les items relatifs à l'ORGANISATION		
13. Gestion du matériel, entretien courant	• Réduction des dépenses de matériel	• Constat des dépenses relatives au matériel, respect des sommes allouées		
14. Maîtriser les coûts	• Suivi des dépenses et des états de production • Mise en place de tableaux de bord	• Maîtriser et analyser : .le coût des denrées crues par repas .les dépenses de personnel par restaurant .les coûts des vacances Jeunes .les coûts pour les centres adultes .les dépenses de personnel par centre .les dépenses d'activités par centre .les dépenses relatives à la restauration de loisirs (tableaux de bord réalisés par la DR : respect des engagements du CDG régional)		

Commentaires : Indicateur 12 : . – Indicateurs 13 : . - Indicateur 14 : .

Sources d'information : Indicateur 12 : . – Indicateurs 13 et 14 : .

Responsable du suivi : .

Bilan de la première année de fonctionnement

Quel bilan était-il possible de tirer de cette première année de fonctionnement ?

Aux deux niveaux de responsabilité, les ambitions sont construites sans véritable perspective stratégique mais un peu comme un catalogue de points à améliorer. Il y a donc peu de chance pour que les managers puissent situer correctement leur rôle par rapport aux enjeux que rencontre l'organisation. Le sens donné à l'action de chacun est très limité. Il est, de plus, difficile de faire la différence entre l'ambition et les plans d'action. Les plans d'action eux-mêmes sont très vagues et ne constituent en rien des programmes pour l'action mais plutôt des intentions exprimées.

Il faut également noter que tous les objectifs et tous les indicateurs ont d'abord été définis par les contrôleurs de gestion et qu'ensuite seulement des plans d'action ont été construits par les managers pour atteindre les objectifs. L'ordre de présentation de ces différentes rubriques dans l'exemple donné ci-dessus ne doit pas faire illusion. Il y a donc une déconnexion entre le système d'objectifs et les plans d'action. Le plus souvent dans les entreprises, des objectifs de résultat sont fixés et des objectifs de pilotage servent à contrôler l'état d'avancement des plans d'action. Mais on n'observe rien de tout cela dans notre exemple. Un ensemble d'indicateurs très variés a plutôt été constitué sans référence explicite et formelle aux modes réels de fonctionnement des opérationnels de la BAP. Des objectifs de pilotage ne sont donc pas associés formellement à des plans d'action. Les plans d'action sont établis après les indicateurs ce qui signifie que les indicateurs ne sont pas là pour piloter les plans d'action mais pour rendre compte de la gestion des managers. Le système de pilotage est donc très centralisé. Les tableaux de bord sont surtout un moyen de *reporting* plus qu'un outil de pilotage.

Les indicateurs sont normalisés par les services centraux du contrôle de gestion et la marge de manœuvre des opérationnels est très réduite quant à leur définition. Ces indicateurs sont assez directifs et encadrent le comportement des acteurs. Ceux-ci ne sont donc pas tant jugés sur des résultats à atteindre, comme cela est pourtant prôné en interne, que sur la conformation à des procédures : « nombre d'avis émis » mais sans considération pour la valeur de ces avis, « taux de retour des fiches d'appréciation », « nombre de visites » ou « de réunion ». Le suivi des coûts est lui aussi assez caricatural, même si d'autres outils permettent de le compléter. Ainsi, on voit clairement que les indicateurs proposés pour surveiller les coûts n'ont rien à voir avec les informations chiffrées qui sont communiqués dans les tableaux de bord. Pour certains indicateurs, il faut également s'interroger sur la nature du système d'information qui va permettre de renvoyer les données. Le nombre de réunions auxquelles un responsable a participé nécessite d'aller chercher l'information dans l'agenda du responsable… Dans certains, cas, il est même demandé aux responsables de s'engager sur des données dont la maîtrise est floue. L'exemple le plus caractéristique est le taux de mixité des populations fréquentant les centres de vacances de la BAP. Le point de savoir si les responsables peuvent contrôler cette variable a fait l'objet de débats contradictoires entre les acteurs de terrain et les représentants du siège. Bref, les objectifs et les indicateurs retenus ne sont guère satisfaisants, ce dont se plaignent d'ailleurs les directeurs régionaux et les responsables de SO.

En outre, la performance des managers n'est pas évaluée, à la BAP, simplement par la vérification de l'atteinte des objectifs. Les indicateurs sont plutôt utilisés pour introduire une base « objective » facilitant la discussion hiérarchique pour une évaluation plus qualitative. La normalisation des indicateurs de gestion est pourtant rendue nécessaire pour les besoins du

contrat de gestion qui participe, en définitive, à évaluer la performance des managers. Malgré cela, les différents niveaux hiérarchiques se sont toujours défendus d'utiliser les tableaux de bord pour évaluer les performances de leur subordonné. Le projet a plutôt été présenté comme un moyen de rendre autonome des opérationnels en leur donnant une liberté que seule venait limiter la nécessité de rendre des comptes sur un certain nombre d'objectifs. L'effort rhétorique est donc ambitieux. Il est prolongé par le refus de tous d'utiliser les tableaux de bord pour effectuer des *benchmarks* entre secteurs opérationnels. Même si les indicateurs sont identiques en tous points, les managers avancent la diversité des situations de terrain qui empêche toute comparaison.

L'ensemble de la démarche a été présenté comme une décentralisation aux différents acteurs. Cela pose le problème de ce qu'on entend par décentralisation. En effet, les managers des différents niveaux n'ont pas à satisfaire à quelques indicateurs mais à plus d'une trentaine. Les comportements sont donc très canalisés et la marge de liberté des managers réduite. Cela est d'autant plus vrai que les indicateurs recouvrent des données comportementales (« à combien de réunion avez-vous assistées ? »). Les managers sont certes libres de mettre en place les plans d'action qu'ils souhaitent à condition de satisfaire tous les indicateurs. Encore une fois, cela réduit leur liberté.

Souvent les responsables de SO n'ont pas eu connaissance des tableaux de bord de leur DR ce qui posait problème car les différents documents sont censés s'emboîter. De même, on imagine mal comment le DR peut définir des plans d'action seuls dans son coin pour sa direction. C'est pourtant souvent ce qui se produit. La rédaction des plans d'action de la DR devrait sans doute être conjointe entre le DR et ses responsables de SO, voire être une agrégation des plans d'action des SO. La démarche semble plutôt *top down* que réellement *bottom up*.

Les différents responsables ont fait le constat à l'issue de la première année qu'ils n'avaient pas utilisé, en cours d'année, les tableaux de bord pour faire le point par rapport à leurs objectifs. Cela provient d'une part de la particularité du fonctionnement de la BAP (travail sur quatre mois) mais aussi d'un suivi insuffisant du contrôle de gestion qui ne sort pas les chiffres avec une fréquence assez rapide. Le très grand nombre d'indicateurs a également nuit à leur lisibilité.

Les tableaux de bord ont enfin été vécus comme une demande supplémentaire de la direction générale et des contrôleurs de gestion. Ils ont donc été traités de façon un peu bureaucratique. Il s'agissait alors pour les acteurs de « mettre des chiffres dans le tableau ». Toutefois, cela a parfois été accompli dans la douleur. Les responsables de SO ont notamment contesté le sens des indicateurs, leur pertinence et leur niveau. Cela permettait en outre de faire apparaître des problèmes de communication entre les acteurs et de mettre au jour des conceptions en définitive très différentes sur la façon d'appréhender la BAP et ses missions. Le chiffrage des indicateurs et la signature des tableaux de bord ont également été réalisés avec un retard moyen important. Dans l'une des régions observées, les contrats ont été signés après la saison ou une fois qu'elle était bien lancée…

De l'amélioration à la confusion

La deuxième année d'existence des tableaux de bord a été marquée par la volonté de les améliorer. Nous présenterons d'abord les grands axes de modernisation souhaités. Mais en cours de processus, un changement de direction générale a chamboulé ce travail. Loin de vouloir remettre en cause ce qui avait été fait, la nouvelle direction générale cherchait aussi à

améliorer l'existant. Nous présenterons donc dans un deuxième temps, les initiatives de la direction générale. Différentes logiques se sont alors télescopées. De ce fait, l'élaboration des tableaux de bord de la deuxième année a finalement pris un tour singulier.

