

Contrôle de gestion sur mesure

Industrie • Grande distribution
Banque • Secteur public • Culture

**Simon Alcouffe • Marie Boitier
Anne Rivière • Fabienne Villesèque-Dubus**

DUNOD

Le pictogramme qui figure ci-contre mérite une explication. Son objet est d'alerter le lecteur sur la menace que représente pour l'avenir de l'écrit, particulièrement dans le domaine de l'édition technique et universitaire, le développement massif du photocopillage.

Le Code de la propriété intellectuelle du 1^{er} juillet 1992 interdit en effet expressément la photocopie à usage collectif sans autorisation des ayants droit. Or, cette pratique s'est généralisée dans les établissements

d'enseignement supérieur, provoquant une baisse brutale des achats de livres et de revues, au point que la possibilité même pour

les auteurs de créer des œuvres nouvelles et de les faire éditer correctement est aujourd'hui menacée. Nous rappelons donc que toute reproduction, partielle ou totale, de la présente publication est interdite sans autorisation de l'auteur, de son éditeur ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC, 20, rue des Grands-Augustins, 75006 Paris).



© Dunod, Paris, 2013
ISBN 978-2-10-059957-8

Le Code de la propriété intellectuelle n'autorisant, aux termes de l'article L. 122-5, 2° et 3° a), d'une part, que les « copies ou reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective » et, d'autre part, que les analyses et les courtes citations dans un but d'exemple et d'illustration, « toute représentation ou reproduction intégrale ou partielle faite sans le consentement de l'auteur ou de ses ayants droit ou ayants cause est illicite » (art. L. 122-4).

Cette représentation ou reproduction, par quelque procédé que ce soit, constituerait donc une contrefaçon sanctionnée par les articles L. 335-2 et suivants du Code de la propriété intellectuelle.

Table des matières

Préface	VII
Introduction	1
1 Le contrôle de gestion industriel	29
Section 1 Le contrôle budgétaire par les standards et l'analyse des écarts	31
Section 2 Le calcul des coûts et le pilotage par la méthode ABC/ABM	42
2 Le contrôle de gestion dans la grande distribution	67
Section 1 Choix stratégiques et modèles économiques des entreprises de la grande distribution	68
Section 2 Choix d'organisation et contrôle de gestion sur mesure	86
3 Le contrôle de gestion bancaire	123
Section 1 Le contexte institutionnel et stratégique des grandes banques françaises	125
Section 2 Problématique organisationnelle et stratégique : le pilotage au niveau groupe	130
Section 3 Le contrôle de gestion au service du pilotage opérationnel des banques	144

4 Le contrôle de gestion dans le secteur public	165
Section 1 Le nouveau management public à la française	167
Section 2 Les spécificités du contrôle de gestion à l'hôpital	176
Section 3 Le contrôle de gestion à l'Université	192
5 Le contrôle de gestion dans les organisations artistiques et culturelles	209
Section 1 Les spécificités du domaine artistique et culturel	211
Section 2 Les outils de prévision et de suivi de l'activité artistique	221
Section 3 Les outils de pilotage et d'aide à la décision dans les OAC	233
Conclusion	245
Bibliographie	249
Index	257

Préface

Ou écrire, ou plutôt que dire, au sens de possibles didactiques, et en 2013, du contrôle de gestion ? Tout n'a-t-il pas déjà été exploré et présenté, à propos de ce thème foisonnant, objet ou sujet de milliers de manuels, ouvrages, articles, thèses, ou rapports ? Que peut donc apporter une livraison supplémentaire à propos d'un domaine supposé aussi rebattu ? En quête de réponses à ces questions, les auteurs du présent ouvrage proposent de lever l'hypothèse fondamentale du dit contrôle de gestion, certains énonceraient : d'en renverser le paradigme. En d'autres termes, ici, le contrôle de gestion ne sera pas déclaré comme *a priori* et définitivement constitué d'outils et de méthodes à portée normative et universaliste, donc « allant de soi ». Il sera au contraire considéré et conçu comme le résultat sans cesse inachevé, toujours renouvelé, d'un travail créatif de *confection*. Autrement dit, le prêt-à-porter ne lui convenant en aucun cas, il faudra l'établir (l'habiller ?) « *sur mesure* ». En filant ainsi la métaphore, les auteurs souhaitent clairement affirmer leur volonté de repenser la didactique, et peut-être même l'épistémologie, de leur domaine de prédilection, et de recherche : le contrôle de gestion.

Ce choix, annoncé par le titre même de l'ouvrage, traduit en effet l'aboutissement d'une réflexion scientifique à la fois moderne et avancée : moderne en ce qu'elle écarte dès le départ l'idée même de normes gestionnaires intangibles donc incontournables, mais sans pour autant ignorer la possibilité de mimétismes structurants, comme le soulignera ensuite le détail du développement ; avancée car elle reflète les travaux les plus récents et les plus novateurs en matière de compréhension et de conduite des organisations, et de leur contrôle. Les auteurs travaillent depuis de nombreuses années au cœur des recherches correspondantes. Ils parviennent ici à traduire ces recherches, puis à en signifier les conséquences didactiques, selon une démarche à la fois compréhensive et créative. En cela, ils tendent à montrer que le

« sur-mesure » en contrôle de gestion relève certes, dans ses pratiques quotidiennes, de l'improvisation et de l'habileté artisanale, mais qu'il ne resterait que bricolage – pour reprendre un terme à la mode ! – s'il ne s'enracinait pas au cœur de principes méthodologiques et de fondement théorique solidement établis et assimilés.

En cette matière du contrôle comme dans bien d'autres, rien n'apparaît en effet plus pratique qu'une théorie cohérente prolongée par une méthode rigoureuse. Si les contrôleurs de gestion se considèrent volontiers comme des couturiers singuliers, ils ne manquent jamais d'insister également sur la connaissance profonde des outils et des organisations impliquée par l'exercice de leur métier. Chacun d'entre eux « pare » certes son organisation de représentations originales et identificatrices, mais en combinant sans cesse les mêmes composants fondamentaux : comptabilités et budgets, tableaux de bord et tableaux tout court, rapports formels et discours politiques, maîtrise des jeux de pouvoir et compréhension des réseaux. Ainsi, et ainsi seulement, pourra être dit à chaque organisation, et à ses « parties prenantes », ce qu'elle est, et ce qu'elle devrait ou pourrait être ou devenir. C'est bien pour signifier cette singularité en quelque sorte artisanale que les auteurs proposent, de façon novatrice pour ce type d'ouvrage, une approche sectorielle, et non par méthode ou par outil. Ainsi sera mis en avant le contrôle de chacune des composantes canoniques des systèmes économiques : l'industrie, le commerce, la banque, le secteur public et enfin les organisations artistiques et culturelles.

Entre narration au cas par cas et présentation générale et abstraite d'instruments formels supposés universels, ce choix préserve à la fois la complétude et la diversité des lectures du contrôle de gestion. En même temps, il exprime la congruence entre le mouvement historique et l'évolution logique de la compréhension du dit contrôle. Les deux se combinent et se complètent en effet, en ce qu'ils conduisent à cheminer des organisations supposées structurables donc contrôlables à celle réputées mal organisées et peu maîtrisables. Ainsi vont se mettre progressivement en place, se justifier, mais aussi se discuter, des solutions techniques d'apparence très variée. Mais toutes renvoient cependant aux mêmes fondamentaux théoriques, en partie contradictoires : d'un côté les contingences structurelles et comportementales, de l'autre la rationalité économique et financière. Au final, et quelle que soit l'organisation, le contrôle de gestion parlera de résultat financier et de marges, de coûts et de budgets, de représentations numériques et de tableaux de bord. Cette nécessaire, mais difficile, compréhension du va-et-vient entre théorie et pratique constitue donc un des principes directeurs de l'ouvrage, et l'un de ses principaux atouts novateurs.

En cela, le lecteur se trouve en effet préparé à l'exercice même d'un contrôle de gestion solidement conçu. Chemin faisant, ce lecteur se sera enrichi de l'étendue et de l'actualité des références bibliographiques. Ces dernières sont habilement complétées, ou contrebalancées, selon des figures quelque peu paradoxales, par le retour à des schémas simplifiés et réducteurs, sous forme d'exercices numériques

élémentaires. C'est une autre façon de signifier, une fois encore, la tension fondamentale entre la complexité des organisations d'une part, et, d'autre part, la schématisation extrême des représentations chiffrées généralement utilisées pour en assurer le contrôle. Ainsi, les auteurs déclinent à nouveau leur conviction essentielle, ancrée dans la littérature et la recherche : le contrôle de gestion se comprend et s'exprime comme un ensemble de récits ou de méthodes variés à l'infini, mais il n'en convoque pas moins, à peu près dans tous les cas, les mêmes repères récurrents : prévisions, écarts, marges, coûts... y compris dans les organisations artistiques et culturelles. Faut-il déceler dans cette étrange circularité un risque d'impasse méthodologique ou théorique ? Pour en juger, il est tentant d'évoquer ou plutôt de convoquer la pérennité de l'organisation, et son identité.

Mais les frontières du contrôle de gestion ne s'en trouveraient-elles pas dépassées ? Le statut épistémologique de la gestion lui-même n'en serait-il pas mis en question, entre les injonctions du « *main stream* » de la rationalité financière, et l'exercice tellement incertain de la responsabilité sociale ? Au lecteur d'approfondir sa réflexion en ce sens. Les auteurs du présent ouvrage lui en ont d'ores et déjà offert les moyens, en l'invitant à comprendre et maîtriser les premiers fondements du « sur-mesure » en contrôle de gestion.

Yves Dupuy

Professeur émérite
Université de Montpellier

Introduction

SOMMAIRE

SECTION 1 Une perspective compréhensive des systèmes de contrôle de gestion

SECTION 2 Processus et acteurs du contrôle de gestion

SECTION 3 Organisation de l'ouvrage

Contrôle de gestion ou contrôle de gestion sur mesure ? Le contrôle de gestion est très souvent présenté dans les manuels comme un système de gestion générique, standard, adaptable à toutes sortes d'entreprises et toutes formes d'organisation. La question des conditions et des modalités de son adaptation aux spécificités du contexte est rarement abordée. Elle représente cependant un enjeu majeur pour l'ensemble des acteurs en charge du développement et de l'animation du contrôle de gestion : contrôleurs de gestion bien sûr, mais aussi managers et responsables opérationnels qui souhaitent piloter leur activité quelle qu'elle soit.

Pour participer de manière pertinente au pilotage de la performance, les systèmes de contrôle de gestion doivent en effet répondre aux besoins spécifiques des organisations privées ou publiques, par des dispositifs et des outils adaptés au contexte et aux processus de décision.

Les éléments structurants du contrôle de gestion, sont de natures très diverses :

- tantôt stratégique ; les conditions de la concurrence dans un secteur, le positionnement stratégique choisi – différenciation par les prix ou par l'innovation notamment –, la technologie utilisée, orientent les choix d'organisation du contrôle et la manière dont les outils sont mis en œuvre ;
- tantôt institutionnelle ; le contrôle de gestion dans le secteur public des universités ou des hôpitaux est ainsi largement influencé par le cadre réglementaire ;
- tantôt organisationnelle ; la taille, l'histoire et les valeurs de l'entreprise et de ses dirigeants influencent le système de délégation de responsabilité et de contrôle.

Le contrôle de gestion s'exprime ainsi différemment selon le secteur d'activité, le niveau d'incertitude de l'environnement, la stratégie, la technologie, la taille et l'histoire de l'entreprise, le style managérial de ses dirigeants, leurs valeurs et les compétences réunies, les règles et normes qui caractérisent l'environnement et encadrent les actions...

L'objet de cet ouvrage est par conséquent de présenter comment le contrôle de gestion peut répondre à des besoins de pilotage relevant de spécificités sectorielles¹. Le lecteur, étudiant, contrôleur de gestion ou manager en charge d'une « *business unit* », pourra ainsi retrouver une mise en perspective du contrôle de gestion, précisant la manière dont cette fonction s'adapte à des secteurs d'activités variés.

Avant de présenter les différents systèmes de contrôle de gestion que nous avons choisi de traiter dans cet ouvrage (voir organisation de l'ouvrage en fin d'introduction), posons le cadre d'analyse qui guidera la structure de l'ensemble des chapitres. Celui-ci s'inscrit dans une perspective élargie des systèmes de contrôle de gestion, qui englobe notamment leurs dimensions stratégique, humaine et culturelle.

1. Le lecteur trouvera une approche complémentaire de ce contrôle de gestion « sur mesure », avec un contrôle de gestion adapté aux besoins spécifiques des fonctions au sein des organisations dans Alcouffe *et al.* (2013), *Contrôle de gestion interactif*.

Dans un premier temps, après un rappel des principes fondateurs du contrôle de gestion, nous décrivons la perspective compréhensive adoptée pour analyser les systèmes de contrôle de gestion à l'œuvre dans les organisations. Dans un deuxième temps, nous présenterons les dispositifs et les outils de contrôle qui servent au pilotage d'une performance multidimensionnelle, ainsi que les acteurs de la mise en œuvre du contrôle de gestion.

Section 1 **UNE PERSPECTIVE COMPRÉHENSIVE DES SYSTÈMES DE CONTRÔLE DE GESTION**

À l'origine, le contrôle de gestion s'est développé dans les grandes entreprises industrielles au début du xx^e siècle en même temps que l'organisation scientifique du travail et que les fondamentaux de l'administration des entreprises (Fayol, 1916). La préoccupation des ingénieurs et des dirigeants était alors à la fois de maîtriser les coûts et de contrôler les responsabilités déléguées, par un strict contrôle budgétaire. Parallèlement à la formalisation du contrôle de gestion comme discipline comptable, un courant comportementaliste a émergé à partir des années 1950, donnant une représentation moins mécaniste des organisations. Ce courant s'intéresse aux liens entre les dispositifs de contrôle de gestion et les relations humaines au sein des organisations. Les implications managériales du contrôle de gestion concernent aussi bien l'implication au travail des individus en fonction de la manière dont ils sont contrôlés que les jeux sociopolitiques associés à la définition des fins de l'organisation, des objectifs par centres de responsabilité, des moyens et des indicateurs de performance (Naro, 1998).

La perspective compréhensive des systèmes de contrôle de gestion constitue une sorte de synthèse des travaux menés pendant quarante ans dans le champ du contrôle de gestion. Elle propose de dépasser les approches contingentes qui, jusqu'aux années 1980, ont exprimé un déterminisme très systématique de certains éléments de contexte tels que la stratégie, la technologie, la structure organisationnelle, la culture... sur la forme du contrôle de gestion (Chiapello, 1996). Ces approches analysaient l'influence de tel ou tel type de facteur sur les systèmes de contrôle de gestion de manière isolée, et donnaient par conséquent souvent des résultats contradictoires (Chenhall, 2003).

L'approche compréhensive propose un modèle qui tient compte de l'ensemble des éléments du contexte, à la fois économiques, humains, sociaux, culturels, qui participent à la structuration du contrôle de gestion dans les organisations. Mais l'intention de cette approche est de comprendre la cohérence des systèmes dans leur complexité plutôt que de chercher à identifier des liens de cause à effet systématiques et généralisables.

1 Les principes fondateurs du contrôle de gestion

Il est d'usage de définir les systèmes de contrôle de gestion (SCG) à partir de la définition fondatrice du contrôle de gestion comme « le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour la réalisation des objectifs de l'organisation. » (Anthony, 1965, p. 17).

Dans ce cadre, Anthony identifie trois niveaux de contrôle bien distincts que sont la planification stratégique, le contrôle de gestion et le management opérationnel (figure 0.1).

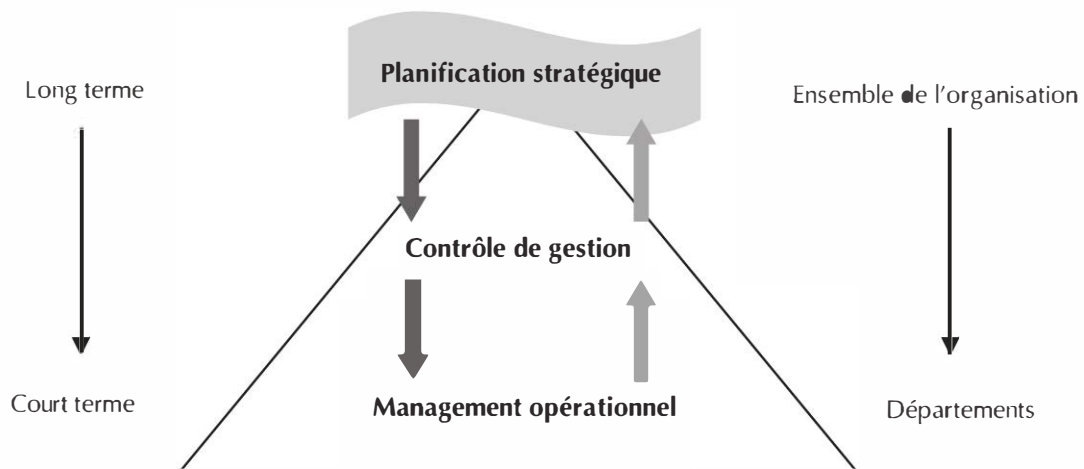


Figure 0.1 – Les différents niveaux de contrôle selon Anthony (1965)

La planification stratégique est le processus qui conduit l'organisation à définir ses buts et la stratégie permettant d'atteindre ces mêmes buts. À ce niveau de pilotage, l'organisation formalise ses missions et métiers, ses domaines d'activité stratégiques, ses marchés cibles (pour les organisations marchandes) et les produits ou services qu'elle entend offrir. La planification stratégique conduit également à l'identification des facteurs clés de succès de l'entreprise, sources de différenciation dans son environnement (coûts faibles, innovation technologique, différenciation par l'image de marque...).

Pour les organisations non marchandes, la stratégie n'est pas orientée vers un marché ou des clients à proprement parler, mais vers des missions, déclinées en objectifs généraux. Par exemple, dans le secteur public, le ministère de l'Enseignement supérieur et de la Recherche se donne en 2013 comme missions de favoriser la réussite de tous les étudiants et d'investir dans la recherche et l'innovation. Il décline dans son projet de loi de finances les moyens visant à lui permettre d'atteindre ces buts. La stratégie donne ainsi les orientations globales de l'organisation sur un horizon à moyen et long terme.

Le management opérationnel correspond à l'exercice des différents métiers de l'organisation (logistique, achats, ventes, production, recherche et développement...), sur des zones de responsabilité prédéfinies. Les managers opérationnels sont autonomes quant à la manière d'atteindre leurs objectifs opérationnels avec les moyens accordés, mais ils doivent rendre des comptes périodiquement sur l'atteinte de ces objectifs.

Le contrôle de gestion constitue un maillon intermédiaire entre la planification stratégique et sa mise en œuvre opérationnelle. Dans le cadre de la démarche prévisionnelle, il participe à la déclinaison des objectifs stratégiques en objectifs ciblés par fonction, et par niveau de responsabilité. Il contribue également au suivi de la performance a posteriori en évaluant l'atteinte des objectifs. Ce suivi de la performance est un processus qui peut être réalisé par un contrôleur de gestion ou par le manager opérationnel lui-même (voir *infra* les acteurs du contrôle de gestion).

Le contrôle de gestion, par ses différentes facettes (système de délégation de responsabilités, d'allocation des ressources et d'évaluation, système d'information...), oriente l'action de managers, c'est-à-dire d'acteurs qui supervisent eux-mêmes l'activité d'autres personnes et doivent rendre des comptes sur le résultat de cette activité.

Le contrôle de gestion tel que défini par Anthony s'inscrit dans un contrôle cybernétique¹ des actions et décisions. Il articule les différents horizons temporels de l'organisation selon un cycle de finalisation ou prévision, c'est-à-dire de définition des objectifs et des indicateurs de performance, puis de suivi régulier, d'évaluation périodique des réalisations. L'étape d'évaluation périodique des résultats génère des apprentissages à partir de l'analyse des écarts entre objectifs et réalisé, puis la proposition de mesures correctives pour une nouvelle projection vers l'avenir.

Cette représentation du contrôle de gestion et de l'organisation est relativement mécaniste ; elle ignore l'importance des comportements organisationnels liés aux relations humaines, à l'asymétrie d'information, à l'incertitude et aux rapports de force.

En outre, le contrôle est conçu comme un processus descendant au cours de la phase de finalisation, pendant laquelle le couple objectifs-moyens de niveau stratégique est décliné en objectifs-moyens adaptés aux différents niveaux opérationnels. Ce processus est ensuite ascendant lors de la phase de post-évaluation, au cours de laquelle le *reporting* permet de vérifier l'atteinte des objectifs et le cas échéant de proposer des mesures correctives. Cette représentation classique du contrôle de gestion suppose un environnement relativement stable. Elle considère l'organisation et son système de contrôle comme un système fermé, peu dépendant des influences de l'environnement et ne participant pas au renouvellement stratégique. Une

1. Ce qualificatif de « cybernétique » correspond à un mode de pilotage établissant une « boucle du contrôle » : des objectifs sont fixés, auxquels les réalisations et l'état atteint sont ensuite comparés, puis des mesures correctives sont proposées pour atteindre les objectifs.

représentation décloisonnée et dynamique des différents niveaux de contrôle émerge à partir de la fin des années 1980, notamment avec les travaux de Simons (1987, 1990, 1995).

2 Le contrôle de gestion au service de la mise en œuvre et du renouvellement stratégique

« Les systèmes de contrôle de gestion sont les procédures et systèmes formels qui utilisent de l'information pour maintenir ou faire évoluer l'activité des organisations. Ces systèmes incluent largement des procédures formelles telles que la planification, les budgets, l'analyse de l'environnement et de la concurrence, le *reporting* et l'évaluation, l'allocation des ressources et les récompenses offertes aux employés. » (Simons, 1987).

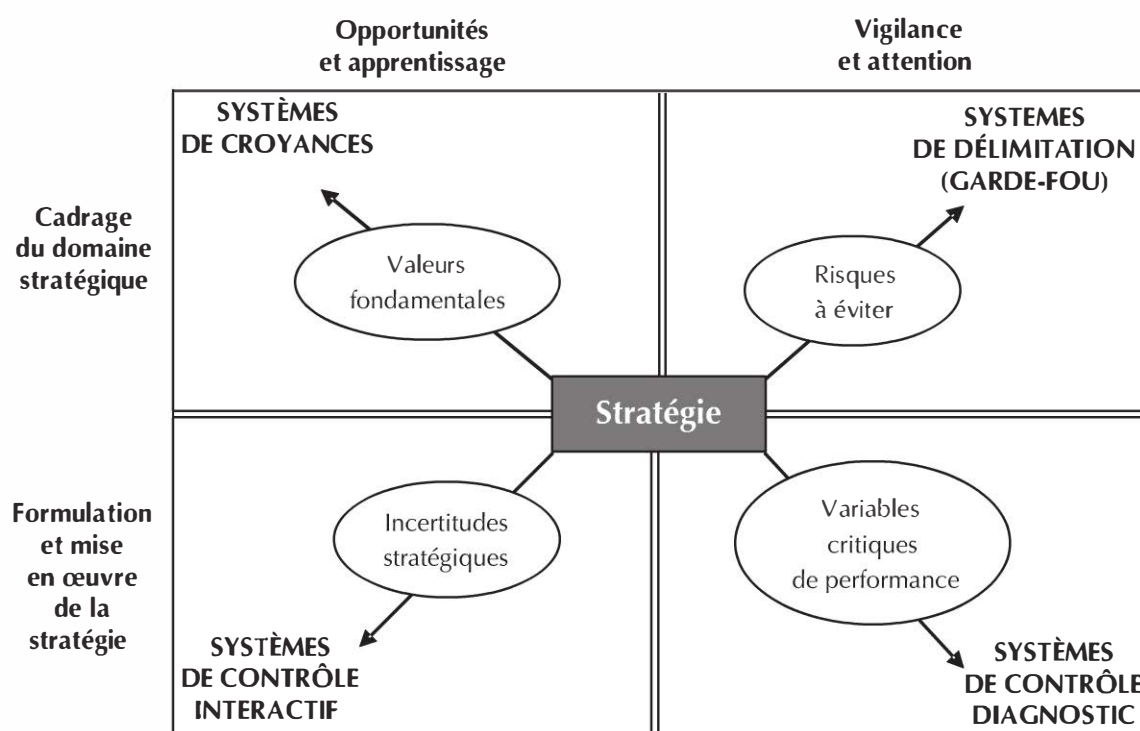
Avec cette définition des systèmes de contrôle de gestion (SCG), Simons ouvre leur champ d'intervention et d'analyse, les situant désormais comme des combinaisons de dispositifs de contrôle comptables et non comptables. Les SCG intègrent également un contrôle plus managérial, lié à des aspects de gestion des ressources humaines (systèmes d'incitations et de récompenses notamment), et un contrôle culturel fondé sur les valeurs partagées par les membres de l'organisation.

Mais l'apport de Simons concerne surtout le décloisonnement qu'il opère entre les différents niveaux de contrôle, en particulier entre contrôle de gestion et contrôle stratégique. À partir d'études de cas et d'entretiens menés avec des dirigeants d'entreprises et des managers pendant plus d'une dizaine d'années, Simons (1995) propose un modèle (figure 0.2) dans lequel quatre leviers de contrôle permettent la mise en œuvre de la stratégie et le contrôle de sa pertinence : les systèmes de contrôle interactif, les systèmes de contrôle diagnostic, les systèmes de frontières (garde-fou) et les systèmes de croyances. Chacun de ces leviers de contrôle joue un rôle vis-à-vis d'un paramètre du pilotage stratégique, à la fois dans le sens de la mise en œuvre de la stratégie en interne et du contrôle de sa pertinence externe.

« En situation de changement stratégique, les systèmes de contrôle sont utilisés par les dirigeants pour formaliser les croyances, établir les garde-fous par rapport à un comportement stratégique acceptable, définir et mesurer les variables de performance critiques, engendrer le débat et la discussion sur les incertitudes stratégiques. Au-delà des fonctions traditionnelles de mesure et de pilotage, les systèmes de contrôle sont utilisés par les dirigeants pour dépasser l'inertie organisationnelle, communiquer de nouvelles étapes stratégiques, établir des cibles et des jalons de la mise en œuvre et assurer une attention continue à de nouvelles initiatives stratégiques. » (Simons, 1994, p. 169)

Le système de délimitation (ou contrôle garde-fou) encadre la prise de risques et joue un rôle contraignant, limitatif dans la recherche de nouvelles opportunités. Ce

Le système pose des limites sur certains axes du pilotage, mais n'empêche cependant pas toute créativité et innovation. Ainsi, Simons (1987) montre comment certains prospecteurs (les entreprises innovantes) mettent en œuvre un contrôle budgétaire strict sur certaines zones de leur activité, qui ne les empêche pas d'innover et de réussir, notamment par la mise en œuvre d'un contrôle interactif sur les zones d'incertitude et de prospection.



D'après : Simons, 1995, p. 157.

Figure 0.2 – Les leviers du contrôle en interaction avec la stratégie

Le système de croyances formel (charte, code éthique...) et informel contrôle les valeurs fondamentales et guide la recherche de nouvelles opportunités en environnement incertain.

Le système de contrôle diagnostic ou programmé est focalisé sur les écarts de performance par rapport à des objectifs clairement pré-identifiés ; il s'appuie sur un système de mesure de la performance relativement stabilisé. La responsabilité de ce contrôle est déléguée aux contrôleurs de gestion et aux managers dans le cadre d'un contrôle « routinisé ». Dans le cadre de la mise en œuvre de processus récurrents présentant de faibles incertitudes stratégiques, le suivi des standards est délégué aux opérationnels et aux « comptables » (Kuzla, 2005). Ce contrôle s'apparente au contrôle cybernétique d'un système fermé ; l'organisation ne serait pas soumise à des turbulences dans son environnement.

Le système de contrôle interactif porte quant à lui sur les zones d'incertitude stratégique identifiées par les dirigeants. Le travail du dirigeant en interaction avec ses équipes de managers se concentre sur la gestion de l'anormal ou de l'exceptionnel, révélateur d'incertitude. Ce n'est pas la nature du dispositif formel de contrôle qui l'inscrit dans le contrôle diagnostic ou dans le contrôle interactif, mais la manière dont il est mobilisé pour la prise de décision par les dirigeants. Par exemple, le contrôle des coûts peut s'inscrire dans un système de contrôle diagnostic routinier ou au contraire dans un contrôle interactif, plus exceptionnel en période de crise. Dans un environnement changeant, ce contrôle interactif sert à assurer le renouvellement stratégique et sa mise en œuvre dans l'organisation. Cependant, pour être vraiment interactif ce contrôle nécessite certaines conditions qui ne sont pas toujours réunies (Bisbe et al., 2007) : une utilisation intensive aussi bien par les top managers que par les managers opérationnels, des débats réguliers lors de points de gestion et de réunions et une focalisation particulière sur les incertitudes stratégiques.

Dans ce modèle, les choix des dirigeants, vis-à-vis de ce qu'ils considèrent comme les zones d'incertitude stratégique, déterminent la structuration des SCG. C'est sur ces zones que les dirigeants focalisent leur attention et qu'ils mettent en œuvre un contrôle interactif. Ce contrôle sert à créer et guider les initiatives non programmées et l'apprentissage organisationnel (Kuzla, 2005). La stratégie des prospecteurs ou des défenseurs, selon la typologie de Miles et Snow (1978) reprise par Simons, est un facteur de contingence du SCG, mais ce facteur de contingence est perçu par les dirigeants, qui dessinent un système de contrôle « sur mesure » adapté à leur organisation.

Les leviers du contrôle, identifiés par Simons (1995), sont évidemment en interaction et participent à l'élaboration d'un SCG cohérent (ou pas) dans son ensemble. Ainsi, la manière dont les performances sont récompensées (individuellement et/ou collectivement) traduit certaines valeurs partagées et induit des comportements différents vis-à-vis de la prise en compte des risques et opportunités. Le rôle des dirigeants est donc de veiller à la mise en œuvre effective de cette cohérence à travers les différents dispositifs de contrôle formels et informels. Le caractère changeant de l'environnement induit par conséquent une dynamique complexe des SCG, comme dispositifs de contrôle des comportements.

Dans ce cadre, le contrôle de gestion sert toujours à la mise en œuvre de la stratégie, mais également à son renouvellement. En outre, Simons, avec une vision encore très fonctionnaliste, trace les lignes d'un contrôle de gestion plus compréhensif, élargissant sa focale d'analyse aux systèmes de contrôle managériaux et culturels. Nous verrons notamment dans le chapitre sur le contrôle de gestion dans le secteur public une proposition de contrôle de gestion des hôpitaux inspirée du modèle de Simons. L'étude des SCG est toujours focalisée sur les attributs du système (modalité de fixation des objectifs, utilisation du contrôle des coûts, rigueur des cibles

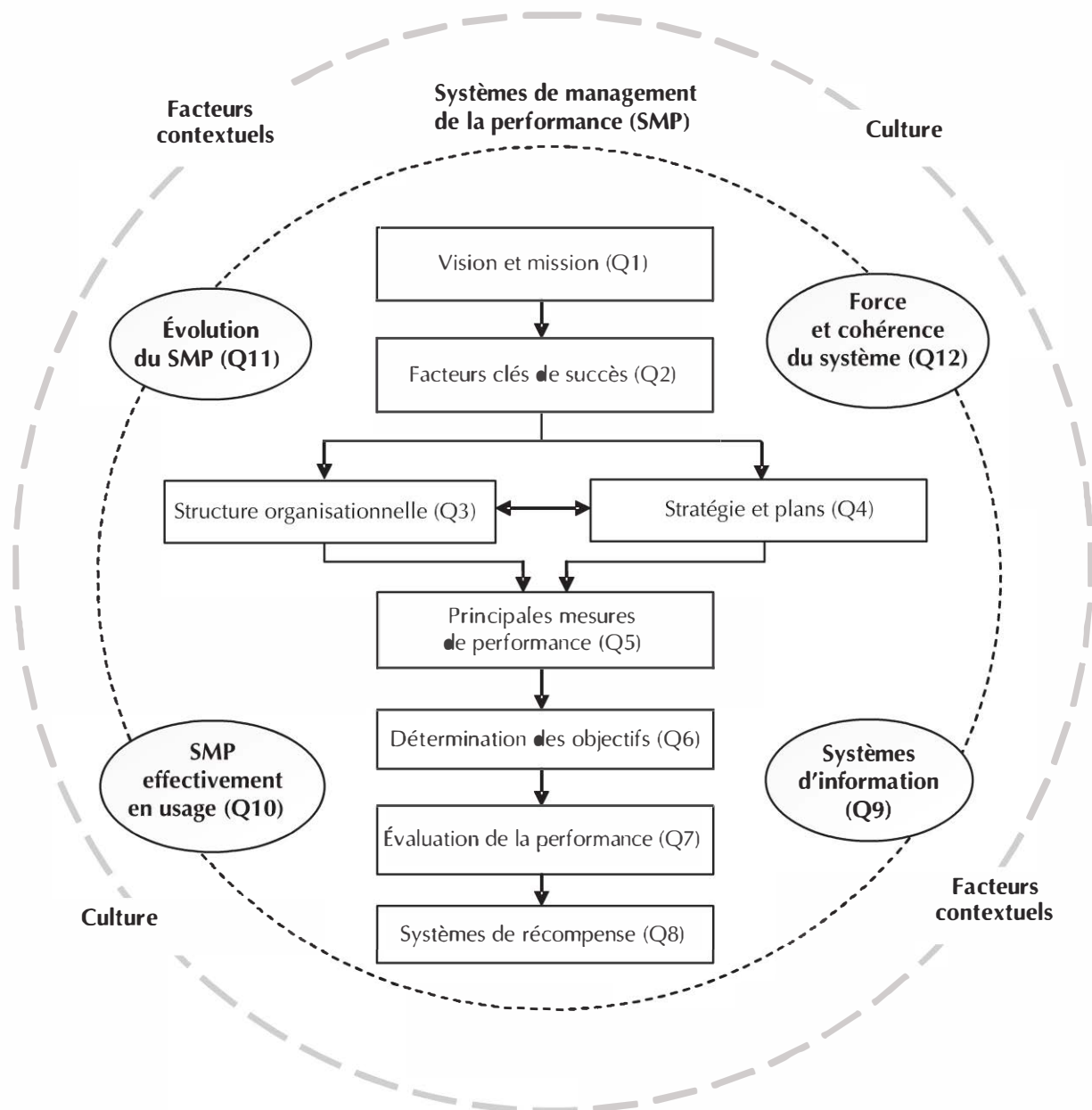
budgétaires, fréquence du *reporting* et de l'évaluation...), mais la compréhension du système repose sur un élargissement du périmètre d'analyse.

3 Une représentation compréhensive élargie des systèmes de contrôle de gestion

Le modèle développé par Simons, mettant en évidence les interactions entre le pilotage stratégique et le contrôle de gestion, a été plus récemment intégré par différents auteurs à une perspective compréhensive globale des SCG (Ferreira et Otley, 2009). Cette perspective considère les SCG comme des systèmes ouverts et dynamiques en interrelations avec l'environnement de la firme ou de l'organisation, la stratégie, la structure organisationnelle, le contrôle managérial et culturel. Chaque SCG est le fruit des facteurs contextuels, que sont l'environnement, la stratégie, la structure organisationnelle, la technologie, la taille, la structure de propriété... mais n'est pas complètement déterminé par ces facteurs. Cela induit certaines spécificités pour chaque configuration organisationnelle. En particulier, les SCG sont constitués de dispositifs formels de contrôle, mais également de modes de contrôle informels (Guibert et Dupuy, 1997 ; Chenhall, 2003 ; Malmi et Brown, 2008), qui jouent un rôle considérable dans la manière dont les buts et les missions d'une organisation sont définis. C'est pourquoi, le cadre d'analyse proposé par Ferreira et Otley (2009) notamment, fournit une vision globale non déterministe des SCG à l'œuvre au sein des organisations.

Dans cette perspective, nous étudierons le contrôle de gestion dans chaque contexte en essayant de le situer dans son articulation avec les différentes dimensions organisationnelles telles que présentées dans le modèle (figure 0.3). Dans ce cadre, le SCG appréhendé dans une perspective étendue est appelé système de management de la performance, pour bien insister sur le rôle managérial du SCG (Ferreira et Otley, 2009).

Nous n'aborderons pas les douze questions de manière systématique et linéaire pour rendre compte dans chacun de nos chapitres des spécificités du système de contrôle de gestion dans le contexte étudié. Ce cadre constitue cependant un outil pertinent, qui guidera notre analyse pour comprendre les configurations de contrôle réellement mises en œuvre dans les organisations. Nous essaierons en particulier de montrer les liens entre, d'une part, le contrôle de gestion et le pilotage stratégique et, d'autre part, la déclinaison d'une mission définie de manière globale pour l'organisation en facteurs clés de succès, induisant des choix de politiques, de plans stratégiques, et de structures organisationnelles. Nous étudierons comment les principales mesures de performance définies pour l'organisation émanent des axes globaux de pilotage, ainsi que les objectifs associés aux indicateurs et la mise en place de systèmes d'évaluation et de récompenses.



D'après : Ferreira et Otley, 2009.

Figure 0.3 – Les systèmes de management de la performance

De manière sous-jacente, ce qui est questionné à travers cette articulation (mission/facteurs clés de succès/organisation/stratégie/mesures de performance/objectifs/évaluation...), c'est le référentiel de performance choisi par l'organisation. Ainsi, la définition d'une mission détermine le type de contrôle de gestion mis en œuvre, ainsi que l'attention portée par les managers à telle ou telle facette de la performance. Par exemple, une organisation qui se donne comme mission principale de dégager un maximum de rentabilité pour ses actionnaires, focalisera son attention et ses dispositifs de contrôle sur des indicateurs financiers ; son mode managérial et son système de récompenses ont de grandes chances d'être également influencés par

cette mission. Une organisation dont la mission est l'innovation au service des clients, focalisera l'attention de ses managers sur un autre type de performance, des indicateurs financiers et non-financiers, et des dispositifs de contrôle hybrides donnant peut-être une orientation à plus long terme à l'organisation. Dans les organisations publiques, le caractère multidimensionnel de la performance est particulièrement prégnant. Ainsi, les SCG participent-ils de plus en plus au pilotage d'une performance multidimensionnelle, c'est pourquoi ils intègrent également des outils et dispositifs relativement variés et mettent en interaction de nombreux acteurs à travers les différents processus de contrôle.

Section 2 PROCESSUS ET ACTEURS DU CONTRÔLE DE GESTION

Pour Malmi et Brown (2008), les systèmes de contrôle de gestion sont composés d'un ensemble de processus, comptables et non comptables, y compris des règles et des valeurs, qui permettent à quelqu'un (le dirigeant/l'équipe de direction/la coalition dominante) d'essayer de contrôler les comportements et les décisions d'autres personnes (management intermédiaire/employés), afin de s'assurer qu'ils sont bien en cohérence avec les objectifs et la stratégie de l'organisation. Cette définition établit un lien entre des outils et dispositifs de contrôle et des acteurs en charge de leur mise en œuvre.

Dans ce cadre, les organisations construisent des « *packages* de SCG », qui regroupent différents systèmes mis en œuvre par différents acteurs à différents moments, et qui ne forment pas toujours un SCG globalement cohérent (d'où le terme de *package* difficilement traduisible). Les différents systèmes qui composent le *package* peuvent être regroupés par nature (tableau 0.1) : ils assurent un contrôle par la culture, un contrôle administratif, un contrôle stratégique (planification), un contrôle managérial (avec le système de récompenses et rémunérations) et enfin un contrôle cybernétique.

Tableau 0.1 – Les systèmes de contrôle de gestion comme *packages*

Contrôle par la culture						
Clans		Valeurs			Symboles	
Planification		Contrôle cybernétique				Récompenses et rémunérations
Planification à long terme	Plans d'action opérationnels	Budgets	Systèmes de mesure financiers	Systèmes de mesure non financiers	Systèmes de mesure hybrides	
Contrôle administratif						
Gouvernance		Structure organisationnelle			Politiques et procédures	

D'après : Malmi et Brown, 2008.

À travers le « contrôle de gestion sur mesure », nous étudierons de manière plus spécifique les dispositifs de contrôle cybernétique, qui participent à la gestion efficace et efficiente des ressources au service de la stratégie : organisation en centres de responsabilité, contrôle budgétaire, tableaux de bord... Mais bien évidemment dans notre approche combinatoire, nous intégrerons l'analyse de ces dispositifs dans une perspective plus large visant à comprendre l'ensemble du *package* et les interactions entre les différents sous-systèmes.

Nous analyserons également le rôle des acteurs de la mise en œuvre du contrôle de gestion. Ces acteurs sont devenus plus nombreux et divers au fur et à mesure que la logique du contrôle de gestion s'est diffusée au sein des organisations, à travers l'ensemble des fonctions, et dans des organisations aussi diverses que les grandes entreprises, les institutions publiques ou encore les organisations artistiques et culturelles. Les interactions entre les acteurs (dirigeants, contrôleur de gestion, managers opérationnels et autres responsables de fonctions supports) sont en outre de natures très diverses, également adaptées au contexte économique, institutionnel, sociopolitique et culturel...

1 Les dispositifs et outils du contrôle de gestion

Les dispositifs et outils du contrôle de gestion peuvent être regroupés en grandes catégories, qui remplissent des fonctions complémentaires : la comptabilité de gestion, les budgets, les tableaux de bord et la structuration en centres de responsabilité. Ces éléments d'introduction sur les outils du contrôle de gestion n'ont pas vocation à apporter des connaissances précises et exhaustives sur chacun de ces dispositifs, connaissances que le lecteur pourra trouver dans des manuels généralistes sur le contrôle de gestion, mais à poser un référentiel de base, nécessaire pour la suite de notre propos.

1.1 La comptabilité de gestion

La comptabilité de gestion constitue un mode de traitement de l'information comptable visant à fournir une information utile aux managers. À l'origine focalisée sur le comportement des coûts (et en particulier sur les coûts de production), la comptabilité de gestion s'intéresse non seulement aux causes, à l'origine des coûts, mais porte également sur la création de richesse et sur des éléments de patrimoine, notamment la trésorerie.

La comptabilité de gestion constitue une modélisation du fonctionnement économique des organisations (entreprises, hôpitaux, universités ou associations...), du comportement de leurs charges et produits en particulier, identifiant des facteurs explicatifs. Elle permet une analyse des réalisations autant que des projec-

tions et des simulations. L'information produite dépend des besoins des utilisateurs : elle peut être précise et détaillée si nécessaire ou simplement avoir vocation à donner rapidement un ordre de grandeur. Le principe de cohérence est cependant fondamental. Par exemple, nous verrons que dans le cadre de la grande distribution, le calcul de la marge opérationnelle n'est pas complètement normalisé. Cependant, si un décideur souhaite comparer la performance relative de plusieurs magasins, il conviendra d'adopter la même méthode de calcul de cette marge.

Globalement, trois types d'utilisation des données comptables sont observés (Bouquin, 1997) :

- l'évaluation de la performance réalisée ; auto-évaluation par le manager ou évaluation de ses subordonnés, des produits, des entités ou des processus ;
- l'organisation de la vigilance sur les zones critiques à regarder de plus près ;
- la résolution de problème, notamment le choix à partir de différents scénarios.

Une même donnée peut être utilisée par des personnes différentes pour des usages différents. Mais globalement la multiplicité des décisions à prendre appelle une certaine diversité d'informations comptables.

La comptabilité de gestion a comme caractéristique de fournir des informations financières et non financières, permettant de faire le lien entre la réalité opérationnelle et stratégique d'une organisation et la mesure financière de sa performance. Elle peut servir à éclairer des décisions très ponctuelles qui ne concernent qu'un service opérationnel à court terme ou au contraire participer à des décisions stratégiques de moyen et long terme.

Nous verrons par conséquent comment dans chaque environnement étudié, que ce soit celui du secteur bancaire, de la grande distribution ou encore de l'hôpital, des comptabilités de gestion sont bâties « sur mesure » pour répondre aux besoins des managers. En outre, nous accorderons une place toute particulière à la présentation de la méthode ABC/ABM (comptabilité par activités et gestion par les activités) au sein du chapitre 1 portant sur le contrôle de gestion industriel, méthode adoptée également dans d'autres secteurs et en particulier le secteur bancaire (chapitre 3).

1.2 Budget, pilotage sans budget ou budget glissant

En dépit d'une revendication de certains à « tuer le budget », dénonçant à la fois la lourdeur administrative à laquelle la procédure budgétaire soumet les managers et le caractère inadapté de la démarche prévisionnelle formalisée vis-à-vis des incertitudes et turbulence de l'environnement (Mintzberg, 1994 ; Hope et Fraser, 2003), le budget occupe encore une place majeure dans la plupart des organisations. Nous allons pouvoir l'illustrer dans la plupart des secteurs étudiés.

■ **Les rôles attribués aux budgets**

De façon générale, les rôles attribués aux budgets sont à la fois :

- participer à la démarche prévisionnelle de l'entreprise, en articulant ses différents horizons temporels. Cette articulation des plans à long, moyen et court termes est différente selon les secteurs, l'environnement et les choix stratégiques notamment, qui induisent différentes capacités de projection, différents cycles de développement, production et commercialisation des produits ou services ;
- assurer une coordination entre les différents centres de responsabilité. La phase de prévision permet de définir des projections fonctionnelles cohérentes avec la stratégie et tenant compte des interdépendances entre les différentes zones de responsabilité. Elle participe à l'allocation des ressources en conséquence des choix opérationnels effectués ;
- permettre la délégation de responsabilité en s'assurant de l'engagement des acteurs sur des objectifs négociés. À cet égard, les budgets jouent un rôle managérial majeur ;
- contribuer à l'évaluation des performances et à l'apprentissage organisationnel ;
- pouvoir communiquer avec des tiers financeurs, comme dans le secteur associatif par exemple.

Les budgets sont également dans certaines organisations un moyen de communiquer dans le cadre d'un changement organisationnel et de participer à l'évolution de la culture de l'organisation (Ezzamel et al, 2012). Par exemple, c'est notamment par le biais d'une nouvelle délégation budgétaire aux universités, que le ministère de l'Enseignement supérieur des années 2007-2012 en France entendait diffuser une culture du résultat (Boitier et Rivière, 2013).

Selon les organisations, la place accordée à chacun des rôles possibles des budgets n'est pas la même, et les différents rôles peuvent en outre présenter des contradictions. Ainsi, dans le cadre de la démarche prévisionnelle, l'organisation s'efforce de proposer des scénarios vraisemblables, compte tenu des incertitudes de l'environnement et des contraintes de coordination interne. Mais ces scénarios vraisemblables peuvent amener à fixer des objectifs très ambitieux pour une partie de l'organisation, compte tenu de son point de départ, et un peu moins exigeants pour une autre partie. La fonction d'implication et de motivation s'en trouve atténuée pour le centre de responsabilité auquel des efforts modérés sont demandés.

Par ailleurs, l'évaluation qui s'appuierait sur un budget défini un an auparavant, sans tenir compte des événements imprévus en cours d'année, aurait quant à elle également un effet défavorable sur la motivation (Barrett et Fraser, 1977).

Dans ce contexte, les études portant sur les pratiques budgétaires des entreprises, montrent des usages différenciés du contrôle budgétaire. Berland (1999) identifie trois modèles de contrôle budgétaire (tableau 0.2). Ces modèles correspondent aux

différents types de contextes organisationnels et stratégiques dans lesquels les budgets sont mobilisés.

Tableau 0.2 – Trois modèles de contrôle budgétaire

Modèle de budget	Rôles du contrôle budgétaire	Rôle dominant du budget	Questions principales que se pose l'entreprise
Planification stratégique	Prévision, autorisation de dépenses, évaluation non formalisée.	Prévision-planification	Quelle situation financière demain ? Où allons-nous ? Comment se forme le résultat ?
Contrôle stratégique	Coordination, communication, évaluation.	Coordination-socialisation	Mes différentes actions sont-elles cohérentes ? Où en est le slack organisationnel ? Comment coordonner les différentes unités entre elles ?
Contrôle financier	Motivation, engagement, évaluation financière stricte.	Évaluation-sanction	Ai-je raison d'investir dans cette activité ? Dans ce pays ? Logique de portefeuille.

(d'après Berland, 1999, p. 21)

■ Les facteurs de contingence du budget

Depuis les années 1970, un grand nombre de recherches s'est attaché à identifier les facteurs de contingence du budget comme outil de contrôle de gestion (Chenhall, 2003 ; Sponem, 2004). Ces recherches montrent que de nombreuses caractéristiques propres à l'entreprise, telles que la culture organisationnelle, le type de structure adoptée, le degré d'autonomie accordé aux différents managers, mais aussi des variables liées par exemple au secteur d'activité ou au contexte concurrentiel, peuvent influencer la procédure budgétaire.

Parmi les facteurs de contingence, l'impact de la « technologie » au sens large, et notamment des technologies de production employées sur la procédure budgétaire, a fait l'objet d'un certain nombre d'études. Les premiers travaux de recherche fondateurs de la théorie de la contingence se sont notamment intéressés à l'impact de la technologie sur les modes d'organisation (Woodward, 1965). Les résultats de ces études montrent que le degré de complexité de la technologie de production employée impacte fortement les modes de structuration des organisations et notamment l'étendue du contrôle du personnel d'encadrement. À la suite de ces premiers travaux, Perrow (1967) a proposé un modèle devenu classique caractérisant la technologie selon deux dimensions indépendantes : le nombre d'exceptions qu'elle doit permettre de traiter et le caractère modélisable du processus de transformation (détermination des relations entre input et output).

En définitive, un consensus semble se dégager selon lequel une technologie reposant sur un processus de transformation difficilement modélisable et couplée à de nombreuses exceptions nécessite un contrôle de gestion flexible et informel. Inversement, dans le cas d'une production de masse de produits standardisés, les sys-

tèmes de contrôles formels et financiers sont recommandés (Chenhall, 2003). Mais les résultats des différentes études empiriques sont parfois contradictoires. Récemment, l'étude de Sponem (2004) des déterminants des pratiques budgétaires des entreprises françaises montre que lorsque la connaissance du processus de transformation n'est pas parfaite (technologie complexe), le budget est plus participatif, les écarts sont davantage suivis et l'implication des individus et la formalisation du processus sont plus importantes. Nous reviendrons sur ces différentes dimensions concernant notamment le contrôle de gestion industriel (chapitre 1) fortement influencé par la technologie de production mobilisée.

■ La fin du budget ?

La critique la plus notable de la pratique budgétaire au cours des années 1990 émane du Cam-I, groupe de réflexion, auquel participent Hope et Fraser, qui se feront les chantres de la fin du budget (Hope et Fraser, 2003). Cette critique dénonce le fait que le budget est un outil de pilotage interne qui ne tiendrait pas assez compte des évolutions de l'environnement. Le budget n'inciterait pas à repenser la stratégie et les objectifs opérationnels en fonction des changements éventuels du contexte. Les pratiques des entreprises tendraient en outre à reconduire les budgets d'une année sur l'autre, sans repenser radicalement l'attribution des ressources ; elles donneraient lieu le plus souvent à des négociations stériles (tableau 0.3).

Tableau 0.3 – Les dix principales critiques concernant les budgets selon le Cam-I

Thèmes	Critiques	Préconisations
Les objectifs	Le budget n'est qu'un référentiel interne	Battre la concurrence, pas le budget
La stratégie	La stratégie ne se fait pas une fois par an	Développer continuellement la stratégie, pas annuellement
L'amélioration	Le budget renforce le conformisme	Changer radicalement, pas par étapes
Les ressources	Le budget est souvent construit sans lien avec la stratégie	Gérer les ressources à long terme, ne pas les allouer
La coordination	Le budget donne lieu à des négociations stériles	Gérer les causes et les effets, pas les budgets
Les coûts	Le budget est un exercice de minimisation des charges	Gérer la valeur, pas les coûts
Les prévisions	Le budget est souvent la reprise des chiffres de l'année passée	Créer le futur, ne pas chercher à rester dans les rails
Le contrôle	Le budget est trop complexe et uniquement financier	Utiliser quelques indicateurs et pas une somme de données
Les récompenses	Le budget encourage les comportements égoïstes et la constitution de matelas budgétaires	Encourager le travail d'équipe, pas l'individualisme
La délégation	Le budget enferme les managers dans des contraintes trop fortes	Donner des responsabilités et de la liberté aux managers

Source : repris par Berland, 2004.

En définitive, les critiques émanent d'entreprises qui ont eu tendance à considérer le budget comme un outil central, voire exclusif, de pilotage, attendant de sa mise en œuvre qu'il réponde à toutes les problématiques de l'entreprise en même temps (prévision, coordination, suivi des performances, évaluation). Les entreprises n'ayant pas de critiques à formuler à l'encontre du budget ou ayant essayé de répondre à ces critiques semblent avoir établi une distinction contrôle interactif / contrôle diagnostic (Berland, 2004). Le budget est alors mobilisé dans le cadre d'un contrôle diagnostic programmé, de manière complémentaire d'autres outils de pilotage, tels que les tableaux de bord, inscrits dans un contrôle plus interactif. Cette tendance à de nouveaux usages du budget est confirmée par Sponem et Lambert (2010). À partir d'une enquête auprès de 269 entreprises françaises, ils identifient cinq styles budgétaires, qui se distinguent par le niveau d'implication de la hiérarchie dans le processus budgétaire, par l'utilisation du budget pour évaluer la performance et par la possibilité de faire évoluer le budget en cours d'année.

■ **La pratique du budget glissant ou rolling forecast**

Concernant la difficulté de piloter avec des budgets établis annuellement dans un environnement changeant, le remède désormais adopté par nombre d'entreprises, consiste à établir sur l'année plusieurs budgets, souvent qualifiés de « révisés » ou de budgets « glissants » (encadré 0.1).

ENCADRÉ 0.1 – Le *rolling forecast* en pratique, l'exemple d'Adisseo

Addisseo est une entreprise spécialisée dans les compléments alimentaires du secteur de la nutrition animale. Elle est passée d'un pilotage de la performance fondé sur un budget établi annuellement à un système de prévisions glissantes (*rolling forecast*).

Ce changement a permis d'établir des prévisions plus en phase avec la réalité, de générer un challenge autour de la performance, de réduire le nombre de *reportings* et de rapprocher le contrôle de gestion des opérationnels.

Le *rolling forecast* consiste à réévaluer régulièrement les objectifs financiers arrêtés en début d'exercice, en tenant compte des changements les plus récents de la conjoncture économique et des performances opérationnelles réalisés. En particulier, cela permet d'ajuster les prévisions et les objectifs en tenant compte de l'évolution des cours des devises et des matières premières (des propylènes en particulier). Concrètement, le système de prévisions glissantes s'organise en trois étapes :

- une revue rapide des performances chaque mois avec les principaux dirigeants ;
- immédiatement suivie d'une réunion d'une demi-journée, appelée *challenge forecast*, qui rassemble le président, le directeur financier, les équipes du contrôle de gestion, et les responsables de chaque fonction. Au cours de cette réunion, les résultats et les hypothèses du nouveau *forecast* sont analysés à la lumière des objectifs





arrêtés le mois précédent. Un plan d'action de court terme est proposé pour atteindre les nouveaux objectifs définis à la hausse ou à la baisse. Les objectifs concernent des indicateurs du compte de résultat et du cash-flow ;

- un pilotage à moyen terme (3 ans) est réalisé une fois par an avec une orientation plus stratégique, qui opère une revue complète des enjeux pour chaque *business unit* (BU) sur les plans commerciaux, marketing et industriels.

Ce dispositif de *rolling forecast* a permis de réaliser le suivi de la performance des BU dans une perspective beaucoup plus interactive et proactive. Une partie du *reporting* mensuel, très bureaucratique et redondant a pu être supprimée.

Le budget classique n'a cependant pas complètement disparu. En effet, il permet de déterminer des objectifs pour les coûts fixes, comme les coûts de fabrication, les services généraux et administratifs. Il contribue également à établir un contrat annuel d'objectifs avec l'actionnaire et sert à l'élaboration des critères collectifs de rémunération variable et d'intéressement.

D'après : *Échanges* n° 302.

Les budgets donnent lieu en définitive à un contrôle systématique des résultats comptables, par l'analyse des écarts entre objectifs et réalisations aux différents niveaux de responsabilité, puis des propositions de mesures correctives. Un tel suivi correspond à un contrôle cybernétique de la performance, induisant des corrections potentiellement à plusieurs niveaux : correction en termes de pilotage par le manager lui-même, information transmise aux niveaux supérieurs via le *reporting* pour évaluation et/ou apprentissage conduisant à réviser les objectifs, voire à infléchir les orientations stratégiques (figure 0.4).

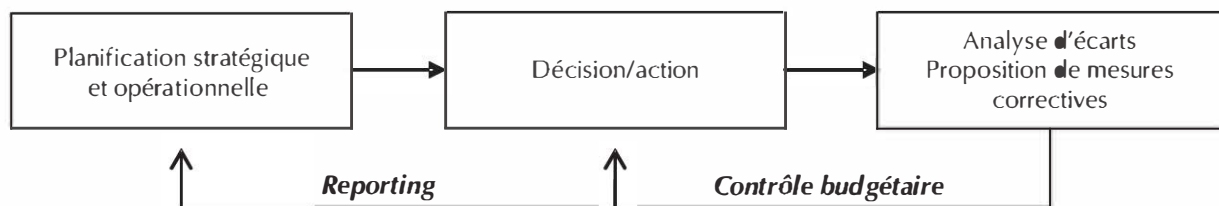


Figure 0.4 – La boucle de contrôle des résultats

Le contrôle budgétaire constitue l'un des éléments fondamentaux du système de contrôle de gestion dans la plupart des organisations. Il peut être mobilisé dans le cadre d'un contrôle diagnostique, en environnement relativement stable ou sur des processus récurrents – cela peut concerner tout ou partie d'une organisation – ou dans le cadre d'un contrôle interactif conduisant parfois à revoir certains objectifs, selon une périodicité qui correspond aux cycles de l'organisation (cycles du marché, du développement de nouveaux produits selon les technologies mises en œuvre...). Les budgets présentent cependant certaines limites, qui conduisent les organisations à les mobiliser de manière complémentaire d'autres dispositifs tels que les tableaux de bord.

1.3 Les tableaux de bord au service d'un contrôle interactif

Les tableaux de bord apparaissent comme des dispositifs de contrôle complémentaires du contrôle budgétaire, donnant différentes représentations de la performance perçue par les organisations. Ils permettent un pilotage de la performance plus interactif. Les tableaux de bord ont ainsi comme vocation à la fois de communiquer et de déployer la stratégie au sein de l'organisation et de faciliter le pilotage opérationnel de l'ensemble des responsables (Mendoza et *al.*, 2011).

