

## 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 :

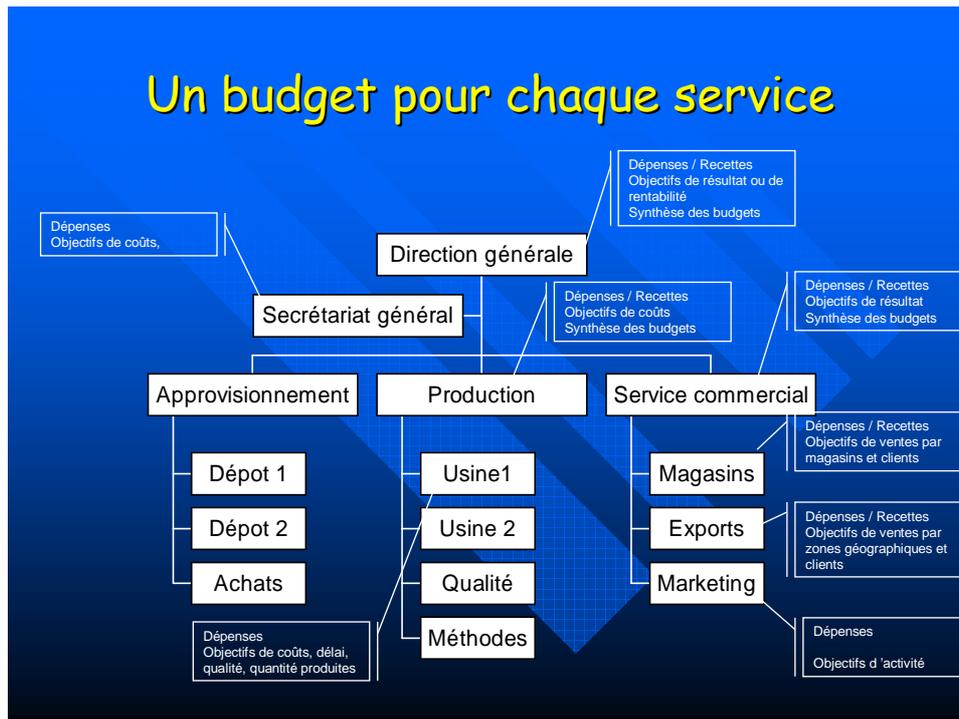
- le centre de coûts productifs dans lequel il est possible de mesurer la production et d'établir une relation assez fiable entre la fin et les moyens utilisés. On sait par exemple combien coûte la production de telle ou telle pièce d'une machine car on sait combien de matière, de main d'œuvre et de charges indirectes (amortissement, frais généraux...) <sup>8</sup> 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.

---

<sup>8</sup> 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 recréer 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**