L'amélioration des tableaux de bord

Conscient des difficultés rencontrées à l'issue de la première année de fonctionnement, il a été décidé par la DG et les contrôleurs de gestion d'améliorer l'élaboration des tableaux de bord. Plusieurs axes ont été choisis :

Les différents responsables ont été invités à hiérarchiser les objectifs qui leur étaient proposés dans la maquette du tableau de bord. Il s'agissait pour chacun de choisir les points qui leur semblaient les plus importants en fonction de leurs propres réalités de terrain et des demandes du niveau hiérarchique supérieur. La priorisation est toutefois rapidement apparue comme une notion très variable selon les DR. Pour certains, il fallait se limiter à 3 ou 5 objectifs pour l'année alors que pour d'autres, il s'agissait de définir une dizaine d'objectifs prioritaires, voire plus selon les cas. Malgré cet effort de priorisation, tous les objectifs du contrat de gestion devaient toutefois faire l'objet d'un engagement, sauf s'ils n'étaient pas pertinents pour l'unité considérée. Il n'était en outre pas clair toutefois entre les contrôleurs de gestion et la direction générale si les responsables pouvaient déroger aux indicateurs et en choisir de plus pertinents en fonction de leur imagination ou s'ils devaient absolument respecter ceux qui leur étaient proposés dans la maquette. Il s'agissait d'indiquer plus clairement quels étaient les indicateurs de pilotage et quels étaient les indicateurs de résultat. Afin d'aider les acteurs de terrain, une fiche d'élaboration a été confectionnée par un contrôleur de gestion régional très en pointe sur les tableaux de bord. Mais cette fiche, pourtant présentée aux acteurs, n'a pas été diffusée avec succès.

Exemple de fiche de pilotage proposée

Plan d'action annuel	Année :		Fiche n°		
Direction régionale : Responsable :					
Objectif BAP :					
Objectifs de résultats :			**Indicateurs de contrôle :**		
Moyens à mettre en œuvre	Dates		**Responsables**	H/J	Coût
	Début	Fin			

Il s'agissait également de mieux travailler sur le système d'information et sur l'obtention des chiffres servant de support aux indicateurs. Ne devaient être retenus que les indicateurs pour lesquels il était possible d'obtenir des chiffres et de les obtenir dans des délais raisonnables. Contrairement à l'année précédente, quatre points d'étapes devaient être prévus dans l'année sous forme d'une rencontre entre le contrôleur d'une région et chaque responsable afin de discuter et d'analyser les résultats obtenus sur chacun des indicateurs. Des tableaux de bord étaient également prévus afin de fournir des informations intermédiaires permettant de piloter les variables du contrat de gestion.

Les responsables de SO ont également été formés afin de leur montrer comment utiliser les tableaux de bord pour animer le travail de leur équipe et lui donner un sens. Ces réunions de travail ont toutefois permis de constater que certains DR avaient eux-mêmes du mal à se servir de leur contrat de gestion comme d'un outil d'animation. Dans le meilleur des cas, le contrat de gestion avait simplement été communiqué mais jamais vraiment expliqué. L'un des

objectifs des améliorations de la deuxième année était aussi de mieux articuler les tableaux de bord des différents niveaux entre eux. Les priorités des responsables de SO devaient alors être élaborées de concert avec le DR et les priorités qu'il aurait lui-même définie à son niveau. Le but était donc d'instaurer un dialogue plus important autour de la stratégie de chaque région et son opérationnalisation sur le terrain.

Les contrôleurs de gestion souhaitaient également que les responsables de SO élaborent des plans d'action mieux construits en se concentrant sur les quelques objectifs qu'ils auraient au préalable priorisés. De nombreuses ambiguïtés restaient pourtant en suspens sur cette notion de plans d'action qui ne semblaient pas comprises de la même façon par tous. Ainsi, dans l'une des régions, le DR a lancé une formation pour « qu'enfin on réalise de vrais plans d'action qui permettraient de définir les priorités des responsables de SO ».

Mais alors qu'il avait été demandé aux DR et aux responsables de SO de dégager les priorités sur lesquels ils souhaitaient faire porter leurs actions pour l'exercice 2002/2003, la direction générale fût en partie modifiée. La nouvelle instance ne souhaitait pas forcément rompre avec les démarches qui avaient été lancées mais elle introduisit de nouvelles procédures qui vinrent quelque peu compliquer la tâche entreprise.

La confusion issue du changement de direction générale

Normalement, les tableaux de bord devaient permettre de définir des objectifs à atteindre et devaient s'accompagner de la rédaction de plans d'action permettant d'y parvenir au niveau des SO. Mais parallèlement aux tableaux de bord, la direction générale a lancé en novembre 2001 une nouvelle procédure de gestion.

Il a été demandé à tous les responsables de SO d'écrire directement leurs plans d'action en tenant compte de dix axes de développement majeurs qui étaient souhaités par la direction générale. On trouvera ci-dessous la lettre de la direction expliquant la nouvelle démarche ainsi que les priorités définies nationalement.

La lettre d'introduction de la nouvelle procédure

Contexte

Le collectif de direction de la BAP a décidé de modifier, dans le prolongement de la démarche engagée l'an dernier, sa traduction des orientations budgétaires. Le plan d'action sera remplacé par un « projet de direction » donnant les priorités et la façon de les atteindre ainsi que les domaines à travailler. Les plans d'action, feront l'objet d'une construction « remontante » depuis les SO.

Nous avons un an d'expérience (ou presque) des tableaux de bord.

Nous avons engagé un travail sur la conduite de changement qui nous conduit à un diagnostic pour chaque SO.

Démarche régionale

Le collectif de direction détermine quelques priorités régionales en cohérence avec les priorités nationales. Chaque DSO travaille avec le collectif du SO, à partir du diagnostic issu de l'analyse fonctionnelle de son SO, à déterminer des objectifs et des plans d'actions pour son secteur. La réunion du 14/01/02 à pour objectif de préciser les priorités régionales et de discuter collectivement des objectifs qui pourraient être ceux des SO. Ceci n'implique pas que tous les objectifs soient identiques pour tous les SO.

Priorités nationales

Quatre priorités sont retenues :

- Conduire les changements dans l'offre, l'organisation et la communication de la BAP pour répondre aux attentes exprimées par les bénéficiaires dans le cadre des rendez-vous des AS ; ces changements s'inscrivant dans le cadre des orientations définies par le CA
- Rendre toujours plus visibles la richesse du contenu de nos activités
- Poursuivre l'effort pour maîtriser la gestion de nos activités et optimiser l'utilisation du 1%
- Introduire de la qualité dans tous nos modes de fonctionnement

Priorités régionales

Je vous propose les priorités suivantes :

Amélioration des liens de délégation

- La délégation aux responsables d'équipes
- Le collectif de secteur

Programmation et anticipation

- Catalogue
- Projet été / Projet hiver
- Préparation technique des centres

Suivi des engagements :

- Travaux et matériels
- Personnel CDD

Certains éléments sont la continuation de changements déjà amorcés d'autres, s'ils ne sont pas nouveaux méritent à mon avis de devenir des priorités de l'année.