Ils regroupent par conséquent un ensemble d'indicateurs peu nombreux, conçus pour amener les managers à décider en toute connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent. Ces outils leur permettent en principe d'identifier des tendances sur un horizon de temps cohérent avec la nature de leur fonction (Bouquin, 2010). Parmi les indicateurs, on retrouve en général :

- des indicateurs d'objectifs et de moyens financiers, mais également non financiers ;
- des indicateurs correspondant à des variables d'action sur lesquelles le manager peut agir avant que son action ne montre ses effets en termes financiers ;
- des indicateurs d'environnement, sur lesquels le manager n'a pas forcément de contrôle, mais dont il doit tenir compte dans son pilotage.

Le contrôle de gestion, qui s'appuie sur les tableaux de bord, incite à identifier la cause des dérives et à agir dès leur origine. Il peut servir un pilotage serré à court terme, mais également une prise en compte d'indicateurs qui n'auront un effet sur la performance économique et financière qu'à moyen et long terme, tels que des indicateurs de satisfaction du client ou de niveau de compétences du personnel.

Les tableaux de bord permettent un suivi de la performance par comparaison des objectifs et du réalisé, mais intègrent également la comparaison avec les performances réalisées précédemment (le mois précédent ou le même mois de l'année d'avant). Certains tableaux de bord servent enfin la démarche de *benchmarking*, c'est-à-dire la comparaison des performances d'entités comparables sur la même période. Nous verrons en particulier comment le *benchmarking* est mis en œuvre dans les réseaux d'agences bancaires ou de grande distribution.

Les tableaux de bord sont donc des outils qui doivent être adaptés aux besoins des managers sur leur zone de responsabilité, en phase avec les orientations stratégiques de l'organisation, avec son *business model* et ses facteurs clés de succès. À cet égard, le diagnostic porté sur de nombreux tableaux de bord dans les périodes de crise est qu'ils conduisent à une surenchère d'indicateurs et de *reporting*, les organisations oubliant la finalité de l'outil. Les indicateurs doivent découler d'une définition préalable des objectifs stratégiques et servir au déploiement opérationnel.

L'intérêt des tableaux de bord réside autant dans les tableaux en eux-mêmes comme outils de pilotage, que dans les interactions entre managers de différents niveaux qui amènent à la mise en place de ces tableaux de bord. Ces interactions conduisent à clarifier et à partager les objectifs de l'organisation et les moyens de mesurer la performance pour assurer un pilotage pertinent.

Quel que soit le modèle de tableau de bord proposé, selon la méthode française OVAR¹ ou selon la représentation américaine du *Balanced Scorecard* (BSC), l'objectif est de définir des chaînes de causalité entre objectifs, variables d'action et indicateurs, reliées à la stratégie de l'organisation.

La démarche OVAR met en avant le lien entre les finalités de l'action (les Objectifs), les moyens pour y parvenir (les Variables d'Action) et l'identification des responsabilités (R) des managers au sein de chaque entité. Cette démarche insiste sur la définition d'indicateurs « liés à la stratégie et à sa déclinaison dans l'action et non vers tout ce qui est économiquement mesurable dans l'entreprise » (Löning et al., 2008, p. 144). Par cette démarche, les tableaux de bord au sein des organisations doivent assurer une information pertinente (réactive, lisible et opérationnelle) et une cohérence d'ensemble (grâce aux interrelations entre les tableaux de bord des différentes entités) focalisée sur une vision partagée de la stratégie de l'entreprise.

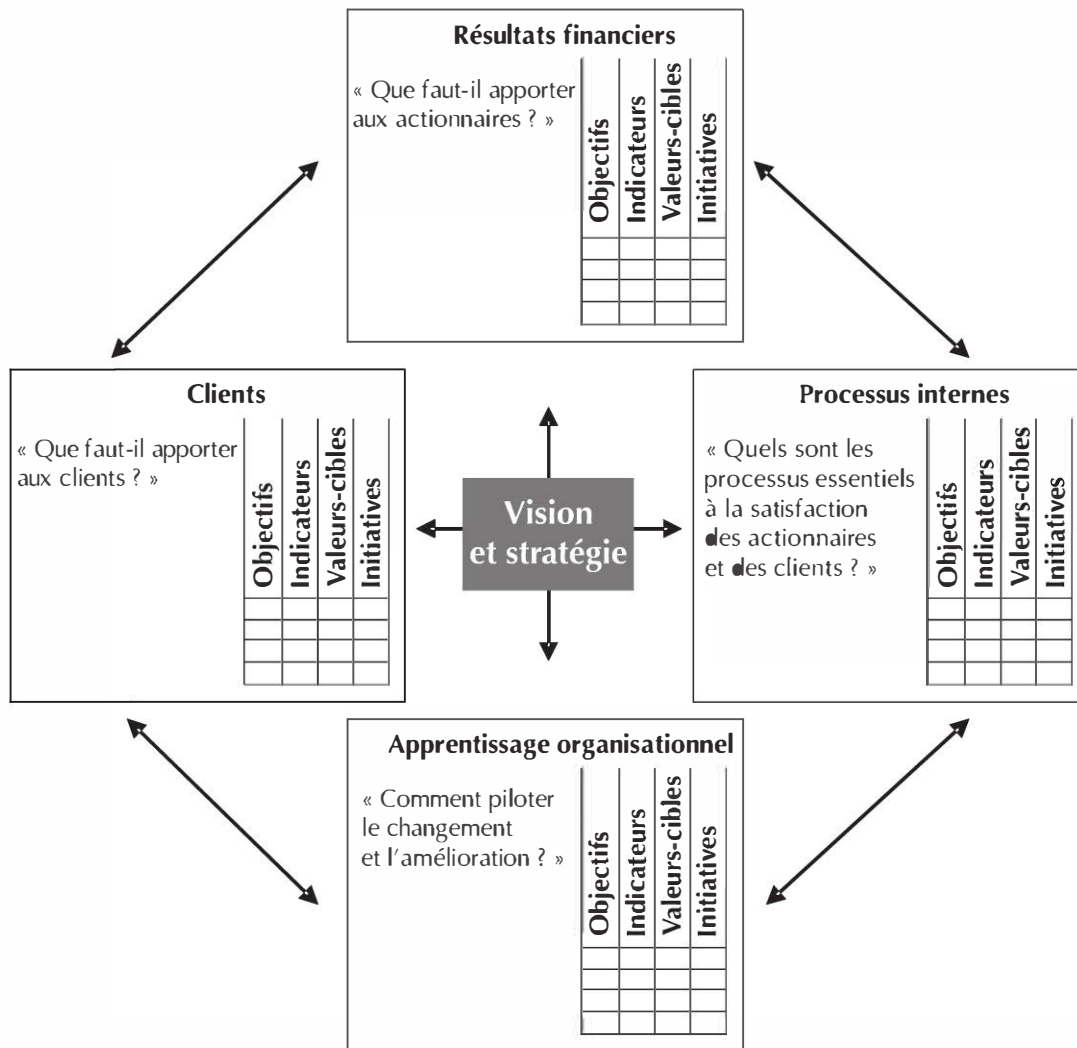
L'approche du *Balanced Scorecard* quant à elle, établit des relations de causalité entre quatre axes de la performance (figure 0.5) considérant que les compétences humaines et organisationnelles de l'entreprise (axe apprentissage) doivent servir à maîtriser les processus internes (processus d'innovation et service après-vente en particulier), qui à leur tour contribuent à mieux satisfaire le client ; tout cela conduisant en définitive à une meilleure performance financière.

En définitive, dans les pratiques des entreprises autour de la mise en œuvre effective des tableaux de bord, des débats existent sur différentes questions (Choffel et Meysonnier, 2005), qui concernent notamment :

- la relation des tableaux de bord avec la stratégie ;
- la manière dont se fait l'alignement stratégique (logique d'alignement *top-down*, *bottom-up* ou hybride) ;
- le lien entre l'utilisation des tableaux de bord et celle des budgets ;
- le nombre et la flexibilité des indicateurs.

Les différences de points de vue sur ce que doit être un tableau de bord concernant ces questions peuvent conduire à identifier des idéaux-types correspondant à différentes mises en œuvre : gestion centralisée sans budget de type *Balanced Scorecard* standard, gestion décentralisée peu instrumentalisée avec un contrôle par une culture partagée et des tableaux de bord « à la française » ou encore gestion avec budget mais évolutive avec un pilotage des processus et projets (Choffel et Meysonnier, 2005). Face au débat, certains concluent que « chaque organisation doit trouver sa propre voie, quitte à moduler et tordre le modèle originel de Kaplan et Norton en fonction de son identité, de sa vision stratégique et surtout des représentations et interactions entre les acteurs en présence » (Naro et Travaillé, 2011, p. 78).

1. Pour une présentation de la démarche OVAR, voir le chapitre 4 de Löning et al. (2008).



Source : Kaplan et Norton, 1998.

Figure 0.5 – Le tableau de bord prospectif

L'enjeu repose finalement d'une part sur la détermination des actions coordonnées en processus qui auront un effet sur les avantages concurrentiels, et d'autre part sur la qualité de l'animation de gestion autour des tableaux de bord et du *reporting*.

1.4 Structure organisationnelle et centres de responsabilité

Le contrôle de gestion participe à la coordination entre les acteurs au sein des organisations et ce d'autant plus que les structures choisies sont complexes : taille croissante, organisation matricielle, organisation en mode projet, entreprise réseau. Pour répondre de manière pertinente aux besoins de l'organisation, la fonction contrôle de gestion exerce la coordination de multiples manières grâce aux outils identifiés précédemment, tels que les budgets ou les tableaux de bord, qui s'intègrent

parfois dans une structure formelle traduisant les différents niveaux de délégation de responsabilité et de contrôle. Cette structure définit des centres de responsabilités, qui traduisent souvent la structure hiérarchico-fonctionnelle liée aux domaines de compétences et à l'organisation du travail, ou correspondent parfois à un pilotage plus transversal portant sur les processus.

Ainsi, à l'organisation du travail par domaines de compétence (achats, production, commercialisation, R&D, gestion des ressources humaines...), l'organisation en centre de responsabilité vise, du point de vue du contrôle de gestion, à assurer réactivité et pertinence dans la prise de décision. La contrepartie de l'autonomie accordée aux managers réside dans la mise en place de dispositifs de contrôle visant à s'assurer de la cohérence des décisions locales avec les buts globaux de l'organisation. Le contrôle est de nature budgétaire et non budgétaire et s'exerce de manière cyclique :

- *a priori*, lors de la phase de finalisation par la définition des objectifs, moyens, et niveaux de performance à atteindre ;
- et *a posteriori*, lors de la phase d'évaluation périodique, matérialisée par un *reporting* réalisé sur des indicateurs de performance prédéfinis.

Selon la nature de la fonction et le périmètre de responsabilité, le manager d'un centre de responsabilité (ou *business unit*) est responsable d'un centre de coût, de revenu, de profit ou d'investissement (tableau 0.4). La nature d'un centre de responsabilité correspond à son type d'activité et à sa contribution à la création de valeur de l'entreprise, mais également au choix d'accroître ou non la délégation accordée au centre en question, de lui offrir un statut plus ou moins autonome, plus ou moins contributif.

Tableau 0.4 – Typologie des centres de responsabilités

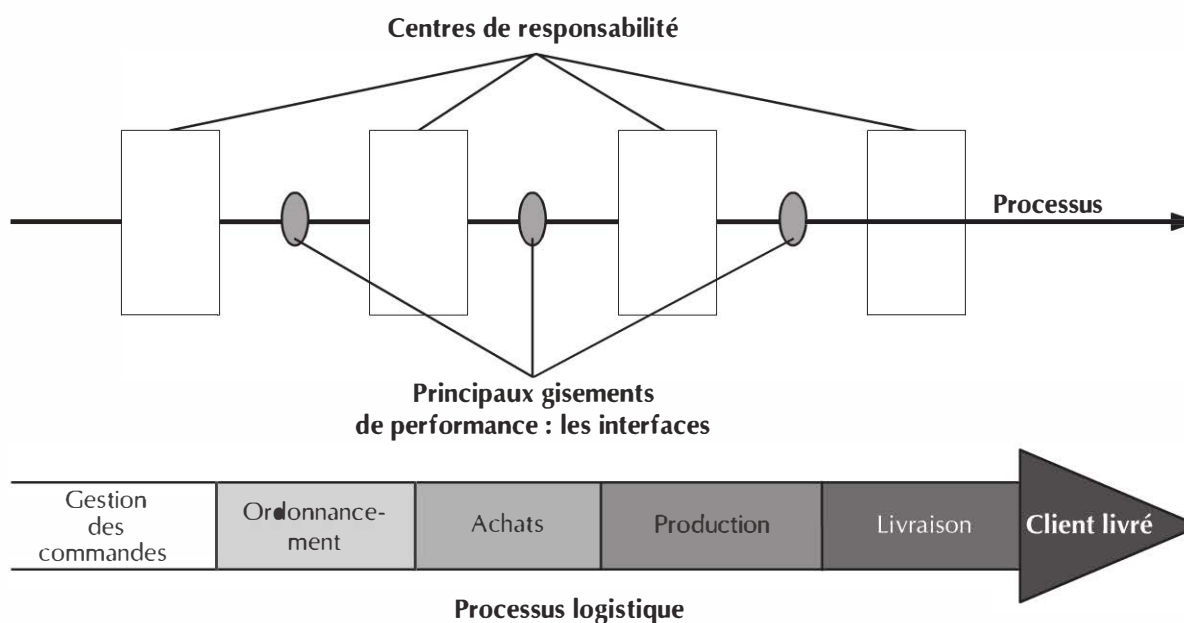
Type de centre	Centre de revenu	Centre de coûts	Centre de profit	Centre d'investissement
Objectif général	Maximiser les ventes	Fournir aux autres centres des prestations à moindre coût	Maximiser un résultat ou une contribution (marge contributive)	Maximiser la rentabilité du capital investi
Délégation d'autorité	Éléments de la négociation commerciale : prix de vente, remises, délais de paiement (relations avec le marché aval)	Relations avec le marché amont (sélection des fournisseurs, organisation de la production...)	Relations avec le marché amont et aval	Comme le centre de profit + délégation sur les actifs nécessaires à l'exploitation (immobilisations, parfois stocks)
Indicateur financier de mesure de la performance	CA (par produits, régions, clients...)	Respect de coûts standards et de normes de qualité	Niveau de résultat ou de contribution	ROI (<i>Return on Investment</i>) ou ROCE ¹

1. ROCE : indicateur de rentabilité économique, calculé en divisant le résultat d'exploitation après impôt par l'actif économique (ou capital économique) ; ROI : bénéfice attendu de l'investissement/coût de l'investissement.

L'organisation en centres de responsabilités, même si elle s'avère indispensable comme structure formelle de pilotage dès lors que l'organisation atteint une certaine taille, n'est pas sans poser problème du point de vue global. Une telle structure induit en effet des cloisonnements qui peuvent entraîner un pilotage sous-optimal, notamment aux interfaces. Le rôle de la fonction contrôle de gestion est donc de trouver des compromis aux interfaces et de créer des chevauchements en termes de responsabilités afin d'assurer l'atteinte d'un optimum global par un pilotage orienté processus (figure 0.6).

Dans ce cadre, une grande part des décisions qui sont prises en amont des processus opérationnels d'achat, de production et de commercialisation détermine la performance de ces derniers : développement de nouveaux produits, planification des projets et investissements, analyses de risques, gestion prévisionnelle des emplois (Lorino, 1995).

C'est pourquoi à l'organisation en centres de responsabilité peuvent se superposer des formes d'organisation plus transversales, visant un pilotage de processus orientés clients. Cette représentation du pilotage de la performance, inspirée du concept de chaîne de valeur de Porter (1986), vise à la fois plus de coordination entre les fonctions et centres de responsabilités, considérant que la valeur créée résulte de la bonne articulation des différentes activités, et plus d'anticipation sur les interdépendances et les conséquences de l'activité de chaque centre.



D'après : Lorino, 1995.

Figure 0.6 – Centres de responsabilité et processus : l'exemple du processus logistique

En définitive, certaines organisations ont intégré le décroisement fonctionnel et l'approche processus dans leurs structures, notamment celles organisées en mode

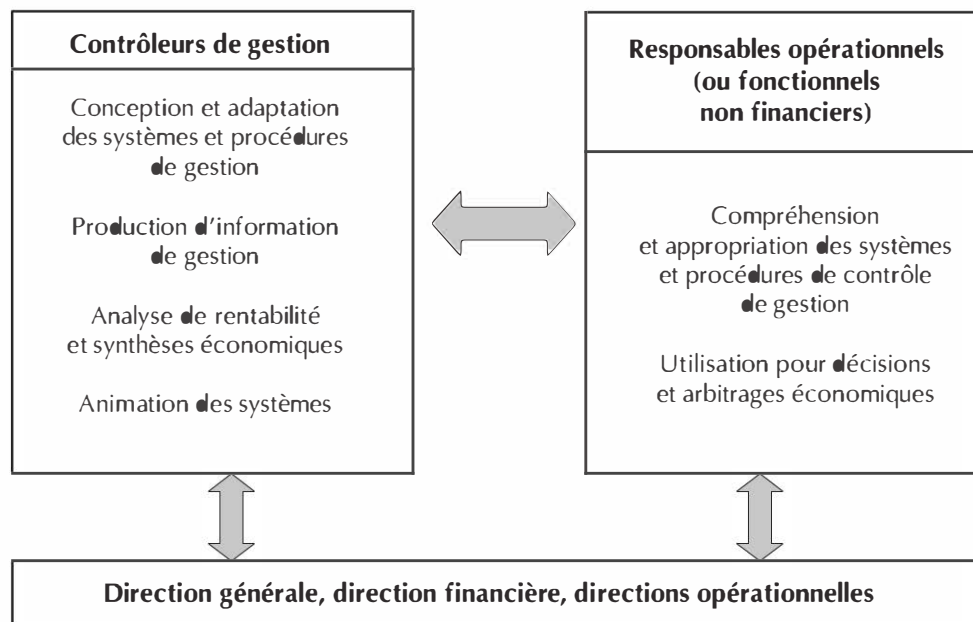
projet, mais nombreuses sont celles qui opèrent un double pilotage : pilotage traditionnel des centres de responsabilité, avec coordination budgétaire et contrôle périodique des résultats en silos d'une part et pilotage processuel plus centralisé d'autre part. Nous montrerons la complémentarité des différents outils et dispositifs mis en œuvre au sein des organisations avec différentes perspectives de pilotage.

À travers la présentation des outils et dispositifs du contrôle de gestion, nous avons évoqué indirectement les acteurs de leur mise en œuvre (dirigeants, managers opérationnels et contrôleurs de gestion). Les acteurs effectivement impliqués dans le contrôle de gestion le sont cependant de manière différente d'une organisation à l'autre. La nature même d'un rôle, comme celui de contrôleur de gestion, peut également changer selon le contexte.

2 Les acteurs du contrôle de gestion

Dès lors qu'ils disposent d'un certain niveau de responsabilité, rares sont désormais les managers qui ne font pas de contrôle de gestion, quel que soit le secteur dans lequel ils interviennent, y compris dans les secteurs publics ou non-marchands.

Trois groupes d'acteurs peuvent être distingués (figure 0.7) en raison de leurs rôles vis-à-vis du contrôle de gestion : les contrôleurs de gestion, les responsables opérationnels (responsable commercial, de production, achat ou logistique...) ou fonctionnels (investis dans des fonctions supports non financières comme la gestion des systèmes d'information ou des ressources humaines).



D'après : Giraud *et al.*, 2002, p. 240.

Figure 0.7 – Les acteurs du contrôle de gestion

Tous les managers, dès lors qu'ils ont un certain niveau de responsabilité, participent au contrôle de gestion. Bien évidemment, le contrôleur de gestion est le premier concerné par la pertinence, l'efficacité et l'efficience du contrôle de gestion. Il conçoit et anime les processus de contrôle, il joue un rôle d'intermédiaire entre les différents niveaux de pilotage à travers le déploiement de la stratégie et son renouvellement. Cependant, compte tenu de la place du contrôle de gestion et des différents leviers identifiés précédemment vis-à-vis de la stratégie, les dirigeants sont également des parties prenantes actives aux processus de contrôle, notamment à travers la mise en œuvre d'un contrôle interactif.

Enfin, la logique du contrôle de gestion s'est maintenant tellement diffusée au sein des organisations que rares sont les managers qui, au-delà de leurs responsabilités opérationnelles, ne font pas du contrôle de gestion, tant par l'autocontrôle qu'ils sont supposé réaliser que par le *reporting* auquel ils participent. Cette tendance se manifeste clairement dans les offres d'emploi (encadré 0.2).

ENCADRÉ 0.2 – Tous acteurs du contrôle de gestion

Responsable de magasin Picard : Nous recherchons pour notre magasin des Herbiers un Responsable de magasin (H/F), en CDI et en temps complet. Polyvalent, au sein d'une équipe de 2 personnes, vous développez un réel service auprès de nos clients. Opérationnel, vous animez une équipe autour des valeurs fortes de l'entreprise. Vous êtes responsable des ratios de gestion, CA, démarques, et frais de personnel. Vous gérez et organisez le magasin en vous appuyant sur l'analyse de vos résultats. Votre esprit d'équipe, votre goût pour le commerce, votre joie de vivre et votre sensibilité pour la cuisine seront des atouts pour devenir l'un de nos collaborateurs.

Cette offre d'emploi illustre bien la diffusion des responsabilités de contrôle de gestion à l'ensemble des managers. Le responsable de ce magasin a un métier qui est d'abord commercial (« faire de la vente »), mais également managérial (« animer une équipe ») et enfin lié au contrôle de gestion. Il doit en particulier assurer un autocontrôle sur la performance de son activité à travers quelques indicateurs comptables : des ratios de gestion, son chiffre d'affaires avec probablement des cibles par catégories de produits, ses démarques (connues et inconnues) et ses frais de personnel. Il doit assurer la gestion efficace et efficiente de ses ressources (techniques, commerciales et humaines) au service de la stratégie du groupe.

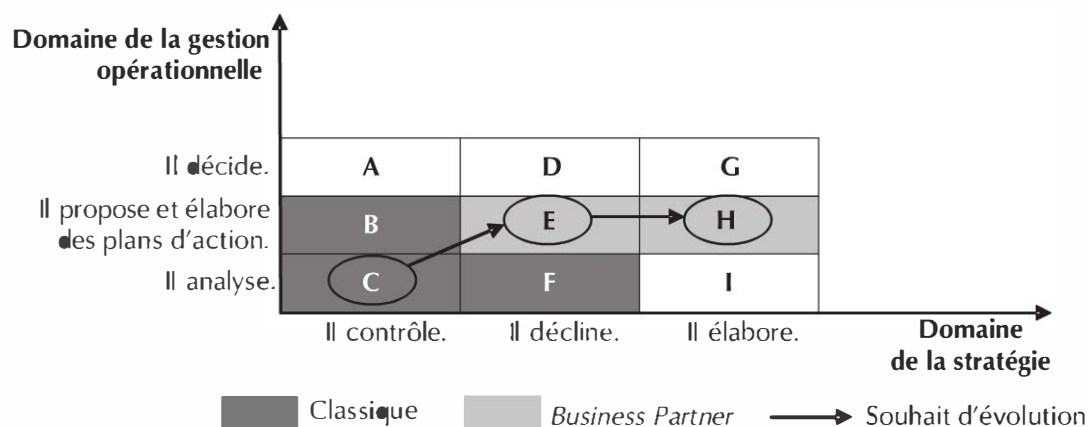
Nombreux sont les contrôleurs qui considèrent que leur mission principale est d'assister les managers dans le pilotage de leurs activités (Fornerino et Godener, 2006). Les contrôleurs de gestion sont supposés aider les managers à effectuer leurs choix en focalisant leur attention sur les zones d'incertitude auxquels ils sont confrontés. Ils les aident à comprendre le fonctionnement du système de pilotage, ce qui implique une coopération étroite entre ces acteurs et sous-entend l'adhésion des utilisateurs au contrôle de gestion (Bollecker et Niglis, 2009). Les relations entre les

contrôleurs de gestion et les responsables opérationnels ne sont cependant pas toujours faciles, les contrôleurs étant souvent perçus par les managers comme des organes de surveillance limitant leurs marges de manœuvre. Des tensions peuvent parfois remettre en cause la participation des managers opérationnels aux processus de contrôle. Les relations entre contrôleurs de gestion et responsables opérationnels sont en particulier influencées par la culture professionnelle de chacun (liée à sa formation, à son parcours professionnel, à ses valeurs...). Elles peuvent aboutir à des pratiques de contrôle de gestion différenciées au sein d'un même groupe (Oriot, 2004), avec une appropriation des outils de *reporting* groupe et de pilotage de l'activité locale très variable.

La fonction contrôle de gestion joue donc des rôles différents parfois complémentaires et d'autres fois contradictoires. Ainsi Caron et *al.* (2011) montrent que le rôle de « compteurs de haricots » (le contrôleur garant de la fiabilité de l'information et centré sur un contrôle budgétaire strict) et celui de « partenaires d'affaires » (le contrôleur conseiller ayant une influence organisationnelle) ne sont pas toujours incompatibles, si bien que certains contrôleurs auraient des profils hybrides. Sponem et Lambert (2009), quant à eux, identifient des rôles très différents avec quatre idéaux-types : la fonction contrôle de gestion discrète, garde-fou, partenaire et omnipotente. Ces idéaux-types se distinguent non seulement par l'activité des contrôleurs (des tâches orientées conseil aux managers ou contrôle budgétaire notamment), leur identité et leur source de légitimité, la logique qui prédomine dans le pilotage (logique financière, marketing, financière de court terme...) et enfin l'autorité du contrôleur et la relation avec ses clients internes (centraux ou locaux).

La littérature professionnelle et certaines recherches académiques mettent en avant la figure d'un contrôleur de gestion *business partner*, mieux à même de comprendre les enjeux opérationnels et stratégiques, de communiquer et de peser sur les décisions. Cependant, d'autres auteurs soulignent que cette image particulièrement flatteuse et ambitieuse pour les contrôleurs de gestion, représente une représentation idéalisée voire incantatoire du métier, alors que certains contrôleurs de gestion témoignent d'une expérience plus modeste (Lambert et Morales, 2009). Les contrôleurs de gestion cherchent à se rapprocher de cette image idéale de consultants internes, de cette valorisation du rôle d'aide à la décision opérationnelle, au détriment de l'activité « traditionnelle » de vérification et de fiabilisation de l'information de gestion (figure 0.8).

L'activité traditionnelle du contrôleur de gestion, centrée sur le contrôle des réalisations par rapport aux objectifs et indicateurs prédéfinis ainsi que sur le contrôle de la fiabilité des informations recueillies et le *reporting*, peut paraître d'autant plus ingrate qu'elle est présentée, notamment dans la littérature professionnelle, comme relevant d'un contrôle daté, dépassé (Bourguignon, 2003). Les contrôleurs de gestion chercheraient ainsi à intervenir davantage en amont du processus de décision, en phase de pilotage, plutôt qu'en phase de post-évaluation (Bouquin, 2010). Par ailleurs, le contrôleur de gestion voit sa fonction légitimée par des injonctions externes liées notamment à la prégnance des marchés financiers et à la mise en œuvre des IFRS rendant indispensables les systèmes de contrôle (Dupuy, 2009).



D'après : Drillat et Habarov, 2009¹.

Figure 0.8 – Du contrôleur « classique » au « business partner »

Différents facteurs influencent le rôle du contrôleur de gestion au sein d'une organisation et le type de relations qu'il pourra construire avec les responsables opérationnels et les dirigeants (Bolleker, 2007). Les technologies de traitement de l'information, la stratégie et le niveau d'incertitude de l'environnement, la taille de l'organisation, la culture organisationnelle, le positionnement du contrôleur de gestion et en particulier son rattachement hiérarchique (fonctionnel au sein d'une direction du contrôle de gestion ou d'une direction financière, ou opérationnel au sein d'une branche d'activité) sont notamment déterminants.

Section 3 ORGANISATION DE L'OUVRAGE

Les environnements dans lesquels évoluent les organisations sont caractérisés par un ensemble de normes liées à des conditions économiques, juridiques et sociales spécifiques, qui impulsent des pratiques de contrôle et de pilotage elles-mêmes spécifiques. Ainsi, nous étudierons les différentes formes que prend le contrôle de gestion dans les secteurs suivants :

- l'industrie (chapitre 1), ensemble de secteurs qui a vu naître et se développer les grands principes fondateurs du contrôle de gestion (contrôle budgétaire, coût complet de revient) et dans lequel ces mêmes grands principes ont été remis en cause récemment ;
- la grande distribution (chapitre 2), dont le contrôle de gestion a suivi l'évolution des modèles économiques. Le contrôle de gestion se focalise ainsi à la fois sur un pilotage opérationnel de la marge et sur un décloisonnement des fonctions

1. Drillat B. et Habarov M. (2009), « De contrôleur "classique" à "business partner" ? Positionnement et évolution. », *Échanges*, janvier, n° 261.

- marketing-achat-logistique visant à maîtriser de nouvelles sources organisationnelles de compétitivité ;
- la banque (chapitre 3), dont les systèmes de contrôle de gestion ont fortement évolué pour répondre tant aux exigences du cadre réglementaire (accords de Bâle II et III) qu'aux évolutions stratégiques et organisationnelles (grandes fusions, reconfiguration des métiers traditionnels) ;
 - le secteur public (chapitre 4), dont le Nouveau Management Public tend à généraliser les pratiques de contrôle de gestion. Celles-ci sont très présentes et structurées dans les hôpitaux (notamment avec un système de comptabilité analytique déterminant leur financement) et plus émergentes dans les universités ;
 - les organisations artistiques et culturelles (chapitre 5), au sein desquelles les systèmes de contrôle de gestion se doivent de faire coïncider autant que faire se peut les objectifs artistiques avec les objectifs d'équilibre des comptes.

Chapitre

1

Le contrôle de gestion industriel

OBJECTIFS

- Comprendre les systèmes et les outils de pilotage utilisés dans le secteur industriel.
- Appréhender la logique du contrôle budgétaire tel qu'il est appliqué dans l'industrie, ainsi que ses principaux avantages et inconvénients.
- Comprendre les principes de mise en œuvre d'un calcul et d'un pilotage des coûts par activités (méthode ABC).

SOMMAIRE

SECTION 1 Le contrôle budgétaire par les standards et l'analyse des écarts

SECTION 2 Le calcul des coûts et le pilotage par la méthode ABC/ABM

Dans le contexte actuel de mondialisation et de forte concurrence nationale et internationale, les entreprises industrielles doivent sans cesse s'adapter et se reconfigurer : le changement, la réactivité, la mise en œuvre de nouveaux produits et process sont devenues des constantes (Gratacap et Médan, 2013). En même temps, elles doivent optimiser l'utilisation de leurs moyens existants pour produire toujours plus et à moindre coût. La montée des pays émergents, les exigences accrues en matière de réglementation, de normes, de compétitivité et de rentabilité font que le secteur industriel est en perpétuelle évolution (Blondel, 2007).

C'est dans le secteur industriel que sont nés le modèle « classique » du contrôle de gestion et son « ancêtre », la comptabilité « industrielle » (Bouquin, 2011). Le développement du contrôle budgétaire dans les grands groupes industriels américains au début du xx^e siècle s'y est accompagné par la mise au point de méthodes de calcul des coûts complets de revient des produits, dont la plus courante en France est la méthode des centres d'analyse. Ces deux outils traditionnels du contrôle de gestion – budget et comptabilité de gestion – ont été sévèrement critiqués ces dernières années car ils n'étaient soit disant plus adaptés à la structure des coûts et aux nouveaux modes d'organisation de la production (Laverty et Demeestère, 1990).

Cette remise en cause des outils classiques du contrôle de gestion industriel s'explique notamment par l'évolution du contexte propre à ce secteur. Comme le résume De Rongé (in Berland et De Rongé, 2010, p. 209) : « le passage progressif d'une économie fondée sur une production industrialisée de produits de masse standardisés vers une économie fondée sur un modèle de différenciation croissante des produits et services par segments de marché a conduit à une remise en question du modèle traditionnel de coûts complets ». Ces changements dans la stratégie « produit » des grands groupes industriels se sont accompagnés de modifications profondes des modes de production et d'organisation : recours croissant à l'automatisation aux dépens de la main-d'œuvre directe, organisation par projets, découplage des services au profit d'une gestion par processus orientés vers la création de valeur pour le client, etc. (Javel, 2003). Ces différents changements doivent à leur tour être pris en compte par les systèmes de contrôle de gestion et de pilotage de la performance.

Le contrôle budgétaire est l'expression qui désigne le processus de pilotage de la performance par l'élaboration des budgets *ex ante* et le suivi des réalisations (calcul et analyse des écarts) *ex post*. Pendant longtemps, le contrôle budgétaire fut le seul et unique dispositif de contrôle de gestion appliqué aux activités de production. Bien que récemment critiqué notamment pour son orientation trop financière et son caractère inadapté au contexte très incertain de notre époque (Berland, 2002), il reste aujourd'hui encore l'outil de pilotage le plus couramment utilisé dans les organisations¹. La première section de ce chapitre lui sera donc consacrée.

1. Une étude récente de l'Observatoire international du contrôle de gestion révèle que 97 % des répondants utilisent « encore » le budget (*Échanges*, hors-série n° 4, décembre 2011).

L'*Activity-Based Costing* et l'*Activity-Based Management*, que l'on peut traduire en français par « comptabilité par activités » et « gestion par les activités », sont les deux facettes d'une même méthode de calcul des coûts et de pilotage de la performance : la méthode ABC/ABM. Cette méthode a été développée à partir du milieu des années 1980, à l'origine pour mieux modéliser et prendre en compte dans le calcul du coût complet des produits les coûts indirects de production en forte croissance. Popularisée suite au célèbre ouvrage de Johnson et Kaplan (1987), *Relevance Lost*, elle a progressivement pris une place de choix dans la « boîte à outils » du contrôleur de gestion et de nombreuses expériences de mise en œuvre ont été menées, certes avec plus ou moins de succès. La deuxième section de chapitre propose une présentation approfondie de cette méthode.

Section 1 LE CONTRÔLE BUDGÉTAIRE PAR LES STANDARDS ET L'ANALYSE DES ÉCARTS

Nous allons décrire dans cette première section les grands principes de cet outil de pilotage en commençant par la présentation des budgets de production. Nous expliquerons ensuite en quoi consistent les coûts standards de production et comment ils sont utilisés pour le calcul et l'analyse des écarts. Enfin, nous terminerons cette présentation du contrôle budgétaire par une discussion rapide de ses limites.

1 L'élaboration du budget de production

À l'instar de l'ensemble de la procédure budgétaire d'une organisation (cf. Introduction générale), l'élaboration des budgets de production s'inscrit dans la continuité de la démarche stratégique. En ce sens, le budget est « l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme (l'année en général) convergent vers la réalisation des plans opérationnels » (Bouquin, 2010). Bien qu'il n'existe pas de modèle « cano-nique » de construction d'un budget de production qui soit d'application universelle (De Rongé et Cerrada, 2009), on peut néanmoins identifier un certain nombre de grands principes applicables à la plupart des contextes. Nous allons exposer ces principes ci-dessous.

En termes de *timing*, l'élaboration des budgets de production intervient généralement après que les objectifs de vente ont été fixés et en relation avec la politique d'approvisionnement et de stockage de l'organisation. En effet, par l'élaboration du programme des ventes, la fonction commerciale précise les objectifs de quantités à vendre par produit, ce qui permet à la fonction production d'ajuster les volumes de

fabrication à ces objectifs, en tenant compte des niveaux de stocks initiaux et de stocks de sécurité à respecter.

Concrètement, le processus budgétaire de la fonction production se découpe en deux grandes étapes : l'élaboration des programmes de production, puis la traduction de ces programmes sous formes de budgets (figure 1.1). Les programmes de production définissent, pour chaque entité productive, les quantités de produits à fabriquer, en tenant compte des objectifs fixés par les ventes. Ces quantités à fabriquer vont se traduire par la détermination des niveaux de consommation des différents facteurs de production que sont la main-d'œuvre, les matières et les machines. En fonction des besoins identifiés et des capacités installées pour chacun de ces trois facteurs, des décisions d'ajustement devront éventuellement être prises : investissements en nouvelles machines, embauches temporaires ou définitives, recours à la sous-traitance, etc. Une fois ces décisions d'ajustement prises, l'ensemble des décisions pourra être traduit et chiffré au sein des différents budgets de production.

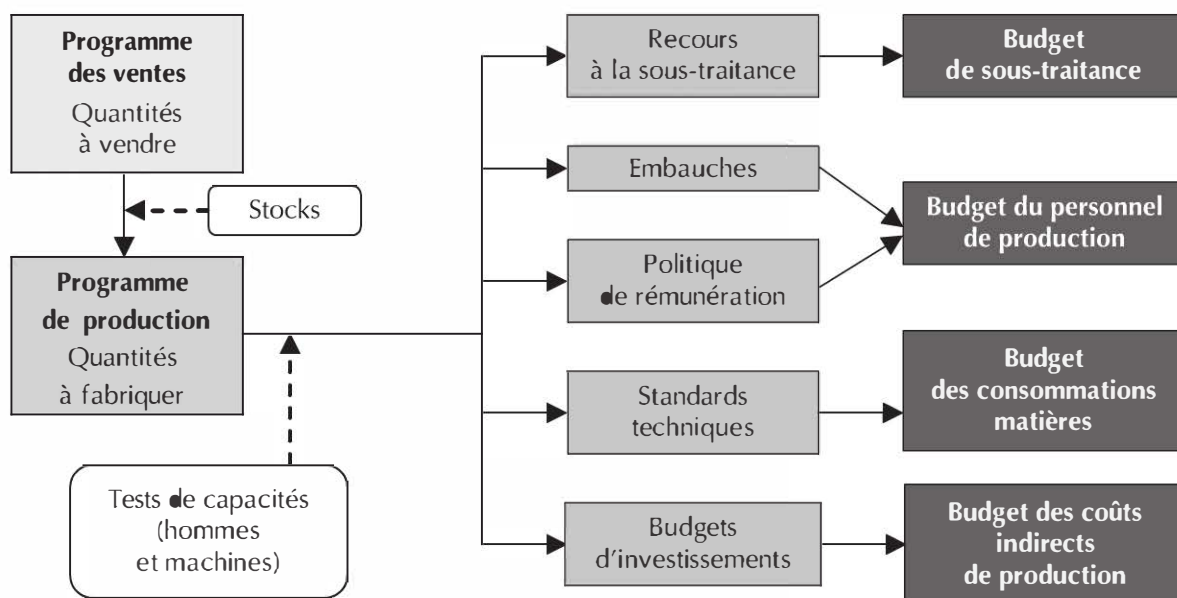


Figure 1.1 – Processus d'élaboration des budgets de production

En dehors de ces principes très généraux, de nombreux facteurs organisationnels et contextuels interviennent dans la façon dont les organisations élaborent et utilisent leurs budgets de production (cf. Introduction générale). Nous allons voir maintenant comment les coûts standards de production sont élaborés.

2 Les coûts standards de production

L'utilisation des coûts standards s'est développée dans la lignée des travaux de F. Taylor et de l'École scientifique du management, dont la préoccupation initiale

était de mieux contrôler les coûts directs de production dans les usines – coût de la main-d'œuvre directe et consommation de matières (Bouquin, 2011). Un coût standard est un coût calculé de façon prévisionnelle, à partir de conditions d'exploitation jugées possibles (standard = norme) ou souhaitables (standard = objectif). Dans tous les cas, un coût standard est un coût de référence qui servira à évaluer les résultats obtenus.

2.1 Les rôles du coût standard de production

Dans les activités de production, le coût standard peut jouer différents rôles.

En premier lieu, l'utilisation du coût standard de production d'un produit permet de valoriser monétairement et de façon très rapide la production obtenue sur une période. Cette information pourra par exemple être utilisée afin de valoriser les stocks de produits finis.

En second lieu, le recours à un coût standard de production d'un produit permet d'évaluer *ex post* les conditions internes d'exploitation (par l'analyse et l'explication des écarts, voir ci-dessous).

Enfin, la nécessité de recourir à un coût standard en phase d'évaluation oblige le responsable de la production à établir des prévisions suffisamment détaillées en amont de l'action. L'élaboration d'un coût standard de production *ex ante* constitue en quelque sorte un processus de rationalisation des coûts puisqu'il s'agit d'établir des normes d'utilisation et d'évaluation des facteurs de production (Gervais, 2009).

2.2 La détermination du coût standard de production

La détermination d'un coût standard de production doit se faire en tenant compte d'une hypothèse relative au niveau d'activité. Deux niveaux d'activité peuvent être pris en compte : un niveau dit « normal » ou « structurel », qui correspond à l'utilisation « normale » de la capacité installée, et un niveau dit « conjoncturel », qui tient compte de l'activité prévue sur la période pour laquelle le standard est déterminé (et qui reconnaît l'existence potentielle d'une sur- ou d'une sous-activité).

Mis à part le niveau d'activité, l'établissement d'un coût standard de production nécessite d'analyser les consommations de matières et les temps de travail, ainsi que le comportement des charges (variables *vs* fixes) et leur répartition par centres d'analyse (si l'on utilise la méthode des centres d'analyse) ou par activités (si l'on utilise un système de comptabilité par activités ou *Activity-Based Costing*, voir section 2).

La détermination des coûts standards de matières et de main-d'œuvre se fonde, d'une part, sur l'étude des processus de fabrication (établissement des standards techniques), et, d'autre part, sur l'étude des prix. Ainsi, les coûts standards de

matières sont généralement établis à partir des nomenclatures de produits qui précisent la composition de ces derniers en nature et en quantité de matières (poids ou volume pour les ingrédients d'un produit alimentaire, surface de tissu pour un vêtement, etc.). Les quantités standards des différentes matières composant un produit doivent ensuite être multipliées par leur prix standard respectif afin d'obtenir le coût standard matière total d'un produit. Ces prix standards peuvent être obtenus en partant des prix de la période précédente et en tenant compte d'éventuels impacts pour la période future (hausses des cours des matières premières, remises sur volume octroyées par les fournisseurs, etc.). Pour ce qui concerne les coûts standards de main-d'œuvre, ce sont les gammes opératoires qui seront utilisées afin de déterminer les quantités de temps standards nécessaires à la réalisation des différentes étapes de fabrication. Comme pour les coûts matières, ces quantités de temps devront être multipliées par les tarifs horaires standards des différents types de main-d'œuvre utilisés afin d'obtenir le coût standard main-d'œuvre total d'un produit.

En dehors des coûts standards de matière et de main-d'œuvre, qui sont les deux charges directes les plus fréquentes, il convient également de calculer des coûts indirects standards de production. Pour chaque centre de production retenu dans le système de calcul des coûts, un taux standard de charges indirectes devra être calculé en divisant le total des charges indirectes standards (fixes et variables) par le nombre d'unités d'input variable correspondant à la capacité normale (ou prévue) de production. Ce nombre d'unités d'input correspond au volume standard d'unité d'œuvre du centre d'analyse dans la méthode des sections homogènes. Il peut s'agir du volume d'heures de main-d'œuvre directe, d'heures machines, etc. Si, par exemple, le volume d'heures de main-d'œuvre directe est retenu, on calculera un coût indirect standard de production par heure de main-d'œuvre directe consommée (appelé « taux standard »). Ce coût unitaire sera utilisé pour allouer les coûts indirects standards de production aux différents produits en fonction de leurs consommations respectives en heures de main-d'œuvre directe. L'exemple 1.1 présente le calcul d'un coût standard de production.

EXEMPLE 1.1 – Calcul d'un coût standard de production

La société Woodbench fabrique du mobilier de jardin de qualité supérieure en bois, à destination des particuliers et des collectivités locales (espaces verts). Pour l'année N à venir, le coût standard de production d'un banc a été déterminé de la façon suivante :

Matière première (bois)	25 kg	à 4 € le kg	100 €
Main-d'œuvre directe	4 heures	à 13 € l'heure	52 €
Coûts indirects de l'atelier	4 heures	à 22 € l'heure	88 €
Coût standard de production			240 €

En effet, la fabrication d'un banc nécessite l'utilisation de 25 kg de bois. Cette quantité standard de matière tient compte d'un taux standard de rebut et de non-qualité. Le coût

standard d'un kilogramme de bois pour l'année à venir a été évalué à 4 €. Cette évaluation prend en compte, d'une part, les remises fournisseurs que la société sera capable d'obtenir compte tenu du volume global de matières achetées, et, d'autre part, de la hausse anticipée des prix d'achat unitaires auprès des différents fournisseurs.

Quatre heures de main-d'œuvre sont également nécessaires à la fabrication d'un banc. Cette quantité standard, en hausse par rapport aux années précédentes, représente un objectif difficile à atteindre en termes de cadences pour les ouvriers de l'atelier de fabrication. Ce standard a donc valeur d'objectif (ambitieux) à atteindre et découle d'une volonté d'augmenter le volume de production global sur l'année, sans avoir recours à de nouvelles embauches, ni aux heures supplémentaires. Le coût standard d'une heure de main-d'œuvre a été déterminé à 13 €. Il tient compte d'une prime de productivité liée à la nouvelle politique en matière de cadence de travail.

Enfin, le fonctionnement de l'atelier dans lequel est fabriqué l'ensemble des produits de la société entraîne des dépenses de nature indirecte (amortissement des machines, salaires de l'encadrement, énergie, etc.). Cet atelier est traité comme un centre d'analyse unique dans le système de comptabilité de gestion de l'entreprise. L'unité d'œuvre retenue est l'heure de main-d'œuvre directe (MOD). Le total des charges indirectes pour l'année à venir a été estimé à 880 000 € pour un volume total d'heures de MOD de 40 000 heures. Le coût standard de l'unité d'œuvre (ou « taux standard de l'atelier ») a donc été fixé à 22 € par heure de MOD. Étant donné que la production d'un banc nécessite une quantité standard de 4 heures de MOD, 88 € de coûts indirects (4 heures × 22 €) ont été inclus dans le coût de fabrication standard d'un banc pour l'année à venir.

2.3 Avantages et limites de la méthode des coûts standards

Comme toute méthode de pilotage de la performance, le recours aux coûts standards de production présente un certain nombre d'avantages et de limites. Du point de vue des avantages, la méthode des coûts standards permet aux responsables :

- de disposer de points de repères pour évaluer la façon dont les ouvriers maîtrisent les différentes activités opérationnelles ;
- de déterminer les consommations théoriques des activités de production pour, d'une part, prévoir les approvisionnements nécessaires *ex ante*, et, d'autre part, évaluer les performances en matière de consommation (écart sur rendement, taux de gaspillage, etc.) *ex post* ;
- d'anticiper et de mieux comprendre la formation du résultat de l'exercice à venir, notamment pour ce qui concerne les charges de consommation de matières et les principaux autres coûts de production.

La méthode des coûts standards fait également l'objet d'un certain nombre de reproches :

- une certaine rigidité liée à l'utilisation de normes qui sont susceptibles de ne plus être pertinentes en cours d'exercice si certains facteurs ont été mal anticipés ou si des événements extraordinaires se sont produits. On pourra néanmoins pallier cette faiblesse en réajustant certains standards en cours d'année, c'est le principe

des « reprévisions » ou *rolling forecast* (cf. Introduction générale). *A contrario*, une trop grande fréquence de révision des standards pourra avoir un effet négatif sur la motivation des individus à atteindre un objectif sans cesse en cours de révision ;

- contraignant par nature, un standard peut néanmoins s'avérer trop difficile à atteindre. Le caractère incitatif de la méthode ne doit pas pour autant représenter un facteur de stress déraisonnable (les objectifs impossibles à atteindre étant l'une des principales sources de démotivation dans les organisations).

Nous allons voir maintenant comment les coûts standards sont utilisés lors de la phase d'évaluation des performances à travers le calcul des écarts.

3 Le calcul et le suivi des écarts en production

Le contrôle de gestion des activités de production repose en grande partie sur le calcul et l'analyse des écarts entre les résultats obtenus et les objectifs fixés (eux-mêmes reposant sur les standards). Un écart peut être défini comme la différence entre un objectif (standard) et un résultat. La première étape consiste donc à calculer les écarts, avant de les analyser pour en rechercher les causes et mettre en œuvre des actions correctives.

3.1 Le calcul des écarts sur coûts de production

Le principe général du calcul et de l'analyse des écarts consiste à décomposer un écart global pour un produit ou une charge donné en sous-écarts, selon différentes causes possibles. La décomposition d'un écart global en différents sous-écarts permet d'apprécier l'influence de chacun des facteurs en neutralisant les autres (on les suppose constants).

Le modèle général d'analyse des écarts le plus couramment utilisé est un modèle à quatre facteurs appelé « VMRP » : V pour volume, M pour mix, R pour rendement et P pour prix. Lorsqu'il s'agit d'analyser des coûts de production, ce modèle se réduit à trois facteurs car l'effet de mix, spécifique aux activités de vente, disparaît¹.

Ainsi, un écart global sur coût de main-d'œuvre pourra être décomposé en trois sous-écarts : sous-écart de volume (quantité de produit fabriquée), sous-écart de rendement (temps moyen nécessaire à la fabrication d'un produit ou cadence moyenne de produits fabriqués par heure de travail) et sous-écart de prix (coût de la main-d'œuvre). Le sous-écart de volume mesure l'impact du non-respect de l'hypothèse de niveau d'activité général sur les coûts de production : hausse ou baisse des coûts

1. Dans l'analyse des écarts sur coûts matières, et dans le cas où plusieurs matières premières sont utilisées, on peut néanmoins apparenter l'effet de composition de matières premières à un effet de mix.

variables, taux d'absorption des coûts fixes. Le sous-écart de rendement mesure les problèmes éventuels de productivité : les ressources consommées par unité de produit fabriqué ont-elles augmenté ou diminué ? Enfin, le sous-écart sur prix s'intéresse au coût d'acquisition des ressources consommées. Quelles sont les conséquences sur le résultat de l'entité d'une hausse ou d'une baisse du prix de telle ou telle ressource ?

Cette logique de décomposition en trois sous-écarts Volume-Rendement-Prix peut être appliquée à tous les éléments constitutifs du coût de production : consommations de matières, coûts directs d'utilisation des machines, coûts indirects de production. L'exemple 1.2 ci-dessous illustre les principales modalités de calcul des écarts sur coûts matières.

EXEMPLE 1.2 – Calcul de l'écart sur coûts matières

Cet exemple fait suite à l'exemple 1.1, relatif à la société Woodbench.

Pour l'année N, la société Woodbench avait prévu de fabriquer 1 000 bancs pour un coût standard de production unitaire de 240 €. Les coûts matières standards étaient évalués à 100 € par unité fabriquée, soit 25 kg de bois consommés pour un coût d'achat de 4 € le kg. Finalement, l'analyse des résultats de l'année N montre que la production réalisée a été de 1 100 bancs, pour une quantité totale de bois consommée de 26,4 tonnes et un coût total d'achat de la matière consommée de 110 880 €.

Afin de décomposer l'écart global sur coûts matières, il convient dans un premier temps de présenter les données budgétaires et réalisées afin de pouvoir les comparer :

	Prévisions	Réalisations
Volume de production	1 000 unités	1 100 unités
Quantité de matières consommée	25 000 kg	26 400 kg
Rendement	25 kg/unité	24 kg/unité
Coût total matière	100 000 €	110 880 €
Coût unitaire matière	4 €/kg	4,2 €/kg

L'écart global sur coûts matières est donc de : $110\,880\text{ €} - 100\,000\text{ €} = 10\,880\text{ €}$. Il s'agit d'un écart défavorable dans la mesure où le coût réalisé est supérieur au coût prévisionnel. Cet écart global peut être décomposé en trois sous-écarts, représentant chacun l'impact des trois facteurs que sont le volume, le rendement et le prix (coût). Afin de calculer ces trois sous-écarts, il convient d'abord de présenter les données relatives à chacun des facteurs en valeurs standards et valeurs réalisées :

	Valeurs prévisionnelles (standard)	Valeurs réalisées
Volume	$V_s = 1\,000$ unités	$V_r = 1\,100$ unités
Rendement	$R_s = 25$ kg/unité	$R_r = 26\,400/1\,100 = 24$ kg/unité
Prix	$P_s = 4$ €/kg	$P_r = 110\,880/26\,400 = 4,2$ €/kg

Le coût total matière prévisionnel peut s'écrire ($V_s R_s P_s$) et le coût total matière réalisé ($V_r R_r P_r$). L'écart global sur coût matière s'écrit donc $(V_s R_s P_s) - (V_r R_r P_r)$. Cet écart global sera décomposé en trois sous-écarts :

- sous-écart sur volume : $(VsRsPs) - (VrRsPs)$
- sous-écart sur rendement : $(VrRsPs) - (VrRrPs)$
- sous-écart sur prix : $(VrRrPs) - (VrRrPr)$

Calculons la valeur du sous-écart sur volume :

$(VsRsPs) = 1\,000 \times 25 \times 4 = 100\,000 \text{ €}$ *Il s'agit du coût matière total prévisionnel.*

$(VrRsPs) = 1\,100 \times 25 \times 4 = 110\,000 \text{ €}$

$(VsRsPs) - (VrRsPs) = 100\,000 \text{ €} - 110\,000 \text{ €} = -10\,000 \text{ €}$

Ainsi, à rendement et prix constants, l'effet de la hausse du volume fabriqué a eu un impact défavorable sur le résultat de l'entreprise (*i. e.* hausse des coûts) d'une valeur de 10 000 €. Ce sous-écart sur volume sera donc dit « défavorable ».

En suivant la même logique de calcul, le sous-écart sur rendement sera égal à : $(VrRsPs) - (VrRrPs) = 110\,000 \text{ €} - (1\,100 \times 24 \times 4) = 4\,400 \text{ €}$. Cet écart sera dit « favorable » car le rendement (quantité de matière par unité fabriquée) réalisé est meilleur que le rendement prévisionnel, ce qui se traduit par une économie de coûts de 4 400 € à volume (réalisé) et prix (standard) constants.

Enfin, le sous-écart sur prix sera égal à : $(VrRrPs) - (VrRrPr, i. e. le coût total matière réalisé) = 105\,600 \text{ €} - 110\,880 \text{ €} = -5\,280 \text{ €}$. Cet écart est défavorable puisque le prix unitaire de la matière première réellement payé (*i. e.* réalisé) a été supérieur au prix prévisionnel (*i. e.* standard) : 4,2 €/kg *vs.* 4 €/kg.

Par ailleurs, on peut vérifier que la somme des trois sous-écarts est bien égale à l'écart global : $-10\,000 \text{ €}$ (défavorable) + $4\,400 \text{ €}$ (favorable) – $5\,280 \text{ €}$ (défavorable) = $-10\,880 \text{ €}$ (défavorable).

3.2 L'analyse des causes d'écarts et la mise en œuvre d'actions correctives

■ L'identification des écarts les plus significatifs

L'analyse des écarts et de leurs causes commence par l'identification des écarts les plus significatifs sur lesquels on va prioritairement se focaliser, en raisonnant par exception. On ne cherchera ainsi à expliquer d'une manière détaillée que les écarts considérés comme significatifs. Un écart peut être considéré comme significatif lorsqu'il dépasse une certaine limite, exprimée soit en valeur monétaire absolue (par exemple 10 000 €), soit en pourcentage (par exemple 5 % du budget prévisionnel), déterminé par le responsable de l'entité concernée, en accord avec sa hiérarchie.

■ La recherche des causes des écarts

Une fois les principaux écarts identifiés, et avant de se lancer dans une analyse en profondeur, il convient de vérifier que ceux-ci ne sont pas liés à des phénomènes exceptionnels et/ou indépendants de la volonté des managers : grèves, phénomènes météorologiques, etc. Si ces explications sont utiles à la compréhension de la formation de certains écarts et ne doivent pas être ignorées, elles limitent néanmoins fortement la pertinence d'une recherche de causes profondes liées au fonctionnement interne de l'entité concernée par l'analyse.

Pour les écarts significatifs et imputables à la gestion interne des activités de production (*i. e.* maîtrisables par les managers), il est impossible de fournir une liste exhaustive de toutes les explications potentielles. On peut néanmoins citer les plus courantes :

- les prévisions et/ou les standards ont été mal évalués ;
- certains facteurs de production ont été substitués les uns aux autres, par exemple un personnel trop qualifié (et donc plus cher) a été utilisé pour effectuer certaines tâches basiques ;
- la fréquence réelle des changements de production a été plus importante (moins importante) que prévue, entraînant une hausse (ou une baisse) des temps improductifs et une baisse (ou une hausse) des cadences (effet rendement). En effet, plus les séries de production sont longues et plus les temps improductifs sont réduits, alors meilleurs sont les rendements en raison de la montée en cadence (Burlaud et Simon, 2000) ;
- les phénomènes de pannes de machines, eux-mêmes liés à de nombreux autres facteurs, tels que les volumes de production, la complexité des opérations, la fiabilité des équipements, la politique de maintenance, etc. ;
- la mauvaise qualité des matières utilisées en production ou leur manque de disponibilité, que ce soit au niveau même de l'entreprise (mauvaise anticipation des besoins, défaut dans l'organisation de l'approvisionnement, etc.) ou chez les fournisseurs (rupture de stocks).