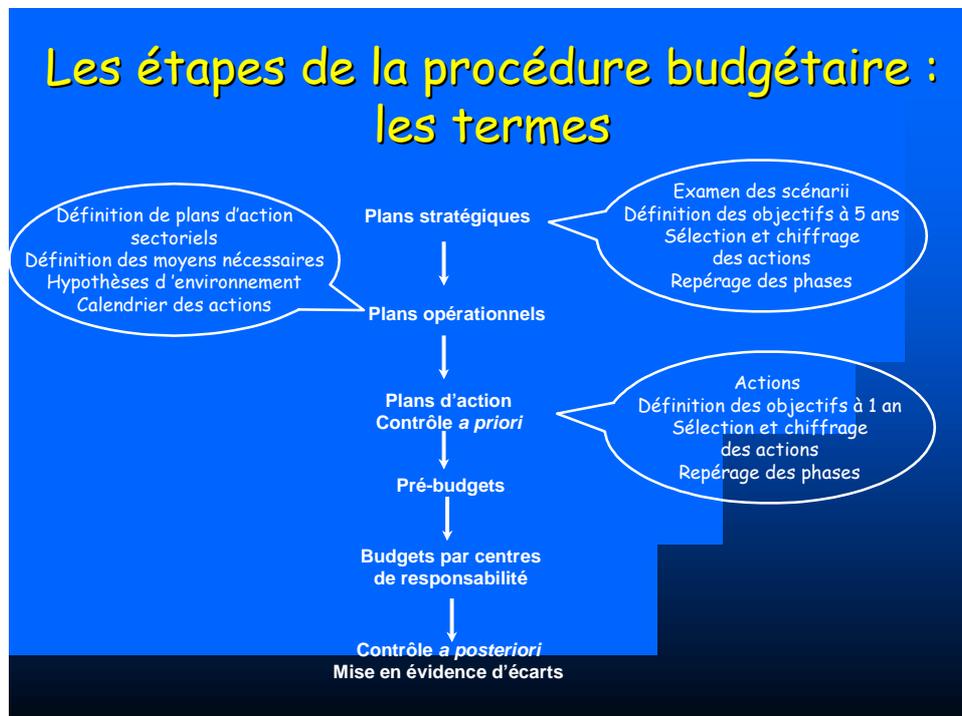
L'établissement des budgets de l'entreprise se conçoit d'abord de façon globale. Une orientation générale est fixée par la direction de l'entreprise puis est déclinée dans toute l'organisation. Les différents services font ensuite des propositions de plans d'action qu'ils valorisent sous forme de budget. La difficulté est alors de faire en sorte que ces différents budgets soient cohérents les uns par rapport aux autres et qu'ils agrément 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 :

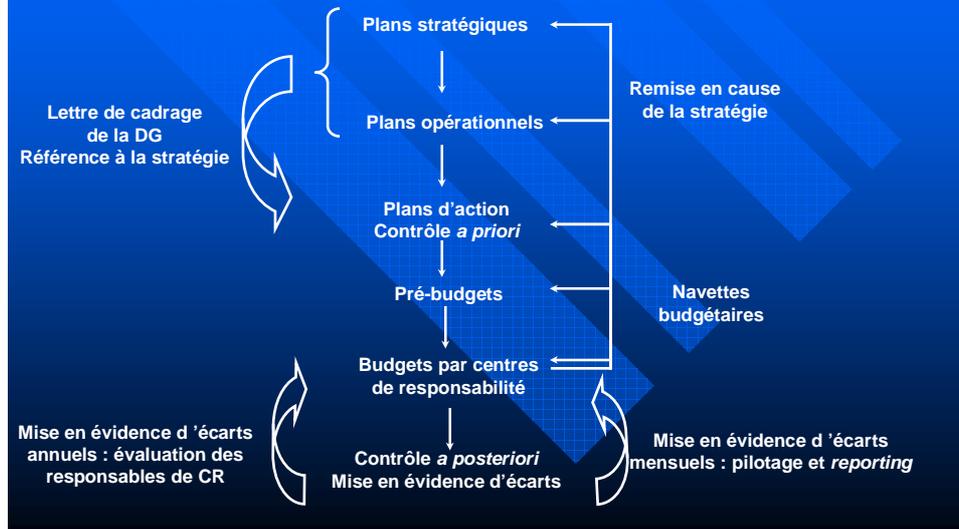


L'ensemble de ces étapes se concrétise sous forme de documents et de réunions diverses :

- 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 :