CONDUIRE DES CHANGEMENTS DANS L'OFFRE POUR REPONDRE AUX ATTENTES DES BENEFICIAIRES				
Axes de Progrès	**Leviers d'Actions**	**Supports de Travail**	**Commentaires**	**Plans d'Actions du SO**
• Travailler en complémentarité avec les partenaires pour mettre à jour les RRS	• Développer les contacts et augmenter les réunions de travail • Mutualiser les activités centralisées et décentralisées • Systématiser les PV de réunions	• Documents du CA	• Exemple : Projets menés en commun	
• Proposer des séjours pour les week-ends prolongés	• Elaborer des projets de séjours • Trouver les sites (permanents ou non) • Trouver les partenaires (conventions) • Mettre en place les relais bénévoles (SLV) • Créer ou mettre à jour les RRS	• RRS • Doctrines • Référentiels • GPC • Documents DG et CA	• Adapter le réseau par le biais d'une évolution des ouvertures et fermetures • Exemple :tel séjour sur tel site de telle date à telle date	
RENDRE TOUJOURS PLUS VISIBLE LA RICHESSE DU CONTENU DE NOS ACTIVITES				
Axes de Progrès	**Leviers d'Actions**	**Supports de Travail**	**Commentaires**	**Plans d'Actions du SO**
• Dynamiser la démarche de constructions de Projets (séjours et pédagogiques)	• Expliciter ce qu'on attend du Projet • Informer le Directeur des moyens mis à disposition • Négocier les modalités de mise en œuvre (échanges multiples) • Prendre en compte l'accueil des adolescents dans les centres « adultes et familles » • Arrêter un Projet de fonctionnement	• Orientations du CA • Référentiel « Contenus des séjours » • Projet éducatif • Convention « jeunes » • Charte déontologique pour l'accueil des handicapés	• Formaliser les termes de la négociation du Projet • Exemple : création d'une base documentaire « Projets » pérenne et commune	
• Faire partager les valeurs de l'organisme et leurs finalités émancipatrices	• Mettre en œuvre la politique culturelle de l'organisme (tournées, bibliothèque, chantiers, résidences…) • Favoriser le rapprochement des activités (centralisées et décentralisées) sur des contenus communs • Engager un travail de réflexion sur la citoyenneté, la laïcité et la modernité • Développer les thèmes « Solidarité et Paix » dans les Projets	• Orientations du CA • Fiches techniques « spectacles » • Contrats ou conventions des artistes ou des intervenants • Dotations de livres	• Faire vivre, partager la solidarité dans les « Centres Jeunes » • Exemple : construction, de projets solidaires (associations extérieures…)	
• Echanger avec nos partenaires (Conventions, SCI,..) sur la mise en œuvre de contenus de séjours et de prestations d'activités répondant aux valeurs de l'organisme	• S'assurer que les partenaires respectent les conventions • Intégrer les tournées nationales dans leur programme d'animation • Rencontrer les responsables des sites en convention pour échanger sur les contenus d'activités	• Contrats/conventions • Calendriers des tournées	• Obtenir les données de production des partenaires • Obtenir les programmes d'animation des partenaires	

MAITRISER LA GESTION DE NOS ACTIVITES ET OPTIMISER L'UTILISATION DES RESSOURCES				
Axes de Progrès	**Leviers d'Actions**	**Supports de Travail**	**Commentaires**	**Plans d'Actions du SO**
• Associer plus étroitement l'élaboration des projets à la construction budgétaire	• Formaliser les Projets (couple projet/budget) • Prévoir des alternatives ou variantes aux projets de base • Analyser les origines de coûts en matière de : frais généraux de fonctionnement, frais d'usage des locaux, personnels… • Maîtriser l'application ELOBUD	• Enveloppe budgétaire • Réseau prévisionnel • Notes d'organisation budgétaire • Application ELOBUD	• Assurer la régulation régionale des projets • Exemple : rédaction de « fiches projets »	
• Maîtriser les systèmes d'information budgétaire et comptable	Avec l'aide de la DR : • Analyser les restitutions de production et de comptabilité • Suivre les engagements à l'aide du logiciel « Solution Informatique » • Suivre la production à l'aide de TACO, et « UO restau » • Renseigner les tableaux de bord mis à disposition (feuilles de calcul de coûts) • Analyser les écarts sur les coûts unitaires, sur le réalisé/budget • Trouver les causes et mettre en place les mesures correctives	• Doctrine comptable (Elodie…) • Notes d'organisation budgétaire • Référentiels • TACO	• Mettre en place le plus rapidement possible l'application de suivi des engagements « Solution Informatique » afin de gérer en temps réel • Exemple : mise en place de tableaux de bord (feuilles de calcul)	

METTRE EN ŒUVRE UNE DEMARCHE QUALITE				
Axes de Progrès	**Leviers d'Actions**	**Supports de Travail**	**Commentaires**	**Plans d'Actions du SO**
• Constituer des équipes d'encadrement plus performantes	• Anticiper le recrutement des équipes d'encadrement • Rechercher les compétences les plus adaptées au projet ou au site • Constituer les équipes d'encadrement en tenant compte des propositions du Directeur • Rencontrer et évaluer les Responsables Principaux et les Directeurs afin d'établir leur plan de formation et de prévoir leur future affectation	• « Encad 2000 » • Référentiel encadrement • RRS • Fiches d'évaluation • Catalogue des stages	• Constitution des équipes en relation avec le Directeur et le SAE de la DR • Exemple : définition des profils (quantitatif) et des compétences (qualitatif)	
• Entretenir le patrimoine	• Rédiger un plan de maintenance (préventif et curatif) • Planifier les travaux à court et moyen terme • S'organiser pour réaliser ou faire réaliser les interventions curatives • Rédiger ou mettre à jour les contrats d'entretien	• Plans de maintenance type • Contrats type • Liste des entreprises • Crédits autorisés • Doctrine du département « Patrimoine »	• Adapter l'organisation du travail afin d'optimiser nos ressources humaines (personnel permanent) • Exemple : Planning des travaux (sous-traitance)	
• Préparer les centres en amont du fonctionnement et s'assurer de leur fermeture	• Suivre les inventaires du matériel • Mettre en œuvre un planning de préparation par centre • Mettre en place un tableau de bord de pilotage au niveau du SO	• Référentiel « Contenus » • RUS • Plans de Prévention • Check-list de préparation • POPOF , POPEF • GABI	• La préparation d'un centre doit être le fruit d'un travail d'équipe au sein du SO • Exemple : Planning des actions de préparation du centre	
• Assurer la propreté et la maintenance des installations au cours de la saison	• Etablir un plan d'entretien et de nettoyage (zones, fréquences, horaires, …) • Négocier ou renégocier les contrats d'entretien existants (nationaux ou locaux) • Reconsidérer l'organisation du travail	• HACCP pour les cuisines • Contrats types • Contrats existants • Charte de propreté ?	• Mettre en place le contrôle interne • Exemple : Planning d'intervention avec fréquences, horaires….	

Le résultat est donc paradoxal. Alors qu'il s'agissait en premier lieu de déléguer et de garder la maîtrise de la gestion de l'organisation au travers d'objectifs, la BAP s'est peu à peu orientée vers une centralisation où les actions des responsables semblent fortement encadrées par un travail de sélection des priorités réalisé en amont.

Ce changement a toutefois été présenté par la DG comme une avancée par rapport aux tableaux de bord qui sont ainsi complétés pour plus de rigueur. L'initiative des actions à entreprendre appartiendrait toujours aux responsables de SO qui devraient alors être force de proposition dans un cadre défini par la DG.