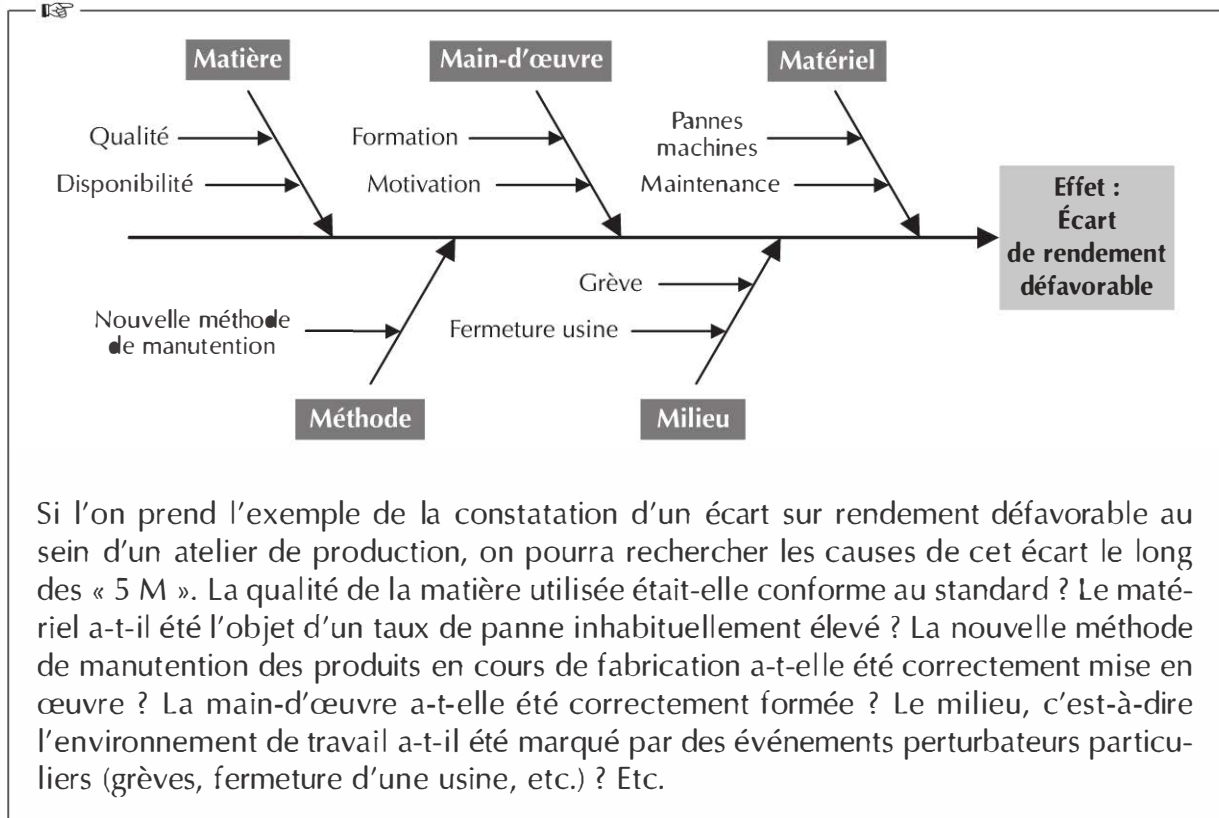
L'encadré 1.1 présente une démarche systématique de recherche des causes d'écart fondée sur les travaux d'un des pères fondateurs de la gestion de la qualité, l'ingénieur japonais Kaoru Ishikawa.

ENCADRÉ 1.1 – Le diagramme de causes et effets de K. Ishikawa

Le diagramme de causes et effets, également appelé diagramme en « arêtes de poisson », est issu des travaux de Kaoru Ishikawa sur la gestion de la qualité (Ishikawa, 2007). Il s'agit d'une méthode de représentation graphique des causes aboutissant à un effet. À l'origine, Ishikawa recommandait de regarder un événement sous cinq aspects différents : les cinq axes ou « arêtes » du diagramme. Ces cinq dimensions sont les suivantes : matière, matériel, méthode, main-d'œuvre et milieu. Au fil du temps et des transpositions de l'outil à des contextes différents, d'autres dimensions sont venues enrichir la version initiale, telles que la mesure et les moyens financiers.

Transposé à l'analyse des écarts, le diagramme d'Ishikawa représente à la fois une façon d'organiser la recherche des causes de façon systématique le long des différentes dimensions et une manière synthétique de les visualiser et de les communiquer.





■ La recherche des responsabilités

Au-delà des causes potentielles d'écart, la question de la responsabilité doit également être posée. Qui doit être tenu responsable de tel ou tel écart ? La cause de tel écart puise-t-elle ses sources dans la (mauvaise) gestion interne du département dont l'analyse du budget a fait apparaître l'écart, ou dans un autre département ? Le plus souvent, une cause d'écart « directe », *i. e.* attribuable au département dont on analyse les écarts, ne sera que la conséquence de décisions prises en amont ou en aval (*i. e.* des causes « indirectes »). Par exemple, un écart de rendement défavorable constaté dans un atelier de fabrication peut être causé par l'utilisation d'une matière première de qualité inférieure à la normale, matière dont l'achat a été décidé au sein du département Approvisionnements parce que le manager de cette entité avait décidé de réduire ses coûts d'achats « coûte que coûte ».

Comme le soulignent Löning *et al.* (2013), la logique du contrôle budgétaire consiste ainsi, au-delà du simple calcul d'écarts, à s'interroger sur les origines des déviations aussi bien en termes de pilotage opérationnel (quelles sont les causes des

écarts ?) que de responsabilité (qui en est responsable et peut éventuellement agir dessus ?). Cette logique de recherche des responsabilités est d'autant plus importante que l'on voudra mettre en œuvre des actions correctives afin que les causes des écarts constatés ne se répètent pas au cours des périodes futures. Le pilotage de ces actions correctives pourra en outre nécessiter la mise en œuvre d'un tableau de bord spécifique ou l'intégration d'indicateurs dédiés dans le tableau de bord déjà utilisé pour piloter l'entité. En effet, les causes profondes des écarts sont le plus souvent de nature qualitative ainsi que les solutions envisagées pour y remédier. Il sera donc difficile de suivre la bonne mise en œuvre de ces actions correctives par le seul biais du modèle Volume-Rendement-Prix, qui est un modèle à dominante comptable et quantitative.

4 Les limites du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est un outil de contrôle par les résultats qui repose sur une logique de contrat. La fixation d'objectifs donne lieu à une vérification des résultats, eux-mêmes basés sur des standards. Comme nous l'avons déjà indiqué en introduction générale de cet ouvrage, cet outil a été récemment remis en cause. Certains vont même jusqu'à proposer son abandon pur et simple pour adopter une logique de « gestion sans budget » (Hope et Fraser, 2003).

Parmi les principales critiques adressées au budget et au contrôle budgétaire, on peut noter :

- une certaine lenteur et une certaine complexité, notamment du fait que le calcul et l'analyse des écarts ne peuvent être effectués qu'une fois les résultats « digérés » et « ressortis » par le système de *reporting* de l'organisation ;
- la problématique insoluble de la fixation des standards et de leur niveau de référence. Quel niveau de performance faut-il retenir ? Quel degré d'ambition celui-ci doit-il intégrer ? Doit-on chercher à anticiper le futur, forcément incertain, ou se fonder sur une analyse du passé ?
- le caractère chronophage de la procédure budgétaire dans son ensemble ;
- le risque que les prévisions deviennent rapidement obsolètes ;
- la difficulté d'attribuer clairement les écarts et leurs causes à des responsables en particulier.

Au-delà du caractère plus ou moins fondé des arguments mis en avant pour justifier l'abandon de l'outil budgétaire, il est intéressant de constater que ceux-ci ressemblent étrangement aux justifications avancées dans l'entre-deux-guerres mondiales afin de le diffuser auprès des entreprises et des organisations (encadré 1.2).

ENCADRÉ 1.2 – Des arguments identiques pour justifier l'utilisation du budget en 1930, puis son abandon dans les années 1990 ?

Sur la base d'une étude documentaire approfondie, Alcouffe *et al.* (2008) ont examiné les arguments avancés pour promouvoir l'utilisation du contrôle budgétaire à partir des années 1930, puis pour l'abandonner dans les années 1990. Paradoxalement, la turbulence de l'environnement et le désir de donner plus de liberté aux managers sont les arguments systématiquement convoqués pour justifier la « naissance », puis la « mort » du budget.

Première piste : le rapport à l'incertitude de l'environnement semble très différemment vécu. Dans les années 1930, les acteurs semblent vouloir domestiquer l'incertitude croissante de leur environnement afin d'optimiser leurs processus internes de production, mais acceptent que ces prévisions ne soient pas exactes. Dans les années 1990, les acteurs veulent des certitudes, notamment pour les marchés financiers. N'est-ce pas le désir des actionnaires que de ne pas avoir de mauvaises surprises lors de la publication des résultats trimestriels ? Tout se passe comme si les destinataires de ces prévisions, se situant maintenant à l'extérieur de l'entreprise, se montraient intolérants face à l'incertitude.

Deuxième piste : la pression – interne ou externe – ressentie par les managers. Le budget devait permettre dans les années 1930 de libérer les managers, d'en faire de « petits patrons autonomes » avec une moindre pression hiérarchique directe. Le budget permet alors d'envisager le passage d'une supervision directe à une supervision à distance. Dans les années 1990, la gestion sans budget fait référence à trois nouveaux types de pression dont la localisation se trouve à l'extérieur de l'entreprise : les marchés financiers, les clients et les concurrents. Or, le budget, uniquement tourné vers l'optimisation interne de l'entreprise, ne permet pas de s'adapter facilement à leurs demandes. Le budget a bien modifié le lien salarial et a allégé la pression interne à l'entreprise, mais en revanche, il recrée de la pression dans la relation vécue avec ces nouveaux acteurs externes.

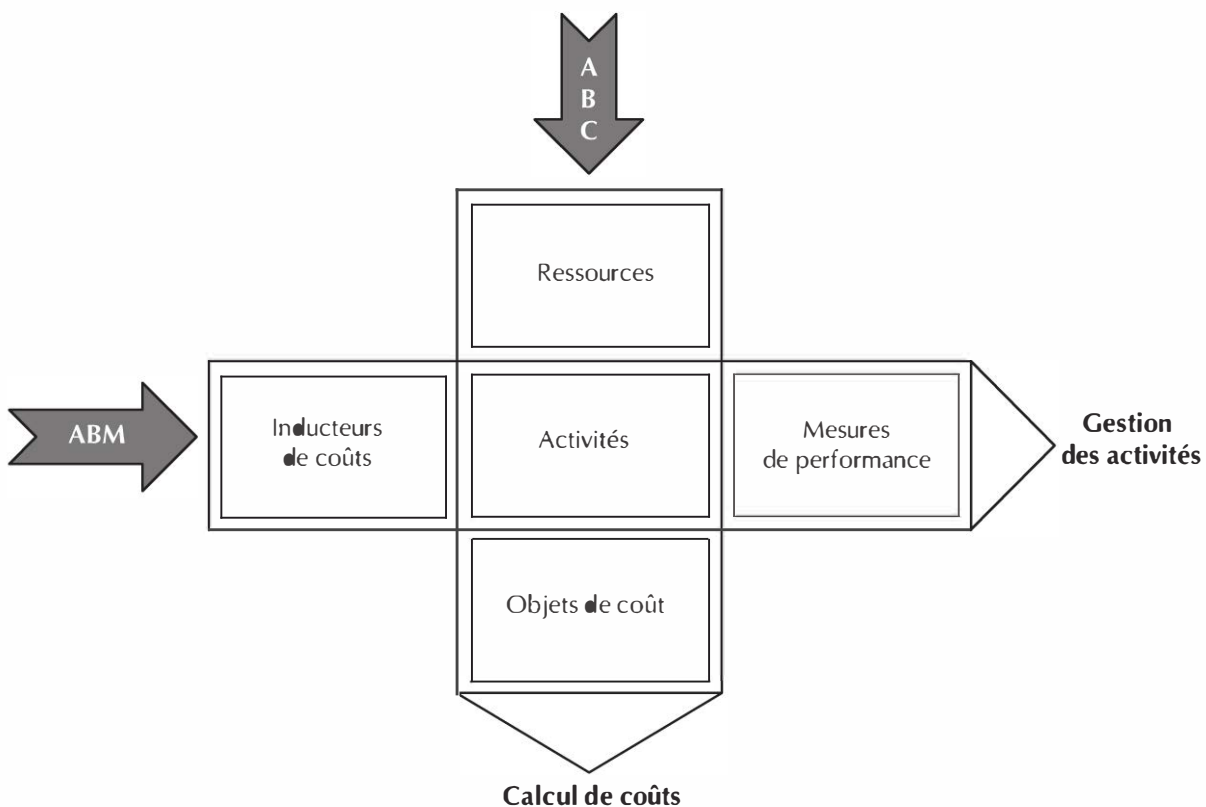
Section 2 LE CALCUL DES COÛTS ET LE PILOTAGE PAR LA MÉTHODE ABC/ABM

Cette seconde section est entièrement dédiée à la présentation de la méthode ABC/ABM. Nous commencerons par en présenter les principaux concepts. Nous détaillerons ensuite les principes de calcul d'un coût complet par activités avant d'explicitier les grandes lignes de la gestion par les activités.

1 Les principaux concepts de la méthode ABC/ABM

La méthode ABC/ABM comprend deux facettes dont l'articulation est représentée par la « croix » du CAM-I (figure 1.2). L'axe vertical de la croix représente la dimension « calcul des coûts ». Il s'agit de la partie « ABC » (*Activity-Based Costing*) de la méthode. L'axe horizontal constitue la dimension « pilotage de la performance » et correspond à la partie « ABM » (*Activity-Based Management*). Le concept clé qui se trouve à l'intersection des deux dimensions est le concept d'« activité ».

En effet, la méthode ABC/ABM propose de modéliser l'organisation sous la forme d'un ensemble d'activités, éventuellement regroupées au sein de processus, et pouvant être transversales aux grandes fonctions traditionnelles (production, logistique, ventes, etc.). Dans une logique de calcul des coûts, l'activité est un concept central pour la compréhension de la consommation des ressources au sein de l'organisation : ce sont les activités qui consomment les coûts et non pas les produits. Les produits consomment des activités. Dans une logique de pilotage de la performance, c'est également aux activités qu'il faut s'intéresser puisqu'elles sont directement à l'origine de la consommation des ressources.



Adapté de : Berliner et Brimson, 1988.

Figure 1.2 – La « croix ABC/ABM » du CAM-I

1. Le Consortium for Advanced Management International (www.cam-i.org) regroupe des grandes entreprises, des professeurs d'université et des cabinets de conseil. Son objectif est de contribuer à la réflexion et au développement de nouveaux outils de management. Il est notamment à l'origine de la diffusion de la méthode ABC/ABM. C'est un terrain fertile pour les innovations en contrôle de gestion puisqu'il a également aidé à la popularisation d'outils tels que le *Balanced Scorecard* et le *Target Costing*.

1.1 Le concept d'activité

De façon synthétique, une « activité » peut se définir comme un ensemble de tâches coordonnées et complémentaires, qui fournit une prestation identifiée. Mais de nombreuses définitions de ce concept ont été fournies dans la littérature foisonnante sur l'ABC. L'analyse de cette littérature fait apparaître un consensus sur deux points (Alcouffe et Malleret, 2004). En premier lieu, l'activité se caractérise par sa construction, sa composition – c'est un ensemble de tâches – et par une finalité externe, autre que sa propre réalisation. En second lieu, une activité décrit ce que font les employés d'une organisation, elle peut (voire elle doit) donc être définie par un verbe. Selon Mévellec (1990, p. 115), « va constituer une activité ce que l'analyste décidera de considérer comme une activité ». Cette définition est révélatrice de l'étroite relation qui doit exister entre l'analyse des activités et les finalités stratégiques de la mise en place de l'ABC. En même temps, elle met en évidence le fait que l'activité ne dispose pas d'une définition dure, indiscutable, liée à sa nature ou à son positionnement dans l'organisation, mais que le choix et la définition des activités résultent de décisions prises dans l'entreprise (Alcouffe et Malleret, 2004).

1.2 Le concept de processus

L'examen des différentes définitions du concept de processus fait apparaître un consensus quasi-général sur deux points : le processus est un ensemble d'activités et il a une finalité externe. En revanche, plusieurs points importants restent à éclaircir. Pour certains auteurs, le processus se déroule au sein d'une même entité organisationnelle alors que, pour d'autres, il a la propriété de franchir les frontières entre services, donc d'être transversal (Alcouffe et Malleret, 2004).

Au-delà de son caractère transversal ou non, il est également possible de distinguer deux conceptions différentes du processus. Pour certains auteurs, le processus existe physiquement dans l'entreprise et la représentation comptable que nous adoptons n'est que le reflet d'une réalité qui existe par ailleurs, et qui a sa propre logique technique (Lebas, 1991 ; Lorino, 2003). Pour d'autres, notamment Mévellec (1990, 2005), le processus est une construction, opérée par les concepteurs du système de calcul des coûts pour répondre à certains besoins d'information ou à certaines nécessités (par exemple simplification du système, voir ci-dessous). Mévellec précise ainsi qu'un processus « est un ensemble d'activités reliées entre elles, dont la production est déclenchée par un facteur unique et dont la production finale contribue à la création de valeur par l'entreprise » (Mévellec, 1995, p. 111-112). Dans cette définition, on notera également la référence à la finalité ultime du processus, qui apparaît de façon plus nette encore, ainsi que sa relation avec la création de valeur pour le client, dans la définition donnée par Lebas et Mévellec (1999) : « Un processus est un regroupement d'activités caractérisé par un inducteur relié à un attribut

valorisé par le client ». Cette nécessité de « tracer » la création de valeur et de la mettre en relation avec les coûts apparaît d'ailleurs tout au long des travaux de Mévellec et justifie, selon lui, l'intérêt de la notion de processus transversal (Mévellec, 2001).

1.3 Les différents niveaux de transversalité

La méthode ABC/ABM repose sur une modélisation de l'organisation en activités et processus au sein de laquelle la notion de transversalité peut être reconnue à plusieurs niveaux. En effet, activités et processus peuvent être transversaux. La transversalité peut donc être présente au seul niveau des processus ou également au niveau des activités, ou encore être absente, soit parce qu'elle est effectivement totalement absente du fonctionnement de l'organisation (ce qui est peu probable), soit parce que l'on décide de l'ignorer dans le modèle. Un processus peut être transversal parce qu'il est composé d'activités elles-mêmes transversales par nature (*i. e.* composées de tâches effectuées par plusieurs départements), ou parce qu'il regroupe différentes activités elles-mêmes non transversales (*i. e.* mono-département), mais chacune effectuée par un département différent. La figure 1.3 ci-dessous présente des exemples de ces différents cas de figure. Ces différents choix possibles dans la prise en compte de la transversalité auront des conséquences importantes sur les possibilités offertes en termes de calcul économique, de pilotage de la performance et de représentation du mode de fonctionnement de l'organisation (Bertrand et Mévellec, 2008).

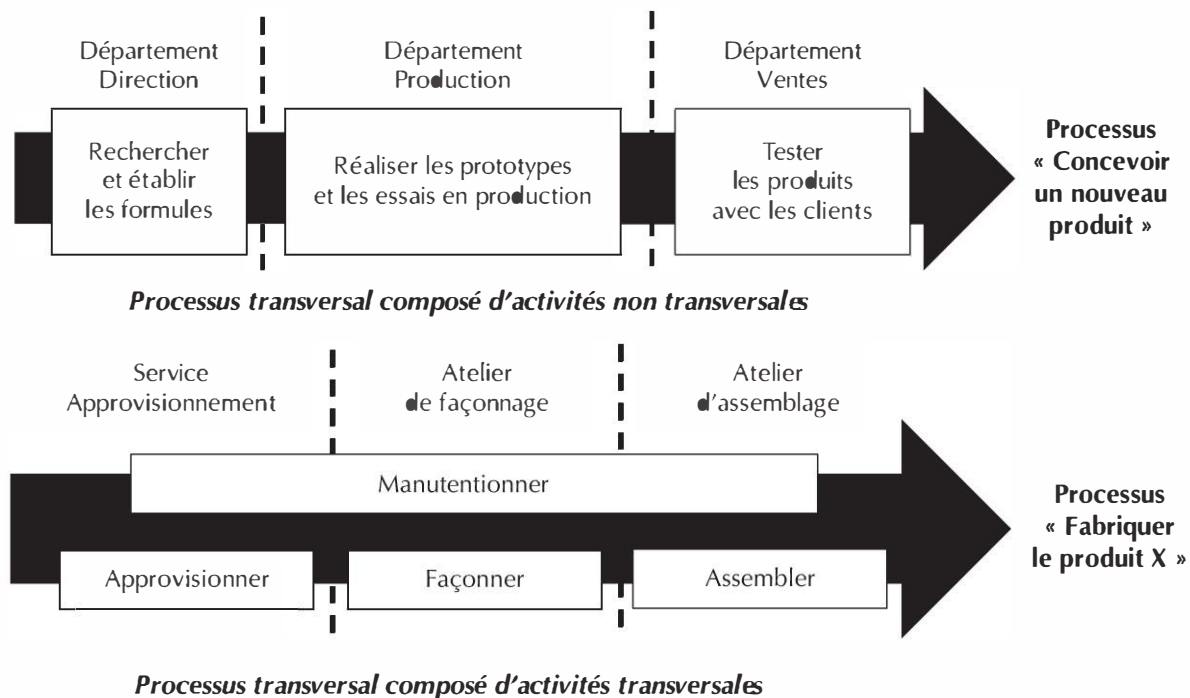


Figure 1.3 – Exemples d'activités et de processus

2 Le calcul des coûts par l'Activity-Based Costing

Dans la pratique, le calcul de coûts par activités repose sur l'architecture d'un système qui doit être mis en œuvre avant de pouvoir être utilisé. Nous commencerons donc par présenter l'architecture générale d'un tel système avant d'en décrire les principales étapes de mise en œuvre.

2.1 Architecture générale d'un système de coût par activités

La logique d'un système de calcul de coût par activités repose sur la distinction de trois grands ensembles : ressources, activités et objets de coût (figure 1.4).

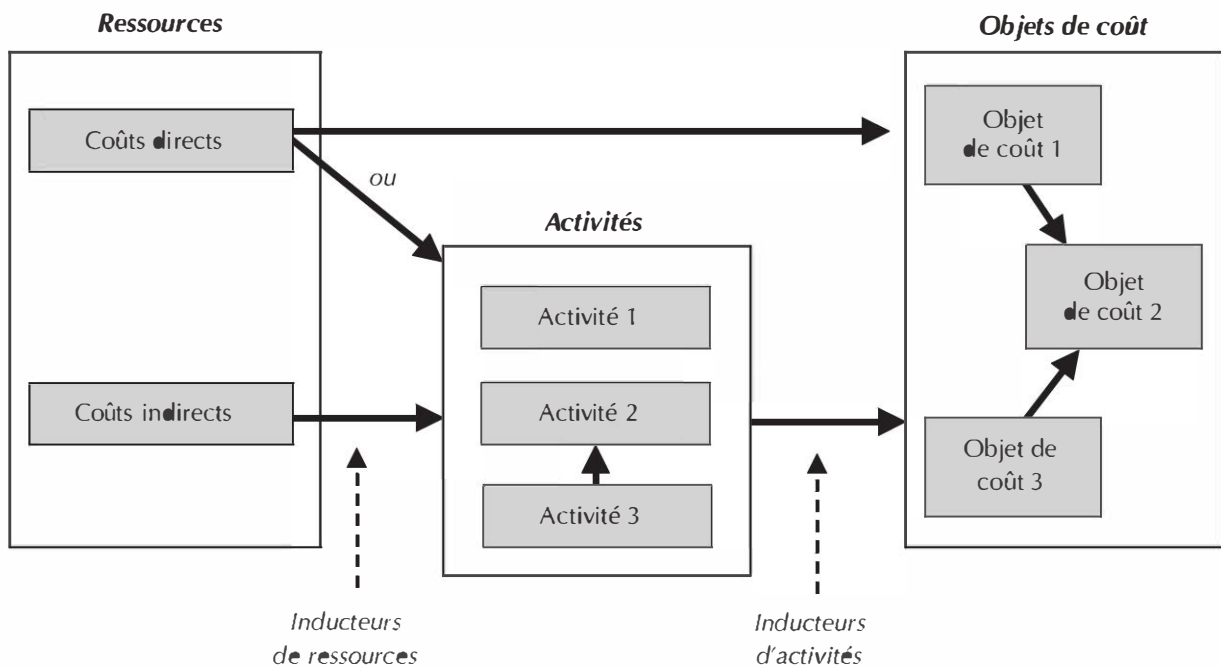


Figure 1.4 – Architecture générale d'un système de calcul de coûts ABC

■ Les ressources

Les ressources correspondent à l'ensemble des coûts (charges) directs et indirects que l'on a décidé d'intégrer dans le périmètre de calcul. Ce périmètre peut se restreindre à une seule entité ou un seul département de l'organisation (par exemple une usine ou une division géographique) ou englober l'ensemble de l'entreprise. Un premier travail de réflexion doit avoir lieu quant à l'intégration éventuelle de certains coûts ne faisant pas l'objet d'une charge enregistrée dans la comptabilité de l'organisation (coûts d'opportunité, coût du capital), d'une part, et à la suppression de certaines charges du périmètre de l'étude de coûts (charges exceptionnelles par exemple), d'autre part.

Une fois arrêté l'ensemble des ressources devant être intégrées au calcul, les coûts de nature directe pourront être directement attribués aux objets de coût (produit, gamme de produit, client, etc.) ou être traités avec les coûts indirects pour être répartis sur les différentes activités retenues dans le modèle. En effet, il est tout à fait possible d'intégrer les coûts directs au calcul du coût des activités si l'on souhaite obtenir le coût complet de ces dernières. Les coûts indirects seront affectés aux activités les consommant selon des clés de répartition appelées « inducteurs de ressources » (par exemple les mètres carrés de surface utilisée pour les coûts immobiliers ou le temps passé pour les charges salariales).

■ **Les activités**

Au niveau des activités, certains choix de conception du système devront également être effectués. Par exemple, il est possible de considérer certaines activités comme indirectes par rapport aux objets de coûts. C'est le cas notamment de certaines activités support d'un département ou de l'organisation dans sa globalité. Ainsi, une activité telle que « diriger l'usine » pourra être « reversée » sur les autres activités de cette même usine plutôt que sur les produits fabriqués, étant donné l'impossibilité de trouver une relation logique de consommation entre les produits et l'activité en question. On retrouve là le principe de répartition secondaire des sections secondaires vers les sections principales propre à la méthode des centres d'analyse. Ce problème est bien un problème commun à tous les systèmes de calcul de coûts complets.

L'autre choix majeur de conception concernant le bloc « activités » est celui de leur regroupement éventuel en processus. En effet, il est possible de regrouper entre elles des activités s'enchaînant au sein d'un même processus. Ce choix peut se justifier pour des raisons de simplification (si le nombre d'activités retenues dans le modèle est très élevé) ou simplement de modélisation des causalités : il peut être utile par exemple de montrer que tel processus est déclenché pour satisfaire les besoins de tel ou tel objet de coût.

■ **Les objets de coûts**

Enfin, le bloc « objets de coût » appelle également certains choix de conception du système. Dans le cas où plusieurs types d'objets de coût sont retenus, il convient notamment de les hiérarchiser afin d'organiser les déversements de coût éventuels d'un objet à l'autre. Par exemple, si les types « produits » et « gammes de produits » sont retenus, la logique veut que l'on calcule le coût des produits avant celui des gammes, une gamme étant un ensemble de produits. Le coût total d'une gamme de produit sera donc égal à la somme des coûts des produits constituant cette gamme auxquels se rajouteront éventuellement les coûts des activités directement consommées par la gamme de produit (*i. e.* qui ne transitent pas par l'objet de coût « produits »).

Il convient de noter qu'il n'y a pas forcément de logique hiérarchique pour toutes les combinaisons d'objets de coût. Par exemple, entre les objets « clients » et « produits », les deux hiérarchisations « produits → clients » et « clients → produits » sont possibles, aucune des deux n'est plus logique que l'autre dans l'absolu.

L'ensemble des choix que nous venons de présenter, relatifs aux différents blocs constituant l'architecture de tout système de calcul des coûts par activités, amène les organisations à mettre en œuvre dans la pratique une grande variété de systèmes (Deherripon, 1997). L'encadré 1.3 présente l'une des rares typologies de systèmes ABC proposées dans la littérature.

ENCADRÉ 1.3 – Une typologie des systèmes ABC en huit catégories distinctes

Mévellec (2005) propose de distinguer huit « types » de systèmes ABC différents en se fondant sur trois paramètres de conception pouvant donner lieu à des choix différents. Le premier paramètre concerne la façon de définir les activités de manière transversale ou non. Le deuxième paramètre concerne le choix de regrouper les activités en processus ou non. Enfin, le troisième paramètre concerne le choix des inducteurs d'activité. Mévellec (2005) estime qu'il est possible de donner au système ABC soit une orientation uniquement « coûts », soit une orientation à la fois « coût et valeur ». L'orientation dépend du choix des inducteurs d'activité. Si une majorité de ces inducteurs est liée aux inputs ou à des mesures d'activités sans valeur ajoutée directe pour le client, l'orientation sera donnée uniquement vers les coûts. Si une majorité des inducteurs d'activités est liée aux outputs et mesure des attributs porteurs de valeur pour les clients, alors l'orientation sera à la fois vers les coûts et la valeur. Ces trois paramètres de conception pouvant prendre chacun deux valeurs distinctes, on obtient bien huit types d'ABC différents.

Les huit types de systèmes ABC selon Mévellec (2005)

	Activités non transversales		Activités transversales	
	Sans processus	Avec processus	Sans processus	Avec processus
Orientation « coûts »	ABC n° 1	Coût de processus fonctionnel n° 1	ABC n° 3	Coût de processus fonctionnel n° 2
Orientation « coûts et valeur »	ABC n° 2	Coût de processus à valeur ajoutée n° 1	ABC n° 4	Coût de processus à valeur ajoutée n° 2

Le choix de mettre en œuvre tel ou tel système ABC peut être influencé par différents facteurs et entraînera des besoins spécifiques. Si aucune étude n'a encore été effectuée à ce jour pour explorer cette question, on peut néanmoins établir certaines hypothèses. Par exemple, à propos des processus, Gosselin et Mévellec (2003, p. 98) émettent l'hypothèse selon laquelle la mise en œuvre de systèmes calculant des coûts de processus fonctionnels, suivant une logique de reconstruction de fonctions centrales comme la qualité ou la logistique, serait associée à une centralisation forte du pouvoir.



Au contraire, dans une entreprise fortement décentralisée, la tendance serait plutôt à la décentralisation des activités au plus près des opérationnels. Par ailleurs, des processus de type « mini-chaîne de valeur » à valeur ajoutée, semblent nécessiter un fort besoin de coordination horizontale. Finalement, le rapprochement de cette typologie avec les résultats d'une étude réalisée par Abernethy et al. (2001) laisse penser qu'un niveau élevé d'investissement dans des technologies de production avancées aurait un impact sur la présence de processus dans le système ABC mis en œuvre.

Nous allons voir maintenant quelles sont les principales étapes de mise en œuvre d'un système ABC.

2.2 Les différentes étapes de mise en œuvre d'un modèle ABC

Le processus de mise en œuvre d'une démarche de calcul de coûts par activités peut être résumé de façon schématique en six étapes :

1. Détermination des objets de coûts ;
2. Identification des activités et de leurs inducteurs ;
3. Identification des ressources et de leurs inducteurs ;
4. Répartition du coût des ressources sur les activités ;
5. Calcul du coût des activités et de leurs inducteurs ;
6. Répartition du coût des activités sur les objets de coût.

■ **Étape 1 : Détermination des objets de coûts**

La première étape consiste à déterminer les objets dont on cherche à calculer le coût. Il peut s'agir de produits, de gamme de produits, de clients, de canaux de distribution, de zones géographiques, etc. Si plusieurs types d'objets sont retenus, il convient de les hiérarchiser (voir ci-dessus) pour déterminer de quel type d'objet on calculera d'abord le coût. En outre, il est important de noter que les activités sont des objets de coût à part entière, et qu'il est possible d'arrêter les calculs aux seuls coûts des activités, sans aller jusqu'aux produits. Dans ce cas, la première étape de mise en œuvre de l'ABC se confond avec la seconde.

■ **Étape 2 : Identification des activités et de leurs inducteurs**

La deuxième étape est sans doute la plus importante et la plus difficile à mettre en œuvre. En effet, l'identification des activités passe à la fois par une étude approfondie du travail des uns et des autres (à l'aide d'entretiens menés avec les responsables et les employés concernés par le périmètre de l'étude) et par une nécessaire simplification de la représentation de celui-ci afin d'obtenir un modèle facilement manipulable et compréhensible de chacun. Ravignon *et al.* (2007, p. 285) précisent ainsi qu'identifier les activités revient à « lister les quelques actions qui ont les

caractéristiques suivantes : ces activités sont exprimées par un verbe, elles ont toutes une unité de mesure de leur production [...], elles regroupent l'ensemble des missions de l'entreprise, de la personne ou du service ».

Il n'existe pas de nombre idéal d'activités à retenir car celui-ci dépend du périmètre de l'étude et des objectifs poursuivis. Dans la pratique, on s'accorde pour dire qu'un département peut être raisonnablement modélisé par un nombre d'activités compris entre trois et quinze, selon sa taille et la complexité et l'hétérogénéité du travail effectué. À l'échelle d'une organisation, un modèle ABC peut comprendre une cinquantaine d'activités, une centaine étant le maximum au-delà duquel le modèle risque d'être trop complexe et trop lourd. Afin de limiter le nombre d'activités, des regroupements peuvent être effectués, soit en modélisant des processus (cf. ci-dessus), soit en regroupant des activités appartenant à la même fonction. Il est également souhaitable d'éliminer les activités qui consomment des quantités de ressources négligeables (< 1 % du total des coûts inclus dans le périmètre de l'étude).

■ **Étape 3 : Identification des ressources et de leurs inducteurs**

La troisième étape consiste à identifier les ressources qui seront intégrées dans le périmètre d'analyse et de calcul des coûts. Il s'agit de passer d'une présentation des coûts sous la forme de charges classées par natures comptables à une présentation et un langage plus opérationnels et plus facilement compréhensibles par des non financiers (Bescos et Mendoza, 1994). L'idée est également de réduire le nombre d'items en regroupant entre elles plusieurs charges relevant d'une même nature : par exemple les salaires fixes, primes variables et les charges sociales d'une même catégorie de poste seront regroupés au sein d'une même ressource.

■ **Étape 4 : Répartition du coût des ressources sur les activités**

Une fois les catégories de ressources déterminées, il convient d'en répartir les coûts sur les activités qui les consomment, ceci constitue la quatrième étape de mise en œuvre du modèle. Cette répartition s'effectue en utilisant des inducteurs de ressource. Étant donné que chaque ressource se voit dotée d'un seul et unique inducteur, il est nécessaire de ne regrouper en son sein que des charges qui ont un inducteur commun. Dans le cas contraire, et afin d'éviter d'introduire des biais trop importants dans les calculs, il vaudra mieux séparer les charges dont le montant est important en différentes ressources.

■ **Étape 5 : Calcul du coût des activités et de leurs inducteurs**

La cinquième étape consiste à établir le coût total de chaque activité et à calculer le coût unitaire de chaque inducteur d'activité. En effet, à l'issue de la quatrième étape, le coût des ressources a été entièrement affecté aux différentes activités, ce qui permet d'obtenir le coût total de chaque activité par simple addition des différentes ressources consommées. Une fois ce coût total obtenu pour chaque activité,

il convient de le diviser par le volume de l'inducteur d'activité correspondant, afin d'obtenir un coût unitaire de cet inducteur. Comme pour les inducteurs de ressource, les inducteurs d'activité doivent représenter les relations de consommation des objets de coût en activités. Différentes catégories d'inducteurs d'activité peuvent être utilisées, selon que la relation de consommation est de type « volumique », « transactionnelle » ou « support » (Cooper, 1989, 1990).

Un inducteur d'activité volumique capture une loi de consommation de l'activité purement proportionnelle à la quantité d'objet de coût fabriquée, ce qui peut être le cas par exemple pour une activité de manutention des produits finis.

Un inducteur transactionnel indique que l'activité sera consommée à chaque fois qu'une « transaction » a lieu, indépendamment du volume de produit impliqué dans cette transaction. L'activité « passer une commande fournisseur » est un bon exemple de ce type.

Enfin, un inducteur de type « support » indique que l'activité est consommée du fait de l'existence même de l'objet de coût, quels que soient le volume de cet objet et le nombre de transactions que sa production implique (Cooper et Kaplan, 1991).

■ Étape 6 : Répartition du coût des activités sur les objets de coût

Enfin, la sixième étape revient à calculer le coût des objets de coûts en leur attribuant des coûts d'activités sur la base de leurs consommations en inducteurs d'activité. Pour chaque objet de coût, les volumes d'inducteurs d'activités consommés sont multipliés par les coûts unitaires de chaque inducteur afin d'obtenir le coût des différentes activités consommées. Afin de déterminer le coût total de chaque objet de coût, il convient d'ajouter aux coûts de consommation des activités les coûts directs qui n'auraient pas été inclus dans l'analyse de celles-ci (figure 1.4). Au final, il est possible de diviser le coût total d'un objet de coût par le volume fabriqué de celui-ci afin d'obtenir un coût complet unitaire.

L'exemple 1.3 présente le calcul du coût complet de production de produits illustrant les différentes étapes que nous venons de décrire.

EXEMPLE 1.3 – Application de l'ABC

La société RapidGold fabrique quatre modèles de parkas dans son atelier toulousain. Les nomenclatures et les gammes opératoires de ces quatre produits sont présentées ci-dessous :

	Volume annuel	Heures de MOD	Heures machines	Coût matière
Star Hommes	100 000	0,5/unité	0,5/unité	1 €/unité
Star Femmes	10 000	0,5/unité	0,5/unité	1 €/unité
First Hommes	100 000	1,5/unité	1,5/unité	3 €/unité
First Femmes	10 000	1,5/unité	1,5/unité	3 €/unité

Le coût d'une heure de main-d'œuvre directe (MOD) est de 15 €.

Le total des coûts indirects de production de l'atelier s'élève à 1 050 000 €. Une analyse des activités a révélé que trois grandes activités pouvaient être distinguées : encadrer la production (300 000 €), tester la qualité (400 000 €) et manutentionner et ordonnancer (350 000 €). Les inducteurs d'activité retenus pour ces trois activités sont, respectivement : les heures de MOD, le nombre de tests qualité et le nombre de lançements en production. Les consommations des quatre produits en inducteurs d'activité ont été les suivantes :

	Heures de MOD	Tests qualité	Nombre de lançements
Star Hommes	50 000	450	450
Star Femmes	5 000	300	100
First Hommes	50 000	105	105
First Femmes	5 000	160	80

Avant de répartir le coût des activités sur les produits, il est nécessaire de calculer le coût unitaire de l'inducteur de chacune des trois activités. Pour cela, nous avons besoin de calculer le volume total de chaque inducteur, puis de diviser le coût total de chaque activité par le volume de son inducteur :

	Volume de l'inducteur	Coût total de l'activité	Coût unitaire de l'inducteur
Encadrer la production	110 000	300 000 €	2,73 €/h
Tester la qualité	1 015	400 000 €	394,08 €/test
Manutentionner et ordonnancer	735	350 000 €	476,19 €/lancement

Nous pouvons maintenant calculer le coût complet de chaque produit :

	Star Hommes	Star Femmes	First Hommes	First Femmes
• Coûts directs :				
- MOD	50 000 × 15 = 750 000 €	5 000 × 15 = 75 000 €	50 000 × 15 = 750 000 €	5 000 × 15 = 75 000 €
- Matières	100 000 × 1 = 100 000 €	10 000 × 1 = 10 000 €	100 000 × 3 = 300 000 €	10 000 × 1 = 30 000 €
• Coûts indirects :				
- Encadrer	50 000 × 2,73 = 136 364 €	5 000 × 2,73 = 13 636 €	50 000 × 2,73 = 136 364 €	5 000 × 2,73 = 13 636 €
- Tester la qualité	450 × 394,08 = 177 340 €	300 × 394,08 = 118 227 €	105 × 394,08 = 41 379 €	160 × 394,08 = 63 054 €
- Manut. & ordonnancer	450 × 476,19 = 214 286 €	100 × 476,19 = 47 619 €	105 × 476,19 = 50 000 €	80 × 476,19 = 38 095 €
• Coût complet :				
- Total	1 378 260 €	264 482 €	1 278 013 €	219 785 €
- Unitaire	13,78 €	26,45 €	12,78 €	21,98 €

Avec ces calculs, on se rend compte que les modèles pour femmes coûtent relativement plus cher que les modèles pour hommes. Ceci s'explique par le fait qu'ils consomment davantage les activités. Si on rapporte les consommations aux volumes fabriqués de chacun des quatre produits, une unité de Star Hommes ne requiert que 0,0045 test/unité (450/100 000), alors qu'une unité de Star Femmes nécessite 0,03 test/unité (300/10 000), soit 6,7 fois plus.

Les développements ci-dessus concernent le calcul des coûts par activités, ou *Activity-Based Costing*. Nous allons voir maintenant en quoi consiste la gestion par les activités, encore appelée méthode *Activity-Based Management*.

3 La gestion des activités et des processus par l'*Activity-Based Management*

L'ABC consiste à calculer des coûts alors que l'ABM consiste à gérer l'organisation à travers la gestion de ses activités et de ses processus, en exploitant l'information issue du système de calcul de coût par activités. Les objectifs des deux approches sont donc différents, mais complémentaires (tableau 1.1).

Tableau 1.1 – Comparaison des objectifs entre ABC et ABM

Méthode ABC « Coûts et marges »	Méthode ABM « Pilotage et organisation »
Connaître le coût des activités	Piloter les activités par des tableaux de bord
Connaître la rentabilité des objets de coûts	Mettre en cohérence plans d'actions et stratégie
Savoir quelle remise accorder à un client	Optimiser les ressources et les processus
Adapter les prix	Clarifier les responsabilités
Prospecter les clients les plus rentables	Décloisonner les services
Vendre les produits les plus rentables	Bâtir une organisation « orientée client »

Adapté de Ravnion *et al.*, 2007.

Nous verrons dans un premier temps que la notion d'inducteur de coût, qui est au cœur de l'approche ABM, ne revêt pas le même sens que dans la méthode ABC. Dans un second temps, nous présenterons différents concepts et outils de pilotage permettant de gérer par les activités.

3.1 La notion d'inducteur de coût dans une logique de gestion par les activités

La logique de gestion par les activités sous-jacente à l'ABM se situe dans une optique de pilotage à long terme de l'organisation. Dans cette optique, les responsables se doivent d'analyser et d'agir sur les facteurs qui causent les coûts des activités. Ces facteurs de coûts à long terme sont appelés « inducteurs de coûts » ou « facteurs d'évolution des coûts ». Dans cette acception plus large, la notion d'inducteur dépasse celle de simple clé de répartition qui est sous-jacente aux concepts d'inducteurs de ressources et d'inducteurs d'activités utilisés dans l'ABC pour répartir les coûts.

Porter (1986) est parmi les premiers à avoir initié une réflexion sur les inducteurs de coût dans le domaine de la stratégie d'entreprise. Pour lui, la cause des coûts,

c'est la loi structurelle que suivent les coûts des activités : « Le comportement des coûts dépend d'un certain nombre de facteurs structurels que j'appelle facteurs d'évolution des coûts (*cost drivers*). Plusieurs facteurs peuvent se combiner pour déterminer le coût d'une activité donnée. » (Porter, 1986, p. 92). Comme le souligne Bouquin (1997), lorsqu'on s'intéresse au pilotage stratégique des coûts, il s'agit moins de savoir ce qui déclenche l'activité et entraîne en conséquence des consommations (*i. e.* l'inducteur d'activité en ABC), mais d'analyser en profondeur ce qui fait que cette activité, lorsqu'elle est déclenchée, est plus ou moins performante. Pour Bouquin, le facteur d'évolution des coûts, c'est la « logique économique structurelle qui, pour une activité donnée, à un niveau de fonctionnement donné, explique le niveau de ses coûts. » (Bouquin, 1997, p. 291).

À la suite des travaux de Porter, de nombreuses typologies d'inducteurs de coûts ont été proposées dans la littérature en stratégie et en économie industrielle, Porter s'étant lui-même inspiré de cette dernière discipline. Des recherches ont également été menées en contrôle de gestion mais elles sont peu nombreuses et les résultats sont pour l'instant assez peu concluants (Banker et Johnston, 2007). Au final, les deux typologies les plus intéressantes restent celle proposée par Porter lui-même (Porter, 1986) et celle de Riley (1987). Le tableau 1.2 présente ces deux typologies. L'apport de Riley par rapport à Porter est de classer les inducteurs de coûts en deux catégories : les inducteurs structurels et les inducteurs d'exécution. Les premiers relèvent de choix stratégiques à long terme et difficilement réversibles (par exemple le lieu d'implantation d'une usine) alors que les seconds s'apparentent davantage à des décisions de gestion à plus court terme et auxquelles des corrections peuvent être apportées plus facilement (optimisation de l'utilisation de la capacité de production par exemple).

Tableau 1.2 – Les typologies d'inducteurs de coûts de Porter (1986) et Riley (1987)

Typologie de Porter (1986)	Typologie de Riley (1987)
<ul style="list-style-type: none"> – Économies d'échelle – Phénomènes d'apprentissage – Utilisation de la capacité de production – Liaisons entre activités (au sein d'une même chaîne ou à travers différentes chaînes de valeur) – Interconnexions (mise en commun d'activités ou de savoir-faire propres à différentes entités) – Intégration verticale – Mesures discrétionnaires dans la conception des produits – Calendrier (<i>timing</i>) – Localisation (implantation) – Facteurs institutionnels et réglementaires 	<p>Inducteurs structurels</p> <ul style="list-style-type: none"> – Économies d'échelle – Économies d'envergure – Phénomènes d'apprentissage (expérience) – Technologie de production – Complexité des gammes de produits <p>Inducteurs d'exécution</p> <ul style="list-style-type: none"> – Adhésion de la main-d'œuvre aux efforts d'amélioration continue – Gestion de la qualité – Utilisation de la capacité de production – Efficacité de l'agencement des usines – Configuration et design des produits – Liaisons avec les chaînes de valeur des fournisseurs et des clients

Une démarche ABM de gestion par les activités implique la mise en œuvre d'une réflexion stratégique à propos des inducteurs de coûts des principales activités consommatrices de ressources au sein de l'organisation. Le coût d'une activité est souvent déterminé par les interactions de plusieurs inducteurs de coûts. Ces interactions peuvent prendre deux formes : renforcement des facteurs entre eux ou neutralisation. Par exemple, la hausse des coûts de transport liée au choix d'un emplacement unique peut neutraliser les gains d'économie d'échelle. La présence de facteurs qui se neutralisent les uns les autres peut nécessiter une optimisation. Par ailleurs, il est également important d'analyser l'impact global de chacun des inducteurs de coûts sur l'ensemble des activités de l'entreprise afin de mettre en évidence la structure causale des coûts de l'organisation et d'identifier ainsi les principaux leviers sur lesquels il faudra agir afin d'améliorer la performance. Les inducteurs de coûts les plus importants peuvent varier d'une firme à l'autre, et ce au sein d'un même secteur, si ces firmes utilisent des chaînes de valeur différentes par exemple.

3.2 Le pilotage de la performance des activités par le tableau de bord

■ La mesure multidimensionnelle de la performance

Une démarche de gestion par les activités suppose que l'on pilote la performance des activités sur le long terme. L'outil naturel pour assurer un tel pilotage est le tableau de bord. La performance d'une activité est par nature multidimensionnelle. Six dimensions peuvent être distinguées pour mesurer la performance d'une activité :

- le volume d'output fourni par l'activité (également appelé « niveau d'activité ») ;
- l'efficacité, c'est-à-dire l'atteinte des objectifs ;
- l'efficacité, qui est égale au ratio output/input ;
- la qualité (ou non-qualité) ;
- les coûts, *i. e.* les ressources consommées par l'activité (input) ;
- les délais de réalisation de l'activité.

Il n'est pas indispensable de mesurer chacune de ces six dimensions de la performance pour chaque activité ou chaque processus retenu dans le modèle ABC. En effet, pour être suffisamment pertinente, la mesure de performance sur chacune des dimensions requiert l'utilisation de plusieurs indicateurs, ce qui entraînerait un trop grand nombre d'indicateurs dans le cas où l'on voudrait mesurer toutes les dimensions de toutes les activités. Rappelons que pour être un outil de gestion utile, le tableau de bord se doit d'être synthétique ! Comme le soulignent Ravignon *et al.* (2007), chaque processus ou activité étudiée a ses propres critères majeurs. Ces critères ne sont pas au même niveau d'importance d'une activité à l'autre. Seules les dimensions de la performance les plus importantes doivent donc être retenues. En outre, travailler au niveau des processus plutôt qu'à celui des activités peut être un bon moyen de garder un nombre d'indicateurs raisonnable, c'est-à-dire que l'on pourra suivre avec l'atten-

tion nécessaire. Le tableau 1.3 donne des exemples d'indicateurs de pilotage de la performance d'une activité « tester la qualité de produits finis ».

**Tableau 1.3 – Indicateurs de performance de l'activité
« Tester la qualité des produits finis »**

Dimension de la performance	Indicateurs
Niveau d'activité (output)	Nombre de tests effectués Nombre de produits finis testés Nombre de produits non-conformes détectés
Efficacité	% de la production testée % de produits défectueux identifiés (par rapprochement avec les retours clients)
Efficiences	Coût moyen d'un test Coût moyen par produit fini testé Coût moyen de détection d'un produit non conforme
Coûts	Coût total de l'activité (total des ressources consommées) Indicateurs de suivi des inducteurs de coût de l'activité
Délais	Temps moyen de réalisation d'un test qualité

La dimension « coûts » de la performance d'une activité appelle un commentaire particulier. Comme indiqué dans l'exemple présenté dans le tableau 1.3, il est possible, voire souhaitable, d'intégrer des indicateurs de suivi des inducteurs de coûts de l'activité. En effet, en tant que facteurs d'évolution à long terme des coûts de l'activité, les inducteurs de coûts doivent faire l'objet d'un suivi au même titre que les coûts eux-mêmes, car les actions correctives ne pourront être orientées que vers ce sur quoi on peut agir, *i. e.* les inducteurs. En d'autres termes, les indicateurs portant sur les inducteurs de coûts doivent être considérés comme des indicateurs de moyen, alors que les coûts eux-mêmes seront vus comme des indicateurs de résultat. Dans l'exemple d'une activité de test qualité, un inducteur de coûts potentiel est la complexité des tests effectués, qui elle-même dépend en partie de la complexité des produits fabriqués. Il sera donc important de mettre au point un indicateur mesurant cette complexité des produits afin de pouvoir en suivre l'évolution et d'attirer l'attention des responsables sur la nécessité de la minimiser dans la mesure du possible.

■ La question de la responsabilité

Enfin, le thème du pilotage de la performance pose la question de la responsabilité. Qui est responsable de la performance de telle activité ou de tel processus ? À qui sont destinés les tableaux de bord des activités ? Les choix en termes de prise en compte de la transversalité dans la modélisation du fonctionnement de l'organisation pourront entraîner ici des difficultés. En effet, un modèle où les activités et/ou les processus sont transversaux, au sens où ils ne dépendent pas d'un unique centre de responsabilité (département ou service de l'organisation), va

poser un problème d'articulation et d'arbitrage entre cette vision transversale et la structure de responsabilité hiérarchique fonctionnelle traditionnelle. Si des responsables d'activités et/ou de processus ont été nommés, ce qui est souhaitable si l'on souhaite que la performance de ces objets soit effectivement pilotée, leur autorité devra être précisée par rapport à celle des responsables de départements ou de fonctions. C'est le même problème que l'on retrouve dans les organisations par projets ou matricielles. Qui du responsable d'activité ou du responsable de département aura le dernier mot en cas de décision nécessitant un arbitrage entre les deux logiques ?

■ **Les critiques de la méthode ABC/ABM**

En dehors du problème d'arbitrage de responsabilité entre vision transversale (horizontale) et vision hiérarchique (verticale), la méthode ABC/ABM a fait l'objet d'un certain nombre de critiques, résumées ainsi par Kaplan et Anderson (2008) :

- la construction du modèle de représentation de l'organisation en activités et en processus peut se révéler très coûteuse en temps et en argent ;
- le recueil des données nécessaires à l'alimentation du modèle pour le calcul des coûts et des performances peut poser de nombreux problèmes, notamment de fiabilité, car il repose en grande partie sur les déclarations des employés interviewés ;
- les modifications du périmètre de l'organisation, liées notamment aux acquisitions, restructurations et autres désinvestissements, nécessitent une mise à jour du modèle par activités, ce qui accroît le coût de maintenance du système ;
- le traitement, le stockage et le *reporting* des données financières et non financières nécessaires au bon fonctionnement de l'outil peuvent se révéler également très coûteux et nécessitent un système d'information relativement performant.

L'ESSENTIEL

Le contrôle de gestion industriel se fonde sur deux outils essentiels au pilotage de la performance des activités de production : le contrôle budgétaire et la comptabilité de gestion pour le calcul du coût des produits. Le contrôle budgétaire est l'expression qui désigne le processus de pilotage de la performance par l'élaboration des budgets *ex ante* et le suivi des réalisations *ex post*. Pendant longtemps, le contrôle budgétaire fut le seul et unique dispositif de contrôle de gestion appliqué aux activités de production. Bien que récemment critiqué notamment pour son orientation trop financière, il reste aujourd'hui encore l'outil de pilotage le plus couramment utilisé dans les organisations. Le contrôle budgétaire est un outil de contrôle par les résultats qui repose sur une logique de contrat. La fixation d'objectifs, en partie basés sur des standards, donne lieu à une vérification des résultats. Des écarts entre performance obtenue (résultats) et performance attendue (objectifs) sont calculés selon une logique de décomposition par grand facteur (volume, rendement et prix/coût). Les causes de ces écarts sont recherchées et des actions correctives sont mises en place.

La comptabilité de gestion « industrielle » a récemment traversé une crise de pertinence, aboutissant notamment à la diffusion de la méthode ABC/ABM et de ses concepts. Cette méthode place les notions d'activité et de processus au cœur de la modélisation du fonctionnement de l'organisation. Dans sa dimension calcul de coûts, l'ABC considère que ce sont les activités qui consomment les ressources et que les produits consomment les activités. Deux types d'inducteur permettent de prendre en compte ces consommations : les inducteurs de ressources et les inducteurs d'activité. Dans sa dimension pilotage de la performance, l'ABM propose de gérer les activités et les processus, en s'intéressant à leurs inducteurs de coûts à long terme (*cost drivers*) ainsi qu'à leur performance en termes d'efficacité, d'efficience, de qualité et de délais.

EXERCICES • EXERCICES • EXERCICES • EXERCICES

Cas Conorse : application de la méthode ABC/ABM

La société Conorse fabrique et vend deux modèles de housse pour raquettes de tennis : le modèle H1 pour raquettes à petit tamis et le modèle H2 pour raquettes à moyen tamis.

À l'heure actuelle, la méthode de calcul des coûts complets de revient des produits utilisée par l'entreprise est celle des centres d'analyse. L'annexe 1 rappelle les informations nécessaires au calcul du coût complet des modèles de housse H1 et H2 pour l'année écoulée en suivant cette méthode.

Le PDG de la société a récemment assisté à une conférence sur les avantages de la méthode ABC et vous a demandé de recalculer le coût complet de revient des produits H1 et H2 en suivant les principes de cette méthode. Vous trouverez en annexe 2 les informations nécessaires à ces calculs.

Vous disposez par ailleurs des informations suivantes concernant l'année écoulée N, sur laquelle doit porter votre analyse.

Produits finis

	H1	H2
Volume de vente	400 000 unités	100 000 unités
Prix de vente unitaire	4,5 €	6 €
Stocks au 1^{er} janvier N	0	0
Consommation de matières premières	120 000 kg	90 000 kg
Production sur l'année N	400 000 unités	100 000 unités

Matières premières

Stocks au 1^{er} janvier N	0
Volume acheté sur l'année N	210 000 kg
Prix d'achat moyen au Kg sur l'année N	2 €
Volume consommé sur l'année N	210 000 kg

Autres informations sur les charges

Charges de main-d'œuvre directe	472 500 € pour H1
	107 500 € pour H2
Charges indirectes	652 000 €

- 1 ■ Calculez le coût complet de revient des produits H1 et H2 en utilisant les principes de la méthode ABC. Pour ce faire, vous suivrez les différentes étapes ci-dessous :
 - a) Calcul du coût unitaire de chaque inducteur d'activité ;
 - b) Détermination des volumes d'inducteurs d'activités consommés par chacun des deux produits H1 et H2 ;
 - c) Détermination des coûts par activités pour chacun des deux produits H1 et H2 ;
 - d) Détermination du coût complet de revient total et unitaire pour chacun des deux produits H1 et H2 par addition des coûts directs et des coûts par activités.

- 2 ■ Le Directeur de la société souhaite également mettre en œuvre une démarche de gestion par les activités (méthode ABM). Pour l'aider dans cette démarche, vous répondrez aux deux questions ci-dessous :
 - a) Pour chaque activité, identifiez au moins deux inducteurs de coûts susceptibles d'expliquer le comportement des coûts de l'activité sur le long terme.
 - b) Pour chaque activité, identifiez au moins trois indicateurs de suivi de la performance relatifs aux différentes dimensions de celle-ci (qualité, coûts, délai, efficacité, efficience).

Annexe 1

Rappel du calcul du coût complet de revient avec la méthode des centres d'analyse

Six centres d'analyse ont été retenus pour calculer le coût complet des produits :

Centre d'analyse	Principal vs. auxiliaire	Coûts indirects
Direction	Auxiliaire	150 000 €
Assistance informatique	Auxiliaire	100 000 €
Entretien	Auxiliaire	80 000 €
Approvisionnement	Principal	82 000 €
Production	Principal	140 000 €
Distribution	Principal	100 000 €
Total		652 000 €

Par ailleurs, la répartition secondaire des charges des centres d'analyse auxiliaires sur les centres principaux s'effectue comme suit :

	Entretien	Assistance info.	Approvisionnement	Production	Distribution
Direction	20 %	20 %	20 %	20 %	20 %
Entretien	-	10 %	40 %	40 %	10 %
Assistance info.	-	-	40 %	20 %	40 %

La répartition des coûts du centre Direction est arbitrairement fixée à 20 % du total (1/5) pour chacun des 5 autres centres.

La répartition des coûts du centre Entretien a été effectuée sur la base des m² utilisés par les différents centres (en ignorant le centre Direction).

La répartition des coûts du centre Assistance informatique a été effectuée sur la base d'une étude des temps consacrés à chacun des centres clients (en ignorant la Direction et l'Entretien).

Les unités d'œuvre retenues pour les trois centres principaux sont les suivantes :

- nombre total de kilos de matières premières achetés pour le centre Approvisionnement ;
- nombre total d'articles H1 et H2 fabriqués pour le centre Production ;
- nombre total d'articles H1 et H2 vendus pour le centre Distribution.

En suivant cette méthode, les coûts complets de revient unitaires de H1 et H2 sur l'année écoulée N se sont respectivement élevés à 2,96 euros et 4,66 euros (cf. solution du cas pour une explication détaillée de l'obtention de ces résultats).