## Les étapes de la procédure budgétaire: les enchaînements



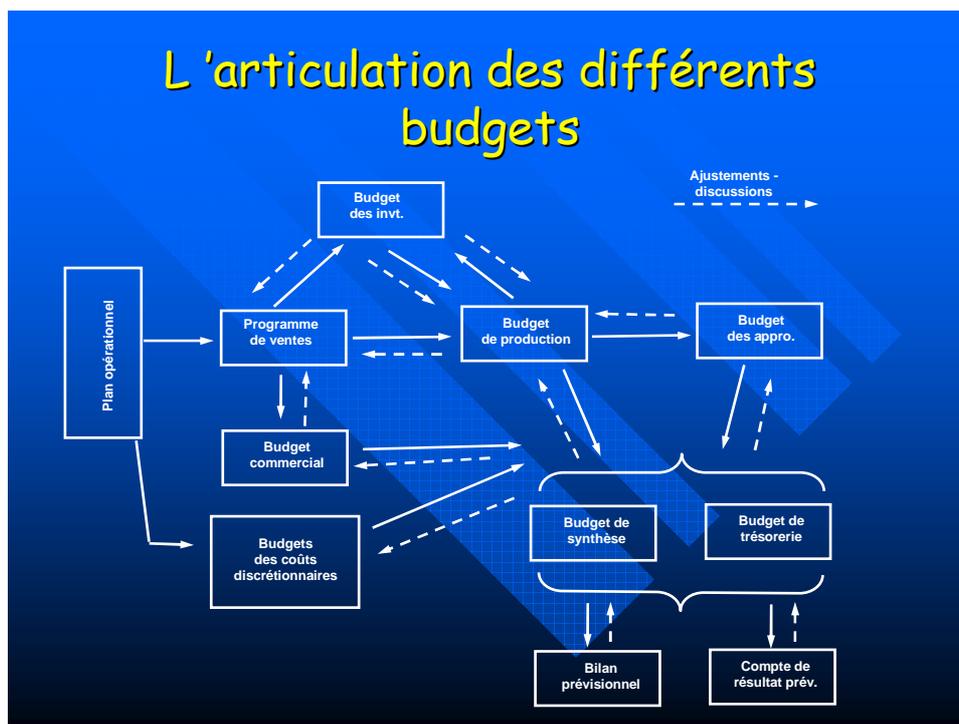
### L'enchaînement des différents budgets

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.

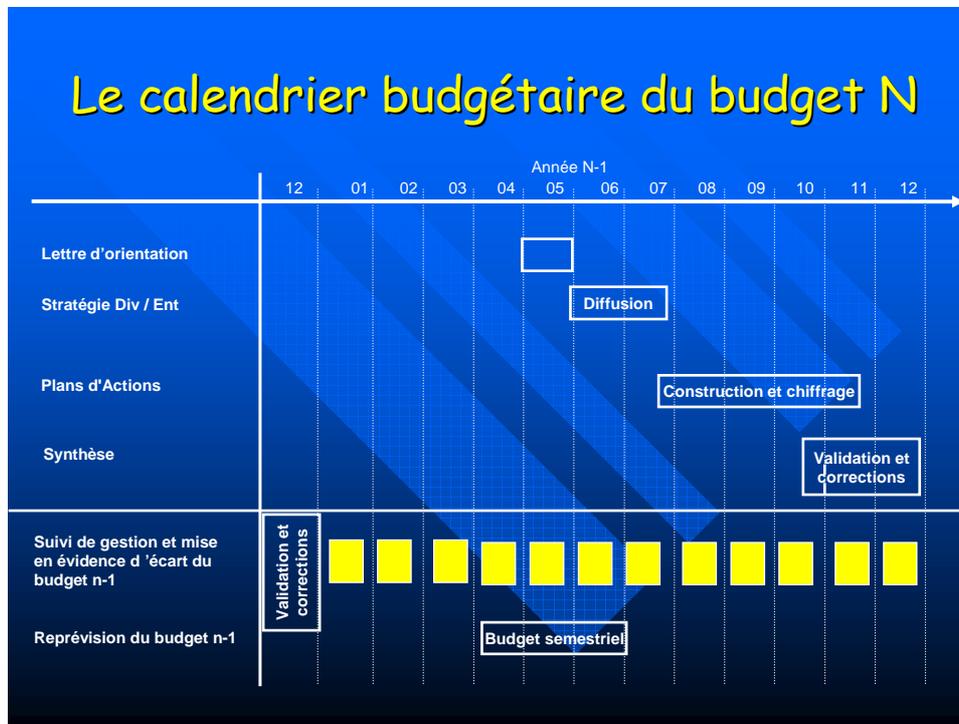
La mensualisation des budgets est un exercice permettant de suivre ensuite mois par mois l'évolution de la situation réelle par rapport aux prévisions. L'exercice est bien souvent artificiel. L'idéal serait de connaître précisément les dates d'engagement de chaque type de recettes et de dépenses. Mais 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.