A partir de 2003, les tableaux de bord doivent être sérieusement réaménagés afin, selon les termes de la direction générale, de mieux cadrer avec les besoins de la BAP. Nous ne verrons toutefois pas cette évolution, notre période d'observation s'arrêtant en mars 2002.

Au moment où s'arrête cette observation, il est intéressant de constater que les différentes parties prenantes (DG, contrôleurs de gestion et directeurs coordinateurs et régionaux) n'ont pas le même discours sur les bienfaits de la nouvelle démarche. Elle introduit du flou mais chacun la commente en des termes très variés pour tenter de la justifier :

- Les deux représentants de la DG : « nous avons lancé cette nouvelle procédure pour fournir un pense-bête aux responsables de DR et de SO. Cela ne change rien à la démarche précédente mais les tableaux de bord tels qu'ils existent aujourd'hui sont vraisemblablement amenés à disparaître ».

- Un des DCO : « ce sont deux démarches indépendantes, on continue la mise en place des tableaux de bord comme auparavant et on rédige des plans d'action conformes aux souhaits de la DG ».

- Un des directeurs régionaux devant ses responsables de SO : « c'est un travail réalisé par les contrôleurs de gestion et la DG est furieuse car elle ne comprend pas l'intérêt de cette démarche. Les deux démarches sont contradictoires ».

- L'un des contrôleurs de gestion : « je suis assez gêné car les deux démarches me paraissent incompatibles. Aussi, je vais proposer aux managers de travailler sur des plans d'action dans un premier temps, puis on chiffrera les plans d'action plus tard. De toute façon, ils vont sans doute disparaître ».

- Un autre contrôleur de gestion plus volontariste et consensuel : « les deux approches doivent se réconcilier. L'une est une approche *top down* alors que l'autre est une approche *bottom up*. Les deux doivent forcément converger à un moment ou un autre ».

En tant qu'observateurs, nous devons avouer n'avoir pas vraiment compris où se situait la vérité entre ces différentes assertions.

Les tableaux de bord de la deuxième année

La discussion autour des tableaux de bord, lors de la deuxième année, se faisait dans le cadre de réunions de trois heures dans les régions. Ces réunions réunissaient le DCO de chaque

région, le directeur régional, les responsables de SO et le contrôleur de gestion en charge de la région. Le processus d'amélioration devait s'articuler autour de trois phases :

- Une première réunion devait préciser aux managers ce qui était attendu d'eux en terme de démarche. Il s'agissait d'expliquer l'idée de priorisation, de lever les incompréhensions et de préparer le travail des séances prochaines. A l'issue de cette séance, il était demandé aux DR et aux responsables de SO de définir des priorités en fonction des attentes de la DG et de sélectionner dans la maquette des tableaux de bord les indicateurs les plus pertinents pour évaluer l'atteinte de ces objectifs prioritaires. Pour chaque objectif prioritaire, il était enfin demandé de développer des plans d'action.

- La deuxième séance de travail visait à valider collégialement les objectifs prioritaires des DR et de chaque SO ainsi que les plans d'action à mettre en oeuvre. Cette deuxième séance de travail consistait également à finaliser la sélection des indicateurs pertinents du contrat de gestion qui devaient permettre de chiffrer les priorités et les plans d'action. En bref, il s'agissait de valider le travail inter-session réalisé. Mais entre temps, la DG avait modifié les règles du jeu comme nous l'avons décrit ci-dessus. Il va sans dire qu'une partie de la réunion a été consacrée à la présentation et la discussion des initiatives de la DG. En outre, la deuxième séance de travail a montré que le travail inter-session n'était pas fait. La définition des priorités des différents managers n'a donc pu être réalisée durant cette session de trois heures. Les initiatives de la DG et les priorités proposées par les DR étaient systématiquement contestées sinon discutées. L'initiative de la DG était discutée dans sa forme et sur les mots choisis pour exprimer une attente. Pour les priorités choisies par les DR, la discussion se focalisait également, non sur le choix d'une priorité, mais sur sa signification et sur les mots choisis. Ainsi, à titre d'exemple, l'une des priorités d'un directeur régional était de nature managériale : « accroître la délégation ». La discussion a porté pendant trois-quarts heure sur ce qu'était la délégation sans qu'aucune proposition concrète n'en résulte. Au travers de ces discussions ressortaient beaucoup de problèmes de fonctionnement de la DR.

- Autant dire que les priorités n'ayant pas été fixées lors de la deuxième réunion et les plans d'action n'ayant pas été discutés, il était difficile lors de la troisième réunion de chiffrer les indicateurs des tableaux de bord. C'est pourtant ce qui s'est passé mais dans les mêmes termes que la première année. Des chiffres ont été mis en regard des indicateurs sans véritable souci de priorisation. Les tableaux de bord étaient remplis mais au détriment de leur cohérence stratégique.

Premières interprétations du cas de la BAP

A quoi servent les tableaux de bord mis en place à la BAP ? Il me semble qu'ils ont des fonctions affichées et des fonctions latentes.

Un certain nombre de points intéressants ressortent du cas :

- L'utilisation de l'expérience de la « maison mère » permet d'éviter les problèmes aigus de légitimation.

- La BAP semble adopter un discours gestionnaire puis mettre en place des pratiques qui ne correspondent pas à ces discours.

- La BAP ne serait-elle pas entre deux styles de contrôle avec une difficulté à choisir l'un ou l'autre (pure délégation surveillée par des objectifs d'un côté / déclinaison des initiatives de la direction de l'autre).

- La rhétorique et le discours semblent tenir une grande place dans les pratiques gestionnaires de la BAP. De plus, les interprétations sur les différentes pratiques ne sont pas cohérentes entre les acteurs.

- Une réflexion peut sans doute être menée sur la pertinence des indicateurs et des priorités proposées. Il me semble que des priorités comme « mieux déléguer » peuvent renvoyer à l'aspect RH du BSC. Mais ils posent aussi un certain nombre de problèmes car personne n'explicite pourquoi il vaut mieux déléguer.

Conclusion

Mesurer et piloter la performance de l'entreprise nécessite de faire appel aux outils du contrôle de gestion. Mais au-delà de ces techniques, c'est la manière dont les managers vont solliciter le contrôle de gestion, et son professionnel, le contrôleur de gestion, qui en fera sa valeur. A bien y regarder, les réels progrès accomplis en matière de contrôle de gestion tiennent moins à la spécificité et aux caractéristiques des outils qu'à leur meilleure intégration au processus de management de l'entreprise.

L'*activity-based costing* nous rappelle qu'il est primordial d'identifier les lois des coûts et de rechercher, au-delà de l'imputation des charges aux objets de coûts, les déterminants des coûts. Cela permet non seulement de mieux affecter les coûts aux objets de coûts et ainsi d'obtenir des coûts sinon plus précis, du moins plus pertinents. Mais l'ABC permet également de mieux saisir l'évolution des coûts et par conséquent de mieux les piloter. Une réduction durable des coûts de l'entreprise passe par une meilleure cartographie du réseau de coûts. Ce qui permettra de faire baisser les coûts n'est pas la méthode de calcul utilisée mais sa capacité à susciter de bonnes réactions chez les managers.

La gestion budgétaire connaît des dérives depuis plusieurs années. Celles-ci s'expliquent paradoxalement par le succès que cette technique a connu. A force d'être diffusée et après s'être banalisée, elle s'est finalement pervertie. Elle est devenue de plus en plus bureaucratique et technicienne. Tout s'est passé comme si les managers avaient été peu à peu dessaisis des budgets que les contrôleurs de gestion se seraient appropriés au-delà du raisonnable. Il en découle une pratique finalement coupée de ses finalités.