Annexe 2

Informations nécessaires au calcul du coût complet de revient par la méthode ABC

Après avoir interviewé les managers des différents départements de l'entreprise, vous avez dressé la liste suivante des activités, avec leurs inducteurs et leurs coûts¹ :

Nom de l'activité	Inducteur d'activité	Coût de l'activité
A1. Diriger l'entreprise	Chiffre d'affaires (arbitraire)	128 000 €
A2. Commercialiser les produits	Nbre de produits commercialisés	74 000 €
A3. Assurer le SAV	Volume vendu	48 000 €
A4. Assurer l'appui commercial des revendeurs	Nombre de revendeurs	37 000 €
A5. Maintenir les équipements productifs	Nbre de lots fabriqués	160 000 €
A6. Entretien et sécuriser les locaux	Volumes fabriqués (arbitraire)	40 000 €
A7. Réceptionner les commandes de matières	Nbre de commandes d'appro.	17 000 €
A8. Effectuer les réglages de production	Nbre de lots fabriqués	62 000 €
A9. Envoyer les commandes aux revendeurs	Nbre de commandes clients	86 000 €

Par ailleurs, vous disposez des informations suivantes concernant les inducteurs d'activité et leur consommation par les deux produits H1 et H2 :

Inducteur d'activité	Volume total	Volume consommé par H1	Volume consommé par H2
Commandes clients	5 000	1 000	4 000
Revendeurs	900 ^a	500	400
Lots fabriqués	500	100	400
Commandes d'approvisionnement	50 ^b	25	25

a. Le nombre total de revendeurs distincts n'est que de 500, dont 400 communs aux deux produits.

b. Les matières premières commandées sont utilisées indifféremment pour H1 et H2. Le nombre total de commandes d'approvisionnement est donc réparti à moitié sur chacun des deux produits.

1. L'étape de répartition des ressources sur les activités a déjà été effectuée.

CORRIGÉS • CORRIGÉS • CORRIGÉS • CORRIGÉS

Préliminaire : explication du calcul du coût de revient des produits par la méthode des centres d'analyse

Tableau A – Répartition secondaire des charges indirectes des centres auxiliaires vers les centres principaux

	Total à répartir	Entretien	Assistance	Approvisionnements	Production	Distribution
Direction	150 K€	30 K€ 20 %	30 K€ 20 %	30 K€ 20 %	30 K€ 20 %	30 K€ 20 %
Entretien	80 K€ + 30 K€ = 110 K€	-	11 K€ 10 %	44 K€ 40 %	44 K€ 40 %	11 K€ 10 %
Assistance	100 K€ + 30 K€ + 11 K€ = 141 K€	-	-	56,4 K€ 40 %	28,2 K€ 20 %	56,4 K€ 40 %
			Total	130,4 K€	102,2 K€	97,4 K€

Tableau B – Coût unitaire des unités d'œuvre des centres principaux

	Approvisionnements	Production	Distribution
Répartition secondaire	130 400 € (cf. tableau A)	102 200 € (idem)	97 400 € (idem)
Charges indirectes propres	82 000 € (cf. énoncé)	140 000 € (idem)	100 000 € (idem)
Total charges indirectes	212 400 €	242 200 €	197 400 €
Nature de l'unité d'œuvre	Kg de matière achetées	Nbre d'unités fabriquées	Nbre d'unités vendues
Volume d'unité d'œuvre	210 000	500 000	500 000
Coût unitaire de l'unité d'œuvre	1,0114 € (212 400 €/210 000 kg)	0,4844 € (242 200 €/500 000 u.)	0,3948 € (197 400 €/500 000 u.)

Tableau C – Coût d'achat des matières premières achetées

Total charges directes	420 000 € (2 €/kg × 210 000 kg)
Total charges indirectes	212 400 € (cf. tableau B)
Coût d'achat total	632 400 €
Coût d'achat unitaire	3,0114 €/kg (632 400 €/210 000 kg)

Tableau D – Coût de production des produits fabriqués

	H1	H2
Matières premières consommées	361 371 € (3,0114 €/kg × 120 000 kg)	271 029 € (3,0114 €/kg × 90 000 kg)
Main-d'œuvre directe	472 500 € (cf. énoncé)	107 500 € (cf. énoncé)
Charges indirectes de production	193 760 € (400 000 u. × 0,4844 €/u.)*	48 440 € (100 000 u. × 0,4844 €/u.)
Coût de production total	1 027 631 €	426 969 €
Coût de production unitaire	2,57 € (1 027 631 €/400 000 u.)	4,27 € (426 969 €/100 000 u.)

* Nbre de produits fabriqués × Coût unitaire de l'unité d'œuvre du centre production.

Tableau E – Coût de revient complet des produits vendus

	H1	H2
Coût de production total	1 027 631 € (cf. tableau D)	426 969 € (cf. tableau D)
Coût de distribution	157 920 € (400 000 u. × 0,3948 €/u.)*	39 480 € (100 000 u. × 0,3948 €/u.)
Coût de revient total	1 185 551 €	466 449 €
Coût de revient unitaire	2,96 € (1 185 551 €/400 000 u.)	4,66 € (466 449 €/100 000 u.)
Résultat sur coût de revient	1,54 € (4,5 € – 2,96 €)	1,34 € (6 € – 4,66 €)

* Nbre de produits vendus × Coût unitaire de l'unité d'œuvre du centre distribution.

Question 1 : Calcul du coût complet des produits par la méthode ABC

Q1.a. Calcul du coût unitaire de chaque inducteur d'activité

Activité	Inducteur d'activité	Volume de l'inducteur	Coût de l'activité	Coût unitaire de l'inducteur*
A1	Chiffre d'affaires (arbitraire)	2 400 000 €	128 000	0,05 €
A2	Nbre de produits commercialisés	2	74 000	37 000 €
A3	Volume vendu	500 000	48 000	0,10 €
A4	Nombre de revendeurs	900	37 000	41,11 €
A5	Nbre de lots fabriqués	500	160 000	320 €
A6	Volumes fabriqués (arbitraire)	500 000	40 000	0,08 €
A7	Nbre de commandes d'approvisionnement	50	17 000	340 €
A8	Nbre de lots fabriqués	500	62 000	124 €
A9	Nbre de commandes clients	5 000	86 000	17,2 €

* Nous présentons ici des valeurs arrondies. Dans les étapes suivantes, les calculs sont effectués avec les valeurs exactes.

Q1.b. Volumes d'inducteurs d'activités consommés par les produits H1 et H2

Activité	Inducteur d'activité	Volume de l'inducteur	Consommé par H1	Consommé par H2
A1	Chiffre d'affaires (arbitraire)	2 400 000 €	1 800 000 €	600 000 €
A2	Nbre de produits commercialisés	2	1	1
A3	Volume vendu	500 000	400 000	100 000
A4	Nombre de revendeurs	900	500	400
A5, A8	Nbre de lots fabriqués	500	100	400
A6	Volumes fabriqués (arbitraire)	500 000	400 000	100 000
A7	Nbre de commandes d'approvisionnement	50	25	25
A9	Nbre de commandes clients	1 000	4 000	5 000

Q1.c. Coûts par activités des produits H1 et H2

Activités	H1	H2	Total
A1	96 000 €	32 000 €	128 000 €
A2	37 000 €	37 000 €	74 000 €
A3	38 400 €	9 600 €	48 000 €
A4	20 556 €	16 444 €	37 000 €
A5	32 000 €	128 000 €	160 000 €
A6	32 000 €	8 000 €	40 000 €
A7	8 500 €	8 500 €	17 000 €
A8	12 400 €	49 600 €	62 000 €
A9	17 200 €	68 800 €	86 000 €
Total	294 056 €	357 944 €	652 000 €

Pour déterminer le coût de chaque activité par produit, il convient de multiplier le volume d'inducteurs d'activité consommé par ce produit par le coût unitaire de l'inducteur d'activité (croisement des résultats obtenus aux questions 1.a. et 1.b.). Par exemple, pour l'activité A1 « Diriger l'entreprise », le coût pour H1 sera de $1\,800\,000 \times 0,053\,333 = 96\,000$ €.

Q1.d. Coûts complets de revient des produits H1 et H2

	H1	H2	Total
Matières premières	240 000 € (2 €/kg × 120 000 kg)	180 000 € (2 €/kg × 90 000 kg)	420 000 €
Main-d'œuvre directe	472 500 € (cf. énoncé)	107 500 € (cf. énoncé)	580 000 €
Coûts par activités (indirects)	294 056 € (cf. réponse Q1.c)	357 944 € (cf. réponse Q1.c)	652 000 €
Coût complet total	1 006 556 €	645 444 €	1 652 000 €
Coût complet unitaire	2,52 € (1 006 556 €/400 000 u.)	6,45 € (645 444 €/100 000 u.)	
Résultat sur coût complet	1,98 €	- 0,45 €	

Contrairement à ce que laissent penser les résultats obtenus avec la méthode des centres d'analyse, le produit H2 n'est pas rentable lorsqu'on calcule son coût par activités. En effet, les activités nécessaires à sa fabrication sont très consommatrices de ressources, en comparaison avec les volumes fabriqués.

Question 2 : Gestion par les activités avec la méthode ABM

Q2.a. Inducteurs de coûts des activités

Nom de l'activité	Inducteurs de coûts
A1. Diriger l'entreprise	<ul style="list-style-type: none"> - Taille de l'entreprise en nbre de salariés - Taille de l'entreprise en CA
A2. Commercialiser les produits	<ul style="list-style-type: none"> - Étendue de la gamme de produits - Taille, nature et complexité des canaux de distribution
A3. Assurer le SAV	<ul style="list-style-type: none"> - Volumes vendus - Fiabilité des produits - Fiabilité des tests qualité internes - Fiabilité des livraisons
A4. Assurer l'appui commercial	<ul style="list-style-type: none"> - Taille, nature et complexité des canaux de distribution - Complexité des produits - Degré d'exigence des revendeurs
A5. Réparer et maintenir les équipements productifs	<ul style="list-style-type: none"> - Complexité des équipements - Complexité des produits - Volumes fabriqués - Politique de production - Politique d'investissement
A6. Entretenir et sécuriser les locaux	<ul style="list-style-type: none"> - Surface de locaux occupée - Valeur des actifs immobilisés - Dangerosité des produits et process de production
A7. Réceptionner les commandes	<ul style="list-style-type: none"> - Volume de commandes reçues - Conformité des commandes - Conditionnement des commandes reçues
A8. Effectuer les réglages	<ul style="list-style-type: none"> - Complexité des produits - Complexité des équipements - Politique de production - Politique commerciale
A9. Envoyer les commandes aux revendeurs	<ul style="list-style-type: none"> - Étendue de la gamme - Politique commerciale (délais et fréquence de livraison)

Q2.b. Indicateurs de pilotage de la performance des activités

Activité	Volume	Efficacité	Efficiace
A1	?	CA, résultat	ROI, € de résultat/€ de coût de l'activité
A2	Nbre de produits commercialisés	CA, parts de marché, taux de référencement, reconnaissance de la marque	€ de CA/€ de coût de l'activité
A3	Nbre de réclamations traitées	Taux de résolution des réclamations	Coût par réclamation résolue
A4	Nbre de points de vente visités	Taux de points de vente visités	Coût par point de vente visité, durée moyenne d'une visite
A5	Nbre de pannes traitées	Taux de pannes solutionnées dans un délai imparti Durée totale d'immobilisation de la chaîne de production	€ de coût de l'activité/€ d'actif immobilisé
A6	?	Nbre d'accidents	€ de coût de l'activité/m ² et par employé
A7	Nbre de commandes réceptionnées	Évolution du nbre de commandes réceptionnées (objectif de réduction)	Coût par commande réceptionnée
A8	Nbre de réglages effectués	?	Coût par réglage
A9	Nbre de commandes envoyées	Évolution du nbre de commandes envoyées (objectif de réduction)	Coût par commande envoyée, € de coût de l'activité/€ de CA

Activité	Qualité	Coût	Délai
A1	Satisfaction clients, climat social	Coût de l'activité, coût par employé	?
A2	Satisfaction clients	Coût de l'activité, coût unitaire de l'inducteur d'activité	Délai moyen de commercialisation des nouveaux produits
A3	Satisfaction clients	Coût par réclamation traitée/réolue	Délai moyen de traitement d'une réclamation
A4	Satisfaction revendeurs, % de réponses fournies dans un délai imparti	Coût de l'activité, coût par point de vente visité	Délai moyen de réponse à une demande revendeur
A5	Taux de panne	Coût de l'activité	Délai moyen de résolution d'une panne
A6	Climat social, nbre d'améliorations mises en œuvre	Coût de l'activité	Délai de réponse à un problème de sécurité identifié
A7	Taux de conformité des commandes réceptionnées	Coût de l'activité	Durée moyenne de traitement d'une commande reçue
A8	Taux de réglages effectués correctement du premier coup	Coût de l'activité	Durée moyenne d'un réglage
A9	Taux de conformité des commandes envoyées, taux de commandes envoyées dans les délais impartis, satisfaction des revendeurs	Coût de l'activité	Durée moyenne de traitement d'une commande client, délai moyen de livraison

Chapitre

2

Le contrôle de gestion dans la grande distribution

OBJECTIFS

- Comprendre comment le contrôle de gestion permet une mise en cohérence du pilotage stratégique et du management opérationnel de manière adaptée au *business model* de chaque entreprise de distribution.
- Être capable de porter un jugement sur les objectifs et les indicateurs permettant d'aider aux décisions de différents niveaux dans ce contexte sectoriel spécifique.
- Savoir mobiliser de manière pertinente les dispositifs et outils de contrôle de gestion : pilotage budgétaire, analyse d'écarts et *reporting*.

SOMMAIRE

SECTION 1 Choix stratégiques et modèles économiques des entreprises de la grande distribution

SECTION 2 Choix d'organisation et contrôle de gestion sur mesure

Les entreprises de distribution ont pour mission de mettre à la disposition des consommateurs des biens fabriqués par des producteurs. Leur activité repose à la fois sur une distribution physique de produits (qui implique du transport, de la manutention, du stockage...), sur la diffusion d'informations entre producteur, distributeur et consommateur et sur l'offre éventuelle de services complémentaires (conseils, financement, livraison, service après-vente...).

Le secteur de la grande distribution recouvre une certaine diversité de modèles économiques, selon les choix stratégiques et organisationnels réalisés. Être un distributeur généraliste de produits de grande consommation, comme Carrefour ou Casino, ou un distributeur spécialisé de produits techniques et culturels comme la Fnac, correspond à des métiers très différents, tant en termes d'offre produits que de services associés. Il existe également des positionnements stratégiques très différents, à l'instar des Monoprix de centre-ville, misant sur une image de marque à l'opposé des Lidl, faisant de l'argument prix leur cœur de métier. Dans une première partie, nous expliciterons les choix stratégiques possibles pour les entreprises du secteur compte tenu du contexte concurrentiel et institutionnel dans lequel elles évoluent. Dans une deuxième partie, nous présenterons les choix d'organisation (centralisation ou décentralisation, zones de contrôle et d'autonomie notamment) et les modalités spécifiques de mise en œuvre du contrôle de gestion dans les organisations du secteur de la grande distribution.

Section 1 CHOIX STRATÉGIQUES ET MODÈLES ÉCONOMIQUES DES ENTREPRISES DE LA GRANDE DISTRIBUTION

Le pilotage stratégique d'un groupe de distribution se situe à différents niveaux : la stratégie au niveau national et international, la stratégie d'enseigne et enfin la politique mise en œuvre au niveau de chaque magasin. Au niveau du groupe, il s'agit de définir les principaux axes de développement, à la fois concernant le positionnement des enseignes et leur déploiement géographique. Cela conduit à envisager la politique d'expansion sur de nouvelles zones, de densification sur des zones déjà occupées, d'amélioration de la performance des points de vente, de diversification, de repositionnement, etc.

Les choix d'investissements ou de retraits ont des conséquences majeures pour les groupes mais ne concernent pas directement le contrôle de gestion ; ces décisions relèvent plutôt d'arbitrages situés explicitement au niveau des directions stratégiques et financières des groupes. C'est pourquoi nous focaliserons notre analyse

plutôt sur la définition, le déploiement et la mise en œuvre efficace et efficiente de la stratégie au niveau des enseignes et des points de vente existants. La question du positionnement de l'enseigne en particulier a un impact sur le pilotage de la valeur créée et les conditions d'amélioration de la performance des points de vente : quelle politique de prix, de marge, de maîtrise des coûts, associée à quel concept de magasin et niveau de services ? L'articulation de ces différentes dimensions passe par une description de l'environnement concurrentiel en premier lieu, une présentation des choix possibles et des risques en matière de positionnement stratégique en second lieu, et enfin une analyse des modèles économiques qui déterminent les points de focalisation du contrôle de gestion dans ce secteur.

1 L'environnement concurrentiel des distributeurs

Le secteur de la grande distribution en France est caractérisé par une certaine diversité d'acteurs : des distributeurs de produits alimentaires, des distributeurs généralistes (produits alimentaires et non alimentaires) et des distributeurs spécialisés (dans les produits culturels et techniques, dans l'électroménager et les produits technologiques, dans le bricolage, l'équipement de la maison, le matériel de sport...). Cependant, ce qui différencie ces entreprises n'est pas tant la nature des produits proposés (alimentaires ou non alimentaires notamment), ni le caractère généraliste ou spécialiste de l'offre produits, que leur positionnement stratégique vis-à-vis du service offert au client (Autissier et al, 2001). L'innovation concernant les concepts de magasin constitue à cet égard un axe majeur de différenciation et le succès des magasins à thèmes, comme les magasins Nature & Découverte au début des années 1990, s'explique par une expérience de consommation incomparable à celle des généralistes ou spécialistes préexistants.

Le positionnement stratégique d'un distributeur résulte donc de la volonté de se différencier par rapport à ses concurrents, que ce soit par l'offre prix-produit ou par l'aménagement de l'espace commercial. Ce choix est largement influencé par les forces les plus structurantes de son environnement : la relation avec les consommateurs en aval, celle avec les producteurs en amont et le rôle régulateur de l'État.

1.1 L'influence déterminante des consommateurs

En matière de distribution comme dans d'autres domaines, le consommateur attend une offre produit/service adaptée à ses besoins. Compte tenu du contexte économique depuis 2008, l'argument prix est devenu incontournable dans la relation entre le consommateur et le distributeur. La qualité du service (disponibilité des produits, conseils, hygiène, animation) joue évidemment un rôle, mais quel que soit le

positionnement stratégique choisi, traditionnel ou *discounter*, les distributeurs s'efforcent d'être vigilants sur leurs prix et sur la perception qu'en ont les consommateurs. L'importance majeure du prix dans l'environnement concurrentiel du secteur est clairement exprimée par les slogans des enseignes : « Vivons mieux. Vivons moins cher » (Auchan) ; « Les prix bas, la confiance en plus » (Carrefour) ; « Chez E.Leclerc vous savez que vous achetez moins cher ».

Selon le type de produits vendus, il existe cependant plus ou moins de marges de manœuvre pour les distributeurs. Ainsi, dans l'électroménager ou les produits techniques, les marges sont extrêmement faibles compte tenu de la comparabilité très aisée des produits et des prix. Les comparateurs de prix en ligne ont en outre accentué ce phénomène. Dans l'alimentaire, les promotions et événements font l'objet d'une publicité papier systématique et régulière, dont la fréquence souligne l'intensité de la concurrence.

Pour tenter de réduire la volatilité de la clientèle, les distributeurs ont mis en place des cartes de fidélité. L'attribution de « s'miles », points et bons d'achat constitue à la fois un moyen de fidéliser le consommateur en créant une forme de coût de transfert, mais également un moyen de mieux le connaître et d'adapter l'offre. Ce genre de pratiques, touchant aux récompenses offertes par le distributeur au consommateur, s'intègre dans une politique plus large de gestion de la relation client (*Customer Relationship Management*, CRM).

Par ailleurs, pour lutter contre la perception croissante selon laquelle faire les courses serait une corvée, les enseignes ont développé des concepts de magasins lieux de vie. Ainsi, les Fnac proposent depuis longtemps déjà des concerts, des expositions photos et des rencontres avec des auteurs. Cultura offre des ateliers de loisirs créatifs, Leroy Merlin des sessions de formation à des activités de bricolage. Ces services ont vocation à rendre le passage en magasin plus attrayant. De façon générale, la mise en scène et l'ambiance jouent un rôle considérable sur la satisfaction du consommateur (Litché et al, 2002), conduisant notamment au développement du marketing sensoriel des points de vente (Daucé et Rieuner, 2002).

Enfin, pour répondre aux nouvelles tendances de consommation tout en assurant des prix bas, certains distributeurs font le choix de développer sous leur propre marque (MDD, marque de distributeur) des produits bio, sains et de qualité. Le groupe Casino s'est par exemple engagé en 2010 à supprimer l'huile de palme de ses produits MDD, dont le développement s'est fait en particulier par le biais des marques Casino Bio et Casino Délices.

En définitive, l'influence du consommateur joue donc à la fois sur l'offre produit et l'aménagement commercial, mais l'importance du prix dans la décision d'achat engage les distributeurs à faire des choix stratégiques et organisationnels visant à mettre la réduction des coûts au cœur de leurs préoccupations. Cela a naturellement des conséquences majeures pour le contrôle de gestion.

1.2 Les relations producteur-distributeur

Les relations entre producteurs et distributeurs sont émaillées de conflits patents, comme en témoignent les tensions récurrentes entre enseignes nationales et entreprises leaders en produits de grande consommation (comme Procter & Gamble, Danone, L'Oréal, etc.). Ainsi E.Leclerc s'est illustré en déréférençant des produits qui ne satisfaisaient pas ses engagements prix vis-à-vis des consommateurs¹.

Le rapport de force diffère cependant selon le type de produits vendus et la notoriété de la marque du producteur. Ainsi, une marque forte (par exemple Danone, Apple, Nike...) apporte au producteur un pouvoir de négociation à la fois sur les conditions tarifaires et sur les modalités de commercialisation du produit. Mais une grande part des produits vendus par les distributeurs ne possède pas la notoriété et la puissance des marques précédemment citées. C'est pourquoi les relations commerciales producteurs-distributeurs ont fait l'objet de réglementations successives visant à trouver un équilibre dans les rapports de force (voir *infra*).

Les distributeurs, notamment grâce à une forte concentration et à la centralisation de leurs achats, disposent d'un important pouvoir de négociation vis-à-vis des producteurs. Dans la relation producteur-distributeur, le développement de l'offre MDD, qui concurrence les marques des industriels, et la centralisation des achats des distributeurs, permettant de peser sur les conditions d'achats par des effets volume importants, induisent une amélioration de la marge au profit des distributeurs. Dans ces conditions, les distributeurs peuvent à la fois faire pression sur les prix, les conditions de livraison et les délais de paiement.

Depuis le milieu des années 1990, les relations entre producteurs et distributeurs ont cependant évolué avec la prise de conscience, de la part des deux parties, de leur intérêt à coopérer. Les producteurs ont perçu la nécessité non seulement d'un marketing à destination du consommateur final, mais également d'une prise en compte des besoins du distributeur dans les différents domaines du marketing et de la logistique (*trade marketing*). Les distributeurs quant à eux ont vu la coopération comme le moyen de développer une offre plus performante vis-à-vis du consommateur final (ECR, *Efficient Consumer Response*), en termes d'assortiment, de non-rupture de stock et de compétitivité prix.

Au-delà d'une amélioration de l'offre vis-à-vis des consommateurs, avec une mise en cohérence du marketing des marques-produits et des enseignes, cette coopération vise pour le distributeur une réduction des coûts, notamment des coûts liés à la logistique et aux achats. Dans ce cadre, certaines enseignes ont ainsi associé l'ECR à une nouvelle organisation des achats et des relations avec les fournisseurs par catégories de produits (*category management*). Cette évolution induit une réorganisation des responsabilités et du contrôle au sein des enseignes sur laquelle nous reviendrons dans la deuxième section de ce chapitre.

1. www.lefigaro.fr, « Leclerc retire six produits de ses rayons », C. Peyrache, publié le 31 janvier 2008.

1.3 Une intervention structurante des pouvoirs publics

L'État joue un rôle particulier dans le secteur de la grande distribution en France, par des réglementations successives, visant à protéger tantôt les producteurs, et en particulier les PME, tantôt les distributeurs de petites tailles, tantôt le pouvoir d'achat des consommateurs. Ces réglementations portent sur trois axes en particulier, qui ont fait l'objet d'ajustements successifs : l'interdiction de revente à perte et la définition du seuil de revente à perte, l'encadrement des créations ou extensions des grandes surfaces commerciales, le contrôle des conditions de la coopération commerciale entre producteurs et distributeurs (tableau 2.1).

Tableau 2.1 – Évolution de la réglementation dans le secteur de la grande distribution (d'après Camman et Livolsi, 2011)

Texte	Principales mesures
Ordonnance du 1 ^{er} décembre 1986	<ul style="list-style-type: none"> – Liberté des prix et de la concurrence comme principe général. Création du Conseil de la concurrence. Interdiction des pratiques anticoncurrentielles (prix de vente imposés, restrictions quantitatives, refus de vente...) et abusives. – Redéfinition du seuil de revente à perte (SRP) et transparence sur les conditions générales de vente (CGV).
Loi Galland (1996)	Refus de vente autorisé. Contrôle des offres promotionnelles. Précision de l'interdiction de revente à perte et interdiction de prix abusivement bas. Réglementation des primes de référencement et prohibition du déréférencement abusif. Interdiction de différencier les prix entre distributeurs sans contrepartie.
Loi sur les nouvelles régulations économiques (NRE, 2001)	Toute coopération commerciale octroyée sans contrepartie réelle (marge arrière) est considérée comme une pratique discriminatoire.
Loi Dutreil-Jacob en faveur des PME (2005)	<ul style="list-style-type: none"> – Réduction du taux de marge arrière. Possibilité de différenciation tarifaire entre catégories de distributeurs sur la base de contreparties réelles. – Réglementation sur les accords de gamme essentiellement réalisés par les grandes entreprises en échange de remises supplémentaires accordées au distributeur.
Circulaire Dutreil II (2005)	Création des services distincts qui n'entrent pas dans la coopération commerciale et formalisation du contenu des contrats de coopération.
Loi Chatel (2008)	Intégration dans le calcul du SRP de l'ensemble des ristournes obtenues par le distributeur.
Loi de modernisation de l'économie (LME, 2008)	<ul style="list-style-type: none"> – Négociation des prix dans le cadre de « relations équilibrées ». – Délais de paiement raccourcis (60 jours nets ou 45 jours fin de mois à compter de la date d'émission de la facture). – Renforcement des contrôles et sanctions des pratiques abusives.

L'encadrement des relations entre producteurs et distributeurs vise à rendre les conditions de la coopération commerciale plus transparentes et à limiter les pratiques discriminatoires. Tout producteur est ainsi tenu de communiquer au distributeur ses conditions générales de vente¹ (CGV), qui comprennent les conditions de vente, le barème des prix unitaires, les réductions de prix et leurs conditions ainsi que les conditions de règlement. Inversement, lorsque le distributeur rend au four-

1. Article L. 441-6 du Code du commerce.

nisseur des services spécifiques (mise en avant des produits, publicité sur lieu de vente, attribution d'emplacements privilégiés) un « accord de coopération commerciale » doit être signé précisant la rémunération du service rendu. Cette rémunération fait l'objet d'une facturation distincte de la part du distributeur à destination du producteur. Cette distinction permet de mieux identifier les différents éléments de la négociation, induisant la « marge avant », qui tient compte des avantages consentis sur facture de vente, et les « marges arrière » sur les avantages liés à l'accord de coopération commerciale (encadré 2.1).

ENCADRÉ 2.1 – Seuil de revente à perte, marge avant et marge arrière

Le seuil de revente à perte (SRP) est le prix en dessous duquel le distributeur a interdiction de vendre ses produits. Ce seuil correspondait à l'origine au prix d'achat effectif figurant sur la facture (transport et taxes comprises), ignorant les ristournes de fin d'année et les avantages financiers tirés de la coopération commerciale. La loi Galland interdisait également d'intégrer les remises annuelles dans le calcul du SRP. Cette disposition visant à protéger les petits commerçants a eu un effet inflationniste, avec un alignement des distributeurs en matière de prix et un déplacement de la négociation de la marge avant vers les marges arrière, celles-ci atteignant 40 % du prix net facturé en 2007 (Camman et Livolsi, 2011).

Le SRP a été progressivement assoupli avec la possibilité accordée par la loi Chatel (2008) de diminuer ce seuil de l'ensemble des avantages consentis hors facture de vente par le fournisseur. C'est l'instauration du « prix triple net » et l'approbation légale des marges arrière, qui confèrent au distributeur une nouvelle marge de manœuvre dans la fixation du prix de vente au consommateur.

Les modalités de calcul des marges peuvent être présentées de la façon suivante (Bacache, 2009) :

Prix de vente au consommateur (I)

Remises acquises lors de la vente (en fonction des volumes)
Remises accordées en contrepartie de services rendus par l'acheteur et non distincts de la vente (transport, stockage, etc.)

} **Marge avant**
(= II - I)

Prix net facturé (II)

Remises conditionnelles non acquises lors de la vente

Prix double net

Référencement par le distributeur
Coopération commerciale
Services spécifiques
Services distincts

} **Marges arrière**
(= II - III)

Prix triple net (III)

En définitive, l'intervention des pouvoirs publics, que ce soit en matière de limitation de la taille des grandes surfaces, de transparence des CGV et des contrats de coopération commerciale, et de SRP, a conduit les distributeurs à adapter leur politique pour maintenir leur marge et réduire leurs coûts.

La réglementation a par conséquent eu des effets paradoxaux par rapport aux intentions du législateur (Cammann et Livolsi, 2011). Ainsi, concernant les formats de vente et la limitation de l'extension des grandes et très grandes surfaces, les grandes enseignes ont développé un réseau de magasins inférieurs à 1 000 m² concurrençant directement les petits détaillants. D'autre part, la restriction au développement des grandes surfaces a fourni une rente aux enseignes en place et a augmenté leur pouvoir vis-à-vis des producteurs. La « pénurie organisée » en mètres carrés de linéaires disponibles pour les produits des industriels a en outre été accentuée par le développement des MDD, qui prennent une place croissante dans les linéaires. La limitation de la surface des magasins a enfin conduit les distributeurs à repenser l'organisation de la chaîne logistique et à supprimer les réserves en magasin pour les allouer à de la vente.

Cette réorganisation de la logistique a en outre été accentuée par les réglementations sur la fixation des prix de vente et sur les délais de paiement (loi LME). L'amélioration des flux logistiques a en effet été vue comme l'un des moyens d'améliorer la marge par une réduction des coûts à défaut de pouvoir jouer sur les prix. Le raccourcissement des délais de paiement, imposé par la LME par ailleurs, a été compensé par une diminution des stocks.

Bien que les évolutions ne soient pas toujours celles espérées par le régulateur, l'État joue un rôle majeur dans les choix stratégiques et organisationnels des distributeurs. Il participe par ses décisions à l'accélération de certaines évolutions tant en termes d'offre des magasins (développement des magasins de taille inférieure à 1 000 m² par exemple), que d'organisation de la chaîne de création de valeur (avec une concentration des achats, le développement des MDD, une plus grande intégration de la logistique par les distributeurs...). Le discours politique sur la défense du pouvoir d'achat du consommateur a également favorisé le développement de nouveaux acteurs spécialisés dans le *hard discount*.

2 Positionnements stratégiques des enseignes

Dans la grande distribution, la recherche d'une offre différenciée visant un segment de clientèle en particulier apparaît dans les années 1990 comme un phénomène relativement nouveau, une nécessité pour un secteur contraint dans sa capacité de développement géographique. Le positionnement stratégique des enseignes peut être analysé selon différents axes (Moati, 2001) : l'axe « prix/différenciation », l'axe « généraliste/spécialiste », l'axe « produit/bouquet », l'axe « achat corvée/achat plaisir ». Enfin les distributeurs se trouvent confrontés à de nouveaux choix face au

développement de différentes formes de vente à distance susceptibles de se substituer à la distribution traditionnelle.

2.1 Les choix en matière de prix et de différenciation

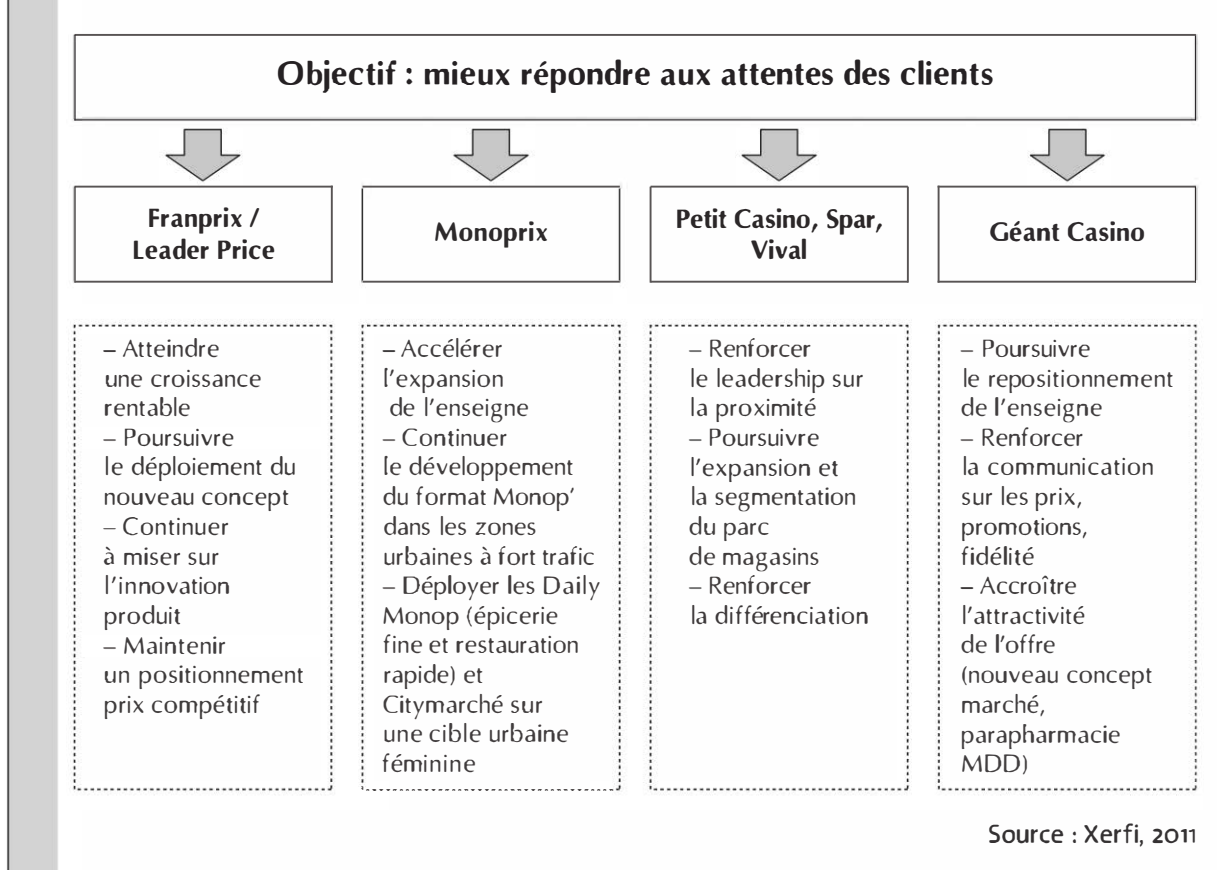
Concernant l'axe « prix/différenciation », deux positionnements génériques peuvent être identifiés : d'une part, des supermarchés et des hypermarchés montés en gamme et, d'autre part, des magasins *hard discount*. Les enseignes *discount* (Lidl, Aldi, Ed, Leader Price...) proposent une offre de produits plus limitée que celle de la grande distribution traditionnelle, un moindre service avec des produits présentés sur palettes, un personnel en nombre restreint... L'argument de vente est le prix, à l'instar de Wal-Mart, le géant mondial de la distribution dont le leitmotiv est « *Everyday Low Price* ». La politique d'approvisionnement est au cœur de l'avantage concurrentiel des *discounters*.

L'apparition à la fin des années 1990 de ces nouveaux acteurs pratiquant des prix bas et de nouveaux formats de vente peut s'expliquer par la fameuse « roue du commerce » (Hollander, 1960). Celle-ci considère le commerce comme un environnement dans lequel, de manière cyclique, de nouveaux acteurs ont la capacité de développer une organisation et des procédures qui les rendent capables de réduire les prix. Ces acteurs sont ensuite imités, réduisant l'avantage lié aux prix et imposant une différenciation par le service, qui augmente les coûts puis les prix jusqu'à l'arrivée de nouveaux *discounters*... En définitive, les entreprises de distribution auraient tendance à être toutes attirées vers le segment du « beau milieu » (Levy et al., 2005), défini comme l'espace de marché dans lequel les plus grands distributeurs se font concurrence à long terme, parce qu'il correspond au plus vaste segment de consommateurs. On pénètre ce segment du beau milieu, soit par les prix bas (c'est la classique roue du commerce), soit par l'innovation et un nouveau concept de commerce de détail (Cliquet et al., 2006). Les marges de manœuvre des distributeurs en termes de concurrence par les prix étant pour beaucoup limitées, la différenciation par l'aménagement de l'espace commercial, la qualité de l'assortiment et un travail sur l'image de l'enseigne ont finalement été privilégiés par la plupart des grandes enseignes nationales.

Certains groupes ont cependant fait le choix de développer une offre différenciée par enseigne. Ainsi, les groupes Casino ou Kingfisher assurent leur développement en misant sur la complémentarité d'enseignes différenciées, positionnées les unes sur le *discount* (Franprix et Leader Price pour Casino et Brico Dépôt pour Kingfisher), les autres sur un service de distribution traditionnelle assurant qualité de service et compétitivité prix (Géant Casino, Casino, Castorama...). L'enjeu pour ces groupes est de bien marquer la segmentation de leurs enseignes, qui jouent des rôles complémentaires en répondant chacune aux besoins de segments de clientèle spécifiques. Elles ont chacune leur propre logique stratégique et leur propre rythme d'évolution.

Cas d'entreprise

Le groupe Casino : un exemple de stratégie différenciée par enseigne



Une autre orientation correspond à une stratégie commerciale que l'on pourrait qualifier d'intégrative. Celle-ci vise à homogénéiser le positionnement « image » des différentes enseignes d'un groupe pour tirer au maximum profit des synergies possibles tant en termes de politique d'achats, de communication, ou encore de commercialisation des MDD.

EXEMPLE 2.1

En 2009, Carrefour renforce ainsi la visibilité de sa marque à travers une harmonisation des enseignes du groupe : les supermarchés Champion prennent le nom de Carrefour Market, les magasins de proximité s'appellent Carrefour City et Carrefour Contact (remplaçant les supérettes Shopi, Huit à huit...). Cette harmonisation permet au-delà de la visibilité de la marque Carrefour, l'intégration et la mise en avant des produits Carrefour Discount dans l'ensemble des magasins. L'enseigne *discount* du groupe, les magasins Ed, est quant à elle abandonnée. La différenciation de l'offre passe par le format des magasins.

Concernant les formats de magasins, l'offre des distributeurs est assez diverse. Elle s'est caractérisée durant les années 1990-2000 par une course à la taille des hypermarchés situés en périphérie des grandes villes, tout en maintenant un réseau de supermarchés notamment dans les villes de taille moyenne. Depuis 2010, les études montrent une tendance des consommateurs à se réorienter vers les supermarchés et les plus petites surfaces en ville (les Carrefour Market et Citymarket de Monoprix) au détriment des hypermarchés (Insee, 2011¹). Ces supérettes situées au cœur des villes ont des surfaces de vente inférieures à 1 000 m². Leur succès traduit le désir du consommateur de réaliser un achat plaisir efficace. Cette tendance ne concerne pas uniquement la distribution généraliste et les produits de grande consommation, mais également la distribution spécialisée (exemple : Mr Bricolage).

Cas d'entreprise

Le développement des magasins de proximité : l'exemple de Mr Bricolage

Le marché français du bricolage est dominé en termes de chiffre d'affaires par Leroy Merlin et Castorama, qui ont fait le choix d'un développement intégré avec des grandes surfaces spécialisées situées à la périphérie des grandes villes. Mr Bricolage est le troisième acteur du marché (avec 10 % de part de marché) et a développé un réseau majoritairement constitué de magasins indépendants ; les magasins intégrés ne représentent que 10 % de son parc. Mr Bricolage dispose ainsi d'un plus grand nombre de points de vente, sous enseignes Mr Bricolage, Les Briconautes, Catena ou sans enseigne connue. Ces magasins sont majoritairement des moyennes et petites surfaces.

Enseignes	Positionnement	Parc de magasins			Surface totale (millier m ²)	Chiffre d'affaires (M€ TTC)
		Total	Intégrés	Indépendants		
Mr Bricolage	Moyennes surfaces de proximité Surface moy. < 3 000 m ² Implantation : villes moyennes et zones rurales	394	84	310	1 139	1 511
Briconautes	Petites surfaces de proximité Surface moy. < 2 000 m ² Implantation : villes moyennes	142	4	138	170	282
Catena	Petites surfaces. Passage progressif sous enseigne Mr Bricolage.	55	–	55	44	71
Le Club	Adhérents sans enseigne commune	263	–	263	263	300

D'après : Xerfi (2011) – Distribution d'articles de bricolage

1. « La situation du commerce en 2010 – Rapport établi pour la Commission des comptes commerciaux de la nation », Document de travail n° E 2011/05, Insee, juin 2011.

En 2011, l'enseigne Mr Bricolage résiste bien à la crise avec un chiffre d'affaires de 2,1 milliards d'euros. Elle poursuit sa croissance à travers le développement des magasins de proximité, notamment par le rachat d'enseignes comme Catena correspondant à cet objectif.

Extrait d'entretien avec J.-F. Boucher (PDG de Mr Bricolage), Journaldunet.com, 6 février 2012 :

Mr Bricolage compte ouvrir des magasins de proximité. Pourquoi ?

Il faut toujours être au plus près de nos clients. Or les consommateurs rechignent désormais à sortir des villes pour trouver des produits. Nous avons déjà quelques magasins en centre-ville à Paris, Lyon, Marseille ou Strasbourg, par exemple. Mais notre plan stratégique à l'horizon 2014 prévoit de faire passer notre chiffre d'affaires annuel de 2,1 à 2,5 milliards d'euros. Notre objectif est donc d'ouvrir 15 magasins dans le centre des plus grandes villes de France, de 1 000 à 2 000 m². [...] L'offre de produits sera adaptée à chaque magasin. [...]

Nous y proposerons de nouvelles MDD, de nouveaux services et des partenariats. Le nombre de références sera plus ramassé, passant de 35 000 à 23 000. La mise en situation de nos produits sera aussi plus interactive et plus personnalisée avec des ordinateurs ou des iPad à la disposition des clients.

2.2 L'offre produit : généraliste ou spécialiste, produits ou bouquet ?

Le positionnement « généraliste/spécialiste » correspond à l'offre produit du distributeur, qui se caractérise par la largeur de l'assortiment (c'est-à-dire le nombre de besoins satisfaits), sa profondeur (les alternatives offertes pour satisfaire un même besoin) et enfin sa cohérence perçue par les consommateurs. Il peut ainsi y avoir une concurrence partielle ou totale entre distributeurs en fonction du type de produits vendus et une concurrence directe ou indirecte selon le positionnement stratégique adopté (*discounter* ou traditionnel).

EXEMPLE 2.2

La FNAC est en concurrence avec Darty sur les produits techniques et avec Cultura sur les produits culturels, mais la concurrence est indirecte avec Cdiscount. En effet, cette enseigne offre un assortiment moins profond, vend ses produits uniquement en ligne, sans le conseil personnalisé et le SAV proposé par la Fnac.

L'enjeu ces dernières années pour les généralistes a été de structurer leur offre par univers afin d'avoir un positionnement pertinent sur chaque univers. Le *category management* correspond à cette logique visant à organiser l'offre et l'espace commercial en fonction des besoins satisfaits, regroupant dans un même espace tous les produits répondant à un même besoin et créant une ambiance adaptée.

EXEMPLE 2.3

L'organisation en neuf pôles des Carrefour Planet (Marché dédié aux produits frais et régionaux, Bio, Surgelés, Beauté, Mode, Bébé, Maison, Loisirs-Multimédia...) visait à faire apparaître le généraliste comme un multispécialiste.

L'axe « produit/bouquet » concerne également la définition d'une offre produit pertinente. Certaines enseignes définissent leur offre sur le critère d'un ensemble de produits de même nature (alimentaire, textile, matériel de sport...) ; d'autres offrent des produits hétérogènes par leur nature mais reliés par l'utilisation qu'en font les clients (Cliquet et *al.*, 2006).

EXEMPLE 2.4

Les Biocoop proposent un bouquet de produits alimentaires, cosmétiques et d'entretien, sans velléité d'avoir un assortiment complet ou profond, mais avec un message clair sur les valeurs proposées au consommateur.

2.3 Achat plaisir/achat corvée et nouveaux modes de distribution

Enfin pour l'alternative « achat plaisir/achat corvée », le positionnement repose principalement sur l'aménagement du magasin qui vise à transformer l'expérience d'achat. Avec l'achat plaisir, l'enseigne cherche à faire de l'achat un moment agréable grâce à une ambiance, du conseil, des animations. C'est le positionnement adopté par exemple par la Fnac ou les Galeries Lafayette, dont les magasins attirent des visiteurs qui « viennent passer un moment ». L'enjeu est alors de transformer ces visiteurs en acheteurs. L'achat corvée, quant à lui, doit devenir un achat efficace, grâce à un assortiment bien ciblé, des promotions facilement identifiables, des amplitudes horaires adaptées, des caisses sans attente. C'est souvent le positionnement des magasins de proximité.

En définitive, le positionnement stratégique au niveau des enseignes correspond aux choix réalisés au niveau de chacun de ces différents axes (prix/différenciation, généraliste/spécialiste, produit/bouquet, achat plaisir/corvée) visant à proposer une offre cohérente vis-à-vis d'un segment de clientèle. L'offre globale (*retailing mix*) au niveau de l'enseigne porte à la fois sur les produits et services, la politique de prix et la communication vis-à-vis du consommateur. Celle-ci fait ensuite l'objet d'une déclinaison au niveau des magasins, avec une offre adaptée au consommateur local (produits, service et prix) en fonction de la localisation du magasin et des possibilités d'aménagement. Au-delà de l'offre produits, les enseignes travaillent particulièrement à définir les caractéristiques de leurs points de vente, qu'il s'agisse de leurs lieux d'implantation, de leur surface ou encore de leur aménagement. Elles se trouvent par ailleurs confrontées à une nouvelle problématique concernant l'articulation de la vente traditionnelle en magasin avec la vente en ligne, avec livraison à domicile ou sur le lieu de vente (concept du *drive*).

 Focus

La vente en ligne et le *drive* : la fin des magasins ?

Selon les produits vendus, les réseaux physiques d'enseigne sont plus ou moins concurrencés par la vente en ligne et le *drive*. Pour le *drive*, la substitution concerne principalement les produits alimentaires, mais elle s'opère également sur les produits non alimentaires dont les ventes en ligne progressent régulièrement. Ainsi en 2011, la Fnac réalisait 11 % du son chiffre d'affaires par le canal internet, dont les ventes étaient en progression de 17,7 %, alors que celles du réseau diminuaient de 5,2 % (Xerfi, 2012). Le canal Internet et le *drive* constituent-ils alors des modes de distribution de substitution, qui auraient vocation à terme à supplanter complètement la vente en magasin ? Au contraire peut-on voir ces différents modes de consommation dans une logique de complémentarité ?

Le rythme d'ouverture des *drives* est devenu frénétique. Il se crée près de 100 *drives* par mois, y compris chez les *hard discounters* comme Leader Price (Linéaires, 2012¹). Deux formules sont pour l'instant en place : le *drive* accolé à un magasin, qui permet à l'enseigne un investissement de départ plus faible, mais présente des coûts de personnel plus importants pour assurer le ramassage (*picking*) en magasin ; le *drive* solo, qui implique un investissement dans un entrepôt et un stock plus important, mais occasionne des frais de personnel plus faibles et un moindre effet de substitution.

Désormais, quelle que soit la formule adoptée, toutes les enseignes se sont mises au *drive*. En effet, c'est devenu le moyen incontournable de gagner une nouvelle clientèle et des parts de marché. Ainsi, au premier semestre 2012, 78 % des gains du *drive* chez E.Leclerc sont venus de la concurrence, contre seulement 22 % de ses clients. En outre, une part importante des nouveaux clients des *drives* accolés se met à fréquenter le magasin. La clientèle des *drives* est également pourvoyeuse de plus gros paniers, mais cela concerne en général des produits dont la marge est plutôt faible et rarement du non-alimentaire. C'est pourquoi, en définitive, même si aucune enseigne n'a pu échapper au développement d'une offre *drive*, la rentabilité nette est incertaine. À ce stade, l'enjeu est surtout de gagner un maximum de parts de marché sur ce créneau. En effet, les premiers arrivés seront les mieux lotis, car du point de vue du client c'est la première commande qui est laborieuse et les habitudes sont rapidement prises (Linéaires, 2012).

Face à cette tendance, l'avenir des magasins est sérieusement mis en question et leur fréquentation ne pourra être préservée qu'en investissant sérieusement sur le « réenchantement » des points de vente. Chacun à leur manière, les distributeurs cherchent à travailler la complémentarité des modes de distribution. Ainsi, Cora, qui s'est positionné avec un large assortiment sur l'alimentaire et le non-alimentaire à distance, mise sur la complémentarité des deux circuits (e-commerce et magasin), en donnant la certitude aux clients de pouvoir s'adresser physiquement à une personne



1. *Linéaires* (2012), Dossier spécial : « *Drive* : la nouvelle ruée vers l'or ? », n° 283, septembre.



en magasin en cas de problème (Linares, 2012). Les produits Cdiscount du groupe Casino (leader en France en 2010, dont le chiffre d'affaires a progressé de 15 %) vendus en ligne sont livrés dans les magasins du réseau : une manière de drainer du trafic vers les magasins. Le magasin est également présenté comme un lieu d'expérience, voire un lieu de vie qui suscite ensuite l'achat en ligne ou en magasin : la Fnac crée ainsi ses premiers espaces « univers enfants », des zones de jeux, de concert... Internet permet l'achat en ligne de produits tels que les tirages photos, la billetterie... et une première approche des produits grâce aux fiches techniques, aux comparateurs... mais le passage en magasin pour le rapport à l'objet et le contact humain reste toujours possible.

En définitive, les choix d'implantation, d'acquisition d'enseignes, de restructuration de l'offre et de réaménagements des espaces commerciaux se situent au cœur de la stratégie des entreprises du secteur. Ces choix déterminent le modèle économique du distributeur et les leviers de performance à sa disposition.

3 Le modèle économique et les leviers de performance des distributeurs

Comment un distributeur crée-t-il de la richesse ? Comment peut-on évaluer sa performance économique, financière et commerciale ? Quels sont ses leviers d'action sur les différences facettes de sa performance ? Telles sont les questions auxquelles nous allons tenter de répondre dans cette partie.

La performance d'un distributeur peut être analysée à différents niveaux (groupe, enseigne, zones géographiques et points de vente), mais il est possible de considérer l'enseigne comme un ensemble homogène traduisant un certain modèle économique (Dioux et Dupuy, 2009). Le positionnement stratégique au niveau de l'enseigne, définissant les caractéristiques de l'offre et visant un segment de clientèle, induit la manière dont se crée la richesse au niveau des points de vente et la structuration de la performance économique, commerciale et opérationnelle.

EXEMPLE 2.5

Prenons l'exemple de deux enseignes imaginaires (mais proches d'enseignes existantes dans la réalité) spécialisées dans la distribution de produits liés aux loisirs de plein air, Decatout et Campelite. Leurs positionnements sont légèrement différents :

- Decatout vise une consommation de masse et l'achat pratique avec la mise à disposition très fonctionnelle de produits présentant un excellent rapport qualité-prix ;
- Campelite a choisi un positionnement un peu plus élitiste, à la fois par l'offre produit (un assortiment plus large) et la formule de vente. L'espace commercial est aménagé

avec des univers aux ambiances différenciées et une forte présence de conseillers. Campelite mise sur l'attachement du consommateur au distributeur grâce à un achat plaisir en totale confiance.

Les résultats synthétiques des deux enseignes peuvent être présentés de la manière suivante :

	Decatout Année N	Campelite Année N
Ventes de marchandises	6 300	7 000
Coût d'achat des marchandises vendues	4 000	3 000
Marge commerciale	2 300	4 000
Taux de marge commerciale	36,51 %	57,14 %
Frais de personnel	1 200	2 400
Loyers et frais généraux	580	810
Excédent brut d'exploitation (EBITDA)	520	2 790
Dotations aux amortissements	300	440
Résultat d'exploitation (REX) ou marge opérationnelle	220	350
Taux de marge opérationnelle (REX/CA)	3,49 %	5 %
Capital engagé	2 000	3 000
Rentabilité économique (ROCE)	11 %	11,67 %

L'analyse de la rentabilité économique repose sur le ratio le plus couramment employé en la matière (selon le modèle Du Pont de Nemours), à savoir la rentabilité des capitaux engagés ou ROCE (*Return On Capital Employed*).

$$\text{ROCE} = \frac{\text{REX}}{\text{CE}}$$

Le capital engagé (CE) correspond à l'investissement initial et au besoin en fonds de roulement (BFR) nécessaires à l'exploitation de l'activité. Le BFR est le besoin de financement généré par le cycle d'exploitation.

$$\text{BFR} = \text{Stocks} + \text{Créances clients} - \text{Dettes fournisseurs}$$

Des normes en matière de niveaux des stocks et de délais de paiement des clients et des fournisseurs sont définies au niveau de l'enseigne et encadrées par la réglementation pour ce qui concerne les relations avec les fournisseurs.

EXEMPLE 2.6

Dans l'exemple 2.5, la différence de capital engagé (Decatout : 2 000 ; Campelite : 3 000) correspond à la fois à un investissement plus onéreux en termes d'aménagement de l'espace commercial pour Campelite (Decatout : 1 500 ; Campelite : 2 200) et à un BFR également un peu plus élevé (Decatout : 500 ; Campelite : 800). Campelite a fait notamment le choix d'avoir un stock de sécurité relativement élevé pour que l'achat plaisir ne soit pas gâché par une indisponibilité des produits.

Le résultat dégagé dans le cadre de l'activité est le résultat d'exploitation (REX). Il est le fruit à la fois de la marge commerciale (traduisant une performance commerciale), déduction faite des charges de personnel, du loyer et des frais généraux (traduisant une certaine efficacité opérationnelle) et des dotations aux amortissements (révélatrices des choix structurels d'aménagement de l'espace commercial notamment). Ces différents éléments explicatifs du résultat d'exploitation dessinent les leviers d'action possibles pour l'amélioration de la performance économique.

EXEMPLE 2.7

La rentabilité des capitaux engagés est légèrement plus élevée pour Campelite avec un ROCE à 11,67 %, quand pour Decatout il est de 11 %, mais la différence reste marginale alors que le capital engagé est très différent.

Le modèle Du Pont de Nemours (figure 2.1) propose une décomposition du ROCE, qui permet de comprendre les effets distincts de la marge (REX/CA) et de la rotation des actifs (CA/CE) sur la rentabilité. Cette décomposition est particulièrement pertinente dans le secteur de la distribution, dont la marge opérationnelle est souvent faible et dont la rentabilité repose donc sur la capacité du distributeur à assurer la rotation de son actif.

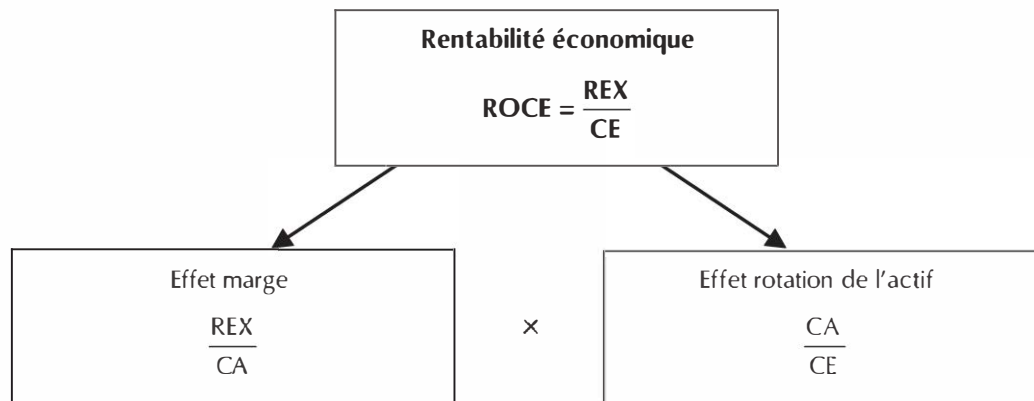


Figure 2.1 – Décomposition de la rentabilité économique

EXEMPLE 2.8

Si on compare la rentabilité respective de Decatout et de Campelite, on obtient les résultats du tableau suivant.

	Decatout	Campelite
$ROCE = \frac{REX}{CE}$	11 %	11,67 %
Effet marge : $\frac{REX}{CA}$	$220 / 6\,300 = 3,49 \%$	$350 / 7\,000 = 5 \%$
Effet rotation de l'actif : $\frac{CA}{CE}$	$6\,300 / 2\,000 = 3,15$	$7\,000 / 3\,000 = 2,33$

La faiblesse relative du taux de marge opérationnelle de Decatout (3,49 %, contre 5 % pour Campelite) est compensée par une meilleure rotation de l'actif. Celle-ci est de 3,15 chez Decatout, contre 2,33 chez Campelite, dont le capital engagé est nettement plus important, en raison de l'agencement des magasins et du niveau des stocks.

Par ailleurs, la structure du résultat des deux enseignes traduit les différences en termes de positionnement commercial. Campelite a un taux de marge commerciale (brute) plus élevé, mais un chiffre d'affaires relativement plus faible que Decatout (Decatout : 6 300 ; Campelite : 7 000). Cela correspond bien au choix de vendre des produits et un service positionnés haut de gamme pour Campelite, quand Decatout vise le volume. Campelite fournit du conseil et un environnement d'achat plus qualitatif. Ce qui augmente à la fois les charges de personnel, les frais divers de gestion et l'amortissement des immobilisations, réduisant sensiblement la marge opérationnelle.