<b>Prévisions du budget</b>			
	<b>Basic</b>	<b>Luxe</b>	
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	

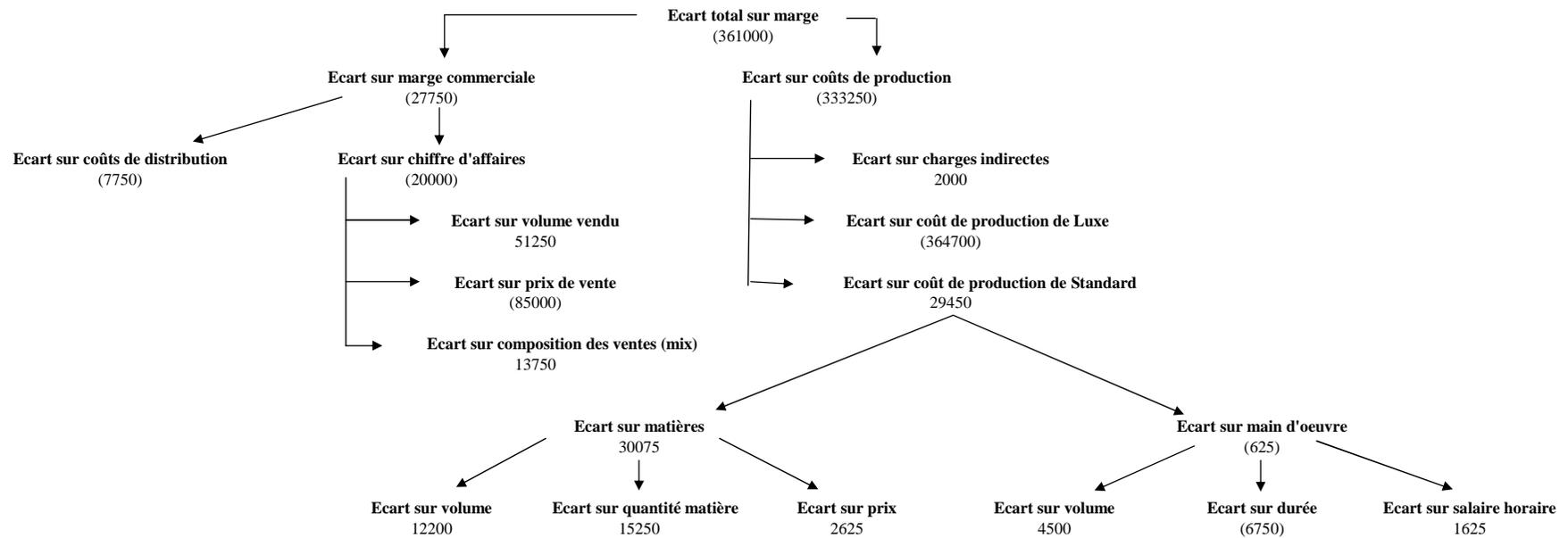
<b>Réalisation du budget</b>			
	<b>Basic</b>	<b>Luxe</b>	
Quantité	250	600	850
Consommation standard de matière (Kg)	2	14	
Nombre d'heures de main d'œuvre directe total	325	420	
Nb standard heure machine / pièce	4	5	
Nb d'heure/machine	1 000	3 000	4 000
Prix de vente unitaire	800	1 000	
Coût de la matière 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
<b>Chiffre d'affaires</b>	<b>200 000</b>	<b>270 000</b>	<b>-70 000</b>	<b>600 000</b>	<b>550 000</b>	<b>50 000</b>	<b>-20 000</b>
<b>Charges directes de fabrication</b>							
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
<b>Charges indirectes de fabrication</b>							
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
<b>Coût de production</b>	<b>105250</b>	<b>146866.6667</b>	<b>-41616.66667</b>	<b>1105200</b>	<b>730333.3333</b>	<b>374866.6667</b>	<b>333250</b>
<b>Charges variables de distribution</b>	<b>18 750</b>	<b>21 000</b>	<b>-2 250</b>	<b>45 000</b>	<b>35 000</b>	<b>10 000</b>	<b>7 750</b>
<b>Coût de revient</b>	<b>124000</b>	<b>167866.6667</b>	<b>-43866.66667</b>	<b>1150200</b>	<b>765333.3333</b>	<b>384866.6667</b>	<b>341000</b>
<b>Marge sur coût de production</b>	<b>94750</b>	<b>123133.3333</b>	<b>-28383.33333</b>	<b>-505200</b>	<b>-180333.3333</b>	<b>-324866.6667</b>	<b>-353250</b>
<b>Résultat sur vente</b>	<b>76000</b>	<b>102133.3333</b>	<b>-26133.33333</b>	<b>-550200</b>	<b>-215333.3333</b>	<b>-334866.6667</b>	<b>-361000</b>