Les tableaux de bord s'orientent de plus en plus vers une prise en compte globale de la performance et non plus seulement vers la mesure d'une performance financière. Leur mise en œuvre ne dépend pas tant de la qualité intrinsèque des indicateurs qui les composent que de l'intégration de ces tableaux de bord au processus de management de l'entreprise. S'ils sont vécus comme l'un des constituants principaux du processus de management alors il y a fort à parier qu'ils fonctionneront bien, même avec des indicateurs imparfaits.

Ce qui ressort des différentes perspectives que nous avons présentées sur les outils du contrôle de gestion, c'est leur nature profondément imparfaite et toujours en construction. Le contrôle de gestion existe maintenant depuis de nombreuses décennies et, malgré cela, ses outils semblent encore évoluer, et même plus, ils semblent parfois continuellement en cours de réinvention. Cela tient sans doute à plusieurs raisons. Nous ne retiendrons que les plus significatives[20].

- Les imperfections des outils du contrôle de gestion qui conduisent à mettre au jour des pratiques « nouvelles » plus « performantes » ne sont-elles pas une conséquence inévitable du contrôle de gestion ? Ce qui peut passer au premier abord pour un défaut technique, n'est-il pas en définitive la résultante d'une incapacité naturelle à saisir la réalité par essence inaccessible et mouvante ?

[20] On pourrait ainsi se poser des questions sur l'amnésie de certains praticiens d'entreprise ou encore sur le niveau des formations initiales dispensées…

- La mise au point d'un outil nouveau ou plus prosaïquement le passage d'un outil à l'autre, ne génère-t-il pas inévitablement des jeux d'acteurs qui cherchent à contourner l'outil en place ?

- Le perfectionnement technique d'outils de pilotage ne conduit-il pas, sous prétexte d'accroître le contrôle, à ouvrir toujours plus de possibilités de détournements des règles ? Il s'agit là d'un phénomène assez classique caractéristique d'un système bureaucratique.

Le contrôle de gestion matérialisé par ses outils, par les contrôleurs et les managers, est alors condamné à vivre avec un système imparfait qui ne mesurera jamais tout à fait la performance et ne permettra jamais de piloter automatiquement l'organisation. La composante humaine et subjective du processus reste fondamentale. Les managers peuvent d'ailleurs prendre appui sur les imperfections des outils du pilotage pour renforcer leur degré de contrôle sur l'organisation. Celles-ci sont en effet autant de portes ouvertes pour identifier des opportunités nouvelles de développement, casser les structures mentales établies de longue date, se poser des questions sous un jour nouveau ou plus généralement pour réintroduire de l'intelligence dans un système automatisé. En un mot, les imperfections permettent de faire progresser le degré de maîtrise sur l'organisation plus que la maîtrise du processus de contrôle lui-même.

Cela ne signifie pas pour autant qu'il faille se satisfaire d'un système de pilotage défectueux. Ce serait le meilleur moyen d'aller à la faillite. Mais il ne sert sans doute pas à grand-chose de le peaufiner à l'excès car une organisation parfaite n'existe pas. Si elle existait, ne l'aurait-on pas trouvée depuis longtemps ? Les organisations sont condamnées à vivre en gérant l'ambiguïté. C'est leur nature profonde et c'est l'essence même du travail du manager.

Annexe 1 : exemples de fiches de poste

CONTROLEUR DE GESTION USINE H/F

Vous rejoindrez le site industriel d'une société leader dans le domaine des technologies biomédicales. Rattaché à la Direction du Contrôle de Gestion de notre société (500 pers), vous assurez le suivi de l'activité des Unités de Production et de Recherche & Développement. Vous avez plus particulièrement en charge la gestion des prix de revient, l'établissement des budgets, l'analyse des écarts, la validation des stocks et le suivi économique des investissements. Rigoureux et sachant dialoguer, vous gérez une force de proposition pour mettre en place de nouveaux principes de gestion et ferez toutes les recommandations que vous jugerez nécessaires. A 30 ans environ, diplômé d'une Ecole de commerce ou de gestion, vous justifiez de 3 à 5 ans d'expérience et avez déjà pratiqué votre métier en usine. Si vous parlez anglais, ce poste est évolutif.

ASSISTANT CONTROLEUR DE GESTION

International Paper recrute pour sa division Emballages Carton Ondule. En liaison avec le contrôleur de gestion de la Division, vous prenez en charge le reporting mensuel. Vous participez à l'élaboration du forecast, du budget ainsi qu'à des études ponctuelles. De formation supérieure (école de commerce, maîtrise de gestion, DESS,...), vous êtes débutant ou possédez une première expérience en contrôle de gestion. Un anglais courant, un goût prononcé pour la micro-informatique ainsi qu'une parfaite maîtrise d'Excel sont indispensables à la réussite dans ce poste. Ce CDD de 18 mois vous permettra de constituer une expérience riche et sera un tremplin pour votre carrière future.

CONTROLEUR FINANCIER H/F

Nous sommes une PME de 120 personnes (impression sur étoffes ennobilissement textile) du Nord Isère connaissant un fort développement d'activité, accompagné d'une réorganisation complète. Il est rattaché au PDG qui assure la Direction Financière.. Il assure : - la mise en place et l'animation du contrôle de gestion, - la supervision de la comptabilité jusqu'au bilan, - la gestion de la trésorerie, - la gestion du personnel, - la mise en place et la gestion du système d'information, - l'animation d'une équipe de 5 personnes. Profil : Formation supérieure Bac4/5 en comptabilité/finance indispensable. Connaissance des système d'information de type ERP. Pratique de l'anglais. Expérience: 5 ans minimum en cabinet d'audit et ou dans un milieu industriel. Qualités de rigueur, d'autonomie et d'autorité professionnelle, indispensables pour envisager une évolution vers le poste de Directeur Administratif & Financier, membre du comité de direction.

CONTROLEUR DE GESTION H/F

Au sein de la Division Echafaudage (550 MF de CA, 500 personnes, 10 filiales) d'un groupe industriel leader sur son marché (5,1 MdF de CA), vous aurez pour mission de : Participer à la définition des procédures de contrôle de gestion, veiller à leur cohérence, préparer les budgets avec les responsables, suivre l'évolution des résultats par rapport aux plans, budgets et objectifs, identifier les écarts et en rechercher les causes, alerter la Direction sur les évolutions prévisibles et les situations constatées, proposer des améliorations, rendre compte au directeur général de la division. De formation DECF,vous disposez de 3/5 ans d'expérience dans le contrôle de gestion/cabinet d'audit de préférence dans le secteur BTP. Esprit d'analyse et de synthèse, rigueur, bon relationnel. Bonne maîtrise de l'informatique. Anglais souhaité

CONTROLEUR DE GESTION H/F

Filiale d'un gpe américain leader en publicité extérieure. En relation étroite avec le Directeur de gestion, vous prendrez en charge : - la supervision et l'analyse du reporting mensuel auprès des actionnaires - l'établissement et suivi du budget annuel des services du siège - l'élaboration et la mise en place de la nouvelle procédure budgétaire pour 2002 - la réalisation et l'automatisation des tableaux de pilotage. Vous serez également amené à faire évoluer les outils de gestion et le nouveau système d'information (JD. Edwards) en développant de nouvelles procédures. De form. ESC ou équivalent (option contrôle de gestion ou finance), vous justifiez d'une exp. de 3 ans mini. dans une fonction similaire au sein d'une entreprise de service ou d'un cabinet d'audit. Doté d'un bon esprit d'équipe, d'excellentes aptitudes relationnelles et d'un bon degré d'autonomie, ces atouts vous permettront d'être rapidement opérationnel.