De façon plus générale, dans l'environnement concurrentiel européen de ces dernières années, les entreprises de la grande distribution ont vu leurs marges opérationnelles se réduire. Elles essaient de compenser cette tendance par une amélioration de la rotation de leurs actifs. Cela s'est notamment manifesté à travers la cession d'un certain nombre d'actifs immobiliers (et la filialisation de cette partie de l'activité pour certains groupes) et un pilotage plus serré du BFR.

En 2010, le chiffre d'affaires était reparti à la hausse pour la plupart des entreprises du secteur. Cependant, les politiques de maîtrise des prix et de promotions visant à fidéliser les clients ont fortement pesé sur les marges commerciales, qui constituent un indicateur de référence pour les entreprises de distribution. Pour maintenir leurs marges opérationnelles, les distributeurs font porter leurs efforts sur trois axes déterminants (figure 2.2) : le chiffre d'affaires et les coûts d'approvisionnements, qui déterminent la marge commerciale, et les autres coûts d'exploitation.

Dans un environnement fortement concurrentiel, l'enjeu pour les distributeurs est tout d'abord de maintenir leurs chiffres d'affaires à la fois en volume, prix et composition des ventes. Le rôle de la fonction contrôle de gestion au niveau des enseignes et des points de vente est donc de participer à ce pilotage.

Sur des marchés matures à faible croissance, pour préserver leurs parts de marché en volume, les distributeurs doivent assurer un service qui corresponde aux attentes des consommateurs à la fois en termes d'offre produits, de positionnement prix et d'aménagement des espaces commerciaux. Le positionnement prix est un élément clé de formation de la marge.

EXEMPLE 2.9

À cet égard, le choix d'un positionnement prix différencié selon les enseignes, réalisé par le groupe Casino en 2012, génère différentes sources de rentabilité. Celle-ci repose sur :

- la rotation des actifs pour les enseignes Franprix et Leader Price, avec la mise au point d'une gestion optimisée des flux et des stocks, la réduction des frais logistiques et des frais de personnel ;
- une marge commerciale plus importante pour le format Monoprix (Daily Monop' et Citymarché) en dépit de coûts d'exploitation également plus importants.

Le groupe Carrefour mise au contraire sur la combinaison sur le même lieu de vente de produits à faible marge commerciale et fort taux de rotation (notamment avec les produits Carrefour Discount), supposés drainer du trafic, et de produits à marge commerciale plus importante. L'harmonisation de l'enseigne des magasins a facilité la mise en place de cette offre produit-prix différenciée au sein d'un même magasin et la diffusion à grande échelle des produits MDD identiques quel que soit le format de magasin. Dans ces conditions, le suivi de la composition des ventes devient particulièrement important pour assurer une répartition optimale des ventes, afin de maintenir un taux de rotation de l'actif et une marge commerciale à des niveaux satisfaisants.

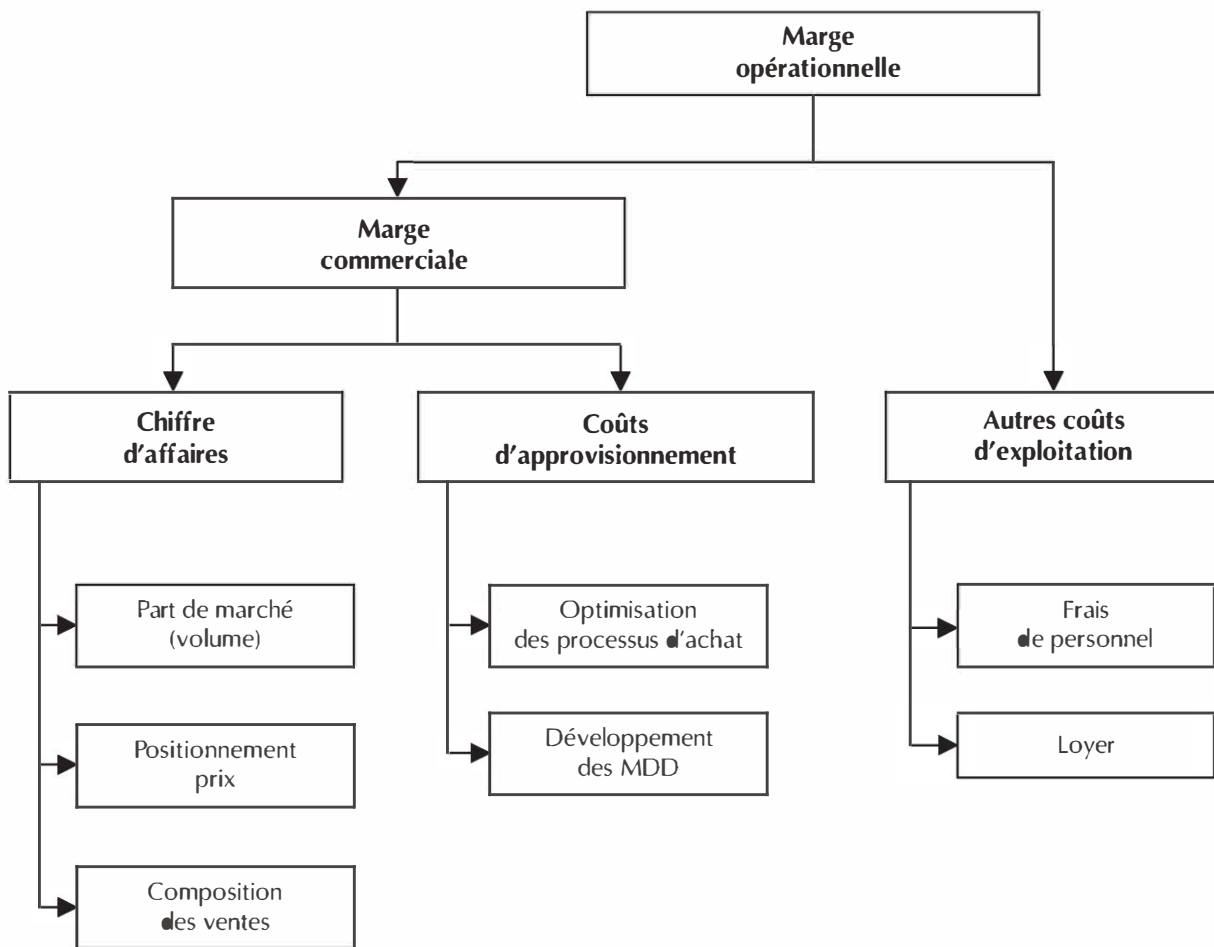


Figure 2.2 – Les leviers de la performance opérationnelle

Le deuxième axe d'amélioration de la marge commerciale concerne la politique d'approvisionnement. Celle-ci passe à la fois par une meilleure négociation avec les fournisseurs pour réduire les prix d'achat, mais également par une réduction de l'ensemble des frais d'approvisionnement. Un tel objectif implique souvent une réorganisation des processus d'achat et des flux logistiques, sur laquelle nous reviendrons dans la deuxième section de ce chapitre.

Enfin, la maîtrise des coûts salariaux et l'optimisation de la gestion de l'immobilier commercial sont également deux dimensions importantes de pilotage en vue d'améliorer la rentabilité des entreprises du secteur.

En définitive, le pilotage de la performance des grandes enseignes repose sur un objectif de préservation d'une rentabilité fragile, sur un marché européen qui représente une part significative de leur chiffre d'affaires. Le pilotage stratégique des distributeurs vise à moyen et long terme à faire évoluer le réseau de magasins pour qu'il réponde aux nouvelles tendances de consommation avec des implantations rentables. Le siège ou les directions régionales, selon les organisations, assurent un pilotage des ouvertures et fermetures de magasins en fonction de leur potentiel de rentabilité. Ainsi, le groupe Carrefour a-t-il décidé en 2012, la fermeture de 16 points de vente en Belgique, l'implantation en Bulgarie et l'acquisition de 27 supermarchés en Turquie. Par ailleurs, la préservation de la rentabilité des magasins en place passe quant à elle, par un contrôle de gestion agissant sur les différents leviers de la performance, cohérent avec le positionnement stratégique et les choix d'organisation réalisés par les distributeurs.

Section 2 CHOIX D'ORGANISATION ET CONTRÔLE DE GESTION SUR MESURE

Dans le secteur de la grande distribution, les choix d'organisation sont relativement variés. Le degré de centralisation ou de décentralisation des décisions et le niveau de contrôle ou d'autonomie, que ce soit en matière de politique produit, d'approvisionnement ou de communication, dépendent de la structure juridique de l'enseigne (constituée de magasins indépendants et/ou intégrés), mais aussi de son historique de croissance et de la culture des dirigeants et actionnaires.

Au cours des années 2000 cependant, on a assisté dans les groupes intégrés à un mouvement de centralisation croissante des décisions et du contrôle concernant la politique achat et produits et la gestion des flux. Cette centralisation vise une plus grande efficacité fonctionnelle (par exemple dans la relation avec les fournisseurs via les centrales d'achat), certains décloisonnements (entre les

achats et la logistique ou entre la fonction managériale et le contrôle de gestion) et une standardisation des méthodes commerciales et de gestion. Ces évolutions dans le sens de la centralisation ont été accompagnées par la fonction contrôle de gestion. La fonction contrôle de gestion participe en particulier au déploiement de la stratégie aux différents niveaux de responsabilité, en assistant les directions opérationnelles (directions régionales, directions de magasin...) dans la mise en œuvre des différents leviers de la performance. Du point de vue du pilotage commercial, une certaine autonomie est cependant donnée aux directeurs de magasins, afin d'assurer plus de réactivité et de pertinence vis-à-vis des attentes des consommateurs.

Nous verrons dans un premier temps comment s'organisent de manière générale les responsabilités et le contrôle de gestion dans les grandes enseignes intégrées. Nous analyserons dans un deuxième temps comment la fonction contrôle de gestion participe à une gestion plus centralisée des flux et des stocks, en cohérence avec le modèle économique présenté dans la première section de ce chapitre. Enfin, dans une troisième partie, nous montrerons comment la fonction contrôle de gestion contribue au pilotage des points de vente.

1 L'organisation des responsabilités et du contrôle dans les entreprises de distribution

Dans les groupes de distribution intégrés, les responsabilités sont définies par enseignes, par zones géographiques, par magasins, par secteurs ou univers et enfin par rayons. Du niveau enseigne au niveau magasin, un découpage fonctionnel est réalisé selon les grands métiers présents dans l'ensemble des enseignes (encadré 2.2) : commerce-réseau, métiers du produit, marketing, approvisionnement, logistique, services centraux (management des ressources humaines, management des systèmes d'information, finance).

ENCADRÉ 2.2 – L'organisation des différents métiers d'un distributeur

Castorama est l'une des deux enseignes de Kingfisher France, positionnée sur le marché de l'aménagement de la maison. Employant 12 600 personnes, l'enseigne réalise un chiffre d'affaires de 3,3 milliards d'euros à travers 103 magasins en France. Le siège est organisé autour de sept métiers, qui assurent le pilotage du groupe dans ses différentes dimensions.



Métiers	Missions
Achats et Produits	Définir et développer l'offre Produits-Services... en partenariat avec les fournisseurs pour une distribution en magasin et e-commerce. Assurer la coordination Import. Contrôler la qualité. Porter assistance aux points de vente dans les relations clientèle.
Marketing	Valoriser l'offre produit par la publicité, la coordination des MDD, les analyses Marketing.
Développement	Rechercher et développer de nouvelles implantations, construire et rénover le parc de magasins, gérer le patrimoine de l'entreprise.
Supply Chain	Assurer la disponibilité du bon produit, au bon endroit, au bon moment.
Finance et gestion	Garantir l'équilibre financier.
Ressources humaines	Assurer un management des ressources humaines performant.
Gestion de projets	Piloter les projets transverses.

Source : emploi.castorama.fr, consulté le 20 novembre 2012.

Les fonctions de pilotage liées au contrôle de gestion font l'objet d'un déploiement plus ou moins étendu aux différents niveaux de l'organisation. En général, au niveau des directions régionales, trois filières professionnelles sont présentes : management (avec un directeur régional), finance et gestion (avec un contrôleur de gestion régional) et ressources humaines.

La fonction contrôle de gestion joue un rôle pivot dans l'interaction entre le pilotage stratégique et sa mise en œuvre opérationnelle au sein des points de vente. Elle analyse et transmet l'information entre les différents niveaux de responsabilités (figure 2.3).

Le contrôleur de gestion régional participe au déploiement de la stratégie à travers la procédure budgétaire notamment. Il met par ailleurs en place des outils de suivi traduisant les objectifs correspondant au modèle économique de l'entreprise : marges, suivi des frais généraux, maîtrise du BFR... À travers la description des postes de contrôleurs de gestion centraux et/ou régionaux, apparaissent ainsi les différents modes d'organisation et les différentes facettes du pilotage de la performance sur lesquelles les dirigeants souhaitent faire porter les efforts. Les deux exemples présentés ci-après illustrent la manière dont la fonction contrôle de gestion est chargée de la diffusion du modèle économique, soit par un pilotage proche des opérationnels, soit par un pilotage plus centralisé.

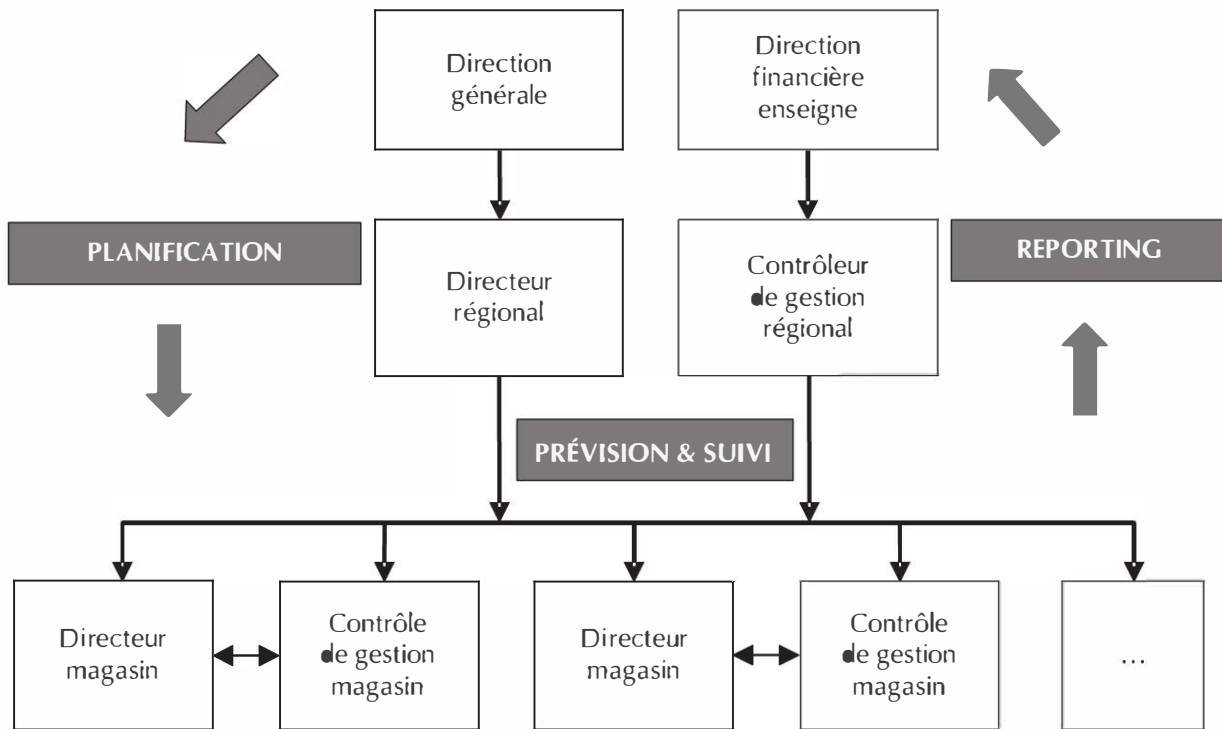


Figure 2.3 – La fonction contrôle de gestion dans un réseau de distribution

EXEMPLE 2.10 – Deux conceptions différentes de la diffusion du modèle économique par la fonction contrôle de gestion

Les missions du contrôleur de gestion régional – Castorama (équipement de la maison)

Rattaché au directeur régional, vous aurez en charge en lien avec le directeur du contrôle de gestion groupe : l’élaboration d’outils d’analyse de résultat et d’aide à la décision nécessaires au pilotage de l’activité, l’organisation du budget, le reporting auprès du Groupe, l’analyse de la performance économique avec un rôle d’alerte et de mise en place de plans d’actions avec le directeur régional et les directeurs de magasins. Vous serez également garant de l’application et de l’évolution des procédures administratives et financières en magasin (contrôles en magasin, suivi des marges commerciales et frais généraux, BFR...).

Dans le cas de Castorama, le contrôle de gestion régional porte sur des indicateurs très généraux traduisant un modèle de rentabilité classique misant sur la maîtrise de la marge, des frais généraux et du BFR du magasin. La fonction contrôle de gestion est positionnée en soutien au pilotage à chaque niveau de l’organisation, ce qui permet une déclinaison du modèle adaptée à chaque niveau. La présence de contrôleurs de gestion en magasin permet le développement d’indicateurs de suivi plus fins au niveau magasin. Mais le contrôle de gestion intervient en accompagnement de la prise de décision, plutôt que comme partie prenante active à la décision.

Contrôleur de gestion Produits, Stocks et Marge – Oxybul (jeux et jouets)

Enseigne d’ID Group, Oxybul éveil & jeux propose des jeux, jouets, livres, multimédia, produits de puériculture et de décoration. Avec un positionnement fort : « Assurer le “Bien grandir” des 0-12 ans », la marque Oxybul éveil & jeux est connue à travers ses

deux canaux de distribution : www.oxybul.com (13^e site d'e-commerce en France) et 40 magasins en France.

Au sein du département Finance, vous serez rattaché(e) au Responsable du Contrôle de Gestion de la Marque. En votre qualité de Contrôleur de Gestion Produits, Stocks et Marge, vos missions seront :

- participation aux arrêtés mensuels ;
- élaboration du *reporting* à l'attention de la Direction et au siège Groupe ;
- élaboration du budget et des prévisions annuelles et participation à l'élaboration du plan à 3 ans ;
- analyses relatives à l'assortiment (largeur de gamme, rendement des lignes de produits, espaces alloués – physiques et en catalogues) ;
- analyse des opérations commerciales (prix fidélité, soldes, ventes flash, etc.) ;
- analyse de la rentabilité par fournisseur ;
- analyses orientées cash : rotation de stocks et délais de paiement fournisseurs (par ligne de produit et par fournisseur) ;
- pilotage budgétaire : profondeur de gamme ;
- accompagnement des acheteurs et de la *supply chain* ;
- analyse des opérations marketing : rendement des opérations, pilotage des fichiers clients, coût du recrutement, etc.

Dans le cas d'Oxybul, la fonction contrôle de gestion est positionnée uniquement en central. Ce contrôle de gestion centralisé porte sur de multiples facettes du pilotage, influençant par ses analyses la définition de l'offre produit (analyses sur la largeur et la profondeur de la gamme, le rendement des lignes produits, les espaces alloués sur les lieux de vente et en catalogue...), la politique de prix, les relations avec les fournisseurs (accompagnement des acheteurs et de la logistique...). La fonction contrôle de gestion joue donc un rôle majeur dans la diffusion du modèle économique auprès des différents acteurs de la chaîne de valeur, favorisant un pilotage décloisonné, notamment entre la politique produit, les achats et la gestion des flux (*supply chain*). Elle est très présente dans les décisions opérationnelles de ces différentes directions (produit, achat, logistique).

Au niveau des magasins, les métiers sont surtout opérationnels, orientés logiquement vers la vente et le service aux clients (tableau 2.2). Le déploiement de la fonction contrôle de gestion n'est pas homogène.

Tableau 2.2 – Les métiers en magasin

Métiers	Description
Management : directeur de magasin	La vocation de la filière Management est d'animer et de fédérer l'ensemble des équipes du magasin autour de la satisfaction du client. Manage une équipe de 80 à 250 collaborateurs. Pilote un chiffre d'affaires de 15 à 60 millions d'euros/an.
Vente	L'objectif de la filière Vente est de satisfaire le client en lui assurant : des linéaires simples, accessibles pour faciliter ses achats ; un accompagnement adapté pour faire de sa visite en magasin une expérience d'achat positive. Chef de secteur, Chef de rayon, Vendeur(se) expert(e), Conseiller(ère) de vente.

Métiers	Description
Accueil-Caisse	Les métiers de la filière Accueil-Caisse ont pour but de garantir au client : un accueil irréprochable et un encaissement rapide et fiable ; la mise à disposition de services financiers qui facilitent la réalisation de son projet.
Logistique	Les métiers de la filière Logistique s'engagent à assurer une mise à disposition sécurisée des produits pour le commerce et garantir un accueil irréprochable des clients en zone de retrait de marchandises.
Support	Les métiers de la filière Support ont pour mission de faciliter quotidiennement l'activité commerciale du magasin : Chef de secteur Sécurité/maintenance, Contrôleur(se) de gestion , Responsable RH, Responsable merchandising.

D'après : www.emploi.castorama.fr/nos-metiers

La présence de contrôleurs sur le terrain dépend le plus souvent de la taille des points de vente (du chiffre d'affaires), de la densité du réseau, ou encore de l'histoire de l'enseigne. En particulier, pour les jeunes enseignes en plein développement, les efforts portent en priorité sur les fonctions marketing et commerce, sur les fonctions achat et logistique, mais pas sur la fonction contrôle de gestion, qui est le plus souvent relativement sommaire et centralisée.

La présence de contrôleurs de gestion auprès de directeurs de magasin dépend également de la compétence de ces derniers ou de leur disponibilité pour assurer le contrôle de gestion. Ils peuvent être en particulier trop accaparés par leurs fonctions commerciales et de managers, pour disposer du temps requis pour le *reporting* notamment. À cet égard, le suivi des performances à distance, sans contrôleurs de gestion sur le terrain, a été grandement favorisé par les systèmes d'information de type ERP¹. Ces outils ont permis de réduire le nombre de gestionnaires en magasin au profit d'un contrôle plus centralisé, déléguant au directeur de magasin la responsabilité d'assurer le suivi gestionnaire.

En définitive, la fonction contrôle de gestion joue un rôle central dans l'interaction entre le pilotage stratégique et sa mise en œuvre opérationnelle. Nous reviendrons plus loin, de manière approfondie, sur les dispositifs permettant le pilotage des points de vente. Voyons auparavant comment le contrôle de gestion a contribué à développer de nouvelles sources de compétitivité par une centralisation de la gestion des flux et des stocks, des achats et de la logistique.

2 Gestion des flux et des stocks, *category management* et contrôle de gestion

Une part importante de la rentabilité des distributeurs repose sur leur capacité à gérer avec efficacité les flux et les stocks. Il s'agit à la fois de garantir la mise à disposition du produit souhaité par le client au bon endroit, au bon moment, dans la

1. Les ERP (*Enterprise Resource Planning* ou systèmes de gestion intégrés) sont des outils de traitement de l'information qui couvrent potentiellement tout le périmètre fonctionnel de l'entreprise. Ces outils permettent notamment un traitement automatisé des données comptables et commerciales, facilitant la sortie de synthèses analytiques.

quantité attendue, et d'assurer cette mission au meilleur coût, grâce à une gestion optimale de la chaîne logistique. L'activité logistique se situe à l'interface de la relation entre l'industriel et le distributeur ; elle se compose à la fois de flux physiques, d'activités administratives et de dimensions liées à la planification et au contrôle.

Pour atteindre l'objectif d'une gestion efficace et efficiente des flux et des stocks, se pose tout d'abord la question de l'organisation optimale permettant de réduire les coûts logistiques. Ensuite la problématique de la gestion des flux a évolué d'une simple question logistique du point de vue du distributeur à une perspective plus large redéfinissant les relations entre industriels et distributeurs. Le *category management* s'inscrit dans cette perspective et vise en outre à mieux répondre aux besoins des consommateurs tout en réduisant les coûts.

2.1 Optimisation du couple coûts-valeur en matière logistique

Contraints sur les délais de paiement d'une part, par la LME (loi de modernisation de l'économie, 2008) qui a eu un impact important sur le BFR habituellement négatif des entreprises de distribution, et sur le développement des surfaces de vente d'autre part, les distributeurs ont inscrit la « chasse aux stocks » dans leurs priorités. Cela s'est matérialisé pour certaines enseignes par une refonte complète de leur organisation logistique, avec tantôt une intégration de l'activité de transport et stockage, tantôt une coopération plus étroite avec un intermédiaire spécialisé dans la logistique. L'intention est de réduire les stocks pour améliorer la rotation des actifs et de diminuer les frais logistiques en général.

En termes d'organisation, cela passe par le développement de plates-formes (*cross-docking*) et de différentes formes d'entreposage, qui permettent une centralisation des stocks, et par conséquent une diminution du niveau global du stock de sécurité. Celui-ci est divisé par deux grâce à la centralisation des achats et des stocks.

L'entreposage centralisé permet également une optimisation de la surface occupée dans les magasins, dont les anciennes réserves peuvent désormais être allouées à de l'espace de vente. Enfin, le contrôle par le distributeur des opérations de transport et de services logistiques constitue un levier pour faire baisser le prix d'achat des marchandises (les frais logistiques n'étant plus facturés par les industriels), mais également les coûts de transport. Les techniques d'optimisation du remplissage des camions à destination des entrepôts ou des magasins (organisation des tournées et optimisation poids et volumes) et la massification des flux dans le cadre de la centralisation opérée vers les entrepôts ont permis en effet de réduire les coûts de transport. Les nouvelles technologies mobilisées pour la préparation des commandes sur les entrepôts ou plates-formes participent en outre à l'efficacité dans la gestion des flux.

La première étape pour réduire les coûts logistiques a donc été la centralisation des achats et des stocks, en passant par un prestataire logistique ou en réalisant l'intégration des activités de transport et de stockage. La réduction des coûts passe désormais par une diminution du nombre d'entrepôts et le remplacement de certains

entrepôts par des plates-formes (*cross-docking*) qui réduisent à la fois les stocks et les frais de personnels logistiques. La technique du *cross-docking* consiste à amener les camions de l'industriel à quai avec des commandes qui sont déchargées et réembarquées immédiatement vers les magasins. Le *cross-docking* s'inscrit dans le même esprit que le zéro stock dans l'industrie et tend à faire porter le stock et la charge des frais de stockage sur le producteur. Cette organisation est considérée par certains comme une manière de détourner la LME en compensant la contrainte sur les délais de paiement par un allègement des stocks (Camman et Livolsi, 2011).

En définitive, la gestion centralisée et optimisée des flux et des stocks peut aller encore plus loin par l'intégration de cette logique dans une perspective orientée client, avec le *category management*. Cette perspective implique un découplage entre partenaires (industriels et distributeurs) non seulement pour optimiser la gestion des flux, mais également pour améliorer l'offre produit.

Cas d'entreprise

Le groupe Casino optimise sa logistique en Ile-de-France

Casino a très largement refondu le schéma de ses approvisionnements en produits frais et en fruits et légumes de ses magasins Leader Price et Franprix franciliens. Deux nouvelles plateformes, à Gonesse pour les 600 magasins du nord de l'Ile-de-France et à Wissous pour les 500 magasins du sud, centralisent l'ensemble de la gamme (400 références en fruits et légumes, 2 500 en produits frais). Elles assurent une livraison plus simple et plus efficace de l'ensemble des magasins de l'Ile-de-France.

Les deux plates-formes sont entièrement équipées des dernières technologies (notamment à commande vocale). Les préparateurs de commandes, équipés d'un casque, sont envoyés par le système vers le bon emplacement. Le système leur indique ensuite le nombre de colis à prélever... et assure un contrôle en demandant à l'opérateur un code détrompeur. Lorsque les palettes sont prêtes, les filmeuses automatiques, équipées d'un système de pesée, assurent un nouveau contrôle. « Nous avons fait chuter notre taux d'erreur de préparation à 0,15 % » se félicite la directrice des flux de marchandises.

Cette organisation centralisée des flux offre un gain de productivité et soutient la croissance en Ile-de-France des enseignes Franprix et Leader Price (avec 10 000 m² supplémentaires). La modernisation des entrepôts et de la gestion des commandes a en outre permis d'assurer un remplissage et une organisation des tournées optimales. Cela a conduit à réduire le transport de deux millions de kilomètres en année pleine en optimisant à la fois les zones de chalands et le taux de remplissage des camions.

Cette optimisation à partir des entrepôts de Gonesse et Wissous a enfin profité aux magasins Petit Casino, Spar et Vival d'Ile-de-France qui sont également livrés de produits provenant de ces plates-formes.

D'après : *Logistique Magazine*, n° 267, 2012.

2.2 Optimisation de l'offre, des flux et des stocks avec le *category management*

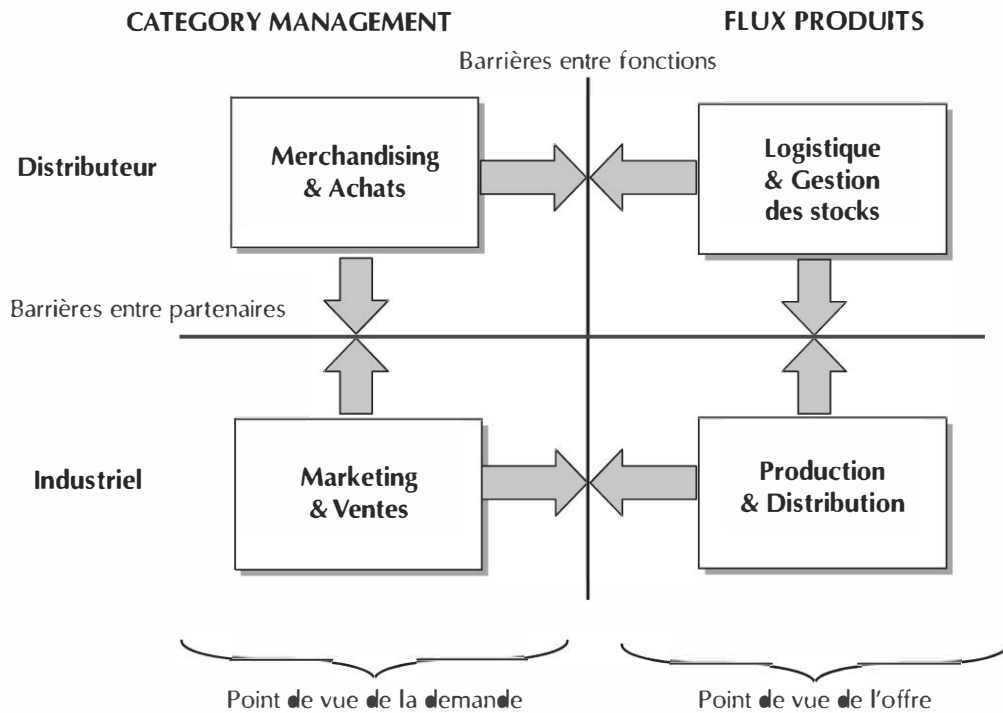
Le *category management* s'inscrit tout d'abord dans une préoccupation générale qui est celle de l'ECR (*Efficient Consumer Response*), c'est-à-dire du souci d'offrir au consommateur, le bon produit, au bon endroit et au bon moment. Ce raisonnement implique à la fois une organisation des magasins en fonction des besoins du client par catégories (petit déjeuner, cuisine du monde, beauté & santé...) plutôt qu'une orientation métiers (épicerie salée et sucrée, crèmerie, non alimentaire...) et une coopération plus poussée entre industriels et distributeurs.

Du point de vue du marketing, les produits regroupés au sein d'une catégorie répondent à des exigences de similarité, de substituabilité et de complémentarité (Pinto, 1999). En termes de merchandising, les produits sont donc proposés dans des univers de vente, tels que les univers petit déjeuner, cuisine du monde ou encore apéritifs... qui regroupent différents types de produits mais reliés à la satisfaction d'un même type de besoins.

Dans ce cadre, la coopération industriels-distributeurs vise à la fois une bonne définition de l'offre produit avec une réflexion sur l'assortiment, les besoins satisfaits et les conditions de mise à disposition en magasin, et une gestion optimale des flux pour éviter les ruptures de stocks et maîtriser les coûts.

Pour le cabinet de conseil Coopers & Lybrand (1996¹), le *category management* vise à trouver un compromis entre les besoins et contraintes des différents acteurs que sont les producteurs, distributeurs et consommateurs. Il s'agit de satisfaire le consommateur en adaptant le volet « offre » de l'ECR et le volet « demande ». Le volet offre concerne l'interface entre la fonction logistique du distributeur et la fonction production-distribution de l'industriel. Le volet demande concerne le lien entre marketing produit et achat-merchandising. Globalement, l'adoption du *category management* conduit à une centralisation et à un décloisonnement entre les différentes fonctions qui participent à ce processus : Merchandising, achats et logistique du côté du distributeur, et marketing, ventes, production et distribution du côté de l'industriel (figure 2.4).

1. Coopers & Lybrand (1996), *Efficient Consumer Response - Europe: Value Chain Analysis Project Overview*.



D'après Coopers et Lybrand, 1996.

Figure 2.4 – Le décloisonnement associé au *category management*

Du point de vue du distributeur, le décloisonnement fonctionnel lié au *category management* vise une bonne définition de son offre produit en reliant la politique d'achats à des questions de merchandising. Cela inclut la sélection des produits et fournisseurs (*sourcing*) sur la base des attentes des consommateurs, mais également avec le souci de maîtriser les coûts et délais en matière de gestion des flux et des stocks. Le marketing distributeur consiste alors à gérer les catégories de produits comme des domaines d'activité stratégique, avec l'idée d'optimiser l'assortiment sur chaque catégorie et non plus sur chaque marque. Dans ce sens, le partenariat avec l'industriel vise à développer une connaissance du marché et du consommateur en entretenant avec certains industriels (les *category captains*) des relations privilégiées.

Une conséquence de cette nouvelle optique concerne la fonction achats. « Traditionnellement l'organisation du distributeur était le reflet de l'organisation des industriels dépendant largement de la contrainte technologique : l'acheteur de café traitait avec des producteurs de café, celui des confitures avec les fabricants de confitures... » (Benoun et Héliès-Hassid, 2003) Le *category management* bouleverse ce schéma et établit des liens plus étroits entre merchandising et achats orientés catégories.

Le *category management* se heurte cependant à plusieurs limites : la difficulté de cerner strictement les limites des catégories, des problèmes d'implantation en magasin (comment gérer simultanément des produits dont les durées de vie sont très courtes pour les produits frais et d'autres à durées de vie moyenne et longue) et enfin

se pose des difficultés managériales dans la mise en œuvre du découplage fonctionnel et vis-à-vis de la polyvalence exigée des acteurs opérationnels. Face à ces difficultés, les grandes enseignes ont tout de même évolué vers un *category management* mais avec des modèles qui restent le plus souvent mixtes. Elles combinent centralisation et découplage des fonctions merchandising-achats-logistique, tout en laissant une part d'autonomie aux responsables opérationnels en magasin sur le merchandising et les achats de certaines catégories comme les productions locales par exemple.



Cas d'entreprise

Jardiland construit sa logistique de A à Z

Parti d'une « logistique zéro » en 2009, le leader français de la jardinerie rattrape son retard en se dotant d'une véritable centrale d'achats et d'une organisation sous contrôle des opérations.

Le projet OSCAR (organisation *supply chain* axée *retail*) commence à porter ses fruits en ayant déjà réduit de plus d'un tiers ses coûts de stockage et de transport entre les entrepôts et les magasins. Il dote l'enseigne d'une logistique structurée, axée sur une centralisation des commandes fournisseurs et des réassorts magasin. Grâce à ce système, l'enseigne vise pour 2015 une nette amélioration de la rentabilité des magasins : passer d'un chiffre d'affaires moyen de 750 €/m² à 1 000 €/m² de surface de vente, abaisser le taux de rupture et ainsi attirer de nouveaux franchisés.

Mais il s'agit en même temps de réorganiser les achats et la logistique, de changer les pratiques des personnels des magasins et de les accompagner pour qu'ils comprennent les avantages économiques de cette nouvelle organisation. Jusqu'à présent, les magasins étaient complètement autonomes du point de vue de leurs choix d'assortiments et de fournisseurs. Les chefs de rayon géraient leurs approvisionnements et les commandes étaient passées directement aux fournisseurs. En passant au crible la gestion des magasins, les dirigeants de l'enseigne se sont aperçus que l'on achetait souvent trop ou mal, conduisant à une hétérogénéité de l'offre entre les magasins, une rotation lente des références, des surstocks vieillissants parfois jusqu'à l'obsolescence... La centralisation des achats et de la logistique vise à mieux assurer ces fonctions et à recentrer les magasins sur leur métier premier, la vente !

Aujourd'hui, les services de la direction logistique pilotent 75 % des achats de réassorts du réseau de magasins intégrés. Seules les gammes « vivantes » (végétaux et animalerie) échappent à la centralisation des achats et des flux. Le taux de disponibilité à partir des entrepôts est passé de 95 % à 98 %. Le consommateur est en voie de trouver une offre relativement standard dans l'ensemble des magasins, dont les chiffres d'affaires et les marges sont en progression grâce à la centralisation des achats et à la réduction des coûts de stockage et de transport.

D'après *Logistique Magazine*, n° 267, 2012.

Avec cette organisation des flux et grâce à la centralisation des achats, les points de vente se trouvent libérés à la fois des calculs de commandes, des négociations avec les fournisseurs et d'un certain nombre d'activités logistiques. Le passage des marchandises par les entrepôts désengorge les quais de réception des magasins, qui ne reçoivent plus que des livraisons sur rendez-vous de camions complets panachés par rayon. Les livraisons de palettes par univers de vente, préparées au niveau de l'entrepôt selon l'organisation des linéaires, facilitent les mouvements des produits en magasin. Les coûts logistiques en magasin en sont donc considérablement réduits et la main-d'œuvre comme les mètres carrés peuvent être dédiés en priorité à la vente.

3 Le contrôle de gestion opérationnel des points de vente

Le contrôle de gestion opérationnel des points de vente s'opère à deux niveaux au moins : au sein du magasin, le directeur de magasin assure, avec le soutien ou non d'un contrôleur de gestion, le pilotage économique de son magasin ; au niveau des directions régionales, une supervision de la performance relative des magasins est également réalisée avec une perspective plus large de contrôle organisationnel.

3.1 Le contrôle de gestion au sein des points de vente

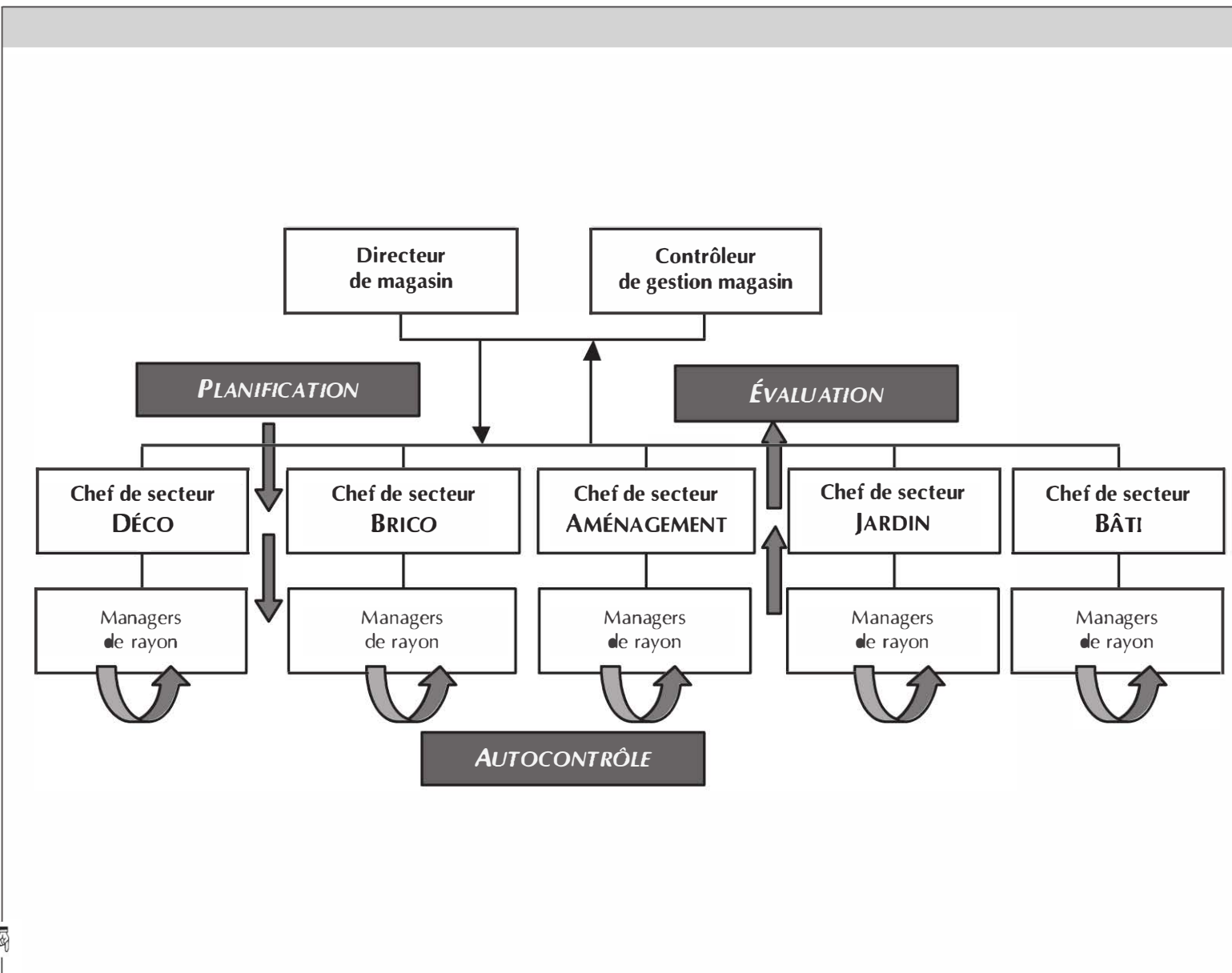
Dans les enseignes intégrées, le directeur de magasin a pour mission d'assurer la mise en œuvre opérationnelle de la stratégie du groupe au sein de son magasin. Cela implique pour lui des activités très variées, telles que le déploiement et l'adaptation du marketing de l'enseigne, les relations institutionnelles avec l'environnement (élus, partenaires...), l'organisation de l'espace commercial, la politique éventuelle d'achat auprès de fournisseurs locaux, la gestion des ressources humaines... avec un objectif global de performance économique et financière.

Compte tenu de ses multiples responsabilités, le directeur de magasin des grandes enseignes est souvent accompagné par un contrôleur de gestion dans le pilotage des différentes facettes de la performance. Le contrôleur de gestion de magasin joue alors le rôle de bras droit du directeur, l'assistant aussi bien dans le cadre de la démarche prévisionnelle, que dans le suivi, l'analyse des résultats et la proposition de mesures correctives. Le contrôleur de gestion met en outre à la disposition des différents responsables de secteur et des managers de rayon des outils de suivi favorisant l'autocontrôle. Par cette organisation, la fonction contrôle de gestion participe au déploiement opérationnel du modèle économique défini de manière centralisée.

Le contrôle de gestion opérationnel du point de vente met en œuvre les processus classiques de contrôle *a priori* à travers la procédure budgétaire, qui définit les objectifs de chiffre d'affaires, de marges et de résultats, et de suivi *a posteriori* de l'atteinte de ces objectifs.

Cas d'entreprise

L'organisation du contrôle de gestion d'un magasin spécialisé (Castorama)



Les missions d'un contrôleur de gestion magasin, Castorama (Apec.fr consulté en décembre 2012) :

- Membre du Comité de Direction du magasin, je participe activement à l'amélioration des performances économiques et commerciales du magasin.
- Je pilote et analyse les différents indicateurs de gestion : marge, résultat d'exploitation, taux de démarque, rotation des stocks...
- J'optimise la rentabilité du magasin en développant des outils de gestion performants : budgets prévisionnels, *reporting*...
- Je garantis la bonne application des procédures administratives et de gestion, de sécurité des fonds et de l'organisation logistique. J'anime les plans d'actions construits suite aux audits nationaux en vue d'améliorer le résultat du magasin et la satisfaction client.

La démarche prévisionnelle est une démarche essentiellement *top-down*, déclinaison opérationnelle de la stratégie et des objectifs de rentabilité définis au niveau de l'enseigne dans son ensemble avec une adaptation par zone géographique, puis par magasin et enfin au sein des magasins par secteurs, puis par rayons. Les objectifs et moyens sont définis à partir de tendances nationales, puis en tenant compte des caractéristiques et performance relatives des magasins sur les périodes précédentes. Nous verrons cela de manière précise avec l'étude de cas proposée en fin de chapitre.

Le *reporting* est fondé sur un diagnostic mené à partir du résultat analytique du magasin et sur quelques indicateurs clés intégrés dans des tableaux de bord. Le contrôleur de gestion réalise en outre une analyse de la performance de certaines opérations commerciales ponctuelles (telles que des promotions ou actions de communication) ou structurelles (les effets d'un réaménagement de magasin par exemple).

Le résultat analytique d'un magasin se présente de la manière exposée dans l'exemple suivant. Il permet de comparer les performances réalisées avec les objectifs et les résultats de l'année précédente, en matière de chiffres d'affaires, de marges et de résultat globalement.

EXEMPLE 2.11 – Présentation du résultat analytique d'un magasin

L'enseigne Plumo (imaginaire) a été créée au milieu des années 1990. Elle distribue des biens d'équipement de la maison (matériel de cuisine, décoration...) à prix bas, grâce à un approvisionnement centralisé, auprès de fournisseurs majoritairement chinois. Le résultat analytique du magasin situé à Marmande pour le mois de mars de l'année N est présenté dans le tableau suivant.

Commentaire proposé par le contrôleur de gestion régional (dans cette enseigne, il n'y a pas de contrôleur en magasin) :

Résultat analytique PLUMO Marmande – Mars N

	N-1		Objectif		Provisoire		Var / N-1 en %	Var / OBJ en %
	Valeur	% CA	Valeur	% CA	Valeur	% CA		
Nb clients	8 327				9 507		14,2 %	
PM	21				22		4,8 %	
Chiffre d'affaires TTC	174 860		184 859		210 642		20,5 %	13,9 %
TVA	28 534	19,50 %	30 165	19,50 %	34 373	19,50 %	20,5 %	13,9 %
Chiffre d'affaires HT	146 326		154 694		176 270		20,5 %	13,9 %
– Achats consommés	86 098	58,84 %	81 831	52,90 %	102 677	58,25 %	⊕ 19,3 %	⊕ 25,5 %
Remises HT	1 623	1,11 %	2 370	1,53 %	3 461	1,96 %	113,2 %	46,0 %
Démarque	2 642	1,81 %	1 106	0,71 %	10 105	5,73 %	282,5 %	813,7 %
Casse, vol, entretien	2 012	1,38 %	1 422	0,92 %	2 070	1,17 %	2,9 %	45,6 %
Marge sortie de caisse	60 228	41,16 %	72 863	47,10 %	73 593	41,75 %	⊕ 22,2 %	⊕ 1,0 %
Transport + coûts annexes								
Marge commerciale	60 228	41,16 %	72 863	47,10 %	73 593	41,75 %	⊕ 22,2 %	⊕ 1,0 %
Autres produits annexes	69	0,05 %	232	0,15 %	275	0,16 %	298,6 %	18,5 %
Marge brute	60 297	41,21 %	73 095	47,25 %	73 868	41,91 %	22,5 %	1,1 %
Énergie (eau, gaz, etc.)	2 303	1,57 %	1 268	0,82 %	2 355	1,34 %	2,3 %	85,7 %
Achats de palettes, autres fourn. et serv. (entretien)	1 896	1,30 %	2 181	1,41 %	1 629	0,92 %	⊕ – 14,1 %	⊖ – 25,3 %
Téléphone et affranchissement	314	0,21 %	109	0,07 %	125	0,07 %	– 60,2 %	14,7 %
Frais magasin hors frais de personnel	4 513	3,08 %	3 558	2,30 %	4 109	2,33 %	– 9,0 %	⊖ 15,5 %
Total frais de personnel	18 291	12,50 %	19 491	12,60 %	21 152	12,00 %	⊖ 15,6 %	⊖ 8,5 %
Total frais responsabilité magasin	22 804	15,58 %	23 049	14,90 %	25 261	14,33 %	⊖ 10,8 %	⊖ 9,6 %
Marge sur frais	37 493	25,62 %	50 046	32,35 %	48 607	27,58 %	⊕ 29,6 %	⊖ – 2,9 %
Publicité	15 088	10,31 %	9 786	6,33 %	15 184	8,61 %	0,6 %	55,2 %
Entretien & Réparation	1 637	1,12 %	823	0,53 %	182	0,10 %	– 88,9 %	– 77,9 %
Frais de structure (location & amortissements)	25 554	17,46 %	25 829	16,70 %	24 329	13,80 %	– 4,8 %	– 5,8 %
Coûts administratifs (assur., impôts, serv. bancaires...)	12 209	8,34 %	10 399	6,72 %	10 996	6,24 %	– 9,9 %	5,7 %
Divers exploitation	21	0,01 %	34	0,02 %	3	0,00 %	– 85,7 %	– 91,2 %
Total charges hors responsabilité magasin	54 509	37,25 %	46 871	30,30 %	50 694	28,76 %	– 7,0 %	8,2 %
Résultat d'exploitation	– 17 016	– 1,63 %	3 175	2,05 %	– 2 087	– 1,18 %	⊖ – 87,7 %	⊖ – 165,7 %

Le résultat analytique de ce magasin nous permet d'identifier que sa performance commerciale est satisfaisante, l'objectif de marge brute est atteint et le magasin fait mieux que l'an dernier en la matière. Si on analyse les chiffres en détail cependant : cette marge brute s'explique par un chiffre d'affaires relativement élevé (avec un trafic et un panier moyen au-dessus de ceux réalisés sur le même mois en N-1), mais un taux de marge brute/CA nettement inférieur à l'objectif (41,91 % contre 47,25 %). L'effet volume compense la baisse du taux de marge.

Par ailleurs, les frais de personnel sont supérieurs à ce qui avait été prévu, ce qui globalement conduit à une marge sur frais inférieure à l'objectif visé.

Comme les charges hors responsabilité de magasin ont également dérapé par rapport aux objectifs (+ 8,2 %), le résultat d'exploitation du magasin est bien en dessous des attentes sur ce mois (- 2 087 € contre 3 175 € attendus). Parmi ces charges, les frais pour publicité sont nettement supérieurs aux prévisions (15 184 € contre 9 786 € prévus) : pourquoi ?

La discussion doit porter sur l'explication opérationnelle de ces résultats et la proposition de mesures correctives éventuelles.

■ Un suivi focalisé sur le pilotage des marges

La marge commerciale ou marge brute est la différence entre le prix de vente et le coût d'achat des marchandises vendues. La marge nette ou marge opérationnelle correspond à la marge commerciale moins l'ensemble des coûts de distribution sous la responsabilité du magasin (frais de personnel, publicité, loyers, charges de gestion du magasin...). Dans l'exemple présenté, l'enseigne calcule une marge sur frais, avant prise en compte de certains moyens de commercialisation (publicité, entretien, frais administratifs), dont le magasin n'est pas considéré comme responsable.

La marge commerciale ou marge brute des magasins, tient compte des remises si les achats ne sont pas centralisés, de la démarque connue (casse au montage, casse fournisseur, frais cassé) et de la démarque inconnue (vol). Nous pouvons à cet égard constater que le calcul des marges n'est pas complètement harmonisé. Cela dépend en général des charges qui sont considérées sous le contrôle et la responsabilité du magasin. Par exemple, les coûts de la logistique centralisée ne sont pas toujours complètement imputés au coût d'achat des marchandises. Se pose de façon plus générale la question de l'imputation des charges indirectes, qui peuvent être imputées à la marge par rayon ou globalement au résultat du magasin. En définitive, pour pouvoir mener un bon pilotage de marge, il convient d'être clair sur le mode de calcul des différentes marges et d'éviter au maximum les imputations de charges indirectes trop imprécises.

Le suivi de la marge opérationnelle au sein des magasins est également réalisé par secteur (univers ou *category*), voire par rayon selon le niveau de délégation des responsabilités en matière de pilotage de l'efficacité et de l'efficacité commerciale. En effet, les marges varient selon les enseignes et leurs positionnements stratégiques mais aussi selon le type de produits vendus au sein d'un même magasin. Ainsi, dans un magasin de distribution généraliste, les marges, marge/ETP (équivalent temps plein), marge/m² des différents secteurs (alimentaires frais et non frais, textile, loisirs-

multimédia...) sont analysées de près avec des comparaisons intermagasins des performances relatives des secteurs (voir l'étude de cas Concerto en fin de chapitre). Dans le cadre d'un aménagement de l'espace de vente par catégories et d'un partenariat avec les fournisseurs dans cet esprit, il convient d'assurer un suivi au niveau de chaque catégorie. En effet, les fournisseurs ne sont pas seulement intéressés par la performance de leurs produits, mais également par la performance de la catégorie dans laquelle ils sont présents. L'analyse au niveau de la catégorie évite les comparaisons trompeuses et permet de mieux comprendre les besoins d'assortiment des points de vente.

La périodicité du suivi enfin est variable selon les produits distribués et la saisonnalité des ventes. Des analyses mensuelles sont réalisées pour les besoins du *reporting* vis-à-vis des directions régionales et générales. Des synthèses hebdomadaires sont réalisées pour les besoins du pilotage commercial opérationnel. Enfin, à certaines périodes critiques, telles que celle des fêtes de fin d'année, le suivi du chiffre d'affaires par ligne de produits est quotidien.

Le suivi des marges est l'axe fondamental du pilotage d'un magasin, correspondant bien en cela au modèle économique présenté dans la première section de ce chapitre. La rotation des actifs (et notamment le niveau des stocks) est plus rarement suivie directement au niveau des magasins. En revanche, le suivi de la rotation des actifs est assuré indirectement par les indicateurs de trafic (nombre de passages en caisse), par le panier moyen et par un suivi du chiffre d'affaires au mètre carré. À travers ces indicateurs, il s'agit de s'assurer de l'efficacité opérationnelle des points de vente. Cela induit une allocation des surfaces de vente aux secteurs qui réalisent le plus de marge par mètre carré et dans le même sens une optimisation de la gestion des ressources humaines. Ces deux dimensions impliquent des décisions de moyen et long termes, qui ont un impact à la fois sur le chiffre d'affaires (via les moyens mis au service de la vente) et sur les frais d'exploitation.

■ **Le contrôle des frais d'exploitation**

Les frais d'exploitation contrôlés par les directeurs de magasin sont principalement les frais de personnel. Les frais de structure tels que les loyers, l'amortissement des matériels et les frais administratifs et financiers sont relativement incompressibles. Les frais de personnel constituent le poste de charge le plus important dans la distribution (souvent plus de 50 % des charges). Cette masse financière a des composantes multiples : salaires fixes, primes, intéressement, avantages en nature... Le taux de frais de personnel (masse salariale chargée rapportée au chiffre d'affaires) varie énormément selon le format de l'enseigne et le positionnement stratégique choisi. Ainsi, le *hard-discount* présente le taux le plus bas (7 %), suivi par les super et hypermarchés (8 à 9 %) puis les grandes surfaces spécialisées (13 à 15 %) et enfin les réseaux de boutiques (17 %).

L'une des caractéristiques du secteur est par ailleurs le fort turnover, qui n'est pas sans poser problème en matière de pilotage des points de vente. L'objectif du distri-

buteur est donc d'assurer en permanence la présence d'une équipe motivée en effectif optimal dans chaque point de vente. Cet objectif peut s'avérer complexe compte tenu de la forte variabilité des besoins d'un jour à l'autre et de la nécessité de couvrir une large amplitude horaire (Sabbah et Retif, 2008¹). Pour maîtriser les frais de personnel et assurer une plus grande productivité, les enseignes misent donc sur une polyvalence croissante des opérationnels et sur la flexibilité du temps de travail. Cependant les ressources humaines constituent un poste de charge relativement incontournable à l'heure où les magasins se voient investis d'une mission de réenchantement de leurs univers de vente.

De même, la maîtrise des frais de commercialisation, de publicité notamment, semble difficile dans un environnement fortement concurrentiel. Il s'agit donc d'allouer de manière pertinente les ressources vers des actions valorisées par le client. Ainsi, faut-il stopper la distribution massive de prospectus chez les ménages sous prétexte qu'il s'agit de l'un des plus gros postes de frais généraux ? Non, mais il convient d'optimiser cette distribution en fonction des données géomarketing et des modes alternatifs de communication sur smartphones par exemple (Lebeau, 2009²). À cet égard, les contrôleurs de gestion se voient souvent confier l'analyse d'impact des opérations publicitaires ou promotionnelles (exemple 2.2).

EXEMPLE 2.12 – Analyse d'une opération promotionnelle

Plumo a réalisé une remise de coupons de réduction, valables sur certaines périodes afin d'accroître le trafic des magasins concernés. L'enseigne demande au contrôleur de faire un bilan de cette opération. Le système d'information permet de produire les résultats suivants.

Magasin	Période OP		ROI	
	Début OP	Fin OP	Hypothèse basse	Hypothèse haute
Auxerre	28/03/N+1	03/04/N+1	- 1 615 €	- 1 585 €
Blagnac	05/03/N+1	06/03/N+1	374 €	1 621 €
Coulommiers	14/02/N+1	20/02/N+1	- 909 €	1 040 €
Luçon	14/02/N+1	20/02/N+1	119 €	3 106 €
Marmande	14/02/N+1	20/02/N+1	- 1 211 €	- 880 €
Morestel	14/02/N+1	20/02/N+1	- 569 €	1 469 €
Propriano	14/02/N+1	20/02/N+1	128 €	860 €
Rodez	13/12/N	22/12/N	- 939 €	2 056 €
Saint-Amand	14/02/N+1	20/02/N+1	88 €	1 744 €
Saint-Omer	14/02/N+1	20/02/N+1	- 1 599 €	186 €
Verdun	13/12/N	22/12/N	2 933 €	7 718 €
Total			- 3 200 €	17 335 €

1. Sabbah S. et Retif E. (2008), « Optimiser les frais de personnel dans la distribution », *Echanges*, juillet.

2. Lebeau G., directeur du contrôle de gestion, Carrefour Hypermarchés, (2009) « Grande distribution. Réduire les coûts pour pérenniser les modèles », *Echanges*, février.