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<sup>9</sup> 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 :

---

<sup>9</sup> Composition du portefeuille des ventes

- Ecart sur matières premières. Celui-ci se 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 se 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]	<b>Buts principaux :</b> planification coordination contrôle par <i>feed back</i> responsabilisation  influence le comportement  buts passifs	<b>sous-butts :</b> 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]	<b>Selon sa synthèse des ouvrages :</b> prévisions  planification coordination  communication  évaluation  motivation	<b>Ses résultats :</b> 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 :

	<b>Très important</b>
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.

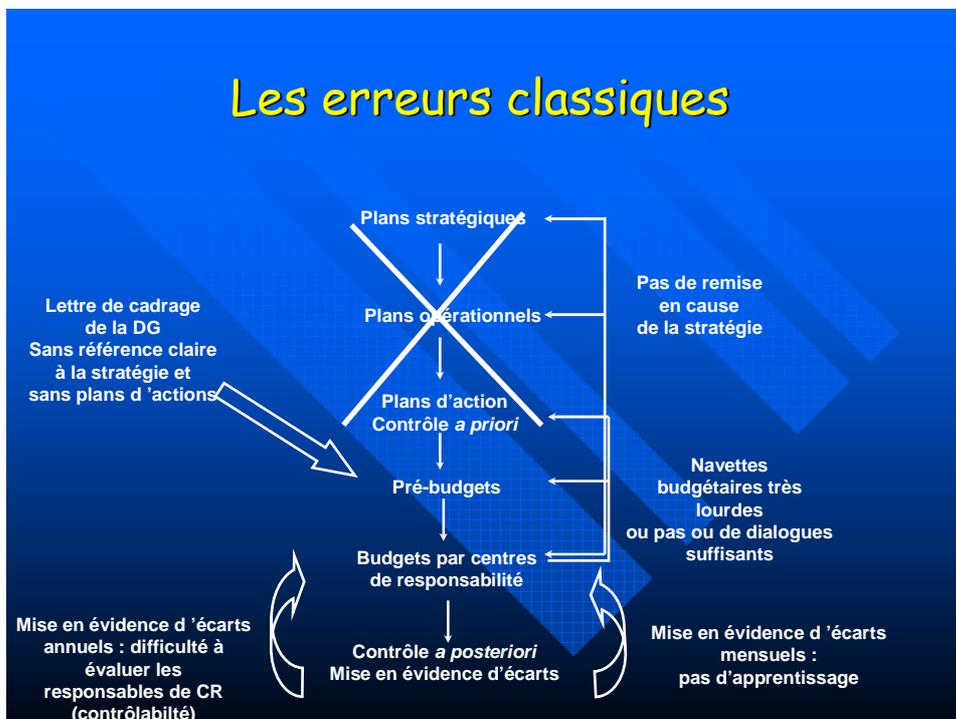
Récemment, la presse professionnelle a repris les critiques sur le contrôle budgétaire. Son coût apparaît trop élevé [Schmidt, 1992]. Ainsi, selon Fortin et al. [1999], pour plus de 70% des entreprises canadiennes, le coût d'établissement des budgets représenterait entre 1% et 5% du chiffre d'affaires 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 continue des