CONTROLEUR DE GESTION - TELECOMS_H/F

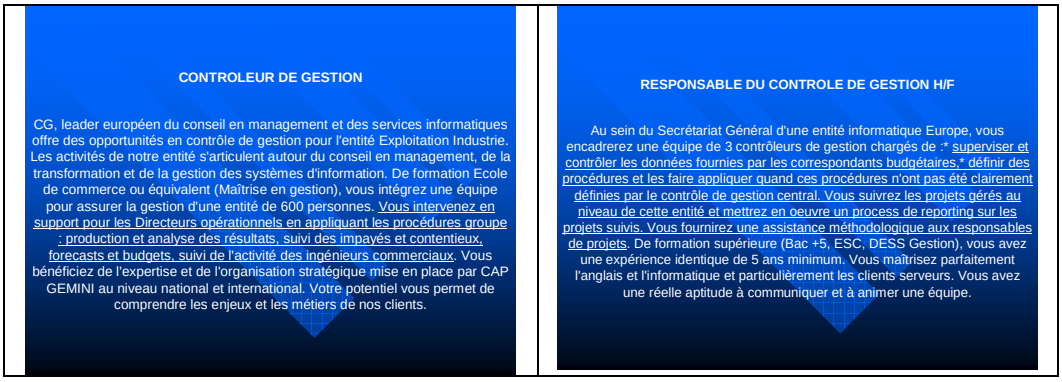
Opérateur global de télécommunications, filiale d'un grand groupe privé leader sur ses marchés, nous nous appuyons en France sur nos réseaux et à l'international sur ceux de nos partenaires pour commercialiser une offre grand public et entreprise axée autour de la téléphonie mobile, la téléphonnie filaire et les services données/internet. Au sein du contrôle de gestion de l'activité dédiée aux entreprises, pour son activité " Voix fixe ", en étroite liaison avec les directions Marketing et Commerciale : ú participation aux travaux de clôture et analyse des marges voix ú participation à l'élaboration du budget et aux actualisations des offres voix. De formation Bac + 5 en gestion,expérience de 1 à 3 ans acquise dans le contrôle de gestion si possible dans une activité spécialisée dans des offres de services complexes aux entreprises.

CONTROLEURS DE GESTION H/F

Le groupe C, c'est 168 magasins en France et à l'étranger, 18 000 collaborateurs et x milliards de francs de CA réalisé en 1999. Notre proposition : vous faire vivre autrement l'univers de la distribution. Toute la différence, c'est d'exercer votre métier chez C. Bras droit du Directeur de magasin, vous êtes force de proposition et garant de la fiabilité des chiffres et des flux. Vous accompagnez les chefs de rayon dans l'utilisation des outils de gestion nécessaires à la bonne tenue de leurs rayons. Par ailleurs, vous encadrez les équipes accueil/caisses, comptables et logistiques. ESC, BAC + 4 gestion/économie, vous avez une 1ère expérience réussie dans la finance ou l'organisation. Avec le partenaire du bonheur, faites-vous plaisir, en bénéficiant d'un programme d'intégration et de formation structurée et opérationnelle. Poss. Postes sur autres régions.

CONTROLEUR DE GESTION EVOLUTIF (H/F)

L est devenu une des 1ères enseignes mondiales de bricolage. Sa force: la capacité de ses collaborateurs à anticiper et à innover pour satisfaire leurs clients. Véritable bras droit du Resp. des investissements, vous animez au quotidien un service stratégique (1 MM d'actifs immobilisés, 100 M d'investissement annuel) et assurez la responsabilité directe du contrôle budgétaire, des bilans trimestriels et du plan de trésorerie. A environ 25 ans, de formation Ecole de Commerce (EDHEC, ESSEC...) ou Universitaire (DESS Finance Grestion, DESCF...) complétée par une 1ère expérience en cabinet, vous souhaitez développer votre technicité et votre capacité à appréhender des enjeux opérationnels en entreprise. Autonome, votre autorité naturelle et vos qualités relationnelles, font de vous un homme ou une femme d'influence auprès de l'équipe, des magasins et du siège.


CONTROLEUR DE GESTION
CG, leader européen du conseil en management et des services informatiques offre des opportunités en contrôle de gestion pour l'entité Exploitation Industrie. Les activités de notre entité s'articulent autour du conseil en management, de la transformation et de la gestion des systèmes d'information. De formation Ecole de commerce ou équivalent (Maîtrise en gestion), vous intégrez une équipe pour assurer la gestion d'une entité de 600 personnes. Vous intervenez en support pour les Directeurs opérationnels en appliquant les procédures groupe : production et analyse des résultats, suivi des impayés et contentieux, forecasts et budgets, suivi de l'activité des ingénieurs commerciaux. Vous bénéficiez de l'expertise et de l'organisation stratégique mise en place par CAP GEMINI au niveau national et international. Votre potentiel vous permet de comprendre les enjeux et les métiers de nos clients.
RESPONSABLE DU CONTROLE DE GESTION H/F
Au sein du Secrétariat Général d'une entité informatique Europe, vous encadrerez une équipe de 3 contrôleurs de gestion chargés de :* superviser et contrôler les données fournies par les correspondants budgétaires,* définir des procédures et les faire appliquer quand ces procédures n'ont pas été clairement définies par le contrôle de gestion central. Vous suivrez les projets gérés au niveau de cette entité et mettrez en oeuvre un process de reporting sur les projets suivis. Vous fournirez une assistance méthodologique aux responsables de projets. De formation supérieure (Bac +5, ESC, DESS Gestion), vous avez une expérience identique de 5 ans minimum. Vous maîtrisez parfaitement l'anglais et l'informatique et particulièrement les clients serveurs. Vous avez une réelle aptitude à communiquer et à animer une équipe.

Annexe 2 :métier, *cost killer*

Le métier de « tueur de coûts » s'est beaucoup développé ces dernières années notamment sous l'impulsion de certains cabinets de consultants. Il s'agit, à l'aide d'opérations « coup de poing », de réduire les dépenses de l'entreprise. Les intéressées se font bien souvent rémunérés en pourcentage de la baisse des coûts obtenus. Cela permet d'assurer une certaine obligation de résultat quand les missions de conseil sont souvent jugées trop onéreuses. L'appellation anglaise et cette *pseudo* obligation de résultat ont sans doute beaucoup contribué au succès de la formule. Ces missions souffrent toutefois d'un certain nombre de problèmes.

En ne s'attaquant qu'aux coûts, on ne mesure pas les effets pervers issus d'une baisse inconsidérée des dépenses. On pourra citer à titre d'exemple, le cas de cette entreprise qui après avoir lancé un plan de baisse des coûts constate effectivement une baisse de ses dépenses dans un premier temps puis …une perte de compétence dans un second temps car les cadres et les ouvriers les plus compétents sont ceux qui sont partis en premier (licenciement négocié, fuite devant une dégradation des conditions de travail…). Il a alors été nécessaire de lancer le plan « fun » pour redynamiser le personnel et retrouver des compétences perdues.

Obtenir une baisse des coûts est une chose. Obtenir une baisse pérenne des coûts en est une autre. Il ne sert pas à grand-chose de s'attaquer à toutes les factures de téléphone portable, puis à toutes les factures d'ordinateurs portables, puis à toutes… Certes, cela aura des effets sur les coûts et cela peut même être assez salutaire de se reposer certaines questions régulièrement. Mais on a également vite fait dans ces circonstances de dégrader l'offre de service de l'entreprise ou la motivation du personnel. Une fois l'électrochoc passé, les coûts reviennent bien souvent plus ou moins rapidement à leur niveau initial. La baisse n'a alors été obtenue que par un effort que les logiques gestionnaires de l'entreprise ne peuvent pérenniser. La rémunération de la mission de conseil en fonction des résultats est alors bien illusoire. Il serait en effet préférable de prendre en compte les économies conservées un an après[21].