Le ROI pour cette « opération coupon » est obtenu à partir de la marge additionnelle basée sur le taux cumulé fin juin, de laquelle on soustrait les frais d'impression et de distribution. L'hypothèse haute considère que les utilisateurs de coupons ne seraient pas venus au magasin sans cette opération. L'hypothèse basse considère que ces utilisateurs de coupons seraient dans tous les cas venus, mais que leur panier aurait été égal au panier moyen hors opération.

Commentaire : L'opération est globalement intéressante, mais présente des résultats contrastés selon les magasins. Il y a des magasins pour lesquels l'effet de l'opération coupon est incontestablement positif : Blagnac, Luçon, Propriano, Saint-Amand et Verdun (avec un effet très remarquable sur ce dernier). Sur d'autres, au contraire, l'effet est mitigé (Coulommiers, Morestel, Rodez) → renouvellement d'une pareille opération sous condition, à voir plus précisément avec les directeurs de magasin. Effet défavorable pour trois magasins (Auxerre, Marmande et Saint-Omer) : opération coupon à ne pas renouveler sur ces magasins, à moins que les périodes n'aient été mal choisies → à discuter avec les directeurs de magasin.

Globalement les analyses émises par les contrôleurs de gestion constituent les bases d'un dialogue de gestion avec les managers opérationnels de différents niveaux pour éclairer leur prise de décision. Les indicateurs suivis dans les tableaux de bord peuvent être présentés de manière synthétique (tableau 2.3). Ils traduisent les différents types de performance pilotés au niveau des magasins : performance commerciale, productivité du personnel, efficacité de l'aménagement commercial.

Tableau 2.3 – Les indicateurs clés du pilotage des points de vente

Indicateurs	Éléments évalués
Chiffre d'affaires TTC	Performance globale.
Chiffre d'affaires au m ²	Le CA/m ² est un indicateur de productivité de la surface de vente, qui est fortement corrélé à la rentabilité du magasin.
Débits = Nombre de passages en caisse sur une période donnée	Performance commerciale.
Taux de transferts = Nombre d'acheteurs/Nombre de visiteurs	Le taux de transfert est en général de 100 % dans la distribution alimentaire, mais peut être très faible dans certaines enseignes du meuble haut de gamme par exemple.
Panier moyen = Chiffre d'affaires/Nombre de passages en caisse	Dépense moyenne par passage en caisse. Le panier moyen est un indicateur de composition et de performance de l'assortiment à surface égale. Le panier moyen sur le drive plus élevé que celui des achats en magasin, mais la marge est plus faible.
Marge nette = Prix de vente – Coût d'achat – (Rabais, remises, ristournes) – Démarque inconnue et connue	Performance commerciale et approvisionnement (si contrôlé par magasin). Contrôle interne sur la démarque.
Efficacité du personnel : CA/ETP, Ventes par heure et par personne, Turnover, Absentéisme.	Indicateur de productivité commerciale. Organisation interne et climat social.
Marge opérationnelle = Marge nette du distributeur – (coûts logistiques, frais de personnels, frais généraux, amortissements, loyer)	Efficacité de l'exploitation du magasin. Les charges déduites de la marge nette dépendent de ce qui est considéré de la responsabilité du magasin ou pas.

Ces indicateurs sont mobilisés également au niveau régional dans le cadre du suivi de la performance relative des points de vente.

3.2 Le contrôle de gestion des points de vente au niveau régional

Avec la multiplication des points de vente, les groupes de distribution ont développé des systèmes de contrôle permettant notamment une remontée quotidienne des recettes des points de vente (tableau 2.4).

Tableau 2.4 – Suivi des indicateurs clés au niveau régional

Magasin	CA	CA par m ²	Écart de financement en nombre de jours	Marge	Taux de marge	Démarque connue	Démarque inconnue	Taux de démarque
Magasin 1								
Magasin 2								
...								
	Total	Moyen	Moyen	Total	Moyen	Total	Total	Moyen

Ce suivi centralisé de la performance des magasins (du chiffre d'affaires, du chiffre d'affaires par m², de la marge...) permet d'identifier les performances commerciales relatives des points de vente. La comparaison entre magasins et par rapport à un historique peut faire apparaître les difficultés spécifiques de certains points de vente. Elle permet également de faire ressortir les rabais ou remises commerciales consentis par certains magasins à leurs clients alors que ceux-ci n'ont pas été préconisés dans les prix de vente conseillés par l'enseigne (Becquevort, 2008¹).

En outre, l'indicateur écart de financement contrôle la remontée quotidienne du chiffre d'affaires vis-à-vis du délai de remise en banque. Un écart supérieur au délai préconisé fait apparaître d'éventuels dysfonctionnements dans le suivi des fonds de caisse. Dans certains cas, l'écart peut être justifié par des achats réalisés par le magasin pour sa gestion quotidienne, mais ce type de dépenses doit être contrôlé. Le suivi de la démarque vise enfin à compléter le diagnostic sur la gestion du point de vente. Une démarque inconnue forte peut cacher une gestion des stocks perfectible vis-à-vis des seuils de démarque acceptables définis par le groupe.

Afin de faire des comparaisons, les enseignes définissent des classes ou types de magasins en intégrant différents critères concernant à la fois le magasin (superficie, assortiment, nombre d'employés) et son environnement local (nombre d'habitants dans la zone de chalandise, marché théorique, superficie de la concurrence directe, centre-ville ou périphérie...). Le fait de prendre en compte les caractéristiques du

1. De Besquevort V. (2008), « Contrôle des recettes et fiabilité de la marge : quels indicateurs clés ? », *Echanges*, juin.

magasin et du contexte local permet de mettre en évidence des écarts de performance de manière beaucoup plus pertinente qu'une simple analyse comparative fondée sur le chiffre d'affaires et le taux de marge.

EXEMPLE 2.13

Un magasin qui apparaît premier de sa classe sur le rayon surgelés en termes de chiffre d'affaires sans prise en compte du contexte local, s'avère en réalité beaucoup moins performant si on tient compte du contexte local et de critères d'efficacité. Son score d'efficacité de 100 % tombe à 76,82 % si on prend en compte les éléments de contexte (Vyt, 2005).

Caractéristiques du magasin		Valeur observée	Valeur optimale	Écart
Outputs	Score de performance	76,82	100	23,18
	CA des surgelés	332 116,01	409 109,41	76 993,4
Inputs	Employés	46	37,39	8,6
	Superficie (en m ²)	1 500	1 219,51	280
	Nombre de produits surgelés	558	453,65	104,34
Groupe de référence	Magasins 11, 34 et 35.			

D'après : Vyt, 2005.

En définitive, le contrôle de gestion au niveau régional s'appuie sur le reporting réalisé par les magasins et sur la comparaison des performances relatives des magasins. Les contrôleurs régionaux assurent en outre une fonction plus vaste de contrôle organisationnel qui inclut au-delà du pilotage de la performance des dimensions de contrôle interne, notamment concernant le respect des procédures d'encaissement, de remises en banque des fonds et de gestion des stocks.

L'ESSENTIEL

L'environnement concurrentiel des entreprises du secteur de la grande distribution a grandement évolué au cours de la première décennie des années 2000 avec la montée en puissance du commerce en ligne, de formules *drive-in* pour les distributeurs généralistes, de distributeurs *discount* sur tous les produits de grande consommation, et des réglementations visant notamment à équilibrer les relations entre producteurs et distributeurs.

Globalement, quel que soit le positionnement choisi en matière d'offre produits-services, les distributeurs ont vu leurs marges diminuer, les conduisant à porter leurs efforts d'une part sur une politique commerciale visant la préservation de parts de marché, d'autre part sur l'efficacité opérationnelle de la *supply chain* (allant du marketing, aux achats, transport... jusqu'à la mise à disposition du consommateur).

Le pilotage de la politique commerciale vise à définir au niveau central les différents axes d'une politique marketing (produits, prix, distribution, communication) permettant la préservation des parts de marché et apportant ainsi l'effet volume (et rotation) nécessaire à la rentabilité des capitaux engagés. Cette politique est déclinée au niveau de chaque magasin, qui doit s'assurer des effets volumes et marges lui permettant d'atteindre les objectifs de rentabilité qui lui sont confiés. Les responsables commerciaux à différents niveaux de responsabilité participent à ce pilotage focalisé sur le suivi de la marge et de l'efficacité opérationnelle des magasins (marge en fonction des mètres carrés disponibles ou en fonction des effectifs). Des contrôleurs de gestion peuvent intervenir en soutien sur la définition des objectifs et le suivi des réalisations par catégorie de produits ou secteurs de magasins. Ils participent également à l'analyse des résultats de certaines opérations commerciales ponctuelles.

La fonction contrôle de gestion peut également intervenir dans l'aide au pilotage de l'efficacité opérationnelle de la *supply chain*. Dans ce cadre, on assiste à un pilotage décloisonné (notamment entre les fonctions marketing-achat-logistique), visant à tenir compte de différents objectifs qui nécessitent parfois des compromis : avoir une offre produit pertinente par rapport au positionnement adopté, optimiser coût-qualité en matière de stockage et espace commercial disponible, et respecter la réglementation sur les délais de paiement. L'intervention du contrôleur dans ce contexte vise donc à atteindre un optimum global.

EXERCICES • EXERCICES • EXERCICES • EXERCICES

Cas Concerto : budget prévisionnel et analyse de la performance d'un magasin

Concerto est une enseigne de distribution spécialisée qui s'est donnée comme mission de rendre la culture accessible au plus grand nombre. Ses magasins proposent six produits dans un espace unique : le livre, le disque, la micro-informatique, le son, la vidéo et la photographie. En France, Concerto est implantée dans la plupart des villes de grande et moyenne taille. Son chiffre d'affaires de 3 milliards d'euros la place parmi les 20 premières entreprises de distribution. Son succès tient à la qualité du service : une offre très étendue et des équipes de vendeurs à l'écoute du client. L'assortiment est l'un des plus larges du marché en produits culturels et technologiques : 300 000 références en Livre, 200 000 en Musique, 32 000 en produits techniques (Informatique, Photo, Son, TV et Jeux), 31 000 en Vidéo.

En matière d'innovation, Concerto est en phase de refonte de ses lieux de vente. Le concept du magasin évolue pour s'adapter aux nouveaux modes de consommation des produits culturels. Les magasins Concerto ont une organisation et une politique commerciale communes sur les produits, les prix et remises, les supports de communication et le merchandising. Les magasins sont organisés autour de quatre départements, chacun dirigé par un responsable de département (RD) : Livre, Disque, Image et Micro.

Le contrôle de gestion d'un magasin est également assez standardisé. Tout d'abord, concernant la démarche prévisionnelle, les objectifs des magasins sont fixés de manière centralisée par le siège. Chaque année, début janvier, le siège communique à chaque directeur de magasin : les objectifs de son magasin globalement (objectifs de rentabilité et de chiffre d'affaires), les objectifs de chaque département (chiffre d'affaires et marge par département). Les directeurs peuvent influencer partiellement la fixation des objectifs par un éclairage sur certains éléments locaux comme l'ouverture d'un concurrent, un changement de circulation en ville (stationnement, métro, tramway...).

Le pilotage est ensuite décentralisé : chaque directeur de magasin (avec ses RD) gère et contrôle son activité à partir des données fournies par l'intranet, avec le soutien des contrôleurs de gestion positionnés en région.

En cette fin d'année N, la direction de Concerto, consciente d'être à un moment d'évolution majeure du marché, a demandé à certains magasins de faire des propositions pour établir un budget pour N+1, ambitieux et créatif. Dans ce sens, la démarche prévisionnelle de M. Brams, directeur du magasin Concerto Toulouse-Capitole, s'appuie sur l'analyse des résultats de N, l'identification de voies d'amélioration en interne, des projections à partir d'études de marché.

Première partie : Établissement du budget prévisionnel à partir des tendances du marché

À partir des informations fournies en annexes 1, 2 et 3 :

- 1 ■ Analyser le résultat de l'année N : profitabilité globale, structure des coûts (coûts fixes, coûts variables en particulier), coûts compressibles ou pas...
- 2 ■ Établir le résultat prévisionnel pour l'année N+1 sous la même forme que celui de l'année N et analyser les éléments prévisionnels ainsi établis.

Deuxième partie : Analyse de la performance relative du magasin

Le système d'information de Concerto permet de comparer les résultats d'un magasin avec ceux de sa catégorie. À partir des données des annexes 4 et 5, porter un avis argumenté sur la performance relative du magasin de M. Brams en N. Pour cela :

- 1 ■ Mettre en évidence la contribution des différents départements au chiffre d'affaires global et à la performance du magasin. Comparer ces éléments à la structure du chiffre d'affaires des autres magasins de même catégorie.
- 2 ■ Comparer la performance du magasin de M. Brams avec celle des autres magasins de sa catégorie en mettant en rapport le chiffre d'affaires des départements avec les moyens commerciaux des départements (surfaces et ressources humaines notamment).
- 3 ■ Zoomer sur les données concernant plus spécifiquement le département Micro. Comparer en particulier les taux de contribution des différentes familles de produits du département, les taux de chiffres d'affaires réalisés sur les accessoires.

Troisième partie : Simulations budgétaires à partir de scénarios d'aménagement du magasin

Une réorganisation de l'espace de vente est envisagée dans l'espoir de gagner du chiffre d'affaires sur l'espace nouvellement dédié aux départements Micro et Image. Dans le même temps, l'objectif est de limiter la perte sur le département Disque :

- réduction de 100 m² de la surface du département Disque en gardant les mêmes références ;
- affectation de 75 % de cette surface au département Micro pour développer les ordinateurs portables et les produits accessoires (papier, encre...) et 25 % au département Image pour la famille Reflex et les produits accessoires (carte mémoire, sacoche...).

Des hypothèses de « transfert de chiffres d'affaires » sont proposées (annexe 6), ainsi que des indications concernant l'organisation des ressources humaines et l'amélioration de la vente d'accessoires sur les départements en développement.

- Analyser les implications budgétaires et non budgétaires de ce scénario.

Annexe 1

Résultat et informations relatives à l'activité de l'année N

	Année N (en K€)
Chiffre d'affaires	35 000
Image	7 700
Micro	7 350
Disque	11 200
Livres	8 750
Marge globale	7 364
Taux de marge moyen	21,04 %
Image	1 540
Micro	1 397
Disque	2 240
Livres	2 188
Frais de personnel	2 981,1
Frais généraux	2 275
Relevance du siège	1 137,5
Résultat exploitation	970,4
en % du CA	2,77 %

Frais de personnel :

Les effectifs représentent : 15 équivalents temps complet (ETC) pour le département Image, 13 pour la Micro, 25 pour le Disque et 24 pour le Livre. La charge de personnel par département est évaluée en pourcentage du chiffre d'affaires du département (frais de personnel/CA du département) : FP % = 6 % en Image, 6,5 % en Micro, 11 % en Disque, 9,25 % en Livres.

On peut estimer que le recours aux CDD représente 15 % des frais de personnel. Il correspond à 45 % à des remplacements de congés payés et maladie ; le reste vise à soutenir l'activité commerciale en fin d'année.

Les **frais généraux** se décomposent ainsi (Nature fixe ou variable) :

Poste	Poids	Mode calcul	Pilotage	Nature
Loyers	20 %	Voir Grille de Loyer	Négocié en central	F et V
Charges locatives	7 %	Réelles sur facturation annuelle	Négocié en central	F
Impôts et taxe	9 %	Bases de calcul : m ² /CA/Frais personnel	En partie local	F
EDF	6 %	Sur la consommation du magasin	Magasin	F
Entretien	8,5 %	Contrats maintenance + entretien magasin	Magasin	V
Communication	4 %	Enveloppe annuelle définie au budget	Magasin	F
Autres frais	45,5 %	25 % sont variables et 75 % fixes		F et V

Le loyer est pour partie fixe et pour partie proportionnel au chiffre d'affaires :

CA	Taux
< 35 000	Fixe minimum 455 K€ + indexation Insee
Entre 35 000 et 36 000	1,35 % du CA
> 36 000	1,40 % du CA

Les **frais du siège** refacturés au magasin sont déterminés en début d'exercice.

Annexe 2

Étude marketing « Tendance du marché N+1 »

Chaque année, Concerto fait réaliser une étude marketing par un cabinet spécialisé. Les informations présentées dans cette annexe sont extraites de cette étude.

Pour N+1, les prévisions de taux de croissance de chiffres d'affaires et de taux de marge sont les suivantes :

Département	Taux de croissance du CA	Taux de marge N+1
Image	9,50 %	19,5 %
Micro	12,00 %	18,5 %
Disque	- 9,00 %	19,8 %
Livre	1,00 %	25 %

La croissance du département Image s'explique par des innovations permanentes sur le marché des appareils numériques.

Le marché du disque en revanche est en difficultés chroniques en raison de la dématérialisation de la musique.

Le département Livre se positionne quant à lui sur un marché de rente, dont la rentabilité est particulièrement accentuée les années de « grosses sorties » (par exemple phénomène Harry Potter). Aucune de ces sorties n'est cependant prévue pour N+1.

Annexe 3

Les hypothèses budgétaires pour la projection N+1

Les hypothèses budgétaires sont fournies par le siège et sont les mêmes pour l'ensemble des magasins du groupe. Elles s'appuient sur les données de l'étude marketing et sur des projections concernant les frais de personnel, les frais généraux et la redevance du siège.

Pour N+1, les projections seront faites en retenant une hausse de 2,5 % pour les frais de personnel, de 2 % pour les frais généraux et de 1 % pour la redevance du siège.

Un contrôle draconien sera fait sur toutes les charges variables notamment sur les charges de personnel. Le recours aux CDD, aux intérimaires et aux primes sera limité autant que possible. Les achats seront rationalisés avec un contrôle drastique des dépenses de fournitures de bureau, d'entretien, de gardiennage (en réduisant les volumes horaires le cas échéant).

Annexe 4

Tableaux comparatifs des chiffres d'affaires des magasins de catégorie 2

Le système d'information repose sur un ERP (logiciel de gestion intégré), qui permet au contrôleur de chaque magasin d'avoir accès en temps réel à la situation de son magasin, mais également aux informations concernant l'ensemble des magasins du groupe. Cela lui offre ainsi la possibilité de situer sa performance par rapport aux autres magasins de sa catégorie. Les comparaisons peuvent porter tant sur des indicateurs synthétiques de chiffres d'affaires par département, que sur des données plus précises sur les ventes d'un produit en particulier sur une semaine.

Dans la base de gestion, les magasins sont classés par catégories en fonction du chiffre d'affaires dégagé chaque année. Le magasin dirigé par M. Brams fait partie de la catégorie 2. Le contrôleur a extrait pour l'analyse des résultats de l'année N, les informations suivantes :

Poids relatifs des départements dans le CA

Département	Magasin	Groupe 2
Image	22 %	22 %
Micro	21 %	25 %
Disque	32 %	29 %
Livre	25 %	24 %
Total	100 %	100 %

Répartition des surfaces de ventes

Département	Magasin (3 500 m ²)	Groupe 2 (moyenne : 3 360 m ²)
Image	24 %	26 %
Micro	16 %	20 %
Disque	34 %	29 %
Livre	26 %	25 %

Comparaison des données opérationnelles : personnel

Équivalent temps complet, ETC		CA/ETC	Marge/ETC
Département	Magasin	Groupe 2	Groupe 2
Image	15	17	515
Micro	13	14	635
Disque	25	22	437
Livre	24	23	361

Annexe 5

Zoom sur le département Micro

L'étude sur l'évolution des marchés a fait ressortir sur l'année N quelques familles à fort potentiel. Le contrôleur de gestion a extrait les informations suivantes sur ces familles :

Taux de contribution*

Familles	Département	Magasin	Groupe 2
PC portables	Micro	12 %	14,00 %
MP3	Micro	6 %	5,50 %
Tablettes	Micro	3 %	2,75 %
Téléphonie mobile	Micro	8 %	8,10 %
Reflex numérique	Image	9 %	10,25 %

*Le taux de contribution est le chiffre d'affaires de la famille rapporté au chiffre d'affaires global du département.

Par ailleurs, le contrôleur a également extrait l'information relative aux ventes d'accessoires associés à des familles clés.

Familles	Département	Taux CA Accessoires*		Impact croissance du taux d'accessoires sur la marge	
		Magasin	Groupe 2	Gain du taux CA accessoire	Impact Marge
Ordinateur	Micro	2 %	4 %	1 pt	0,1 pt
Disque dur	Micro	1,75 %	2,25 %		
MP3	Micro	1 %	1,20 %		
Téléphonie mobile	Micro	3 %	3,20 %	0,5 pt	0,15 pt
Reflex numérique	Image	2,5 %	2,75 %		

*Taux de CA Accessoires = CA dégagé sur la vente des produits accessoires (mallettes, imprimantes...) rapporté au CA global du département.

Une variation de 1 point du taux de CA Accessoires pour les départements Micro induit une variation de 0,1 point du taux de marge. Pour ce qui concerne l'Image, une augmentation du taux de CA accessoire de 0,5 point à un impact de 0,15 point sur le taux de marge du département.

Annexe 6

Données complémentaires liées aux nouveaux aménagements**Coefficients de transfert de chiffres d'affaires liés à l'évolution de l'espace de vente**

Image	80 %
Micro	85 %
Disque	20 %

Prévisions sur les ventes d'accessoires

Le réaménagement de l'espace a comme objectif d'améliorer les résultats sur la vente d'accessoires des départements développés. L'atteinte de cet objectif implique une amélioration des taux de CA accessoires pour les départements Image de + 0,5 point et Micro de + 2,5 points et une diminution sur le département Disque de - 1 point.

Dans la projection envisagée, le département Disque maintient son offre commerciale malgré un regroupement dans un espace plus restreint et entend jouer sur une politique commerciale agressive, donnant de la visibilité au département. Par des actions de type « petits prix », « deuxième produit gratuit », « coupons », etc., l'offre Disque s'affiche bien présente vis-à-vis du client, mais cette politique implique une diminution du taux de marge de 0,1 point.

Besoin en personnel

Pour assurer le développement commercial d'un département, il convient d'allouer à ce département non seulement des mètres carrés, mais également des ressources en personnel. Cela peut se faire en partie par la voie du redéploiement du personnel. Lorsque plus d'un équivalent temps complet (ETC) est transféré d'un département à un autre, on considérera que l'on peut « gagner » budgétairement l'équivalent de 0,25 ETC sur le département en croissance, grâce à une réaffectation des tâches.

En outre, il est possible de « gagner » un ETC sur le département Disque, grâce à la mutation d'une personne de ce département vers un autre magasin. Cette mutation constitue une opportunité de gagner en productivité pour ce département.

CORRIGÉS • CORRIGÉS • CORRIGÉS • CORRIGÉS

Première partie : Établissement du budget prévisionnel à partir des tendances nationales

1. Analyser le résultat de l'année N. Que peut-on penser de la rentabilité du magasin ?

Le concept du magasin Concerto, situé en centre-ville, a été conçu avec l'objectif de toucher la population urbaine avec une gamme très large de produits et un service de qualité. La contrepartie de cette stratégie réside dans la structure des coûts avec des coûts fixes importants (loyer, charges de personnel, redevance du siège et une grande partie des frais généraux). D'où une rentabilité assez faible. Le résultat d'exploitation du magasin en N est de 970,4 K€, avec un taux de marge d'exploitation de 2,79 %.

En outre, les frais de personnel sont pour 85 % des CDI, et les CDD sont relativement incompressibles puisque, pour 55 %, ils couvrent les besoins nécessaires au soutien de l'activité commerciale en fin d'année. Les frais généraux sont relativement maîtrisés, mais une bonne part est incompressible (notamment les loyers, qui n'ont cessé de croître ces dernières années).

2. Prévisions pour N+1 à partir des tendances nationales et analyse des chiffres

	Résultat N	Résultat N+1	Variation
Chiffres d'affaires	35 000	35 693	1,98 %
Image	7 700	8 432	9,50 %
Micro	7 350	8 232	12,00 %
Disque	11 200	10 192	-9,00 %
Livre	8 750	8 838	1,00 %
Marge globale	7 364	7 394	0,41 %
Taux de marge	21,04 %	20,72 %	
Image	1 540	1 644	6,76 %
Micro	1 397	1 523	9,05 %
Disque	2 240	2 018	-9,91 %
Livre	2 188	2 209	1,00 %
Frais de personnel	2 981,1	3 055,6	2,50 %
Frais généraux	2 275	2 321	2,00 %
Redevance du siège	1 137,5	1 148,9	1,00 %
Résultat exploitation	970,4	869,5	-10,40 %
En % du CA	2,79 %	2,44 %	

Globalement, les perspectives pour l'année N+1 ne sont pas très bonnes. Le résultat est en baisse de 10 % environ, en partie en raison de la hausse des frais de

personnel, des frais généraux et de la redevance du siège, mais également en raison de la faible croissance du chiffre d'affaires et des marges.

Si on analyse la répartition du chiffre d'affaires du magasin, il est possible de faire ressortir les chiffres suivants :

	Poids du CA N	Évolution CA	Poids du CA N+1
Image	22 %	9,50 %	23,6 %
Micro	21 %	12,0 %	23,1 %
Disque	32 %	- 9,00 %	28,6 %
Livre	25 %	1,00 %	24,8 %

On prévoit une croissance du chiffre d'affaires sur tous les produits (annexe 1), excepté sur le département Disque. Il s'agit d'une baisse structurelle des ventes sur ce département, qui s'explique par la dématérialisation de la musique et par le téléchargement illégal.

La structure du CA met en évidence une croissance nette sur les produits technologiques (Image et Micro), un recul absolu sur les disques et un recul relatif sur les livres. Ce sont donc globalement les produits culturels qui se portent le moins bien du point de vue commercial.

Par ailleurs, le calcul des taux de marge (ces taux étant donnés pour N+1 en annexe 1 et calculés pour N) fait ressortir une forte pression sur les marges de l'ensemble des départements, excepté le Livre :

	Taux de marge N	Taux de marge N+1
Image	20,00 %	19,50 %
Micro	19,00 %	18,50 %
Disque	20,00 %	19,80 %
Livre	25,00 %	25,00 %

La comparaison des volumes de ventes relatifs des départements, qui s'appuie sur les chiffres calculés localement et sur les tendances du marché, met en évidence une évolution majeure : les produits éditoriaux (livres et disques) dominants au début des années 2000, sont rattrapés voire dépassés par les produits techniques des départements Micro et Image (télé, son, photo).

En revanche, la marge reste plus importante sur les produits éditoriaux. Le département Micro s'inscrit sur un marché porteur, mais la concurrence y est particulièrement intense. Concerto surfe bien sur la vague du renouvellement des produits nomades (téléphone, iPod, tablettes, Pocket-PC...), mais se voit imposer une concurrence par les prix extrêmement intense. Cela implique une diminution des prix de vente moyens et donc une diminution des marges. Cette politique de prix agressive vise à limiter l'érosion des ventes que subit Concerto sur ce département

également. Les taux de marge arrivent à se maintenir uniquement sur le département Livre, considéré comme un secteur de rente.

Soit F_p les frais de personnel et ETC le nombre d'équivalent temps complet, il est possible de déterminer les éléments suivants pour N :

	ETC*	CA/ETC	Marges/ETC
Image	15	513	103
Micro	13	565	107
Disque	25	448	90
Livres	24	365	91

* Donné en annexe 2.2.

Les marges par ETC sont meilleures pour les départements Image et Micro.

La mise en perspective des marges et des charges de personnel permet également de souligner la meilleure rentabilité des départements liés aux produits technologiques.

	Marge	Poids Marge ¹	% F_p ²	F_p	MO ³	Tx MO ⁴
Image	1 540	21 %	6,00 %	462	1 078	14,00 %
Micro	1 397	19 %	6,50 %	478	919	12,50 %
Disque	2 240	30 %	11,00 %	1 232	1 008	9,00 %
Livres	2 188	30 %	9,25 %	809	1 378	15,75 %
	7 364			2 981		

1. Poids Marge = Marge département/Marge Totale ; 2. Données (annexe 1) ;

3. MO marge opérationnelle = Marge – Frais personnel ; 4. Tx MO = MO/CA

Si on raisonne en termes de marge opérationnelle (MO), la moins bonne rentabilité du disque, par rapport aux produits technologiques, est également bien mise en évidence.

La marge du département Disque est assez importante puisqu'elle représente 30 % de la marge du magasin, mais en termes de MO (qui tient compte des charges de personnel) ce département ne représente que 9 % de la MO globale du magasin. Cela laisse penser que les charges de personnel sont relativement plus importantes pour ce département. La contribution au résultat est moins importante que celle des autres départements.

En conclusion, sur la base de ces différents éléments, le magasin Concerto dirigé par M. Brams semble disposer de peu de marges de manœuvre pour améliorer sa rentabilité. Plusieurs pistes sont envisageables :

- réduire les coûts, mais lesquels ? Cela peut amener une discussion autour du caractère compressible ou non des différents frais et des difficultés opérationnelles de mise en œuvre d'une politique de réduction de coûts ;

- abandonner le créneau du disque pour consacrer les différentes ressources à des produits plus porteurs, mais c'est une décision peut-être impossible parce que le département disque constitue à la fois un espace d'appel et l'emblème de l'enseigne ;
- développer de nouveaux produits loisirs (billetterie, voyages...) ? Il s'agit d'un positionnement stratégique du groupe qui ne relève pas des choix d'un magasin, ni des propositions possibles dans le cadre d'une procédure budgétaire décentralisée.

Les pistes sont à creuser, notamment en étudiant les résultats des magasins de taille comparable.

Deuxième partie : Analyse de la performance relative du magasin

La plupart des données sont extraites directement des annexes.

1. Comparaison de la performance relative des départements

L'analyse du positionnement du magasin par rapport aux performances des autres magasins de sa catégorie se déroule progressivement, d'abord en analysant la répartition du CA par département, ensuite en tenant compte des effectifs et des surfaces de vente, enfin en zoomant sur les données du département Micro.

Poids relatifs des départements dans le CA (annexe 4)			Taux de MO Magasin
Département	Magasin	Groupe 2	
Image	22 %	22 %	14,00 %
Micro	21 %	25 %	12,50 %
Disque	32 %	29 %	9,00 %
Livres	25 %	24 %	15,75 %

Concernant la répartition de son chiffre d'affaires, le magasin de M. Brams présente un poids trop important du Disque à la fois par rapport aux autres magasins de sa catégorie, et compte tenu du fait que c'est un marché en déclin sur lequel la MO est la plus faible. Vis-à-vis de cette tendance générale, les autres magasins de la catégorie sont plus performants. On pourrait cependant aussi avoir l'interprétation selon laquelle les autres magasins n'ont pas pu résister, et que la répartition de leur chiffre d'affaires n'est pas forcément délibérée.

Cela étant, si l'on regarde la répartition de l'espace de vente et le personnel consacré au département Disque, il semble bien que les autres magasins de la catégorie consacrent moins de ressources à ce département et plus aux départements Image et Micro.

2. Comparaison des performances en fonction des moyens commerciaux des départements

Répartition des surfaces de ventes

Département	Magasin (3 500 m ²)	Groupe 2 (3 360 m ²)	CA/m ² Magasin*
Image	24 %	26 %	9,17
Micro	16 %	20 %	13,13
Disque	34 %	29 %	9,41
Livres	26 %	25 %	9,62

*CA/m² calculé à partir des annexes 2.1 et 2.2.

C'est le mètre carré consacré au département Micro qui génère le plus de recettes pour le magasin de M. Brams, mais cependant il consacre relativement moins d'espace commercial à ce département que les autres magasins de sa catégorie.

Si on compare le CA par ETC et la marge par ETC du magasin avec sa catégorie (annexe 4), on obtient les résultats suivants :

Département	Effectifs (ETC)		CA/ETC		Marge/ETC	
	Magasin	Groupe 2 (moyenne)	Magasin	Groupe 2 (moyenne)	Magasin	Groupe 2 (moyenne)
Image	16	17	513	515	103	109
Micro	11	14	565	635	107	113
Disque	25	22	448	437	90	93
Livres	24	23	365	361	91	92

Le magasin est moins performant (CA/ETC) que ceux de sa catégorie sur les produits technologiques (Image et Micro) et plutôt meilleur sur les marchés en décroissance (Livre et Disque). Ces derniers départements pèsent cependant peut-être trop en ETC. Sur le critère de la marge par ETC, le magasin de M. Brams est systématiquement moins bon que la moyenne des autres magasins de sa catégorie. Conclusion : les produits technologiques sont sous-exploités, les produits anciens devraient être moins performants pour que le magasin soit adapté aux tendances du marché. Voyons plus précisément ce qui se passe au niveau du département Micro, censé être le plus porteur.

3. Zoom sur le département Micro

Les données sont fournies en annexe 5. Il s'agit essentiellement de faire parler les chiffres.

L'observation des taux de contribution de différentes familles de produits, censés être les produits d'avenir, révèle une moindre performance concernant trois produits porteurs : PC portable, Téléphonie et Reflex. Cette faiblesse de l'offre

commerciale du magasin en matière de produits technologiques est confirmée par les faibles taux de CA Accessoires par rapport à la moyenne. Or, le taux de CA Accessoires est un élément déterminant du taux de marge global du département Micro. En effet, ces produits réalisent de plus fortes marges et compensent la diminution du prix de vente des produits maîtres. Il va donc falloir mettre en place des dispositifs visant à rétablir la performance du magasin sur ces créneaux. Cela peut passer par différentes actions, notamment le réaménagement de l'espace de vente.

Troisième partie : Simulations budgétaires à partir d'un réaménagement de l'espace de vente

Compte tenu des coefficients de transfert (annexe 6), l'évolution prévisible des chiffres d'affaires est la suivante :

Évolution des CA suite aux réaménagements

	Surface	CA	Coef. Transf	CA suppl.	Évolution CA
Image	25	229	80 %	183	2,38 %
Micro	75	984	85 %	837	11,38 %
Disque	- 100	- 941	20 %	- 188	- 1,68 %
Livre					
Total				832	2,38 %

Le coefficient de transfert correspond au CA réellement transformé compte tenu du CA/m² dégagé par chaque département. L'évolution de CA correspond au CA supplémentaire dégagé par rapport au CA de N.

Globalement le réaménagement permettrait de dégager un CA supplémentaire de 832 K€. Cependant, il génère également un besoin de redéploiement du personnel (annexe 6), et entraîne une modification des frais de personnel.

	ETC suppl.*	Correction	Coût ETC	Impact Fp
Image	0,357		30,80	11,00
Micro	1,48	- 0,25	36,75	45,20
Disque	- 0,42	- 1,0	49,28	- 69,99
Livre			33,72	
Total	1,4	- 1,3		- 13,79

*ETC suppl. = CA suppl./CA/ETC ; CA/ETC calculé dans la partie 2.

Globalement, le redéploiement des moyens humains se faisant vers des départements dont le coût ETC est moins élevé que celui du département Disque, il en résulte une diminution des frais de personnel de 13,79 K€.

Le réaménagement génère en outre de meilleurs résultats sur la vente d'accessoires, qui impliquent une amélioration des marges. Pour identifier cet effet, il faut mettre en corrélation le développement du CA Accessoires avec l'amélioration du taux de marge (données annexe 5). L'objectif est d'améliorer de 2,5 points le taux de CA Accessoires en Micro et de 0,5 point en Image.

	Tx Marge N ¹	Gain Tx de marge ²	Nouveau taux	Marge suppl. ³
Image	20 %	0,15	20,15 %	36,94
Micro	19 %	0,25	19,25 %	161,07
Disque	20 %	- 0,1	19,90 %	- 37,46
Livres	25 %		25 %	
Total				160,55

1. Taux de Marge = Marge/CA du département

2. Le « Gain taux de marge » correspond à l'amélioration des taux de CA Accessoire (annexe 2.3) qui ont un impact sur la marge et à la diminution du taux de marge sur le Disque (annexe 3).

3. Marge suppl. = Nouveau taux*CA Suppl..

La marge supplémentaire dégagée par le réaménagement s'élève à 160,55 K€.

Les autres éléments susceptibles de changer sont les divers frais variables et le loyer.

Frais Variables	Taux	Montant suppl.*
	1,29 %	10,74

*Montant suppl. : Taux x CA suppl..

	CA_N+1_V0	CA suppl.	CA_N+1_V1
CA	35 693	832	36 525
Taux	1,35 %		1,40 %
Loyer	481,86		511,35
		Loyer suppl.	29,49

Loyer : le calcul est réalisé à partir de la grille de loyer en faisant la différence entre CA_N+1_V0 et le CA_N+1_V1 qui tient compte du CA supplémentaire dégagé par le réaménagement.

L'ensemble de ces éléments correspondant au scénario de réaménagement de l'espace commercial induit le résultat prévisionnel suivant pour N+1_V1, que l'on peut comparer aux prévisions initiales N+1_V0 obtenues dans la première partie du cas.

	Impact Réaménagement	N+1_V0	N+1_V1	N
Chiffre d'affaires	832	35 693	36 525	35 000
Image	183	8 432	8 615	7 700
Micro	837	8 232	9 069	7 350
Disque	- 188	10 192	10 004	11 200
Livre		8 838	8 838	8 750

	Impact Réaménagement	N+1_V0	N+1_V1	N
Marges	161	7 394	7 555	7 364
Taux de marge	19,30 %	20,72 %	20,68 %	21,04 %
Image	37	1 644	1 681	1 540
Micro	161	1 523	1 684	1 397
Disque	- 37	2 018	1 981	2 240
Livre		2 209	2 209	2 188
Frais de personnel	- 13,79	3 055,63 8,56 %	3 043,33 8,33 %	2 981 8,52 %
Frais généraux	40,23	2 321	2 361	2 275
Relevance du siège		1 149	1 149	1 138
Résultat exploitation	134	869,45	1 003,56	970
En % du CA		2,44 %	2,81 %	2,72 %

L'amélioration du résultat est permise à la fois par une meilleure performance commerciale et par une meilleure productivité avec une réduction des frais de personnel.

Cependant, les choix en matière d'allocation des moyens humains et techniques pourraient donner lieu à d'autres simulations. Des variations, par exemple de + 1 ou - 1 ETC, peuvent faire changer les chiffres. La décision doit donc s'appuyer également sur des questions plus globales : quel est le modèle de distribution vers lequel tend l'organisation dans son ensemble ? Des magasins jouant le rôle de *showrooms* pour soutenir les ventes sur Internet, prestataires de service (installation, formation...), organisateurs d'événements culturels (prix littéraires, concerts...) ?

- La Fnac mise sur un rôle « d'agitateur de curiosité », qui continue de promouvoir la diversité musicale en pleine crise du disque et participe activement à l'organisation d'événements culturels.
- Cultura, s'implante à la périphérie pour faciliter l'accès à ses magasins et offrir ses produits culturels avec une différenciation de départ autour du loisir créatif, mais également une offre très large de produits culturels.
- Byblos (enseigne portugaise) facilite l'accès à une offre très large de produits par un système d'information numérique à la pointe de la technologie permettant au visiteur de localiser immédiatement le produit recherché. Banquette et fauteuil de lecture sont nombreux. Byblos se veut avant tout un magasin de destination pour les amoureux du livre. La zone de littérature enfantine dispose d'une aire de jeu.

Chapitre

3

Le contrôle de gestion bancaire

OBJECTIFS

- Comprendre les systèmes et les outils de pilotage stratégique des banques.
- Appréhender les principaux outils de pilotage opérationnel à la disposition des banques.

SOMMAIRE

SECTION 1 Le contexte institutionnel et stratégique des grandes banques françaises

SECTION 2 Problématique organisationnelle et stratégique : le pilotage au niveau groupe

SECTION 3 Le contrôle de gestion au service du pilotage opérationnel des banques

Les systèmes de contrôle de gestion bancaire ont évolué de manière fondamentale ces vingt dernières années sous l'influence conjointe d'un environnement concurrentiel considérablement modifié et d'un contexte institutionnel perturbé par les scandales financiers. Pour répondre à une plus grande pression concurrentielle, les établissements bancaires se sont ainsi adaptés par des choix stratégiques conduisant notamment à des fusions au sein du secteur (BNP-Paribas, Crédit agricole-Crédit lyonnais, Banque populaire-Caisse d'épargne...). Les banques ont également vécu les changements liés à l'arrivée d'Internet et des technologies de l'information, impliquant de nouveaux services aux clients, l'apparition de nouveaux acteurs (avec des agences virtuelles notamment) et la possibilité d'externaliser certaines opérations bancaires (centres de traitements informatiques, sécurité...). En outre, les établissements bancaires se sont diversifiés en termes d'offre produit, en proposant, au-delà des services traditionnels et de banque à distance, des produits d'assurance et de prévoyance, de la téléphonie-Internet, voire de la vidéosurveillance, conduisant certains à penser que le métier de la banque pourrait s'apparenter à celui de la grande distribution (*La Tribune*, 2007¹). L'ensemble de ces changements a entraîné une reconfiguration partielle des métiers de la banque.

Par ailleurs, suite aux scandales financiers, aux crises et aux faillites qui ont ébranlé le monde bancaire ces dernières années (Société générale, Lehman Brothers, Dexia...), la réglementation a imposé un renforcement des dispositifs de contrôle interne des établissements. Le développement de ces dispositifs apparaît comme une réponse à une demande exprimée à la fois par les normalisateurs prudentiels (Comités de Bâle II et III), les régulateurs nationaux et transnationaux, les agences de notation et les analystes financiers.

Dans ce contexte, les systèmes de contrôle de gestion des banques ont évolué pour répondre tant aux exigences du cadre réglementaire qu'aux évolutions stratégiques et organisationnelles, permettant aux établissements bancaires de mieux piloter leur performance. La production d'informations chiffrées, ciblées et stratégiques est devenue essentielle, conduisant à une multiplication d'outils de contrôle et de pilotage. Ainsi, les tensions quasi structurelles en matière de liquidité bancaire obligent par exemple les banques à plus d'anticipation et à la production d'informations de gestion à un rythme plus soutenu sur cette dimension. De même, le développement de la concurrence a conduit à un suivi plus fin et plus précis de la rentabilité des produits et services proposés au client. Cette complexification du contexte bancaire induit une sophistication des systèmes de contrôle et de pilotage.

Nous montrerons dans ce chapitre comment les systèmes de contrôle de gestion bancaire répondent aux spécificités des établissements du secteur, tant du point de vue organisationnel, des processus animés par le siège, les unités opérationnelles et les contrôleurs de gestion, que du point de vue des outils, destinés selon certains à

1. *La Tribune*, 27 septembre 2007, « Lionel Aré place les produits bancaires en tête de gondole ».

« produire du chiffre ». Les outils et dispositifs développés dans les banques sont, pour certains, transposés du monde industriel au domaine bancaire (par exemple les calculs de coûts selon la méthode ABC) et, pour d'autres, sont spécifiques au secteur. Ils traduisent dans leur ensemble la volonté de piloter la performance des établissements bancaires en mobilisant des approches multidimensionnelles de la performance, comme le montre le développement récent de tableaux de bord intégrés.

Ce chapitre est par conséquent organisé en trois sections. Dans la première section, nous présenterons les spécificités des établissements bancaires, comme institutions jouant un rôle particulier dans le fonctionnement de l'économie, ainsi que leur contexte réglementaire et les choix stratégiques opérés. Dans la deuxième section, nous analyserons les systèmes de contrôle de gestion au service du pilotage global d'un établissement bancaire, animé par le siège et les services centraux du contrôle de gestion. Dans la troisième section, nous montrerons comment s'organise le contrôle de gestion et quels sont les outils mobilisés au niveau des unités opérationnelles que constituent les directions régionales et les agences bancaires.

Section 1 LE CONTEXTE INSTITUTIONNEL ET STRATÉGIQUE DES GRANDES BANQUES FRANÇAISES

Le contexte interne et externe des établissements bancaires est aujourd'hui en pleine évolution. Après avoir identifié les principaux métiers de la banque et leurs spécificités, nous présentons les évolutions liées aux dispositifs réglementaires, ainsi que les changements stratégiques des établissements bancaires imposés par les mutations de leur environnement concurrentiel.

1 La spécificité des métiers bancaires

La banque est une organisation qui présente de fortes spécificités ayant des répercussions sur la définition de sa stratégie et sur le pilotage associé. Elle évolue en effet dans un environnement extrêmement réglementé du point de vue de ses principales activités, mais également du point de vue des produits qu'elle propose. Elle est en concurrence avec des organisations bancaires ou périphériques (sociétés d'assurance-vie, filiales bancaires de la grande distribution...) exposées aux mêmes contraintes. La recherche de compétitivité s'exprime alors via un positionnement stratégique sur certaines activités, sur certains segments de clientèle, ou sur certains produits lui permettant de se différencier de ses principaux concurrents. On assiste ainsi depuis quelques années à un fort dynamisme des établissements bancaires, développant de nouveaux produits (développement des services au particulier,

banque à distance, nouveaux produits d'assurance...) afin de fidéliser la clientèle existante ou d'en capter une nouvelle. Cette recherche de compétitivité a conduit en outre à de grandes concentrations permettant de distinguer aujourd'hui sept principaux établissements bancaires en France (tableau 3.1).

**Tableau 3.1 – Concentration des activités bancaires
(en milliards d'euros et part en % du produit net bancaire PNB)**

Banque	PNB 2010	Poids dans le total
BNP Paribas	43,9	29,2 %
Crédit agricole-LCL	34,2	22,8 %
Société générale	26,4	17,6 %
BPCE	23,4	15,6 %
Crédit mutuel-CIC	14,7	9,8 %
La Banque postale	5,2	3,5 %
HSBC France	2,5	1,7 %
Total	150,3	100,0 %

Source : Xerfi 2011 - Traitement Xerfi, à partir des données 2010 sur les sept principales banques.

On distingue en France trois grands types de banques : la banque de détail, la banque de financement et d'investissement, et la banque spécialisée en gestion d'actifs. D'autres activités telles que les services financiers spécialisés sont proposées par les banques (crédit à la consommation ou au logement, crédit-bail, affacturage...) mais restent secondaires.

La banque de détail a pour principale activité la collecte de dépôts, la distribution de crédits et la gestion des moyens de paiement. Elle est généralement organisée en réseau d'agences et propose aujourd'hui des services de banque à distance, tels que la banque en ligne. Sa clientèle se compose essentiellement de particuliers, de professionnels artisans, de professions libérales, ainsi que de petites entreprises.

La banque de financement et d'investissement (BFI) a pour principale activité les introductions en Bourse, les fusions acquisitions des sociétés, les émissions de titres et de produits financiers, et les opérations de *trading* sur les marchés. Sa clientèle se compose de grandes entreprises, d'investisseurs institutionnels, de gestionnaires de fonds et d'États.

La gestion d'actifs, aussi appelée gestion de portefeuille ou *asset management*, a pour but de gérer des fonds et portefeuilles de titres pour des investisseurs institutionnels, des très grandes fortunes, ainsi que pour des organismes de placements collectifs en valeurs mobilières ou OPCVM (tableau 3.2).

Les métiers de la banque de détail représentent aujourd'hui la principale activité des grands établissements bancaires français. C'est pourquoi, nous avons fait le choix, dans ce chapitre, d'étudier spécifiquement le contrôle de gestion propre à la banque de détail. Son fonctionnement, son mode d'organisation interne et son posi-

tionnement stratégique soulèvent un certain nombre de questions spécifiques du point de vue du contrôle de gestion. Nous étudierons en particulier comment identifier la performance bancaire et ses différentes composantes, ainsi que les moyens de suivi et d'analyse mis en œuvre pour assurer le pilotage global et répondre à la stratégie de la banque.

Tableau 3.2 – Structure du portefeuille d'activités des banques françaises

Banque	Banque de détail	BFI	Gestion d'actifs
BNP Paribas	56,5 %	28,7 %	14,8 %
BPCE	76,9 %	14,5 %	8,6 %
Crédit agricole	70,1 %	15,9 %	14,0 %
Crédit mutuel-CIC	86,7 %	9,5 %	3,8 %
La Banque postale	97,5 %	–	2,5 %
Société générale	61,7 %	29,7 %	8,6 %

Source : Xerfi, La Banque postale, 2011.

De manière spécifique, les établissements bancaires évoluent par ailleurs dans un environnement fortement institutionnalisé et réglementé, qui connaît des changements réguliers. Voyons comment les réglementations récentes, destinées à encore mieux encadrer et contrôler les différentes activités bancaires, sont susceptibles d'influencer les systèmes de contrôle de gestion bancaire.

2 L'évolution des dispositifs institutionnels et réglementaires

Les activités bancaires s'inscrivent tout d'abord dans un cadre dicté par la loi n° 84-46 du 24 janvier 1984 « relative à l'activité et au contrôle des établissements de crédit ». Ce cadre a fortement évolué au cours des deux dernières décennies¹ : la loi de 1984 a été complétée par la loi n° 96-597 du 2 juillet 1996 dite « de modernisation des activités financières » concernant notamment les prestataires de services d'investissement, puis encore rénovée par la loi n° 99-532 du 25 juin 1999 relative à l'épargne et à la sécurité financière. Cette dernière modernise en particulier le statut des caisses d'épargne, réforme les sociétés de crédit foncier, renforce l'efficacité des autorités de tutelle et de contrôle et met en place des mécanismes de garantie des dépôts bancaires et financiers ainsi que des cautions.

Ce cadre réglementaire est complété par les dispositifs prudentiels, dits « Accords de Bâle II » et « Accords de Bâle III ». Les accords de Bâle II sont appliqués depuis le 1^{er} janvier 2007 par toutes les banques européennes. Leur but est de renforcer la solidité et la stabilité du système bancaire en s'appuyant sur la gestion des risques. Ils s'organisent autour de trois principaux piliers (Lamarque, 2008) :

1. Voir, sur ce point, « Rapport au Président de la République relatif à l'ordonnance n° 2000-1223 du 14 décembre 2000 relative à la partie législative du Code monétaire et financier », www.legifrance.gouv.fr.

- une meilleure gestion des risques basée sur le calcul du ratio de solvabilité McDonough. Contrairement au ratio Cooke, ce ratio intègre notamment la notion de risque opérationnel, au-delà de la prise en compte du risque de crédit et du risque de marché. Ce risque opérationnel est défini par le comité de Bâle (1999) comme « le risque de perte directe ou indirecte résultant d'une inadéquation ou d'une défaillance attribuable aux procédures, au facteur humain et aux systèmes, et aux causes externes ». (Lamarque, 2008). L'affaire Kerviel, dont le coût estimé pour la Société générale est de 4,7 milliards d'euros avant impôts représente un exemple type de risque opérationnel ;
- l'amélioration de la supervision des banques, fondée sur un processus qualitatif de surveillance prudentielle. Le but de ce dispositif est de s'assurer du respect des procédures internes, concernant en particulier l'adéquation des fonds propres aux risques ;
- le renforcement de la discipline de marché, lié à l'amélioration de la communication financière et de la transmission d'informations bancaires.

Les accords de Bâle III, en cours de mise en œuvre encore pour certaines banques, sont quant à eux centrés sur des dispositifs visant à maîtriser le risque de solvabilité et de liquidité, à court et long terme.

Un tel cadre réglementaire a de fait, un impact structurant sur les choix d'activités des banques de détail, sur les systèmes de contrôle interne, mais également sur les systèmes de contrôle de gestion. En effet, le respect des normes et procédures fait l'objet d'une évaluation de l'ensemble de l'organisation et de chacune de ses entités sur leur capacité à bien gérer les risques, cette dimension faisant partie intégrante de leur performance. Il ne s'agit alors pas seulement d'atteindre des objectifs de rentabilité financière, mais également de le faire en assurant un certain niveau de qualité du contrôle interne. Les acteurs sont donc tenus de rendre des comptes et de fournir une information chiffrée sur cet aspect de leur performance. Ainsi, l'efficacité du système de contrôle interne repose-t-elle sur l'implication des acteurs du contrôle interne, dont les collaborateurs de la banque (Lamarque et Maurer, 2009).





















Compte tenu de cette forte réglementation limitant les marges de manœuvre dans leurs activités, les établissements bancaires sont conduits à renouveler leurs positionnements sur certains métiers ou segments de clientèle. En outre, les opportunités offertes par les technologies de l'information, favorables au développement de nouveaux produits pour le client, ont également conduit les banques à adopter de nouveaux positionnements stratégiques.

3 Positionnements stratégiques et nouveaux produits bancaires

Du fait de l'intensité de la concurrence dans leur secteur, les établissements bancaires sont amenés à proposer de nouveaux produits et services à leur clientèle, leur permettant de se différencier et de préserver leurs parts de marché.

D'un point de vue stratégique, les banques font le choix d'un positionnement sur un type de métier (banque de détail, banque de financement et d'investissement...), sur l'internalisation ou l'externalisation de certaines activités ou fonctions support. Sur chacun des métiers sur lesquels est spécialisée la banque, l'enjeu est alors d'opter pour un positionnement stratégique spécifique. Ainsi, certaines banques se positionnent sur certains marchés d'entreprises plutôt que sur d'autres (fort positionnement Grandes entreprises pour BNP Paribas et Société générale, fort positionnement Professionnels et TPE pour des groupes comme BPCE ou Crédit mutuel-CIC). Le tableau 3.3 montre les positionnements des principales banques françaises auprès des entreprises en 2010.

Tableau 3.3 – Positionnement des principales banques françaises auprès des entreprises

	Professionnels	TPE	PME	Grandes entreprises
BPCE				
BNP Paribas				
Crédit agricole				
Crédit mutuel-CIC				
Société générale				

Source : Xerfi BPCE, 2011.

Au-delà du ciblage particulier de certains segments de clientèle (particuliers, entreprises...), le positionnement des banques s'exerce également au travers de l'offre de produits et de services. Les banques offrent en effet de nombreux produits réglementés sur lesquels les marges restent faibles, et sont en recherche constante de nouvelles offres de produits-services créatrices de valeur. On assiste ainsi à une forte diversification des produits bancaires et notamment à un foisonnement de produits tels que l'assurance ou la banque en ligne destinés à satisfaire les besoins du client (e-BanquePopulaire et www.monbanquierenligne.fr pour le groupe BPCE, banque en ligne destinée aux 13-25 ans pour le groupe Crédit mutuel-CIC, applications smartphones...).

Dans le même sens, les canaux de communication et de distribution bancaires se multiplient. Ces évolutions concernent principalement le rôle de l'agence comme point de vente, l'élargissement de ses activités, l'activité des conseillers et le rôle joué par les technologies de l'information et de la communication (Des Garets *et al.*, 2009). À ces évolutions s'ajoute le développement des techniques de CRM (*Customer Relationship Management*) au service de la politique commerciale des établissements

bancaires. Les métiers de la banque ont donc fortement évolué au cours des années 2000, la concurrence interbancaire ayant accentué l'attention portée au client.

Un tel dynamisme commercial pose inévitablement la question des outils de pilotage en liaison avec ces orientations stratégiques. Les décisions de création et d'offre de nouveaux produits au client supposent en effet de connaître la rentabilité des produits. Les choix de positionnement sur certains segments de clientèle nécessitent également une estimation fiable de la rentabilité associée à ces segments (calculs de rentabilité, de produit net bancaire par client), mais également sur la mise en place d'un véritable pilotage des activités commerciales bancaires. De même, le choix de se recentrer sur certaines activités suppose une maîtrise totale des coûts, ainsi que des fonds propres associés, dans un contexte de rareté des ressources.

Dans un tel environnement, le contrôle de gestion va donc jouer un rôle clé, apportant, d'une part, des outils d'aide à la décision stratégique et au pilotage global des établissements et, d'autre part, des outils au service du management opérationnel des agences.

Section 2 **PROBLÉMATIQUE ORGANISATIONNELLE ET STRATÉGIQUE : LE PILOTAGE AU NIVEAU GROUPE**

Dans un établissement bancaire, la fonction contrôle de gestion au niveau du siège remplit plusieurs missions. Ses missions principales consistent à participer au déploiement de la stratégie au sein de l'organisation et à apporter un éclairage sur les niveaux de performance effectivement atteints, participant le cas échéant au renouvellement des décisions stratégiques. Pour assurer ces missions de déploiement stratégique et de suivi de la performance, les contrôleurs de gestion centraux s'appuient sur un système de délégation-contrôle adapté au contexte bancaire et sur un système d'information, des procédures et outils de contrôle de gestion mobilisés dans un référentiel de performance spécifique. Ces dernières années, les banques n'ont en outre pas échappé à la généralisation des politiques de réduction des coûts. Par conséquent, les contrôleurs ont adopté des méthodes visant à mieux connaître les coûts pour mieux les maîtriser.

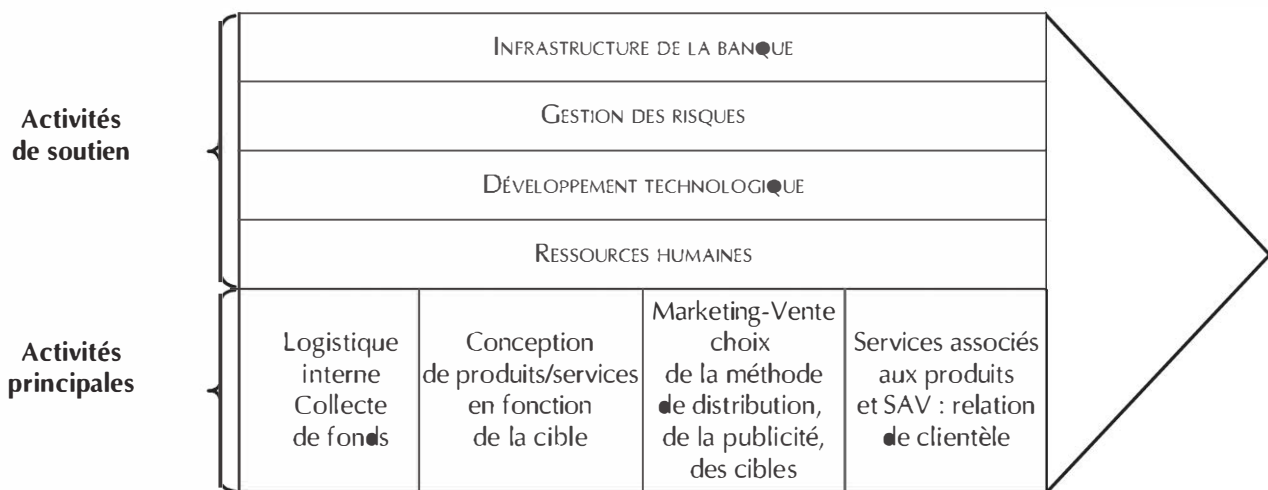
1 Chaîne de valeur et organisation en centres de responsabilité des banques de détail

Pour assurer leur mission, les banques de détail réalisent un certain nombre d'activités qui se structurent autour de différents métiers, formant une « chaîne de valeur » telle que présentée par Porter en 1986. Ces activités, caractérisées par un certain

nombre d'évolutions dans le secteur bancaire, permettent d'assurer la délivrance d'un service de qualité. Les organisations bancaires se sont ainsi structurées avec une organisation du travail en phase avec la stratégie. À cette organisation du travail est venue se superposer une structuration formelle du système de délégation-contrôle, sous forme de centres de responsabilité.