performances de l'entreprise [Drtna 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 :

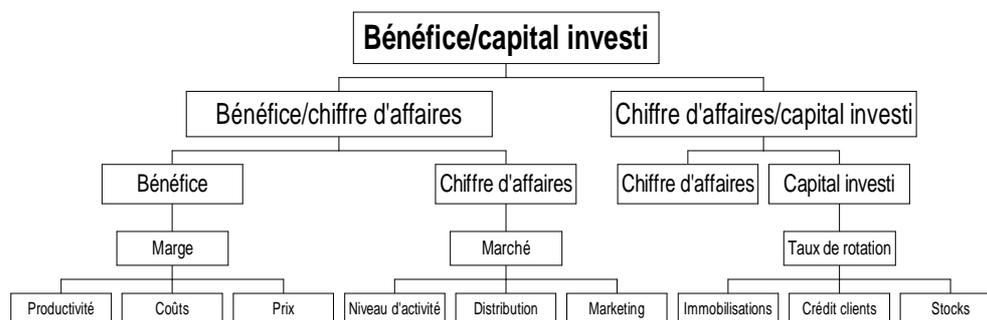
1. Comment s'assurer de la pertinence de l'articulation stratégie/budgets ?
2. L'environnement étant de plus en plus turbulent, les prévisions et les plans d'action du processus budgétaire ne risquent-ils pas de devenir rapidement obsolètes ?
3. Comment définir des centres de responsabilité adéquats ?
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 plus 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
<b>Complexe</b>	Contrôle budgétaire assez lourd	Contrôle budgétaire inadapté
<b>Simple</b>	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 rejait 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 utilisée 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.

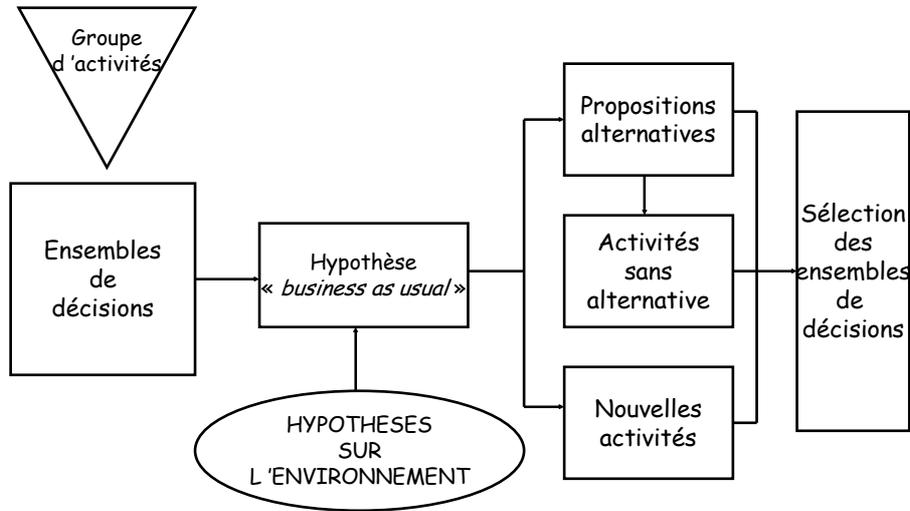
Le terme Budget Base Zéro ne signifie pas que les budgets sont remis à zéro chaque année. Il s'agit plutôt d'une procédure de mise sous tension du management afin de mieux définir les objectifs à atteindre, d'évaluer les alternatives et les actions à accomplir, d'établir l'ensemble des possibilités de 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