En effet, réaliser des baisses de coûts durables nécessite de systématiquement mettre en évidence les lois suivies par chacune des dépenses examinées. C'est un travail complexe et de longue haleine. Il nécessite d'avoir une connaissance intime des processus examinés. Nous comprendrons mieux les ressorts à l'œuvre dans de tels programmes quand nous examinerons les analyses de type ABC.

[21] La détermination de leur montant serait toutefois assez difficile.

Annexe 3 :Le coût d'entrée des éléments en stock pour la comptabilité financière

Le coût d'acquisition des marchandises et des matières premières comprend :

- le prix d'achat (hors TVA récupérable, net de réductions commerciales et y compris les éventuels droits de douane)
- les frais accessoires : commissions et courtages sur achats, frais de transport incombant à l'entreprise, charges d'assurances au titre du transport, éventuels droits indirects (alcools par exemple).

Le coût de production comprend des produits finis et des encours de production :

- Coût d'acquisition des matières consommées, charges directes de production, charges indirectes de production dans la mesure où elles peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien (en sont exclus les charges financières générales, les frais de R&D, les frais d'administration générale).

Toutefois si le cycle de production est supérieur à 12 mois, les intérêts des capitaux empruntés pour la fabrication peuvent être rattachés (solution toutefois parfois refusée par le fisc ce qui conduit à une réintégration).

Ne sont pas compris dans les coûts des stocks : les consommations anormales de matières et main d'œuvre, les coûts de stockage autres que ceux séparant deux étapes du processus de production, les frais généraux ne contribuant pas à amener les stocks dans le lieu et l'état où ils se trouvent, les coûts de distribution.

Il faut également tenir compte de la sous activité. Les coûts fixes doivent être imputés aux coûts de production selon la méthode de l'imputation rationnelle. Ce qui permet aux coûts fixes de rester constants quel que soit le niveau d'activité.

On le voit les liens entre les deux comptabilités sont évidents à ce niveau tant pour l'imputation rationnelle que pour les coûts partiels. Attention toutefois, les deux comptabilités partagent des finalités qui sont différentes. Pour la comptabilité de gestion, il s'agit de maîtriser la performance. En cas d'erreur, le manager ne trompe que lui-même. Pour la comptabilité financière, il faut rendre compte de cette performance à des tiers et ne pas les induire en erreur.

Bibliographie

Alcouffe S. et Malleret V. (2002), « Les fondements conceptuels de l'ABC « à la française », *23ème congrès de l'Association Française de Comptabilité (AFC)*, Toulouse 16-17 mai.

Allen D. [1998], « Variations on a theme », *Management accounting*, October, p. 58.

Argyris, [1952], *The impact of budgets on people*, Controllership Foundation, New-York.

Bafcop J., Bouquin H. et Desreumaux A. [1991], « Prix de cession internes, regard sur les pratiques des entreprises françaises », *Revue Française de Gestion*, n°82, janvier-février 1991, pp. 103-113.

Banker R.D., Potter G. et Srinivasan D. (2000), "An empirical investigation of an incentive plan that includes nonfinancial performance measures", *The Accounting Review*, Vol. 75, n°1, January, pp. 65-92

Barrett E.M. et Fraser L.B. [1977], «Conflicting roles in budgeting for operations», *Harvard Business Review*, July-August 1977, pp. 137-146.

Baudet R. [1941], *Le contrôle budgétaire et sa fonction*, Thèse, Lausanne.

Bescos P.-L. et Mendoza C. (1994), *Le management de la performance*, Editions Comptables Malesherbes, Paris.

Bouguignon A., Malleret V. et NØrreklit H. (2001), « Balanced scorecard versus French tableau de bord : beyond dispute, a cultural and ideological persprective », *Cahier de recherche HEC*, mars. Publié dans *Comptabilité - Contrôle - Audit*, mai 2002, pp. 7-60.

Bouquin H. (1993), *Comptabilité de gestion*, Dalloz-Sirey, Paris.

Bouquin H. (1995), « Un aspect oublié de la méthode des sections : les enjeux d'une normalisation privée de la comptabilité de gestion », *Revue Française de Comptabilité*, n° 271, oct., p. 63-71.

Bouquin H. (2001), *Contrôle de gestion*, Presses Universitaires de France.

Bouquin H. (2003), *Comptabilité de gestion*, Economica.

Brimson J. (1991), *Activity accounting*, John Wiley, New York.

Brimson J.A. et Antos J. [1999a], *Driving value using activity-based budgeting*, John Wiley & sons, New-York.

Brimson J.A. et Antos J. [1999b], « Activity-based budgeting », in Rachlin R., *Handbook of Budgeting*, fourth edition, John Wiley & sons, New-York.

Broms A, Thomas Johnson T.H. (2000), *Profit Beyond Measure: Extraordinary Results Through Attention to Work and People*, Free Press, 272 p.

Bunce P. Fraser R. et Woodcock Lionel [1995], «Advanced budgeting : a journey to advanced management systems», *Management accounting research*, n° 6, pp. 253-265.

Cam-I [1999], "Beyond Bugeting", White paper, May 1999. Document disponible sur le site internet du CAM-I.

Capet M. et Total-Jacquot C. [1976], *Comptabilité, diagnostic et décision*, Presses Universitaires de France.

Connolly T. et Ashworth G. [1994], « An integrated Activity-Based Approach to Budgeting », *Management accounting*, March, p. 32-37.

Demeestère R., Lorino P. et Mottis N. [1997], *Contrôle de gestion et pilotag*e, Nathan

Deschamps P. [1997], «Le budget, piège à cadres», *L'Expansion*, n° 558 du 9 au 22 octobre, pp. 153-155.

DFCG [1994], , *Les directeurs financiers et la procédure budgétaire - Faut-il tuer le budget ?*, DFCG - KPMG, IFOP.

Drtina R. Hoeger S. et Schaub John [1996], «Continuous Budgeting at The HON Company», *Management accounting (US)*, January, pp. 20-24.

Drucker P, (1954), *The Practice of Management*, HarperCollins Publishers.

Epstein M.J. et Manzoni F. (1997), "The Balanced Scorecard and Tableau de bord, Translating strategy into action", *Management Accounting*, August, 28-36.

Fortin J., Manfron A. et Vézina M. [1999], *Pratiques de contrôle budgétaire*, Guérin Montréal.

Gascho, Lipe M. et Salterio S. (2002), "A note on the judgmental effects of the balanced scorecard's information organization", *Accounting, Organizations and Society* (27), pp. 531-540.

Gervais M. et Thenet G. [1998], « Planification, gestion budgétaire et turbulence », *Finance Contrôle Stratégie*, Vol 1, n°3, septembre, p. 57-84.

Hofstede G. [1967], *The game of budget control - How to live with budgetary control and yet be motivated by them*, Koninklijke Van Gorcum & Comp., Assen, The Netherlands.

Hope J. et Fraser R. [1997], "Beyond Budgeting. Breaking through the barrier to « the third wave »", *Management accounting*, December, pp. 20-23.

Hopwood A. [1974], *Accounting and human behaviour*, Prentice Hall Inc., New Jersey.

Ittner C.D. et Larker D.F. (1997), "Quality strategy, strategic control systems, and organizational performance", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, n°3/4, pp. 293-314.

Ittner C.D. et Larker D.F. (1998a), "Innovations in performance measurement : trends and research implications", *Journal of management accounting research*, Vol. 10. 205-238.