1.1 La chaîne de valeur bancaire

L'organisation bancaire se caractérise par un certain nombre de métiers, dont certains peuvent être rattachés aux activités dites « principales », d'autres aux activités dites « de soutien ». Ainsi, Lamarque (1999) identifie quatre activités principales rattachées à la banque commerciale, à savoir la collecte de fonds, la conception des produits et services en fonction de la clientèle cible, le marketing et la vente, le service associé aux produits et le SAV. Les activités de soutien correspondent à celles identifiées traditionnellement, à l'exception de la « gestion des risques » qui est spécifique au domaine bancaire (figure 3.1).



D'après : Lamarque, 1999.

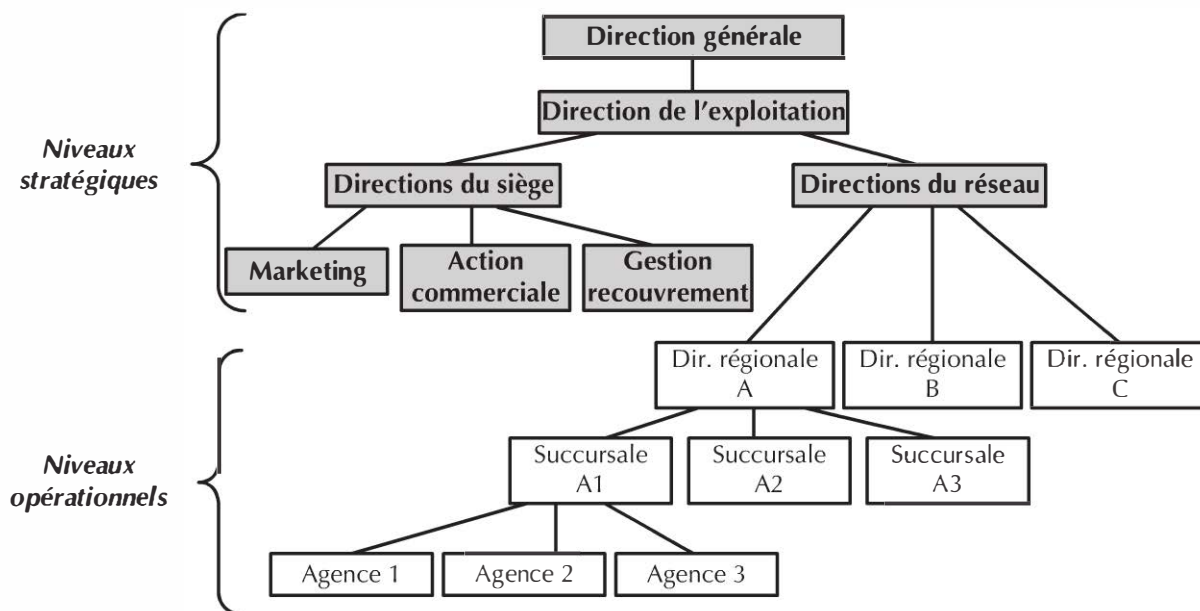
Figure 3.1 – La chaîne de valeur de la banque commerciale

Sur la base des analyses en termes de chaîne de valeur associées aux activités bancaires, il est possible, comme le préconisait Porter dans son modèle, d'identifier les sources de l'avantage concurrentiel en observant à quel niveau la valeur est ajoutée aux produits. Le contrôle de gestion, en charge de l'évaluation des éléments de coût et de valeur relatifs à ces activités, pourra servir de soutien à cette analyse.

1.2 L'organisation en centres de responsabilité des banques de détail

Dans les banques de détail en France, le système de contrôle de gestion participe à la définition formelle des niveaux de délégation de responsabilités et de contrôle.

Les responsabilités s'exercent ainsi à plusieurs niveaux : au niveau national, au niveau régional, à un niveau plus décentralisé qui est celui des secteurs regroupant plusieurs agences bancaires, enfin au niveau de l'agence bancaire. À chacun de ces niveaux de direction (direction générale, direction de l'exploitation, directions du réseau, directions régionales) sont rattachées des fonctions de contrôle de gestion (figure 3.2).



D'après : Rouach et Naulleau, 2009.

Figure 3.2 – Organigramme type d'un réseau bancaire

Le contrôle de gestion bancaire repose sur des centres de responsabilités, dont il est possible de mesurer la contribution à la performance d'ensemble de l'établissement bancaire. Ainsi, comme le précise Bouquin (2010, p. 37), ces centres sont dotés « d'objectifs clairs, quantifiés et en contrepartie pourvus des ressources jugées nécessaires pour remplir les missions, pour atteindre les objectifs ». Dans le domaine bancaire en particulier, il est possible d'identifier deux principaux types de centres : les centres de coûts et les centres de profits.

■ Les centres de coûts

Dans la banque, comme dans la plupart des organisations, les centres de coûts correspondent aux fonctions supports telles que l'informatique, l'organisation, le marketing, mais également à des centres opérationnels, tels que les centres de traitement de chèques, d'exécution d'ordre de Bourse... La performance de ces centres est la plupart du temps contrôlée sur la base d'indicateurs de coûts, de qualité et de délais. Pour le responsable d'un tel centre, il s'agit d'accompagner l'organisation dans sa performance globale en réalisant sa mission avec efficacité et efficience, la maîtrise

des coûts étant considérée de plus en plus comme une priorité – nous y reviendrons plus loin.

■ **Les centres de profit**

Les agences bancaires, mais également à différents niveaux les secteurs et les régions, sont considérées comme des centres de profit. Les agences étant responsables, en grande partie, des recettes réalisées et des charges leur étant rattachées, elles sont considérées comme des centres de profit. Ces centres ont un objectif de maîtrise du profit : ils génèrent à la fois du chiffre d'affaires (le produit net bancaire, qui constitue une forme de chiffre d'affaires propre au secteur bancaire) et des charges, y compris le coût du risque.

Cette assimilation de l'agence bancaire à un centre de profit présente un certain nombre d'avantages, mais également des limites. Du point de vue des avantages, considérer l'agence comme un centre de profit permet tout d'abord de responsabiliser les chefs d'agences et les managers en associant des systèmes d'incitations à la réalisation des objectifs. En particulier, de nombreuses banques mettent en place des systèmes de récompenses associées à l'atteinte des résultats d'exploitation et à l'atteinte des objectifs commerciaux.

La limite principale cependant à ce type d'assimilation est liée au fait que les responsables d'agence ne maîtrisent pas la totalité des recettes et charges de leur centre de profit. Il existe notamment un certain nombre de facteurs exogènes qui peuvent influencer le résultat, tels que la fixation des taux de crédit et commissions par exemple, qui dépendent de la politique générale de l'établissement et non de l'agence. De ce fait, les systèmes de récompenses sont de plus en plus fréquemment limités à l'atteinte de résultats commerciaux.

Par ailleurs enfin, les agences bancaires ne peuvent être totalement considérées comme des centres de profit dans la mesure où certaines de leurs charges, telles que charges de personnel notamment, relèvent de décisions prises par la direction régionale ou par le siège, et non par l'agence, qui n'a qu'un contrôle limité sur ces charges.

2 Pilotage global d'une performance économique et financière

Concernant le pilotage global d'un établissement bancaire, on retrouve les étapes fondamentales du contrôle de gestion budgétaire : prévision, suivi, révision.

Les prévisions relèvent du processus budgétaire, qui constitue le socle des relations et des échanges sur les objectifs stratégiques entre les différents niveaux hiérarchiques. Dans la phase de prévision, les objectifs stratégiques sont dans un premier temps formulés par les différents niveaux de direction, puis traduits en « prébudgets » par les centres de responsabilités auxquels ils sont communiqués et

discutés via des navettes budgétaires. Ils sont enfin consolidés et validés. C'est au cours de cette phase de prévision que sont identifiés les objectifs stratégiques en termes de volume d'activité (incluant le développement de nouveaux produits) et de politique de taux notamment. La performance financière d'un établissement bancaire repose en grande partie sur la gestion de la marge d'intermédiation (la différence entre les intérêts perçus et versés). Par conséquent de manière récurrente, les contrôleurs de gestion procèdent à la prévision, au suivi et à l'analyse de cette marge et du produit net bancaire (PNB).

Le suivi budgétaire bancaire est ensuite intégré dans le *reporting* bancaire, ce dernier permettant de centraliser l'ensemble des informations au niveau de la direction générale. Ce suivi, de fréquence généralement mensuelle, permet de comparer les réalisations aux prévisions. Il porte sur les principaux éléments caractéristiques de l'activité bancaire tels que la formation du PNB, les objectifs d'activités, produits, charges et investissements...

Nous présentons dans cette partie le pilotage global de la performance économique et financière reposant sur l'analyse de la marge et des soldes intermédiaires de gestion (SIG) spécifiques à l'activité bancaire. Les éléments de suivi de la marge sont ensuite détaillés au travers de l'analyse des écarts sur marge.

2.1 Marges et résultats en banque

S'intéresser à la rentabilité ainsi qu'aux marges dans la banque nécessite d'identifier l'ensemble des produits et charges propres au groupe. Le produit net bancaire (PNB) représente le premier des soldes intermédiaires de gestion bancaires. Il constitue l'indicateur privilégié de l'activité de la banque et rassemble les principales composantes du chiffre d'affaires. Il se compose des éléments suivants :

PNB = Marge sur intérêts + Commissions bancaires perçues

+ Produits et charges divers

La marge sur intérêts, également appelée marge d'intermédiation bancaire, est liée à l'activité d'intermédiaire des banques. Les commissions bancaires sont nettes et correspondent aux commissions perçues sur des services tels que les frais de dossiers, frais de virements, commissions de carte bleue, diminuées des commissions versées. Les produits et charges divers correspondent aux produits liés au portefeuille de titres de l'établissement et aux charges relatives aux opérations de trésorerie et interbancaires.

Pour les banques de détail, le PNB est composé essentiellement de la marge sur intérêts et des commissions nettes, les produits et charges divers restant très marginaux.

■ La marge sur intérêts

La marge sur intérêts se compose de la différence entre les intérêts perçus et les intérêts versés. Cette marge sur intérêts, également appelée marge sur capitaux ou marge d'intermédiation, est liée à l'activité d'intermédiation des banques. D'une part, la banque se procure de l'argent par les dépôts de ses clients et en empruntant sur les marchés (activité qui conduit à un versement d'intérêts), ce qui constitue ses ressources. D'autre part, elle place ces valeurs sur les marchés ou prête de l'argent à ses clients, lesquels lui procurent à leur tour des intérêts, ce qui constitue ses emplois. La marge sur intérêts résulte de cette activité d'intermédiaire.

$$\text{Marge sur intérêts} = \text{Intérêts perçus} - \text{Intérêts versés}$$

■ Résultat net et coefficient d'exploitation

Pour obtenir le résultat d'exploitation, sont retranchés du produit net bancaire les éléments de coûts d'exploitation ainsi que les dotations aux amortissements et provisions. Ainsi le compte de résultat bancaire peut prendre la forme suivante (tableau 3.4) :

Tableau 3.4 – Le compte de résultat bancaire

	N	N-1
Produit net bancaire (PNB)		
– Charges générales d'exploitation		
– Dotations aux amortissements et provisions d'exploitation		
= Résultat brut d'exploitation		
– Coût du risque ¹		
= Résultat d'exploitation		
+/- Gains ou pertes sur actifs immobilisés ²		
= Résultat courant avant impôt		
+/- Résultat exceptionnel		
– Impôts sur les bénéfices		
= Résultat net		

1. Le coût du risque correspond au risque de contrepartie, essentiellement composé des dotations et reprises pour dépréciation de créances sur la clientèle et établissements de crédits, et des pertes sur créances irrécouvrables.

2. Les gains ou pertes sur actifs immobilisés correspondent aux plus ou moins-values sur éléments d'actifs cédés.

Le coefficient d'exploitation représente le ratio de référence en matière de gestion d'exploitation bancaire. Les valeurs moyennes de ce ratio se situent généralement entre 60 % et 70 %. Il se calcule comme suit :

$$\text{Coefficient d'exploitation} = \frac{\text{Charges de fonctionnement nettes hors coût du risque}}{\text{PNB}}$$

EXEMPLE 3.1 – Soldes de gestion bancaire

La banque Nexis vous communique les informations suivantes (données en millions d’euros) et vous demande de présenter son compte de résultat en faisant apparaître les principaux soldes de gestion pour l’année N.

- Intérêts perçus sur crédits à la consommation : 320
- Intérêts perçus sur crédits à long terme : 290
- Intérêts perçus sur comptes débiteurs : 120
- Commissions perçues sur services bancaires : 210
- Intérêts payés sur dépôts à terme : 170
- Intérêts payés sur comptes sur livrets : 70
- Coûts d’exploitation : 460
- Provisions : 60

L’impôt sur les bénéfices retenu représente 33 1/3 % du résultat net avant impôt.

Calcul de la marge sur intérêts :

Marge sur intérêts = Intérêts reçus – Intérêts versés = 730 – 240 = 490

Avec : Intérêts reçus = 320 + 290 + 120 = 730

Intérêts versés = 170 + 70 = 240

Marge sur intérêts	490
Commissions	210
Produit net bancaire (PNB)	700
Coûts d’exploitation	460
Provisions	60
Résultat brut d’exploitation (RBE)	180
Résultat net avant impôt	180
Impôt sur les bénéfices	60
Résultat net	120

Les résultats du tableau précédent montrent que le RBE (résultat brut d’exploitation) s’élève à 180 M€, soit à 25,71 % du PNB. Ce taux est lié aux charges d’exploitation, qui représentent une part importante du PNB.

Le coefficient d’exploitation, de 74,28 % (520/700), constitue un ratio particulièrement important dans le domaine de l’exploitation bancaire. Une bonne gestion des coûts d’exploitation, associée à un objectif de hausse du PNB, aura pour effet d’améliorer le résultat brut d’exploitation.

2.2 La décomposition de l’écart sur marge

La marge sur intérêts, comme tout objet du contrôle de gestion bancaire, fait l’objet de prévisions aux différents niveaux du pilotage de la banque. Une fois les actions engagées, les calculs d’écarts permettent de réaliser un suivi et d’analyser les différences constatées entre marge sur intérêts réalisée et marge sur intérêts prévue. La marge sur intérêts se composant d’intérêts reçus sur les emplois et d’intérêts versés sur les ressources, il est possible de procéder à une analyse distincte de ces deux sources de performance.

Ainsi, de la même façon que l'on procède à des analyses d'écart dans le secteur industriel, on recherche les principales composantes et facteurs explicatifs des écarts sur intérêts perçus et sur intérêts versés. Parmi ces facteurs, il est possible d'identifier :

- les variations de prix, qui correspondent ici aux variations des taux d'intérêts sur les emplois (crédits immobiliers, crédits à la consommation, sur comptes débiteurs...) ou sur les ressources (placements, dépôts clients...). L'écart entre taux d'intérêts prévus et réels permet de déterminer un écart sur prix ;
- les variations de volume concernant les volumes d'emplois ou de ressources ;
- les variations dans la composition des produits constitutifs des emplois ou des ressources.

L'écart global sur marge est donc le résultat d'une combinaison de ces trois effets :

$$\begin{aligned} \text{Écart global sur marge} &= \text{Écart sur prix} \\ &+ \text{Écart sur composition} \\ &+ \text{Écart sur volume} \end{aligned}$$

EXEMPLE 3.2 – Analyse d'un écart sur marge

La banque Nexis vous communique des informations concernant les prévisions et les réalisations de ses emplois afin de procéder à une analyse des intérêts liés, en millions d'euros.

Emplois	Réalizations			Prévisions		
	Volume (Qr)	Taux (Pr)	Total intérêts	Volume (Qp)	Taux (Pp)	Total intérêts
Crédits immobiliers	5 800	5,0 %	290	5 500	5,6 %	308,0
Crédits à la consommation	4 500	7,8 %	351	4 200	8,5 %	357,0
Crédits à court terme (comptes débiteurs)	1 500	8,0 %	120	1 400	8,2 %	114,8
Total	11 800		761	11 100		779,8

Calcul de l'écart total

Écart total sur intérêts reçus = Intérêts réels – Intérêts prévus = 761 – 779,8 = – 18,8 (défavorable).

Cet écart total se décompose en trois sous-écarts : écart sur prix, écart sur composition et écart sur volume.

Calcul de l'écart sur prix ou sur taux d'intérêts reçus

L'écart sur prix, ou sur taux d'intérêts reçus, est lié à des variations entre les taux d'intérêts réels et prévus.

	Écart sur prix		
	(Pr – Pp)	Qr	Écart sur prix
Crédits immobiliers	- 0,6 %	5 800	- 34,8
Crédits à la consommation	- 0,7 %	4 500	- 31,5
Crédits à court terme (comptes débiteurs)	- 0,2 %	1 500	- 3,0
Total		11 800	- 69,3

L'écart sur prix est l'élément fondamental explicatif de l'écart défavorable sur la marge. Les intérêts reçus ont été nettement inférieurs à ce qui avait été prévu.

Calcul de l'écart sur composition

Afin de procéder aux calculs de l'écart sur composition et écart sur volume, il est nécessaire d'ajuster la composition prévue aux quantités réelles totales.

	% composition prévue	Quantités réelles totales Qrt	Composition prévue adaptée aux quantités réelles Q'r*	Quantités réelles Qr
Crédits immobiliers	49,55 %	11 800	5 846,85	5 800
Crédits à la consommation	37,84 %	11 800	4 464,86	4 500
Crédits à court terme (comptes débiteurs)	12,61 %	11 800	1 488,29	1 500
Total	100,00 %	11 800	11 800	11 800

*Q'r correspond au volume de chaque produit (crédits immobiliers, crédits à la consommation...) pour le volume global d'activité effectif de 11 800, si la composition des ventes était restée conforme aux prévisions.

Une fois identifiées les valeurs des quantités réelles adaptées à la composition prévue, il est possible de calculer l'écart sur composition des emplois. Cet écart correspond à des variations entre réalisations et prévisions de la composition des emplois.

	Écart sur composition (mix)		
	(Qr – Q'r)	Pp	Écart sur composition
Crédits immobiliers	- 46,85	5,6 %	- 2,62
Crédits à la consommation	35,14	8,5 %	2,99
Crédits à court terme (comptes débiteurs)	11,71	8,2 %	0,96
Total			1,32

Calcul de l'écart sur volume global

Enfin, l'écart sur volume permet d'identifier des variations liées au volume global des emplois de la banque.

	Écart sur volume		
	(Q'r – Qp)	Pp	Écart sur volume
Crédits immobiliers	346,85	5,6 %	19,42
Crédits à la consommation	264,86	8,5 %	22,51
Crédits à court terme (comptes débiteurs)	88,29	8,2 %	7,24
Total			49,18

Vérification des calculs et explication de l'écart total sur intérêts perçus

Écart total	- 18,80
Écart sur prix	- 69,30
Écart sur composition	1,32
Écart sur volume	49,18

Commentaire général

Au final, l'écart sur intérêts perçus sur les emplois de la banque Nexis, qui est défavorable, s'explique essentiellement par les variations de taux d'intérêts. L'écart sur taux d'intérêt ou sur prix, défavorable, est cependant compensé en grande partie par un écart favorable sur le volume global des emplois. La banque, qui n'a qu'une marge d'action très faible sur la baisse des taux, a en effet « compensé » cette baisse par une hausse des encours et par des actions de vente de produits tels que les crédits immobiliers ou les crédits à la consommation auprès de sa clientèle. Cette hausse des volumes de crédits est par ailleurs liée à la baisse des taux, rendant les produits plus attractifs.

3 Les politiques de réduction de coûts dans la banque

Dans un contexte de crise financière, les banques, comme de nombreuses entreprises, affichent une réelle volonté de réduction des coûts. Les méthodes visant à mieux connaître les coûts en vue de mieux les maîtriser se développent donc dans les établissements bancaires. Le calcul de coûts par activité et les méthodes de *benchmarking* en particulier constituent des dispositifs efficaces de réduction des coûts.

3.1 L'application de la méthode ABC

La méthode ABC (*Activity Based Costing*) est apparue à la fin des années 1980 dans les entreprises industrielles (chapitre 1). Elle a peu à peu été appliquée aux services en général et au secteur bancaire en particulier (Obadia et Faubert, 2000¹). Cette méthode, initiée suite aux travaux des chercheurs américains du CAM-I, propose de répartir les charges indirectes en fonction des activités consommatrices de ressources. L'ABC, qui apparaît comme une réponse aux critiques adressées à la méthode classique de répartition des charges indirectes, permet en particulier d'éviter l'arbitraire lié à l'hypothèse d'homogénéité des charges indirectes ainsi qu'à l'utilisation de clés de répartition incertaines. L'ABC présente l'avantage d'une plus grande finesse dans l'affectation des charges indirectes, du fait de l'identification d'inducteurs de coûts plus précis comme unités de mesure des différentes activités.

1. Obadia S., Faubert M. (2000), « Méthode ABC : une approche industrielle », *Banque Magazine*, n° 618, pp. 32-33.

De plus, la méthode ABC permet de considérer l'organisation de façon transversale plutôt que hiérarchico-fonctionnelle, ce qui paraît cohérent avec l'orientation stratégique des banques tournées vers un pilotage des activités au service de processus transversaux créateurs de valeur. Les découpages par activités et processus orientés client substituent aux découpages fonctionnels. En partant du principe que les produits consomment les activités qui consomment à leur tour les ressources, il est possible de représenter ainsi l'ABC dans le secteur bancaire :

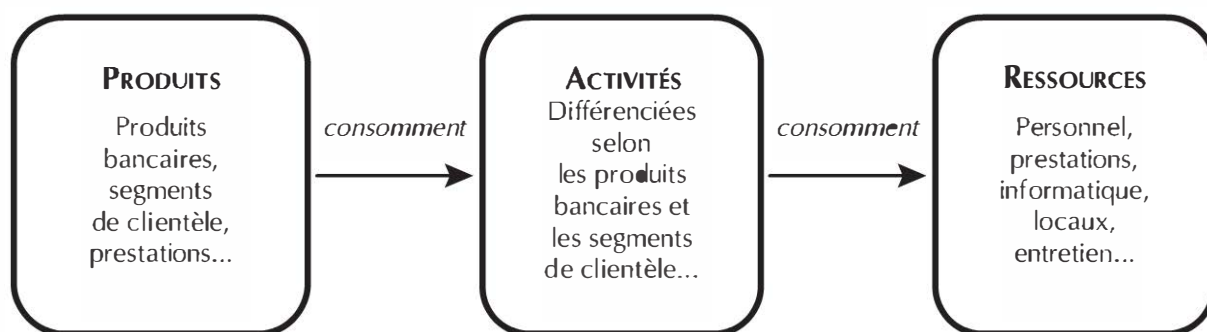


Figure 3.3 – L'ABC dans le domaine bancaire

Les principales étapes généralement identifiées pour mettre en place l'ABC dans une organisation sont les suivantes :

1. Phase d'identification des activités, également appelée « cartographie d'activités »
2. Phase d'évaluation des ressources consommées par les activités
3. Phase de définition des inducteurs d'activités, déclencheurs d'activités
4. Phase d'affectation du coût des activités aux objets de coûts

Chacune de ces étapes s'avère complexe à mettre en œuvre, compte tenu des spécificités du domaine bancaire. Dans la phase d'établissement de la cartographie d'activités, la complexité tient au fait que les activités bancaires sont très nombreuses et très souvent liées les unes aux autres. Dans la phase d'évaluation des ressources consommées par les activités, il est nécessaire de mettre en œuvre une analyse extrêmement fine des charges et des volumétries, c'est-à-dire des consommations de ressources par les activités. Dans la phase de définition des inducteurs d'activités, déclencheurs d'activités, le contrôleur de gestion doit identifier de la façon la plus objective possible les causes des coûts, qui permettent de définir une mesure unique des inducteurs d'activité. Enfin, dans la phase d'affectation du coût des activités aux objets de coûts, il est nécessaire de mettre en place des « compteurs » de consommation d'inducteurs par les activités, afin de connaître avec exactitude les volumes d'inducteurs consommés par les activités, et de pouvoir ensuite les affecter aux produits consommateurs d'activités.

En définitive, l'*Activity-Based Costing*, associé à l'*Activity-Based Management*, présente de nombreux avantages du point de vue du pilotage stratégique. Cette nouvelle orientation du pilotage devrait en particulier améliorer la prise en compte du

point de vue du client, assurer une meilleure coordination entre les services et enfin faciliter le déploiement de la stratégie. Cependant, la mise en place et l'assimilation de l'ABC dans les banques présentent un certain nombre de difficultés. Son implantation s'est avérée extrêmement lourde du fait de la complexité organisationnelle des établissements bancaires (Godowski, 2004). La multiplicité des activités et des produits proposés, les problèmes d'affectation et de répartition des charges entre destinataires, ainsi que la puissance du système d'information requise, ont souvent induit des adoptions partielles de la méthode ABC dans les banques.

3.2 Le *benchmarking* bancaire

Les techniques de *benchmarking* sont de plus en plus présentes au sein des banques et constituent des dispositifs particulièrement utiles à la prise de décision. Ces méthodes d'étalonnage consistent à se comparer aux meilleurs pour identifier les marges de progrès possibles pour l'organisation.

Le *benchmarking* est mobilisé en particulier, dans le cadre de décisions stratégiques de type internalisation ou externalisation de certaines activités bancaires. Dans ce cadre, le couplage du *benchmarking* à la méthode ABC peut servir à comparer les coûts par activités d'une entité avec les coûts par activités d'autres entités internes ou externes à la banque. Il est alors possible d'analyser la rentabilité de ces activités, d'envisager le recentrage sur certaines et l'externalisation d'autres (encadré 3.1). Par ailleurs, les méthodes de *benchmarking* sont également utilisées pour évaluer la productivité des opérations bancaires, permettant là encore de comparer la productivité respective de différentes entités et d'identifier les marges de progrès possibles pour les moins performantes (De La Villarmois, 1999 ; Hubrecht, 2005).

ENCADRÉ 3.1 – ABC et *benchmarking* interne dans le groupe Caisse d'épargne

Depuis 1996, diverses démarches d'implantation de l'ABC ont été entreprises par le groupe Caisse d'épargne. Ce n'est que depuis 2000 que le groupe, sous l'égide de la Caisse nationale des Caisses d'épargne, a réellement décidé de formaliser l'outil au travers de la mise en place d'un progiciel d'analyse des coûts. Cette adoption du progiciel dédié à l'ABC devait permettre de concilier attentes nationales et régionales tout en répondant à plusieurs objectifs :

Appréhender une structure décentralisée grâce à un *benchmarking* interne

L'apport de l'ABC est de considérer l'entreprise non pas sous l'angle des entités mais des activités qui y sont réalisées. Ainsi, le *benchmark* ne portera plus sur les entités (agences, back-office, middle-office...) mais sur les activités (vente, gestion courante, gestion du risque, management...). L'analyse permet alors de questionner les proces-





sus associés aux activités, et de remettre éventuellement en cause les processus associés aux activités redondantes ou non créatrices de valeur.

Prendre en compte plusieurs axes d'analyse

La puissance des outils informatiques permet maintenant de traiter les coûts sous forme multidimensionnelle. L'ABC autorise des analyses de la rentabilité clients et des produits. La mise en place de l'ABC se fait alors en plusieurs séquences, permettant de modéliser les chaînes de causalités suivantes :

- les clients consomment des produits et services à travers un canal de distribution (agence, plate-forme téléphonique, Internet...);
- le couple produits/services – Canal de distribution consomme des coûts directs et des activités ;
- ces activités consomment des ressources internes à la banque : personnel, ressources informatiques, locaux...

Le coût d'un client identifié grâce à l'ABC correspond alors à la somme des activités qu'il consomme directement et indirectement à travers l'achat de produits via un canal de distribution.

La capacité de prendre en compte plusieurs niveaux de zoom

Un des objectifs de l'outil est de pouvoir affiner l'analyse sur des éléments sensibles que les caisses souhaitent explorer. Ainsi, en détectant des anomalies ou des écarts par rapport au *benchmark*, des actions correctrices peuvent être mises en place.

D'après : *Revue Banque magazine*, n° 618, octobre 2000
« Méthode ABC : une approche industrielle ».

Au-delà du pilotage par les coûts, les tableaux de bord permettent également, au niveau groupe, d'effectuer un suivi et un pilotage stratégique des principales actions menées. La mise en œuvre des tableaux de bord au niveau groupe complète alors l'approche par les coûts en s'intéressant notamment au pilotage de la valeur créée, via le suivi des PNB notamment. Cet aspect du contrôle de gestion bancaire est présenté dans le développement suivant.

4 Les tableaux de bord stratégiques au service du pilotage global des établissements bancaires

Dans la banque comme dans toute organisation, les tableaux de bord apparaissent, à côté des budgets, comme les supports privilégiés du contrôle de gestion. Les tableaux de bord stratégiques de la direction générale sont centrés sur la performance économique et financière. Ils donnent à la direction des indicateurs pertinents et ciblés sur l'activité de l'établissement et offrent par ailleurs la possibilité d'un suivi rapide des principales évolutions du secteur.

On retrouve dans la banque les fonctions premières des tableaux de bord tels qu'ils sont traditionnellement définis, c'est-à-dire conçus pour les besoins du pilotage. Dans leur conception, il est par ailleurs généralement souligné que les tableaux de bord intègrent un ensemble d'indicateurs peu nombreux, fournissant des informations importantes et pertinentes pour le responsable concerné, rapidement obtenues et simples à interpréter.

Ces principes caractérisent bien les tableaux de bord mobilisés dans le secteur bancaire. Au niveau groupe, l'un des principaux objets de suivi reste le PNB. Dans un groupe régional, dans un même tableau de bord se trouvent les PNB de toutes les entités et agences de la région. Cette information relative au PNB par entité est particulièrement intéressante dans le cadre de l'action opérationnelle menée par le groupe.

EXEMPLE 3.3 – Suivi du PNB au niveau groupe régional

La banque Nexis souhaite mettre en place un tableau de bord destiné au suivi du PNB au sein de chacune de ses entités regroupant plusieurs agences. Le tableau de bord suivant propose de suivre l'évolution du PNB au niveau des entités et des agences en fonction de la segmentation opérée, à savoir clients particuliers, comptes pro, et clients entrepreneurs (entreprises dont le CA est supérieur à 1 500 K€).

Proposition d'un modèle de tableau de bord de suivi du PNB – direction régionale :

	Suivi Banque de proximité (particuliers + comptes pro)			PNB Clients particuliers			PNB Clients comptes professionnels			PNB Clients entrepreneurs		
	Réal. N	Réal. N-1	% évol.	Réal. N	Réal. N-1	% évol.	Réal. N	Réal. N-1	% évol.	Réal. N	Réal. N-1	% évol.
PNB fiabilisé												
Entité 1												
Agence A1												
Agence A2												
Agence A3												
Agence A4												
Entité 2												
Agence A1												
Agence A2												
Agence A3												
...												

Le tableau de bord de la direction générale ne se limite cependant pas au suivi du PNB. Il intègre de nombreux autres éléments permettant le suivi :

- de l'activité de crédit et des emplois (suivi des encours de crédit, des encours de refinancement, des marges sur encours...) ;
- des ressources (suivi des ressources à vue, ressources épargne, ressources à terme) ;
- des taux moyens ;
- de l'exécution budgétaire ou réalisation des charges ;
- suivi des effectifs...

Enfin, les tableaux de bord stratégiques des directions de groupes et des directions régionales ont évolué ces dernières années vers des approches plus globales et dites « intégrées ». Les directions se dotent en effet de tableaux de bord, qui associent, au-delà des agrégats classiques de gestion bancaire permettant le suivi de l'activité économique et financière, des éléments de mesure du risque et de la création de valeur à long terme.

Focus

Vers un tableau de bord bancaire intégré

Les tableaux de bord du contrôle de gestion central permettent aux directions générales des établissements financiers de disposer d'une vue synthétique des performances financières de leur établissement. En revanche, ces tableaux de bord ne permettent pas de répondre, dans un document unique, à la triple préoccupation de maîtrise des résultats, de maîtrise des risques et de pilotage du développement.

Le tableau de bord intégré a pour objectif de permettre à la direction générale d'optimiser le pilotage de la banque au travers d'un suivi multifocal des performances reposant sur trois piliers : la mesure de la performance financière et en particulier de suivi des charges (pilier 1), la mesure des risques associés à ces performances (pilier 2), enfin la mesure de la création de valeur (pilier 3). À chacun de ces piliers est associée une thématique spécifique. [...]

D'après : *Banque magazine*, n° 652, 2003.

Section 3 LE CONTRÔLE DE GESTION AU SERVICE DU PILOTAGE OPÉRATIONNEL DES BANQUES

Dans la banque de détail, les responsables d'agence sont les relais opérationnels de la mise en œuvre de la stratégie sur le terrain. Ainsi ont-ils des objectifs à la fois économiques et financiers, de produit net bancaire (PNB) et de résultat, des objectifs commerciaux, avec un suivi intense et détaillé de leur efficacité commerciale et des moyens (notamment humains) mis au service de leur action. Les évolutions majeures du contexte institutionnel et concurrentiel, présentées dans la première section de ce chapitre, ont conduit à un changement considérable du métier de responsable d'agence. La fonction de directeur d'agence requiert désormais de mul-

tiples compétences, en particulier une capacité à faire le lien entre les enjeux opérationnels du métier, les processus de contrôle de gestion et la dimension managériale. Cette section s'attachera à montrer comment les outils de contrôle mis à la disposition des agences bancaires et regroupements d'agences, servent au déploiement de la stratégie et participent indirectement à l'animation managériale.

1 Le pilotage d'une performance économique et financière

Au niveau des centres de responsabilité que sont les agences et les regroupements d'agence, le pilotage de la performance économique et financière repose sur le suivi du PNB, principal indicateur de l'activité commerciale. Par ailleurs, chaque centre de profit étant supposé maîtriser l'ensemble des produits et des charges qui lui sont imputées, le pilotage du centre s'appuie également sur une connaissance précise de son résultat.

1.1 Détermination et suivi du PNB d'un centre de profit

Afin de calculer le PNB d'un centre de profit, il est important de clarifier trois points principaux :

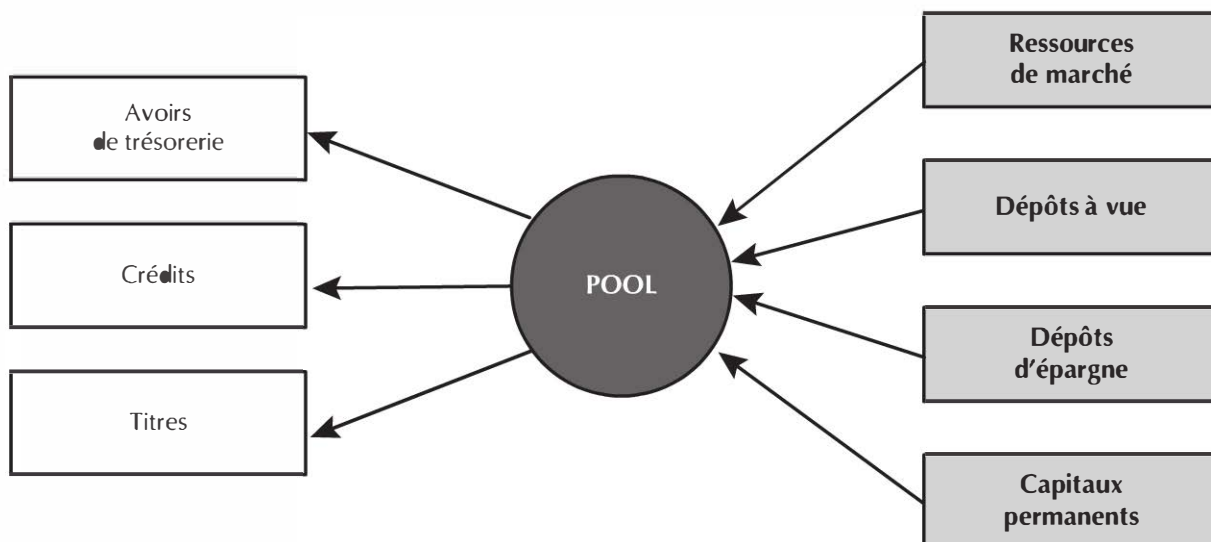
- les mécanismes d'affectation des emplois aux ressources et de mesure des capitaux en flux bruts ou flux nets ;
- le choix d'une méthode d'évaluation du « *float* » ;
- le taux de cession interne pour valoriser les emplois et les ressources.

■ Les mécanismes d'affectation des emplois aux ressources et de mesure des capitaux

Compte tenu de l'activité de collecte et de distribution des capitaux opérée par la banque, il est nécessaire de déterminer comment s'effectue le lien entre ressources collectées et capitaux redistribués. Pour cela, la banque peut avoir recours à deux principales méthodes : la « méthode du pool unique » et la « méthode des pools multiples ».

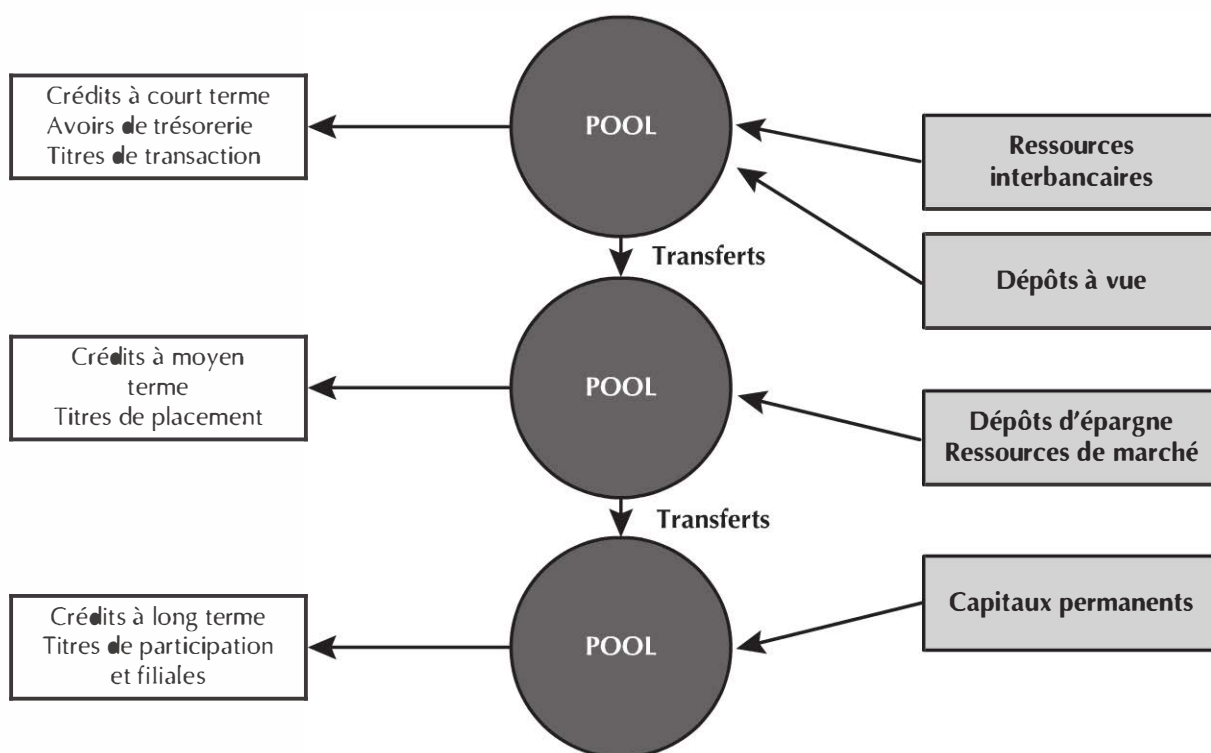
Dans le cadre de la méthode du pool unique, on considère que toutes les ressources collectées sont affectées dans un pool de fonds unique et ensuite redistribuées vers les emplois (figure 3.4).

Dans le cadre de la méthode des pools multiples en revanche, il s'agit d'allouer certaines ressources à certains emplois, en tenant compte des critères de liquidité et d'exigibilité des capitaux, mais également des domaines d'activités de la banque (exemple : ressources du livret développement durable affectées à des prêts économie d'énergie). Sur la base de ces éléments, une correspondance est alors établie entre certains types d'emplois et certains types de ressources (figure 3.5).



D'après : De Coussergues et Bourdeaux, 2010.

Figure 3.4 – Méthode du pool unique



D'après : De Coussergues et Bourdeaux, 2010.

Figure 3.5 – Méthode des pools multiples

La méthode des pools multiples est plus précise, puisqu'elle propose une décomposition plus fine des mécanismes d'affectation d'emplois aux ressources. Elle sera par conséquent plus utile au pilotage et à la prise de décision opérationnelle.

Une fois le choix de la méthode du pool retenue, il est nécessaire de choisir une méthode de valorisation des capitaux en flux bruts ou en flux nets.

La mesure des capitaux en flux bruts considère que toutes les ressources, quelles que soient leur nature et leur durée, sont mises en commun dans le pool, et servent ensuite à financer les emplois des agences, indépendamment du type d'emploi.

La mesure des capitaux en flux nets considère que les ressources collectées par une agence sont dans un premier temps affectées aux emplois de l'agence. Une fois sa balance de trésorerie établie (total des ressources – total des emplois), elle va soit reverser son excédent de trésorerie au pool central de trésorerie, soit refinancer son déficit par le pool central de trésorerie.

■ **La méthode d'évaluation du float**

Compte tenu de l'importance des mouvements de trésorerie, il est par ailleurs nécessaire de retenir une méthode d'évaluation des capitaux et du « *float* clientèle ». Il existe pour cela plusieurs méthodes d'évaluation des capitaux emplois ou ressources (De Coussergues et Bourdeaux, 2010 ; Rouach et Naulleau, 2012) :

- méthode des capitaux moyens à la date d'opération ;
- méthode des capitaux instantanés (mesure des encours à la fin d'une période donnée) ;
- méthode des capitaux moyens en date de valeur (moyenne des capitaux sur une période établie) ;
- méthode des capitaux moyens en date de trésorerie.

■ **Le taux de cession interne des capitaux**

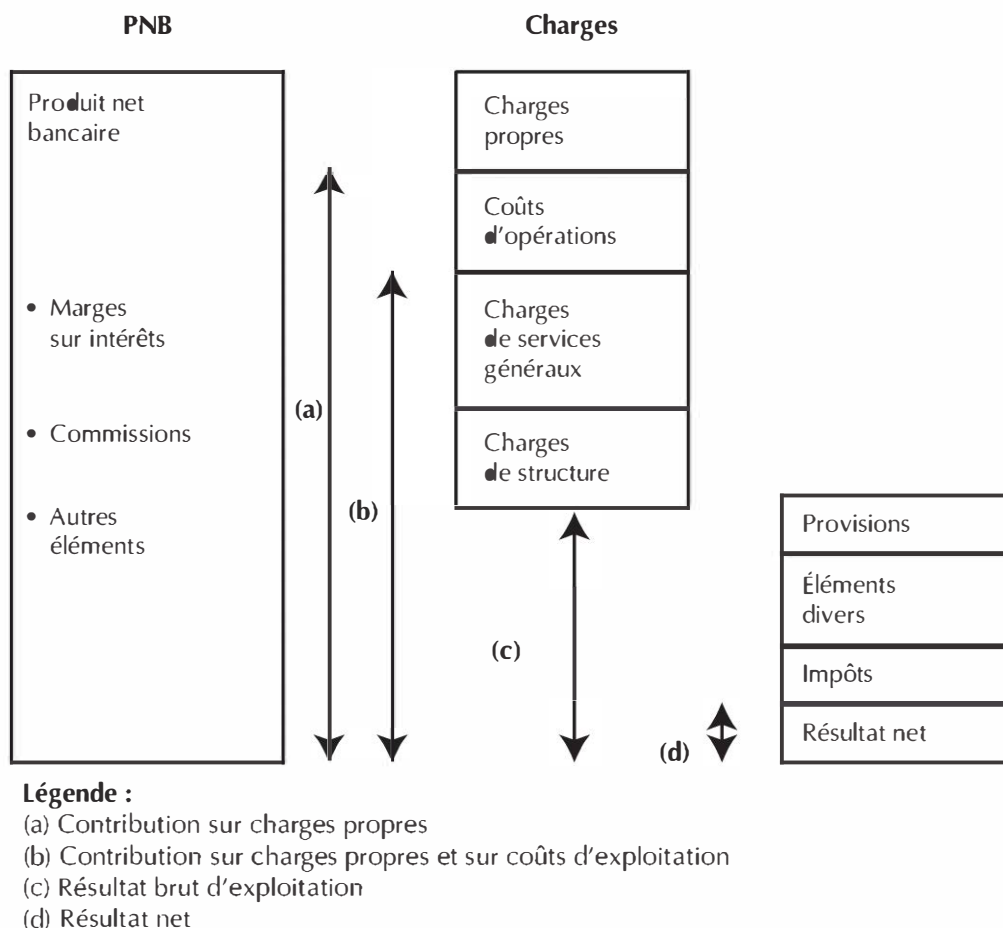
Enfin, après avoir choisi les méthodes d'affectation d'emplois aux ressources et celles de valorisation des capitaux, il est nécessaire de déterminer le taux de cession interne des capitaux, qui permettra de valoriser les mouvements de capitaux internes à la banque, ainsi que les ressources et les emplois affectés au centre de profit. Le choix de la méthode a évidemment une forte incidence sur la marge du centre de profit, puisqu'elle sert de base au calcul de ses composantes, intérêts reçus et intérêts versés. Deux méthodes principales sont retenues :

- la méthode du taux unique propose de valoriser l'ensemble des emplois et ressources afférents à une agence bancaire. Le taux retenu est en général celui du marché monétaire, mais il peut aussi correspondre à un taux conventionnel fixé par la banque et proche des taux du marché monétaire ;
- la méthode des taux multiples, ou différenciés, est retenue notamment dans le cas de situations de pools multiples, avec des taux différenciés en fonction des différents pools. Ces taux sont également proches des taux du marché monétaire.

L'intérêt du recours aux taux de cession multiples est qu'ils permettent de décomposer de façon plus précise la marge commerciale en fonction des types de ressources et de crédits. Après avoir identifié chacun de ces éléments, il est alors possible de calculer la marge sur intérêts relative au centre de profit, et le PNB associé.

1.2 Pilotage et suivi des résultats d'un centre de profit

Le calcul du PNB et l'identification des charges spécifiques à chaque centre de profit permettent d'en déterminer les résultats. La mise en avant de résultats intermédiaires amène en outre à distinguer les éléments maîtrisés par le centre des autres éléments structurels, liés au fonctionnement général de la banque, telles que les charges de structures. Le schéma 3.6 illustre les principales étapes de la formation du résultat par centre de profit.



D'après : Rouach et Naulleau, 2009.

Figure 3.6 – Formation et présentation d'un résultat d'un centre de profit

EXEMPLE 3.4 – Analyse du résultat par agence

La banque Nexis vous communique les informations suivantes concernant l'une de ses agences et vous demande de présenter son compte de résultat en faisant apparaître les principaux soldes de gestion pour l'année N (données en milliers d'euros).

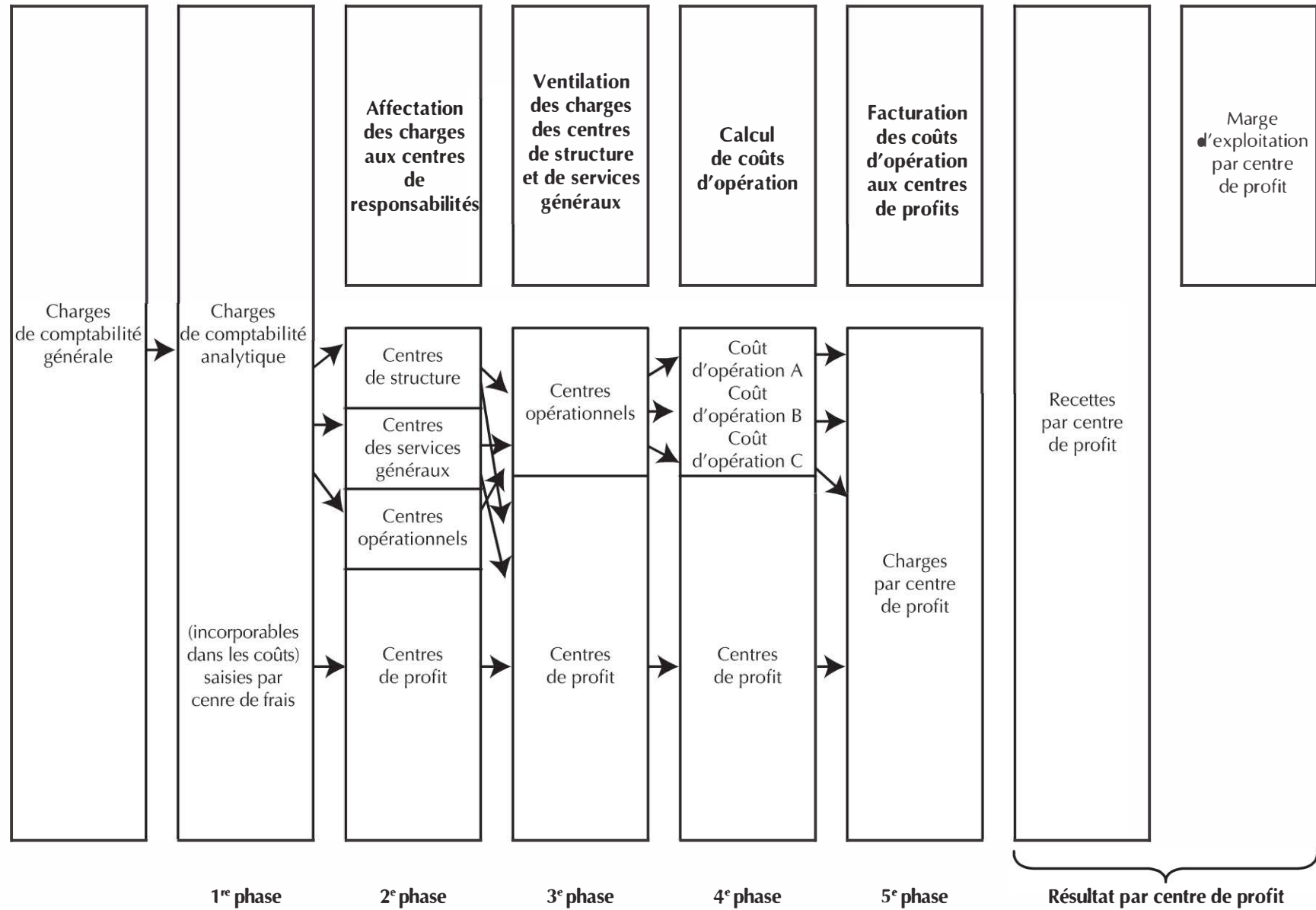
- Marge sur capitaux : 460
- Commissions : 150
- Charges propres à l'agence (frais de personnel, locations, déplacements...) : 390
- Coûts d'opérations facturés : 60
- Charges de structures et de frais généraux : 30
- Dotations aux amortissements et provisions : 70
- Les impôts sur les bénéfices représentent 33 1/3 % du résultat net avant impôt.

Calcul du résultat de l'agence :

Marge sur capitaux	460
Commissions	150
Produit net bancaire (PNB)	610
Charges propres	390
Contribution sur charges propres	220
Coût des opérations	60
Contribution sur charges propres et sur coût des opérations	160
Charges de structure et de frais généraux	30
Résultat brut d'exploitation (RBE)	130
Provisions	70
Résultat net avant impôt	60
Impôt sur les bénéfices	20
Résultat net	40

Dans cet exemple, la banque Nexis réalise un résultat brut d'exploitation (RBE) qui s'élève à 20,30 % du PNB, soulignant l'importance des coûts d'exploitation (coefficient d'exploitation : 79,70 % du RBE). Malheureusement les marges de manœuvre de l'agence pour améliorer ce coefficient d'exploitation sont extrêmement faibles, puisqu'elle ne maîtrise pas la totalité des coûts d'exploitation (pas de pouvoir d'action sur les frais de personnel par exemple, qui représentent souvent le principal poste de charges propres). Les marges de manœuvre concernent alors essentiellement les commissions avec comme leviers notamment l'augmentation des services proposés à la clientèle et la marge sur capitaux, en essayant d'augmenter les volumes d'encours.

Le calcul du résultat par centre de profit présenté ci-dessus nécessite de pouvoir affecter de la façon la plus pertinente possible les charges de la comptabilité générale aux centres de profits que sont les agences. Cette affectation conduit en particulier à déterminer le coût des opérations facturées aux centres, et nécessite plusieurs étapes de calculs et retraitements analytiques. L'architecture générale du calcul des charges par centre de profit suit généralement le schéma décrit dans la figure 3.7.



D'après : Rouach et Naulleau, 2009 et De Coussergues et Bourdeaux, 2010.

Figure 3.7 – Calcul des charges par centre de profit

Si le calcul des résultats par agence est particulièrement utile au groupe dans le cadre notamment des actions opérationnelles menées, il l'est dans une moindre mesure pour le directeur d'agence, qui pilote davantage par le PNB et les évolutions d'encours.

En effet, comme indiqué précédemment, le directeur d'agence ne maîtrise pas la totalité de ses charges, et en particulier les charges de personnel. De plus, le résultat est souvent le fruit d'actions passées, compte tenu notamment du poids des encours. Or, la durée d'activité d'un directeur d'agence étant assez courte (3 à 5 ans en moyenne), les résultats observés sur la base du compte de résultat des exercices en cours ne coïncident pas forcément avec les actions menées sur la même période. Se pose donc la question de la responsabilité effective du directeur d'agence, compte tenu du décalage temporel entre sa période d'intervention sur une même agence et les résultats comptables observés sur la même période. Par conséquent les tableaux de bord opérationnels constituent une manière complémentaire d'assurer le suivi de la performance d'une agence, rétablissant le lien entre actions et mesure de leurs effets par les indicateurs, soit une certaine contrôlabilité pour le manager opérationnel.

2. Le pilotage de la performance commerciale

Le pilotage des agences et des secteurs bancaires (ensemble d'agences) s'appuie en grande partie sur les indicateurs des tableaux de bord opérationnels. Ces tableaux de bord remplissent plusieurs missions :

- ils sont un moyen de délégation des objectifs stratégiques et de mise en œuvre des plans d'actions au niveau de l'agence ;
- ils responsabilisent les chefs d'agence et les managers vis-à-vis de l'atteinte des objectifs stratégiques ;
- ils sont un moyen d'animation et de motivation des équipes commerciales ;
- ils permettent enfin d'effectuer le *reporting* bancaire, en facilitant la remontée d'informations vers la direction générale.

2.1 Les tableaux de bord et l'animation commerciale des agences

Le contrôle de gestion de la banque commerciale peut, en certains points, être comparé à celui de la grande distribution, comme le soulignait déjà D. Bessire en 1998. Cette similitude s'est encore accentuée au cours des années 2000 avec l'évolution du contexte concurrentiel. Ainsi, l'agence bancaire peut être assimilée à un point de vente, remplissant de nombreuses fonctions commerciales et se devant de répondre à un ensemble d'objectifs commerciaux associés aux plans d'actions stratégiques. Du fait de la diversité des produits distribués, mais également des nom-

breuses segmentations de clientèle, il existe une grande variété de tableaux de bord bancaires, répondant à différents objectifs.

Dans l'agence bancaire, plusieurs formes de tableaux de bord sont par conséquent à l'œuvre. Le tableau de bord commercial présente un certain nombre d'indicateurs ciblés en fonction des produits proposés et en fonction des différents segments de clientèle. Ces indicateurs sont généralement exprimés sous forme monétaire mais également en volume, permettant un suivi des actions commerciales engagées (nombre d'entrées en relation clientèle par segments, par types d'offre produit-service, etc.). Le tableau de bord « agence » propose une synthèse des indicateurs commerciaux et des indicateurs plus généraux relatifs à l'agence. Il permet le suivi du PNB agence, du PNB par segment de clientèle et par client, des effectifs agence, des charges relatives à l'agence, mais également d'indicateurs davantage « qualitatifs », tels que la qualité de l'accueil, le niveau de satisfaction des clients, le délai de réponse aux clients, le caractère complet des informations délivrées aux clients. Que ce soit pour le tableau de bord commercial ou pour le tableau de bord agence, des objectifs ou valeurs cibles sont définis et associés à chacun des indicateurs.

Dans certaines banques, les tableaux de bord sont par ailleurs à la base du système d'incitation. L'atteinte des objectifs s'assimile à des challenges, permettant d'établir des palmarès entre entités, dans le cadre d'actions de *benchmarking*. Pour affiner le système d'incitation associé aux tableaux de bord, certaines banques attribuent des coefficients aux objectifs considérés comme prioritaires. Ainsi, chaque objectif se voit attribuer un coefficient orientant les comportements vers la réalisation prioritaire des objectifs à fort coefficient, donnant lieu à la récompense la plus importante.

Le système d'indicateurs mis en place dans les tableaux de bord opérationnels constitue alors à la fois un outil de suivi, d'orientation des actions et d'incitation, par la mise en liaison de l'atteinte des objectifs et du système de rémunération.

EXEMPLE 3.5 – Le tableau de bord d'un manager clientèle pro

Le tableau de bord d'un manager « clientèle pro » de la banque Nexis est organisé autour des facteurs clés de gestion du secteur Pro de la banque, à savoir le développement des PME, le développement des crédits, le développement des produits assurance et prévoyance, et enfin l'intensité relationnelle. Pour chacune de ces dimensions sont proposés des indicateurs de suivi hebdomadaire. Ce tableau de bord a pour objectif d'assurer le suivi de la réalisation des objectifs stratégiques, en liaison avec un certain nombre de variables clés. Son but est par ailleurs d'orienter les comportements vers l'atteinte de ces objectifs, via la mise en place d'un système d'incitations et de récompenses. Le tableau de bord présenté ci-dessous permet à la fois de répondre aux impératifs de suivi de production mesuré soit en valeur, soit en nombre de clients et de suivi des réalisations support de la détermination des récompenses.