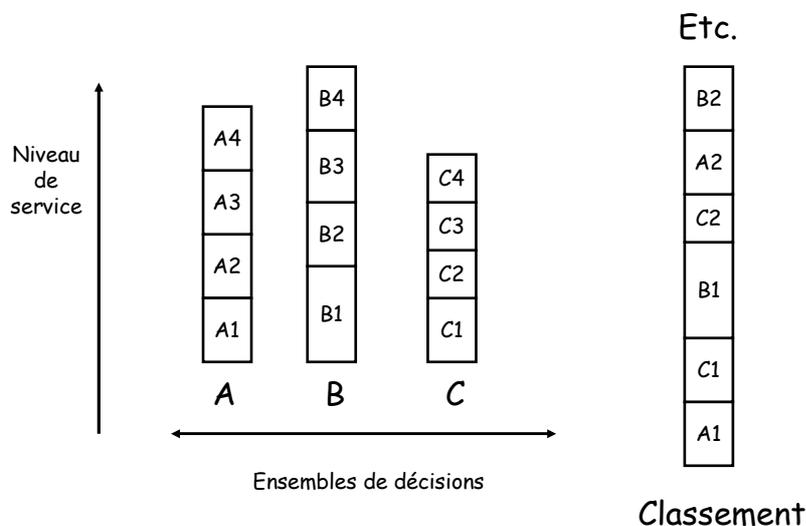
Les ensembles de décision comprennent systématiquement :

- 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 a 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 notablement 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.

## Le classement des propositions



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 apparue 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*).

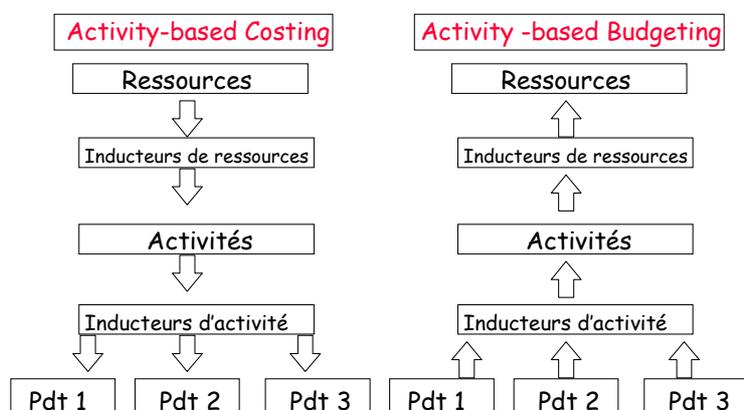
Notons que, selon Brimson et Antos, des variations dans les phases amont vont entraîner des variations encore plus importantes dans les phases aval des processus.

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

### ABB = ABC à l'envers



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 essaient 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 allègement 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