Ittner C.D. et Larker D.F. (1998b), “Are nonfinancial measures leading indicators of financial performance ? An analysis of customer satisfaction”, *Journal of Accounting research*, Vol. 36, Supplement, pp. 1-35

Johnson T.H. et Kaplan R.S. (1987), *Relevance lost - The rise and fall of management accounting*, Harvard Business School Press, Boston.

Kaplan R. S. , Norton D. P. (1998), *Le tableau de bord prospectif*, Les Editions d’Organisation, Paris.

Kaplan R. S. , Norton D. P. (2001c), *The Strategy Focused Company*, Harvard Business Press, Boston.

Kaplan R.S. et Norton D.P. (2001a), “Transforming the Balanced Scorecard from performance measurement to strategic management : part 1”, *Accounting Horizons*, Vol. 15, N°1, March, 87-104.

Kaplan R.S. et Norton D.P. (2001b), “Transforming the Balanced Scorecard from performance measurement to strategic management : part 2”, *Accounting Horizons*, Vol. 15, N°2, June, 147-160.

Langfield-Smith K. (1997), “Management control systems and strategy: a critical review”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, N°2, pp, 207-232.

Lebas M. (1991), « Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités », *Revue Française de Comptabilité*, n°226, septembre, pp. 47-63.

Lebas M. [1992], « L'ABM ou le management basé sur les activités », *Revue Française de Comptabilité*, septembre, n° 237, pp. 61-66.

Lillis A.M. (2002), “Managing multiple dimensions of manufacturing performance – an exploratory study”, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 27, 497-529.

Lorino P. (1989), *L’économiste et le manager*, Editions La Découverte.

Lorino P. (1991), *Le contrôle de gestion stratégique. La gestion par les activités*, Dunod, Paris.

Lorino P. (2001), *Méthodes et pratiques de la performance*, Editions d’organisation, Paris.

Lyne S.R. [1988], «The role of the Budget in Medium and Large UK Companies and the Relationship with budget pressure and participation», *Accounting and business research*, Vol. 18 n° 71, pp. 195-212.

Malina M.A. et Selto F.H. (2001), “Communicating and controlling strategy : an empirical study of the effectiveness of the balanced scorecard”, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 13, 47-90.

Malo J.L. et Mathé J.C. (1998), *L’essentiel du contrôle de gestion*, Editions d’Organisation, Paris.

Martory B, (2003), *Contrôle de gestion sociale, Salaires, masse salariale, effectifs, compétences, performances*, Vuibert, Paris.

Mcnair C.J., Lynch R.L., Cross K.F. (1990), "Do financial and nonfinancial performance measures have to agree?", *Management accounting*, november, pp. 28-36

Mendoza C., Delmond M.H., Giraud F, Löning H.. (2002) *Tableaux de bord et balanced scorecards*, Guide De Gestion, Revue Fiduciaire.

Mévellec P. (1990), *Outils de gestion. La pertinence retrouvée*, Editions Comptables Malesherbes, Paris.

Mévellec P. (1995), « La comptabilité à base d'activité », *Revue fiduciaire comptable*, n°212.

Mévellec P. (2002), « Les paramètres de conception des systèmes de coûts », 23ème congrès de l'Association Française de Comptabilité (AFC), Toulouse 16-17 mai.

Mintzberg H. (1982), *Structure et dynamique des organisations*, Les Editions d'Organisation, Paris.

Nikitin M. [1992], *La naissance de la comptabilité industrielle en France*, Thèse, Paris-Dauphine.

Option finance [1996], « La méthode Descarpentries à l'oeuvre chez Bull », *Option finance*, n° 406, 3 juin.

Otley D.T [1978], «Budget use and managerial performance», *Journal of accounting research*, Vol. 16, n° 1, printemps, pp. 18-149.

Peters T. et Waterman R.H. (1982), *In search of excellence*, Harper Collins Business, Londres.

Pyhrr P. (1970), "A zero base budgeting", *Harvard Business Review*, November-December.

Pyhrr P. (1973), *Zero-Base Budgeting : a practical management tool for evaluating expenses*, John Wiley et Sons, New-York.

Pyhrr P. (1999), *Zero-Base Budgeting*, in Rachlin R., Handbook of budgeting, Fourth edition, John Wiley et Sons, New-York.

Rucci A.J., Kirn S.P. et Quinn R.T. (1998), "The employee Customer-profit chain at Sears", *Harvard Business Review*, janvier-février, 83-97.

Samuelson L. [1986], « Discrepancies between the roles of budgeting », *Accounting, organizations and society*, Vol 11, n°1, pp. 35-45.

Schmidt J.A. [1992], «Is it time to replace traditional budgeting ? A method to make a budget more useful to management is proposed», *Journal of accountancy*, October, pp. 103-107.

Simon H.A. Guetzkow H., Kozmetsky G. et Tyndall G. [1954], *Centralization Vs. Decentralization in Organizing the Controller's Department*, Controllership Foundation Inc., New York.Simons R.

Simons R., (1987), “Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n°4, 357-394.

Stedry A.C. [1960], *Budget control and cost behavior*, Prentice Hall Inc.

Touchais L. [1998], *Les pratiques de contrôle de gestion des activités exportatrices dans les moyennes entreprises industrielles bretonnes*, thèse, Université de Rennes I.

Young D. (1998), « Rhône-Poulenc au crible de l’EVA », *L’Expansion Management Review*, septembre, 64-71.

Projet de quatrième de couverture

Le contrôle de gestion connaît depuis quelques années des mutations importantes. L'évolution du nom de la discipline traduit d'ailleurs les nouveaux enjeux. Les professionnels parlent de plus en plus souvent de « mesure et de pilotage de la performance ». Derrière cette évolution se cachent des évolutions profondes.

De nouveaux champs de compétence et de nouveaux outils s'ouvrent et permettent d'enrichir les pratiques des professionnels. Le pilotage y gagne en crédibilité. Les systèmes d'information en dégageant les contrôleurs et les managers des tâches les plus routinières permettent également de concentrer leur attention sur les activités d'ingénierie organisationnelle et de management.

Parallèlement, les modalités les plus bureaucratiques des pratiques de contrôle sont de plus en plus contestées car elles favorisent une culture de la conformité. Celles-ci ne permettent pas aux organisations de faire face aux nouveaux enjeux qui se posent à elles. Le contrôle de gestion doit donc se dégager des rituels de contrôle qui, sous couvert d'une apparence de pilotage, ne permettent pas de maîtriser vraiment les principales dimensions faisant, le succès de l'entreprise.

Ce livre s'adresse aux contrôleurs de gestion et aux managers qui souhaitent mettre en place des outils innovants de mesure et de pilotage de la performance ou bien revoir les outils en place afin de les rendre plus performants.

Ce livre cherche à illustrer ces deux dimensions de l'évolution du contrôle de gestion et du pilotage des entreprises. Pour cela, l'auteur examine trois techniques traditionnelles du contrôle de gestion : le calcul des coûts, la gestion budgétaire et l'élaboration des tableaux de bord. Au-delà de la simple description technique des ces outils, ce livre a pour ambition de relier des pratiques avec leur contexte d'utilisation.

- Quand utilisez telle méthode de calcul de coûts ?
- Quelles sont les précautions à prendre en compte pour implanter des coûts à base d'activité ?
- Quels sont les principes de la gestion budgétaire ?
- Quelles en sont les limites et comment réformer des pratiques déficientes ?
- Qu'est-ce qu'un bon tableau de bord ?
- Qu'est-ce qu'un *balanced scorecard* ?
- Que peut-on attendre et ne pas attendre d'un tableau de bord ?

Des études de cas, issues d'exemples réels, sont systématiquement proposés pour illustrer les points clés de chacune des pratiques.