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

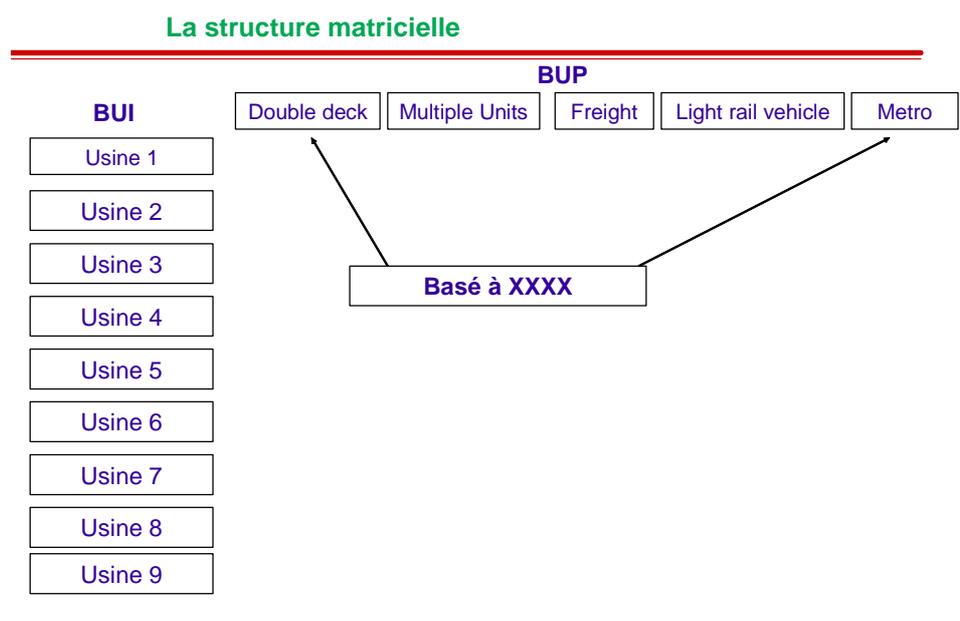
# Deux études de cas sur la procédure budgétaire

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

## Detoeuf<sup>10</sup>

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

---

<sup>10</sup> 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.

Conception du projet : 2 ans  
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 rentabilité 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 m<sup>2</sup> utilisés par les autres activités. Ces coûts sont ajoutés à ceux des différentes fonctions consommant des m<sup>2</sup> (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 m<sup>2</sup> 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.

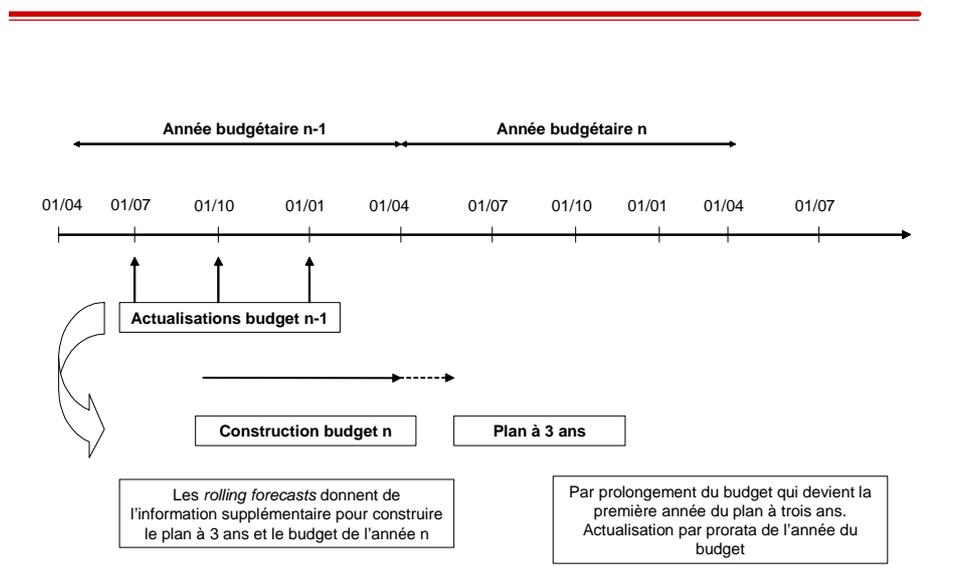
### ***La gestion budgétaire***

L'exercice budgétaire de l'usine étudiée est calqué sur le celui du groupe et s'étale du 1<sup>er</sup> 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 réprévision 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 1<sup>er</sup> 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'efficacité 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 cafétéria, 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 cafétérias...

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 événements 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 donc 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.