	Suivi de production hebdomadaire				Suivi de réalisation des plans d'actions			
	Production hebdomadaire	Production cumulée	Objectif annuel	% réalisation objectif annuel	Coefficient*	Score théorique	Score réalisé	Score réalisé/score théorique
Développement PME								
Entrée en relation cible								
Visites de prospects								
...								
Crédits								
Dépôts non rémunérés								
Livret DD								
Comptes épargne								
Livret A								
Crédits consommation								
Crédits immobiliers								
Frais dossiers								
...								
Assurance prévoyance								
Assurances biens								
Assurances produits bancaires								
Prévoyance								
...								
Intensité relationnelle								
Nombre de RDV								
% de clients nouveaux								
...								

* Le coefficient associé à chaque indicateur indique les priorités stratégiques et y associe le système de récompense.

Si la conception de ce système de contrôle de gestion opérationnel comme mode d'incitation constitue l'un des principaux piliers du système de contrôle de gestion dans son ensemble, sa mise en œuvre peut s'avérer délicate. Un tel dispositif liant étroitement contrôle de gestion et gestion des ressources humaines peut conduire à un certain nombre de dérives s'il n'est pas suffisamment encadré. Le contrôle de gestion commercial bancaire peut en effet se heurter à des difficultés de mise en œuvre s'il n'est pas suffisamment défini et pensé en fonction des attentes de la direction et du groupe, mais également des attentes et perceptions des managers en agences.

Ainsi, dans l'agence bancaire comme dans tout autre type d'entité commerciale, le tableau de bord peut constituer un outil de motivation des salariés et des équipes. Il peut également être perçu comme un outil de pression et de tension selon les modalités de sa mise en œuvre et la façon dont sont définis les indicateurs de suivi et les objectifs.

Des objectifs trop ambitieux peuvent par exemple avoir un effet néfaste sur les managers, tout comme des objectifs fixés sans adéquation avec les moyens et ressources disponibles s'avèrent démotivants pour les chargés de clientèle. De tels mécanismes de contrôle par les chiffres, s'ils ne sont pas adossés à une évaluation plus globale de l'activité des individus, peuvent alors atteindre leurs limites. Pour éviter de telles dérives, les systèmes d'objectifs et d'indicateurs proposés doivent être le fruit d'actions concertées entre le contrôle de gestion, le management des ressources humaines, le management de la force de vente, et la fonction commerciale.

2.2 Le tableau de bord agence, outil de suivi de la relation et des engagements clients

Au-delà du suivi du PNB et des volumes d'encours, les tableaux de bord déployés en agence bancaire s'organisent également autour du client, ce dernier se situant au cœur des préoccupations stratégiques et opérationnelles bancaires.

■ *Le suivi de l'engagement envers le client*

Les tableaux de bord constituent des outils de *reporting* efficaces des actions menées et du suivi des engagements envers le client. Dans un souci de fidélisation du client, les agences bancaires sont en effet conduites à développer un ensemble d'outils de suivi du service au client et de satisfaction de la clientèle. Des indicateurs appropriés sont alors intégrés aux tableaux de bord clients, une attention particulière étant portée aux engagements des commerciaux envers la clientèle : qualité du service proposé, écoute des besoins des clients, respect des délais, réactivité face aux demandes, transparence sur les commissions perçues, etc.

Ces engagements envers le client peuvent s'inscrire dans le cadre d'actions de RSE (responsabilité sociale des entreprises) et de développement durable conduites par les établissements bancaires. Ainsi, dans le cadre des actions de *reporting* sociétal bancaire, on retrouve un certain nombre d'éléments relatant d'une part les engagements de la banque envers le client, d'autre part des données propres à ces actions communiquées aux parties prenantes. Ces actions de *reporting* nécessitent des systèmes de collecte de l'information comptable et financière appropriées, ainsi que d'information sur les actions engagées et de leurs résultats, lesquels se fondent sur les systèmes de contrôle bancaires, et notamment sur les tableaux de bord.

L'un des objectifs aujourd'hui annoncé du contrôle de gestion bancaire, est, comme le souligne Thierry Luthy, président de la DFCG (Association nationale des directeurs financiers et de contrôle de gestion), de « se placer au service de la performance durable, qui allie rentabilité et développement social, dans le respect indispensable de valeurs et de principes d'éthique par chaque partie prenante de l'établissement bancaire » (Rouach et Naulleau, 2012). L'enjeu, pour les systèmes de contrôle, est alors de concilier, voire de réconcilier, les approches orientées *shareholders* avec les approches *stakeholders*, dans une perspective globale.

Dans ce contexte marqué par un engagement grandissant des établissements bancaires vis-à-vis de leurs parties prenantes et principalement vis-à-vis du client, on peut alors s'attendre à voir évoluer les prochaines années le contenu des tableaux de bord opérationnels vers des éléments de suivi plus qualitatifs, orientés vers l'assurance du respect des engagements clients notamment.



Cas d'entreprise

Les engagements relationnels du Crédit agricole

Le Crédit agricole prépare actuellement un certain nombre d'engagements envers sa clientèle et ses sociétaires. Le groupe a dévoilé en avril 2012 les trois premiers d'entre eux, organisés en particulier autour de la transparence, de l'objectivité et du délai de rétractation.

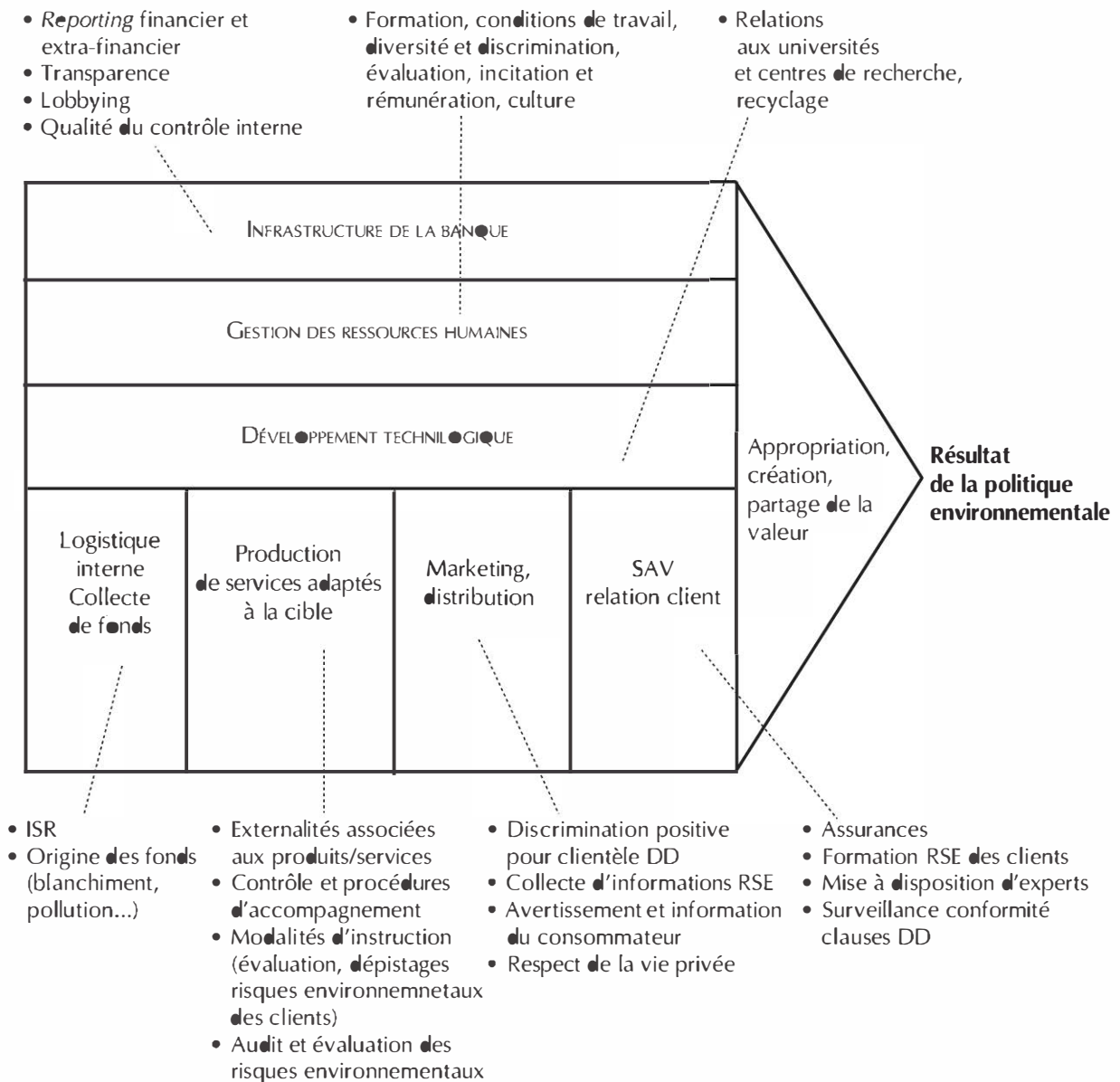
Les engagements de transparence sont liés aux actions mises en place en vue d'accroître la transparence des actions conduites par le Crédit agricole envers ses clients. La mise en place de carnets, la diffusion de supports de communication à destination du client en est l'exemple.

L'objectivité est liée à l'engagement de la banque à ne pas inciter ses conseillers de clientèle à proposer un produit plutôt qu'un autre, et à ne pas définir de dispositifs d'incitation financière en ce sens.

Le délai de rétractation offre la possibilité au client de bénéficier d'un délai de rétractation de 30 jours dès lors qu'un engagement est pris.

Extrait de : www.creditagricole.info, consulté le 12 avril 2012.

Selon Maymo et Pallas-Saltiel (2009¹), l'intégration de la RSE dans la chaîne de valeur bancaire se réaliserait à plusieurs niveaux, à la fois au travers des activités cœur de métiers, et des activités dites parallèles, comme le montre la figure 3.8.



D'après : Maymo et Pallas-Saltiel, 2009.

Figure 3.8 – L'intégration du développement durable dans la chaîne de valeur

■ Le suivi de l'attrition : une mesure de la fidélité du client

L'une des composantes du pilotage opérationnel devenue centrale aujourd'hui est le suivi de l'attrition, correspondant aux pertes de clients mesurées par un suivi

1. Maymo V., Pallas-Saltiel V. (2009), "Responsabilité sociale des entreprises. Quelles stratégies pour les banques ?", *Revue Banque*, n°714, juin, pp. 78-81.

des produits bancaires tels que les cartes bancaires notamment. Certaines de ces pertes peuvent être considérées comme naturelles (le décès d'un client), alors que d'autres peuvent être le signe d'une insatisfaction et d'une infidélité du client. Ce suivi par agence au sein du réseau permet de veiller à la fidélisation du client, et de conduire les actions opérationnelles appropriées. Le suivi de la production nette, vue comme la différence entre la production annuelle cumulée brute, correspondant aux entrées de clients, et l'attrition cumulée, correspondant aux sorties de clients, permet de porter un jugement sur la situation nette et ses composantes : encours et attrition.

Le repérage de situations critiques permet alors de voir où et comment mener des actions opérationnelles, en vue d'une part d'augmenter la production brute (par le biais d'actions commerciales appropriées) et d'autre part de réduire l'attrition. Du souci de réduire l'attrition découlent des actions commerciales orientées vers la fidélisation des clients. Ces actions se définissent notamment avec l'appui des services marketing centraux en mobilisant les techniques de gestion de la relation client (CRM, *Customer Relationship Management*).

L'ESSENTIEL

Le contrôle de gestion bancaire apparaît comme une fonction en pleine mutation, en prise avec les changements importants, tant stratégiques qu'organisationnels, intervenus dans ce secteur depuis une dizaine d'années. La fonction contrôle de gestion s'est notamment adaptée aux évolutions du pilotage global des groupes, associées à un environnement plus concurrentiel et fortement réglementé, en particulier vis-à-vis de la gestion des risques. Dans ce contexte se développent des outils de suivi et de pilotage des actions opérationnelles et stratégiques, transposés pour certains du secteur industriel (méthode ABC, calculs de coûts et suivi des écarts, tableaux de bord, techniques de *benchmarking*...), pour d'autres spécifiques au secteur bancaire (suivi des marges d'intermédiation, des produits nets bancaires...). La fonction contrôle de gestion a par ailleurs accompagné le changement au niveau du pilotage opérationnel des agences, pilotage dont la dimension commerciale est devenue centrale.

Le contrôle de gestion bancaire répond donc à plusieurs impératifs :

- fournir des informations financières et stratégiques fiables au niveau centralisé de la direction générale (suivi de la rentabilité, du PNB, du poids des encours, évolution des taux, maîtrise des risques, pilotage de la création de valeur à long terme...) et des outils de maîtrise et de pilotage des coûts au niveau groupe (méthode ABC) ;
- fournir des informations utiles au pilotage opérationnel des agences et regroupement d'agences (calculs de PNB, suivi de rentabilité clients...), ainsi que des éléments de suivi utiles au pilotage commercial des agences (tableaux de bord commerciaux, suivi de la fidélité clients, de l'attrition...).

Dans ce cadre, la fonction contrôle de gestion doit prendre en compte de nombreux éléments liés à l'évolution du domaine bancaire, tels que la grande variété des produits proposés aux clients et la multiplicité des canaux de distribution, et les évolutions des besoins de la clientèle en termes de produits et services. Le contrôle de gestion bancaire joue ainsi une fonction d'accompagnement du pilotage stratégique, opérationnel et commercial, permettant le déploiement de l'offre définie au niveau du siège en réponse à des attentes spécifiques de chaque segment de clientèle.

EXERCICES • EXERCICES • EXERCICES • EXERCICES

Cas NEXIS : Attrition et *benchmarking* bancaire

Dans le cadre de sa politique commerciale, la banque Nexis souhaite mettre en place un suivi plus précis de l'attrition, car les pertes de clients ont été identifiées comme un véritable risque. Le tableau de bord fourni en annexe 2 est relatif au suivi de la production de cartes bancaires (vue comme l'entrée de nouveaux clients) et de l'attrition (vue comme la sortie de clients) et porte sur la situation hebdomadaire arrêtée au 31 mars N.

- 1 ■ Compléter le tableau de bord en mettant en évidence les calculs nécessaires à la gestion de l'attrition.
- 2 ■ Que pensez-vous de ces résultats ? Quelles préconisations feriez-vous au responsable du réseau concernant les résultats observés ?

Annexe 1

Le groupe A se compose d'agences de centre-ville et de périphérie proche de la ville. La segmentation de sa clientèle permet d'identifier six segments de clientèle en fonction des critères suivants : niveau de vulnérabilité ; niveau de revenus. La segmentation ainsi opérée est la suivante :

	Vulnérabilité haute Bas revenus	Vulnérabilité haute Hauts revenus	Vulnérabilité moyenne Bas revenus	Vulnérabilité moyenne Hauts revenus	Vulnérabilité faible Bas revenus	Vulnérabilité faible Hauts revenus
% de la clientèle	10 %	5 %	12 %	23 %	10 %	40 %

Des études récentes ont estimé le prix moyen du foncier de la zone A à 3 200 €/m².

Le groupe B se compose essentiellement d'agences situées en périphérie de seconde zone et composée d'une clientèle plutôt vulnérable.

La segmentation relative aux clients de la zone B est la suivante :

	Vulnérabilité haute Bas revenus	Vulnérabilité haute Hauts revenus	Vulnérabilité moyenne Bas revenus	Vulnérabilité moyenne Hauts revenus	Vulnérabilité faible Bas revenus	Vulnérabilité faible Hauts revenus
% de la clientèle	40 %	15 %	15 %	10 %	12 %	8 %

Des études récentes ont estimé le prix moyen du foncier de la zone B à 1 800 €/m².

	Production semaine brute	Production annuelle cumulée brute	Objectif annuel brut	Taux d'atteinte brut	Attrition semaine	Attrition cumulée au 31/03/N	Objectif annuel net	Production nette	Taux d'atteinte net
Agence 1	7	92	450		6	65	50		
Agence 2	14	220	600		9	130	110		
Agence 3	25	320	900		21	210	160		
Groupe A	46	632	1 950		36	405	320		
Agence 4	10	120	500		11	110	60		
Agence 5	0	44	300		6	60	25		
Agence 6	12	160	600		10	120	90		
Groupe B	22	324	1 400		27	290	175		
...									
Groupe C									
Total banque									

1. Tableau de bord du suivi de l'attrition

	Production semaine brute	Production annuelle cumulée brute	Objectif annuel brut	Taux atteinte brut	Attrition semaine	Attrition cumulée au 31/03/N	Objectif annuel net	Production nette	Taux atteinte net
Agence 1	7	92	450	20,44 %	6	65	50	27	54,00 %
Agence 2	14	220	600	36,66 %	9	130	110	90	81,18 %
Agence 3	25	320	900	35,55 %	21	210	160	110	68,75 %
Groupe A	46	632	1 950	32,41 %	36	405	320	227	70,94 %
Agence 4	10	120	500	24,00 %	11	110	60	10	16,66 %
Agence 5	0	44	300	14,66 %	6	60	25	- 16	- 64,00 %
Agence 6	12	160	600	26,66 %	10	120	90	40	44,44 %
Groupe B	22	324	1 400	23,14 %	27	290	175	34	19,43 %

Détail des calculs pour l'agence 1 :

Taux d'atteinte brut = Production annuelle cumulée brute / Objectif annuel brut
= $92/450 = 20,44 \%$

Production nette = Production annuelle cumulée brute – Attrition cumulée
= $92 - 65 = 27$

Taux atteinte net = Production nette / Objectif annuel net = $27/50 = 54 \%$

2. Analyse des résultats et préconisations

Les résultats soulignent d'importantes différences entre les résultats relatifs aux deux groupes : le groupe A est performant du point de vue du suivi de l'attrition (atteinte de 70,94 % des objectifs nets au 31 mars), alors que le groupe B ne l'est pas (atteinte de 19,43 % des objectifs nets au 31 mars).

Analyse des résultats du groupe A :

Le groupe A enregistre de très bons résultats, puisqu'au 31 mars il a déjà atteint 70,94 % de ses objectifs, soit la treizième semaine de l'année. En maintenant ce rythme d'activité, et en considérant que l'activité de production et l'attrition sont régulières sur l'année, il pourrait atteindre ses objectifs de production nette entre la dix-huitième et dix-neuvième semaine, ce qui constitue un excellent résultat.

Plusieurs facteurs peuvent expliquer de tels résultats :

- la composition de la clientèle, essentiellement constituée de salaires plutôt élevés (55% de sa clientèle) et majoritairement identifiée comme faiblement vulnérable ;
- la localisation géographique des agences de ce groupe, qui est située en centre-ville et périphérie proche, où les prix du foncier sont les plus élevés, qui induit la composition de la clientèle ;
- le dynamisme commercial et l'efficacité des chargés de clientèle qui engendrent un taux d'atteinte de la production brute élevé. A cela s'ajoute l'efficacité en matière de fidélisation et de maintien de la clientèle, comme le montrent les niveaux bas d'attrition.

Préconisations au responsable du réseau :

Poursuivre les actions commerciales engagées qui semblent favorables aux résultats ; revoir éventuellement les objectifs des chargés de clientèle à la hausse, puisque les objectifs annoncés seront largement atteints.

Analyse des résultats du groupe B :

Le groupe B enregistre quant à lui de faibles résultats, puisqu'au 31 mars il n'a atteint que 19,43 % de ses objectifs. En maintenant ce rythme d'activité, et en

considérant que l'activité de production et l'attrition sont régulières sur l'année, l'objectif annuel ne sera pas atteint et ne sera que de 77,72 % pour le groupe B au 31 décembre.

Ces résultats peuvent essentiellement s'expliquer par la composition de la clientèle, essentiellement constituée de bas salaires (67 %) et de clients considérés comme vulnérables, qui peuvent être conduits à quitter la banque pour la concurrence si les conditions de l'offre de celle-ci leur sont plus favorables.

Préconisations au responsable du réseau :

- Mieux définir les actions commerciales en ciblant davantage les profils de clientèle et en s'appuyant sur les outils de CRM à la disposition de la banque.
- Redéfinir les actions de fidélisation et de rétention des clients.
- Revoir les objectifs à la baisse en tenant compte de la segmentation clients.

Chapitre

4

Le contrôle de gestion dans le secteur public

OBJECTIFS

- Comprendre les enjeux du pilotage dans les organisations publiques en France, et le cadre général de contrôle défini par la LOLF et le nouveau management public.
- Appréhender les spécificités du contrôle de gestion à l'hôpital et à l'Université : entre reddition de comptes pour les tutelles et pilotage interne adapté aux équipes.
- Réfléchir à la notion de performance dans un contexte de service public.

SOMMAIRE

SECTION 1 Le nouveau management public à la française

SECTION 2 Les spécificités du contrôle de gestion à l'hôpital

SECTION 3 Le contrôle de gestion à l'Université

Déjà présent dans certaines organisations pour répondre aux besoins de contrôle budgétaire des tutelles, le contrôle de gestion s'est fortement développé dans l'ensemble du secteur public en France avec la mise en œuvre d'un « nouveau management public » (NMP). Ce NMP constitue un puzzle doctrinal visant à déployer dans les organisations du secteur public un ensemble de techniques managériales issues des pratiques et critères de performance du secteur privé (Hood, 1991). Cette politique, menée par de nombreux gouvernements à travers le monde depuis trente ans, notamment aux États-Unis et au Royaume-Uni, exprime la volonté de moderniser et de rendre plus efficace le secteur public. L'exigence de modernisation de l'État a en outre été exacerbée par le contexte de déficits publics croissants.

Loin d'être un tout homogène, le NMP regroupe un ensemble de doctrines issues de sources théoriques variées, synthétisé dans le tableau 4.1.

Tableau 4.1 – Composantes doctrinales du New Public Management

Doctrine	Justification
Management professionnel de proximité	La redevabilité requiert une attribution claire de la responsabilité pour l'action, pas la diffusion d'un pouvoir.
Standards explicites et mesures de performance	La redevabilité requiert un exposé clair des buts ; l'efficacité demande un examen précis des objectifs.
Insistance marquée sur les outputs de contrôle	Besoin de souligner les résultats plus que les procédures.
Désagrégation des unités dans le secteur public	Besoin de créer des unités « gérables », gain d'efficacité par l'utilisation de contrats à l'intérieur ou l'extérieur du secteur public.
Compétition accrue au sein du secteur public	La concurrence, clé pour réduire les coûts et améliorer les standards.
Pratiques de management issues du secteur privé	Besoin d'utiliser les outils « qui ont fait leurs preuves » dans le privé.
Volonté de parcimonie dans l'utilisation des ressources	Besoin de maîtriser les demandes de ressources : « faire plus avec moins ».

*Traduction française de la notion anglo-saxonne d'*accountability*.

D'après : Hood, 1991, p. 4-5.

Dans ce cadre, le service public a tendance en outre à être de plus en plus confié par délégation à des entités de droit privé, à l'instar de ce qui se pratique dans les pays anglo-saxons. Secteur public et service public n'ont pas la même signification. Le site viepublique.fr donne la définition suivante de l'expression « service public » : « Activité d'intérêt général prise en charge par une personne publique ou par une personne privée mais sous le contrôle d'une personne publique. On distingue les services publics d'ordre et de régulation (défense, justice...), ceux ayant pour but la protection sociale et sanitaire, ceux à vocation éducative et culturelle et ceux à caractère économique. Le régime juridique du service public est défini autour de trois principes : continuité du service public, égalité devant le service public et mutabilité (adaptabilité). »

Les systèmes de pilotage de la performance développés pour les grandes entreprises privées sont par ailleurs devenus dans le cadre du NMP des modèles universels, promus de manière souvent très normative par les réformateurs. Parmi les différents dispositifs participant à la modernisation de l'État, les systèmes de contrôle de gestion jouent un rôle-clé. Ils accompagnent le changement des organisations soumises de manière accentuée à une préoccupation d'efficacité, alors même que la définition de la performance du service public est loin d'être simple et de faire l'unanimité de la part des acteurs concernés.

Nous verrons dans une première partie comment se déclinent les outils du nouveau management public en France, et en particulier comment l'État stratège pilote ses différentes missions notamment à travers l'articulation budgétaire de la LOLF (loi organique relative aux lois de finance). Nous aborderons dans une deuxième partie le cas particulier des hôpitaux, soumis à la fois aux réformes générales de l'État et à de nombreuses réformes spécifiques destinées à maîtriser les dépenses de santé. Ces dernières ont mis un fort accent sur la tarification des activités et les calculs de coûts. Dans une troisième partie enfin, nous nous tournerons vers les universités et leurs outils de pilotage mis en œuvre en particulier avec l'adoption des « responsabilités et compétences élargies » issues de la loi LRU (liberté et responsabilité des universités) de 2007.

Section 1 LE NOUVEAU MANAGEMENT PUBLIC À LA FRANÇAISE

Le nouveau management public (NMP) n'est pas un phénomène récent en France, mais sa mise en œuvre ne s'est pas généralisée, ni diffusée rapidement à l'ensemble des organisations publiques, contrairement à nombre de pays de l'OCDE. En outre, le NMP s'est d'abord développé en France au sommet de l'État sous l'impulsion de hauts fonctionnaires, et non par le biais des élites politiques (Bezès, 2009). Ainsi dans les années 1970, la rationalisation des choix budgétaires (RCB) visait déjà à développer la planification budgétaire (les budgets de programme) et l'évaluation (essentiellement *ex ante*) en vue de rationaliser la dépense publique (Perret, 2006). Après l'échec en 1984 de cette réforme probablement trop technocratique, différents groupes de réflexion ont eu pour mission de faire de nouvelles propositions de modernisation de l'État, notamment avec la politique de renouveau du service public lancée par M. Rocard en 1988.

Dans les années 1990, les emprunts implicites ou explicites à des principes ou des instruments du *New Public Management* deviennent systématiques dans les grands rapports sur la réforme de l'État et certains serviront de fondement aux réformes des années 2000. Depuis le début des années 2000, les normes gestion-

naires, incluant des indicateurs et outils de mesure de la performance, des dispositifs d'évaluation et de nouvelles agences spécialisées, construisent un nouveau cadre pour la gouvernance publique. La structuration des systèmes de contrôle de gestion public se réalise progressivement, en s'appuyant en premier lieu sur le cadre budgétaire de la LOLF, en dessinant les responsabilités et les critères d'évaluation des organisations publiques, en faisant émerger enfin un dialogue de gestion entre tutelle et organisations publiques. L'institutionnalisation des systèmes de pilotage de la performance pour un nouveau management public est donc multifacette.

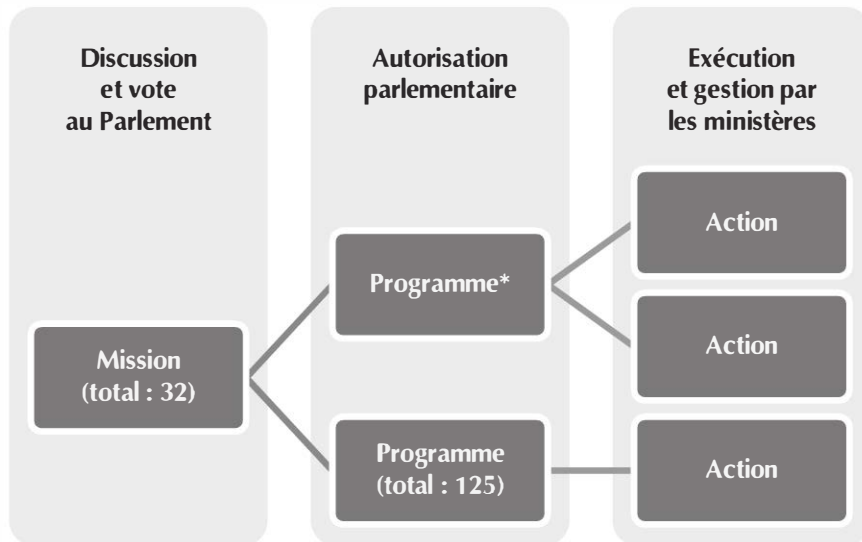
1 Découpage budgétaire de la LOLF et contrôle de gestion

En 2001, la LOLF (loi organique relative aux lois de finance en application depuis le 1^{er} janvier 2006) marque un tournant majeur dans la mise en œuvre du NMP en France. Cette loi, soutenue par l'Administration et la majorité des parlementaires (Perret, 2006), confie au Parlement un rôle accru dans le vote et le contrôle du budget de l'État. L'un des objectifs explicites de cette loi est de développer une culture du résultat et une logique de performance (encadré 4.1).

ENCADRÉ 4.1 – Extrait du guide pratique de la LOLF 2012

« L'un des enjeux majeurs de la réforme de la gestion publique est de faire passer l'État d'une culture de moyens à une culture de résultats, afin que chaque euro dépensé soit plus utile et plus efficace. **La performance, c'est-à-dire la capacité à atteindre des résultats attendus, est ainsi au cœur du nouveau cadre budgétaire.** En conséquence, les débats parlementaires, tant pour le budget que pour l'examen de l'exécution, ne portent plus uniquement sur les crédits et leur justification, mais aussi sur les stratégies et les objectifs des politiques publiques. Une nouvelle chaîne de responsabilités se met ainsi en place dans l'Administration avec des libertés plus larges pour les gestionnaires publics. »

Pour assurer un contrôle budgétaire plus efficace, la LOLF vise à construire le budget de manière plus lisible en le structurant par missions, correspondant aux grandes politiques ministérielles ou interministérielles (sécurité, santé, justice...), par programmes et par actions (figure 4.1). Ainsi la LOLF vise la gestion efficiente et efficace des ressources de l'État et l'attribution claire de responsabilités.



- * Programme : enveloppe globale de crédits limitatifs :
- confiée à un responsable de la mise en œuvre d'une politique ;
 - et caractérisée par une stratégie et des objectifs assortis d'indicateurs.

Figure 4.1 – Architecture du budget de l'État en 2012

Chaque programme¹ fait l'objet d'un projet annuel de performance (PAP) précisant, lors de l'examen du projet de loi de finances, les « actions, coûts associés, objectifs poursuivis, résultats obtenus et attendus pour les années à venir au moyen d'indicateurs précis dont le choix est justifié » (article 51-5). Le suivi de l'exécution budgétaire doit en outre être amélioré par la lecture des rapports annuels de performance (RAP) qui présentent « les objectifs, les résultats attendus et obtenus, les indicateurs et coûts associés » des programmes (article 54). Pour chaque indicateur sont affichées une valeur pour l'année du projet de loi de finances (prévision) et une cible de moyen terme (entre un et cinq ans). Les programmes sont déclinés sur le terrain en budgets opérationnels de programme (BOP), eux-mêmes déclinés en unités opérationnelles (UO).

On retrouve donc dans cette structuration du budget en mode LOLF une délégation des missions et un management par objectifs fortement inspirés des modèles de contrôle de gestion développés dans les grandes entreprises multinationales au début du xx^e siècle (Bouquin, 2010), dans une vision cybernétique du contrôle (Anthony, 1965). Le responsable de programme est ainsi « le maillon central de la nouvelle gestion publique » (Guide LOLF 2012), à la charnière entre responsabilité politique et responsabilité de gestion. Placé sous l'autorité du ministre, il participe à l'élaboration des objectifs stratégiques du programme dont il a la charge : il est le garant de sa mise en œuvre opérationnelle et s'engage sur la réalisation des objectifs asso-

1. La polysémie du mot programme entraîne une certaine complexité, voire une confusion. Par exemple, au ministère de la Santé, il est utilisé pour définir l'action de l'État à travers des « programmes de santé publique ». Plusieurs programmes de santé sont donc regroupés dans un programme budgétaire en mode LOLF.

ciés. En contrepartie, il est doté d'une enveloppe globale de crédits, avec une certaine fongibilité¹ entre les enveloppes. Le responsable de programme dispose ainsi d'une autonomie dans ses choix de gestion : il choisit où et comment affecter les moyens financiers et humains mis à sa disposition pour remplir ses objectifs. Le ministre et le responsable de programme s'engagent sur les objectifs et les indicateurs réunis dans les projets annuels de performance (PAP).

Dès juin 2001, une circulaire interministérielle précise le cadre du développement du contrôle de gestion dans l'ensemble des administrations de l'État, inscrit comme « l'un des axes centraux de la modernisation de la gestion publique ». Le contrôle de gestion y est défini de la façon suivante : « Le contrôle de gestion est un système de pilotage mis en œuvre par un responsable dans son champ d'attribution en vue d'améliorer le rapport entre les moyens engagés – y compris les ressources humaines – et soit l'activité développée, soit les résultats obtenus dans le cadre déterminé par une démarche stratégique préalable ayant fixé des orientations. Il permet d'assurer, tout à la fois, le pilotage des services sur la base d'objectifs et d'engagements de services et la connaissance des coûts, des activités et des résultats. » (circulaire interministérielle du 21 juin 2001).

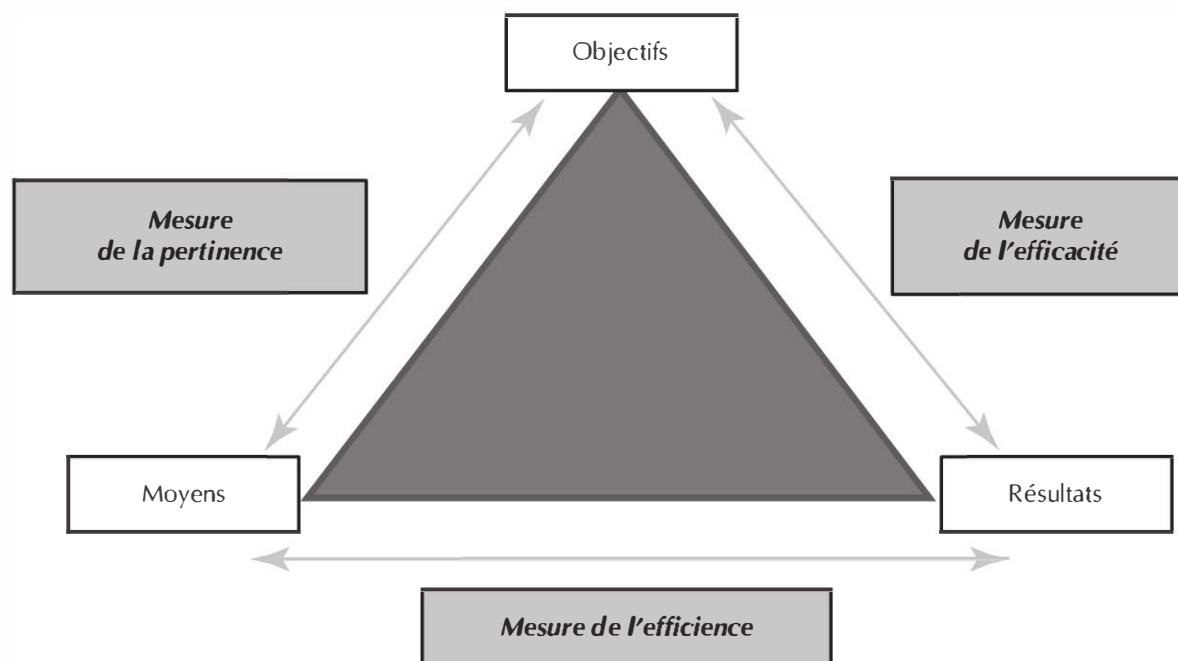
Suite au vote de la LOLF, les différents ministères ont développé à leur tour leurs systèmes de contrôle de gestion, projets accompagnés de la formation des acteurs et s'appuyant sur des outils méthodologiques mis à disposition par le ministère de l'Économie et des Finances (notamment disponibles sur le Forum de la performance²). Des ambassadeurs de la LOLF ont été nommés dans les ministères pour faciliter l'appropriation de cette nouvelle logique budgétaire. Progressivement sont ainsi diffusés des guides pratiques et des outils méthodologiques destinés à aider les administrations à développer leurs propres systèmes de contrôle de gestion, en appliquant les principes et objectifs dérivés de la LOLF. Un réseau de contrôleurs de gestion au sein des différentes administrations doit également faciliter l'appropriation des techniques de contrôle de gestion par les responsables des différents organismes publics.

2 Performance publique, objectifs et indicateurs des programmes

Chaque document diffusé sur le pilotage en mode LOLF souligne l'évolution vers une logique schématique de contrôle par les résultats, bien inscrite dans la représentation traditionnelle du modèle cybernétique du contrôle, symbolisé par le « triangle » du contrôle (figure 4.2).

1. Cette fongibilité est dite « asymétrique » : si les crédits de personnel peuvent être utilisés pour d'autres natures de dépenses, l'inverse n'est pas vrai.

2. <http://www.performance-publique.budget.gouv.fr>



D'après : Guide de contrôle de gestion public.

Figure 4.2 – Le triangle du contrôle de gestion

L'appréciation de la performance, déclinée dans chaque programme, repose sur l'atteinte d'objectifs stratégiques ou opérationnels destinés à traduire la performance selon trois perspectives : celle du citoyen (efficacité socio-économique), celle de l'utilisateur (qualité de service) et celle du contribuable (efficacité de la gestion), comme le montrent les exemples du tableau 4.2.

Tableau 4.2 – Exemple d'objectifs des PAP

Type d'objectifs	Programme	Objectif	Indicateur*
Pour le citoyen : l'efficacité socio-économique	Formations supérieures et recherches universitaires	Répondre aux besoins de qualification supérieure	Taux d'insertion professionnelle des jeunes diplômés 3 ans après leur sortie de formation initiale
Pour l'utilisateur : la qualité de service	Administration territoriale	Améliorer les conditions de délivrance de titres	Délai moyen de délivrance des titres
Pour le contribuable : l'efficacité de la gestion	Infrastructures et services de transports	Réaliser au meilleur coût les projets de desserte planifiés et moderniser efficacement les réseaux de transports	Coût kilométrique de construction des routes

* Ces indicateurs sont censés donner le point de vue du citoyen ou de l'utilisateur sans avoir cependant fait l'objet d'un débat ou d'une discussion.

D'après : Guide LOLF 2012.

La pertinence, la fiabilité et la sincérité des indicateurs sont auditées depuis 2003 par le Comité interministériel d'audit des programmes (CIAP), composé de membres des inspections générales ministérielles, et par la Cour des comptes. Depuis 2009,

ces audits sont centrés sur la pertinence des dispositifs de performance, leur fiabilité et enfin leur utilisation opérationnelle. (cf. annexe 1 : extrait du rapport du CIAP 2011 sur la 8^e vague d'audit).

Au-delà des difficultés techniques de fiabilisation des indicateurs et de leur adéquation avec les systèmes d'information existants pour gérer l'activité opérationnelle des services de l'État, l'utilisation de ces indicateurs pose un certain nombre de questions. La détermination des indicateurs est loin d'être une problématique strictement technique de transformation d'un objectif en une donnée quantifiable et mesurable sur laquelle rendre des comptes pour une meilleure transparence budgétaire. En effet, la complexité et la spécificité des services publics posent la question de la pertinence des indicateurs de manière tout particulièrement sensible.

Focus

Les dangers d'un management public « par les chiffres »

La vision du citoyen et sa perception de la performance des services publics se réduit-elle à un indicateur socio-économique chiffré ? La qualité de service recherchée par les usagers est-elle strictement assimilable à celle d'un client d'une entreprise privée de services ? L'utilisation excessive du « management par les chiffres » et une vision de la performance des services publics réduite à des indicateurs comptables et financiers entraîneraient des dérives qui ont été soulignées par différentes recherches (Townley, 2001 ; Hood, 2007 ; Naro, 2010). En effet, la mise en place d'outils trop désincarnés peut entraîner la prolifération de techniques abstraites de management, dont la pertinence et l'applicabilité semblent universelles, mais dont les effets peuvent être pervers.

Prenons par exemple un des indicateurs inscrits dans les PAP de la police nationale : l'évolution annuelle du nombre de faits élucidés de voie publique, pour lequel une cible de croissance est prévue, associée à des primes de résultat. De quoi rend compte l'accroissement des faits élucidés ? D'un meilleur travail de la police ? D'un accroissement de la délinquance, à travail égal ? D'une définition plus large de la notion de « fait de voie publique » qui augmente le nombre de faits reportés ? D'une concentration des policiers dans les lieux où ils savent d'expérience que la délinquance a le plus de chances de se manifester, ce qui leur permet d'accroître leur score ? Alors qu'on pourrait penser que le citoyen jugerait la performance à l'aune d'une diminution de la délinquance, la performance ainsi mesurée a paradoxalement besoin de la délinquance et tend à la créer statistiquement (Salais, 2010), ce qui constitue un effet pervers de ce genre d'indicateur.

La réalité du dialogue de gestion et l'appropriation par l'ensemble des parties prenantes concernées des indicateurs choisis pour gérer les activités de l'État apparaissent comme tout particulièrement déterminants pour éviter une approche strictement comptable du pilotage de la performance de ces services.

3 Dialogue de gestion et appropriation du système de pilotage

Dans le cadre du pilotage en mode LOLF, les missions du contrôle de gestion sont centrées sur les deux axes suivants :

- analyser la performance des activités afin d’optimiser leur pilotage : dans cette optique, le rôle du contrôle de gestion est d’apporter des outils de connaissance des activités, des coûts et des résultats permettant d’améliorer le rapport entre les moyens engagés et l’activité ou les résultats obtenus ;
- nourrir le dialogue de gestion entre les différents niveaux de responsabilité (responsables de programmes, responsables de budgets opérationnels de programme, responsables d’unité opérationnels, opérateurs). Le cadre de gestion en mode LOLF implique la mise en œuvre d’un dialogue de gestion « favorisant l’expression des acteurs les plus proches du terrain et la diffusion des bonnes pratiques. Le contrôle de gestion vient documenter et objectiver ce dialogue » (guide LOLF 2012).

Le dialogue de gestion devrait permettre non seulement une déclinaison des objectifs stratégiques nationaux au niveau le plus fin en tenant compte des spécificités du contexte local (en identifiant les leviers d’action adaptés au territoire), mais également une confrontation des représentations des acteurs pour valider la pertinence du système de pilotage, et le cas échéant faciliter son adoption. Il est donc nécessaire que les systèmes de contrôle de gestion ne soient pas abstraits, mais définis et mis en œuvre pour suivre les objectifs et les missions spécifiques de l’organisation dans laquelle ils sont développés.

Au sein d’un environnement public, le processus de construction et d’appropriation d’un outil de contrôle de gestion touche de multiples acteurs (Demeestère, 2002), à l’intérieur ou à la périphérie de l’organisation publique (figure 4.3). C’est pourquoi, plus encore que dans les entreprises, le dialogue de gestion et la construction conjointe des indicateurs et du système de pilotage de la performance sont déterminants pour éviter une utilisation « de façade » des outils ou une manipulation des indicateurs. Le risque est grand sinon de déconnexion entre les dispositifs affichés de contrôle et des pratiques effectives qui seraient sans effet sur la performance réelle attendue par les citoyens.

La diversité des acteurs impliqués dans le pilotage des organisations engendre une certaine diversité de représentations sur le rôle du système de contrôle de gestion. Ainsi, un élu pourra souhaiter mobiliser les indicateurs à des fins de communication politique et aura une vision probablement différente de celle d’un cadre administratif, probablement plus préoccupé par le respect des procédures et des engagements vis-à-vis de sa tutelle. Il est donc particulièrement nécessaire dans la sphère publique – et dans la sphère privée – de prendre en compte les enjeux sociopolitiques liés aux systèmes de pilotage et d’évaluation pour comprendre la manière dont les organisations se transforment pour, *in fine*, adopter ou rejeter un outil de contrôle de gestion (Drevet, 2008).



Figure 4.3 – Des parties prenantes multiples aux attentes diverses

Chaque mesure de performance peut produire en outre divers effets inopinés (tableau 4.3).

Tableau 4.3 – Trois applications de mesures de performance

Application de mesures	Principe de base	Exemple simple	Variante	Commentaires
Cibles	Spécification de standard minimum, ou changement de la performance à atteindre dans un certain laps de temps	Pourcentage d'économies ou de réduction d'effectifs exigé pour une période budgétaire	Cibles spécifiques (individuelles ou spécifiques à une organisation) versus cibles globales ou sectorielles	Produit des effets de seuil et des effets cliquets pour les individus ou les organisations soumises aux cibles Ajoute du jeu aux autres sources d'erreurs dans la mesure
Classements	Données permettant la comparaison de performance sur des indicateurs stipulés au sein d'un ensemble d'unités concurrentes	Ligues sportives	Comparaisons simples versus ligues composites (avec des chiffres issus d'autres chiffres)	Produit des distorsions d'output et des pressions pour changer la composition de la ligue et la nature du jeu Ajoute du jeu aux autres sources d'erreurs dans la mesure
Intelligence	Information générale	Registre d'activité, par exemple épisodes de traitement médicaux	Données rendues anonymes versus données de performance nominatives	Utilisation non prévisible pour ceux dont la performance est enregistrée ; souvent combinée avec des cibles et des classements Manque de transparence potentiel et d'incitations claires

D'après : Hood, 2007.

La combinaison de mesures quantitatives et qualitatives peut ainsi permettre d'atténuer les effets indésirables du système de pilotage de la performance des organisations publiques, qui repose en outre sur un recours généralisé à la contractualisation avec des entités décentralisées au niveau régional.

4 Contractualisation et régionalisation de l'action de l'État

Dans la vision de l'État stratège qui pilote l'action publique, le contrôle de gestion est finalement accompagné par le développement de nouvelles entités décentralisées. La décentralisation des responsabilités passe à la fois par l'autonomie accordée à certaines organisations (établissements de soins, universités...), par la création d'agences d'évaluation ou de financement (Aeres et ANR pour l'Enseignement Supérieur et la Recherche par exemple¹) et enfin par la reconfiguration de l'action locale avec les PRES (Pôles de recherche et d'enseignement) ou les ARS (Agences régionales de santé) par exemple.

Dans ce cadre, les relations entre l'État et les établissements autonomes sont formalisées le plus souvent par une contractualisation, à travers des contrats d'objectifs et de moyens (COM) ou des contrats d'objectifs et de performance (COP). Dans ces contrats, les axes stratégiques de l'entité doivent s'inscrire de façon cohérente dans le programme de politique publique (en mode LOLF) auquel ils se rattachent. Ces axes sont définis de façon pluriannuelle (3 à 5 ans) et s'accompagnent d'un engagement vis-à-vis de la tutelle à l'atteinte d'objectifs suivis par des indicateurs de pilotage clairement identifiés.



Cas d'entreprise

Contrats d'objectifs et de moyens dans l'audiovisuel : l'exemple d'Arte France (2012-2016)

S'affirmer comme le média global de référence pour la culture et la création européenne autour d'un large public. Fidèle à son ambition éditoriale et à son engagement dans la création, Arte entend s'imposer comme référence de qualité en proposant des programmes originaux, exigeants et innovants. Il ne s'agit pas seulement d'être une exception dans l'offre culturelle, télévisuelle et médiatique, mais aussi de favoriser la production d'œuvres culturelles européennes ainsi que l'émergence d'auteurs, de genres et de programmes nouveaux. Dans ce cadre, plus des



1. L'Aeres (Agence d'évaluation de la recherche et de l'enseignement supérieur) a été créée en 2007 pour l'évaluation des établissements d'enseignement supérieur signataires de contrats avec l'État. L'ANR (Agence nationale de la recherche), également créée en 2007, évalue et assure un financement sur projets des laboratoires de recherche.

trois quarts du budget de programmes seront destinés à la production d'œuvres originales.

Renforcer les liens d'Arte avec ses publics et élargir l'audience. La reconquête du public est au cœur de la stratégie 2012-2016 d'Arte. La relance éditoriale, à travers la mise en place d'une nouvelle grille de programmes début 2012, doit permettre à la chaîne de fidéliser ses téléspectateurs et d'élargir son audience. Plus lisible et fortement enrichie en journée, cette grille compte notamment un nouveau rendez-vous culturel le dimanche après-midi, une nouvelle case de documentaires en semaine et davantage de programmes inédits.

Créer un nouveau modèle de télévision grâce aux nouveaux médias. Arte France, qui a acquis au cours du précédent COM une forte notoriété dans le domaine numérique, souhaite poursuivre ces développements et renforcer sa position de leader de la télévision en ligne. Elle explorera les nouvelles possibilités d'Internet : une meilleure circulation des œuvres grâce aux nouveaux vecteurs de diffusion comme la télévision de rattrapage et la télévision connectée, l'expérimentation des créations audiovisuelles ou encore l'enrichissement des plateformes thématiques sur Internet. Le budget consacré à ces développements numériques augmentera en moyenne de 30 % par an.

Améliorer et moderniser la gestion d'Arte France. Pour la période 2012-2016, l'entreprise entend poursuivre l'amélioration de sa gestion et l'adapter à l'ère du numérique. Elle fera converger les compétences entre l'antenne et les nouveaux médias, s'attachera à rechercher de façon permanente l'efficacité et les économies et développera la coordination au niveau du groupe.

Ainsi, à travers ces contrats, s'ajoute à l'horizon budgétaire annuel en mode LOLF une dimension stratégique et pluriannuelle de pilotage. Ces contrats sont dans certains secteurs multipartites et accompagnent la régionalisation des politiques publiques, comme dans le cas de la santé avec les ARS. Il en résulte une certaine complexité pour des organisations dont le système de contrôle de gestion n'est pas encore nécessairement arrivé à maturité.

Section 2 LES SPÉCIFICITÉS DU CONTRÔLE DE GESTION À L'HÔPITAL

La politique de santé en France a pour objectifs de « développer la politique de prévention, d'assurer la sécurité sanitaire et d'organiser une offre de soins de qualité de façon égale et adaptée entre nos concitoyens et entre les territoires » (PLF 2013¹).

1. Projet de loi de finances 2013 sur la santé : http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/farandole/2013/pap/pdf/PAP2013_BG_Sante.pdf

Pour ce faire, la mission Santé est composée de deux programmes : le programme 204 et le programme 183. Le programme 204 définit la mise en place de plans et de programmes de santé pilotés au niveau national par la Direction générale de la santé (DGS) et ses opérateurs, et au niveau régional par les 26 Agences régionales de santé (ARS). Le programme 183 quant à lui traite de la protection maladie.

ENCADRÉ 4.2 – Extraits du PLF 2013 du ministère des Affaires sociales et de la Santé

Projet annuel de performances – Programme 204 « Prévention, sécurité sanitaire et offre de soins »

La stratégie poursuivie en 2013 en termes de prévention, de sécurité sanitaire et d'offre de soins s'oriente autour de quatre axes :

1. Piloter le réseau des agences sanitaires, encadrer et animer celui des agences régionales de santé (ARS) ;
2. Déployer des stratégies et des politiques de santé publique fondées sur les connaissances scientifiques disponibles ;
3. Réduire au minimum la vulnérabilité de la population face à des événements sanitaires graves menaçant la collectivité ;
4. Garantir la qualité de l'offre de soins notamment en assurant un bon niveau de formation des professionnels de santé ainsi que leur accessibilité.

Exemple d'objectifs et d'indicateurs de performance du programme

OBJECTIF 1	Développer la participation des usagers
Indicateur 1.1	Taux de participation des associations aux instances de santé publique
OBJECTIF 2	Améliorer l'état de santé de la population et réduire les inégalités territoriales et sociales de santé
Indicateur 2.1	Proportion de découvertes de séropositivité diagnostiquées à un stade de SIDA
Indicateur 2.2	Taux de participation au dépistage organisé du cancer du sein pour les femmes de 50 à 74 ans
Indicateur 2.3	Consommation annuelle d'alcool par habitant de plus de 15 ans
OBJECTIF 3	Développer les bonnes pratiques alimentaires et la pratique d'une activité physique
Indicateur 3.1	Taux de reconnaissance des campagnes de l'INPES portant sur la nutrition

Certains de ces objectifs impliquent une sensibilisation des citoyens et usagers du système de soins, d'autres sont directement liés à la gestion par l'État du système de soins, notamment hospitaliers, et à l'égalité d'accès sur l'ensemble du territoire qui est un enjeu fort de la régionalisation. Cependant, seule une faible partie du financement des hôpitaux transite par les ARS, pour les missions dites d'intérêt général. La majorité de leur financement provient de la facturation de leur activité à l'Assurance

maladie, et dépend donc du budget de la Sécurité sociale et non du budget de l'État. Nous présenterons d'abord le cadre économique et institutionnel du secteur hospitalier en France. Nous aborderons ensuite les réformes récentes du secteur qui, en mettant fortement l'accent sur les coûts et la tarification des activités, ont structuré les systèmes de pilotage et les outils de contrôle de gestion des établissements hospitaliers.

1 Le cadre économique et institutionnel du secteur

Selon les statistiques de la DREES (Direction de la recherche, des études, de l'évaluation et des statistiques), la consommation de soins hospitaliers s'élevait en France à 84 milliards d'euros en 2011. Ce montant recouvre l'ensemble de l'hospitalisation en court séjour (médecine, chirurgie et obstétrique), moyen séjour (soins de suite et de réadaptation) et psychiatrie, hors hospitalisation de longue durée. La part de la consommation de soins hospitaliers dans l'ensemble de la consommation de soins et de biens médicaux est globalement stable : elle est passée de 46,2 % en 2005 à 46,4 % en 2011. Pour la situer dans l'ensemble de l'économie, la consommation de soins hospitaliers représente en 2011 5,7 % de la consommation totale effective des ménages, en légère augmentation depuis 2005.

Dans le secteur public hospitalier, qui comprend les établissements publics et la quasi-totalité des établissements privés à but non lucratif, la consommation de soins s'élevait à 63,8 milliards d'euros en 2011, en croissance de 2,7 % en valeur en 2011 comme en 2010, ce qui marque un net ralentissement par rapport au rythme de croissance des années précédentes.

Le financement de ces soins relève de façon prépondérante de l'Assurance maladie : la Sécurité sociale couvrait 90,4 % des dépenses de soins hospitaliers en 2011, contre 75,5 % pour l'ensemble de la consommation de soins et biens médicaux. La part des organismes complémentaires est cependant en progression (5,4 % en 2011 contre 4 % en 2005), du fait des hausses du forfait journalier hospitalier ainsi que des tarifs journaliers de prestations qui servent de base au calcul des tickets modérateurs à l'hôpital.

Les établissements de santé sont des personnes morales de droit public ou privé. Les établissements publics de santé, personnes morales de droit public, sont « dotées de l'autonomie administrative et financière. Ils sont soumis au contrôle de l'État [...]. Leur objet principal n'est ni industriel ni commercial » (article L. 6141-1 du Code de la santé publique). Suite à la loi HPST de 2009, seuls les centres hospitaliers régionaux subsistent. Ces centres « ont une vocation régionale liée à leur haute spécialisation [...] ; ils assurent en outre les soins courants à la population proche » (article L. 6141-2). Ces CHR sont aussi pour la plupart des centres hospitaliers universitaires (CHU), assurant la formation publique médicale, pharmaceutique et post-universitaire.

Tableau 4.4 – Établissements de santé avec capacités d'hospitalisation par catégorie d'établissements en 2010

Catégorie d'établissements	Entités	Nombres de lits	Nombres de places
Public :	956	260 642	37 761
Centres hospitaliers régionaux (CHR/CHU)	33	75 903	8 663
Centres hospitaliers (CH)	810	154 182	14 319
Centres hospitaliers spécialisés en psychiatrie	90	26 849	14 350
Autres établissements publics	23	3 708	429
Privé à but non lucratif :	707	58 436	11 359
Centres de lutte contre le cancer	19	2 918	737
Autres établissements à but non lucratif	688	55 518	10 622
Privé à but lucratif :	1 047	97 632	13 995
Établissements de soins de suite et de réadaptation	321	24 774	1 819
Établissements de soins de courte durée ou pluridisciplinaires	561	60 111	11 249
Établissements de lutte contre les maladies mentales	140	11 333	860
Établissements de soins de longue durée	12	508	-
Autres établissements privés à but lucratif	13	906	67
Ensemble	2 710	416 710	63 115

D'après : Panorama des établissements de santé, édition 2012 – DREES.

La mission générale de ces établissements est définie par l'article L. 6111-1 du Code de la santé publique. Quel que soit leur statut, ils « assurent le diagnostic, la surveillance et le traitement des malades, des blessés et des femmes enceintes. Ils délivrent les soins avec hébergement, sous forme ambulatoire ou à domicile, le domicile pouvant s'entendre comme lieu de résidence ou bien un établissement avec hébergement relevant du Code de l'action sociale et des familles. Ils participent à la coordination des soins en relation avec les membres des professions de santé exerçant en pratique de ville et les établissements et services médico-sociaux, dans le cadre défini par l'Agence régionale de santé en concertation avec les conseils généraux pour les compétences qui les concernent. Ils participent à la mise en œuvre de la politique de santé publique et des dispositifs de vigilance destinés à garantir la sécurité sanitaire. Ils mènent, en leur sein, une réflexion sur l'éthique liée à l'accueil et la prise en charge médicale. »

2. Des réformes tournées vers la maîtrise des coûts

Dans le cadre général du secteur public, les hôpitaux ont depuis plus de 30 ans fait l'objet d'une attention particulière qui s'est traduite par un développement – précoce par rapport à d'autres organisations du secteur public – d'outils de contrôle de gestion destinés à aider à la maîtrise des dépenses de santé. Ces réformes sont donc antérieures à la LOLF, qui touche l'ensemble du secteur public. Pour limiter la hausse de ces dépenses, dans le cadre d'un objectif national des dépenses d'assurance maladie (ONDAM) qui constitue une enveloppe globale fixée par le Parle-

ment, différentes politiques ont été mises en œuvre afin de réguler l'offre et la demande de santé. Elles ont agi notamment sur l'organisation de l'offre et la rémunération des « offreurs » de soins, dans un mouvement général de recherche d'efficacité au sein du système de santé. Trois grandes réformes se sont ainsi succédé à partir des années 1980 avec des conséquences importantes sur le financement des hôpitaux et les dispositifs de contrôle de gestion.

2.1 Le PMSI

La première réforme, le PMSI (programme de médicalisation des systèmes d'information) a été lancée en 1982. Elle a posé les bases d'une comptabilité analytique hospitalière (CAH), en rendant compte de la production hospitalière à l'aide d'un outil utilisé aux États-Unis (Moison, 2000), visant à fiabiliser cette comptabilité alors que les indicateurs précédents semblaient plus approximatifs. Le PMSI se présente ainsi comme un grand progrès, rapprochant les indicateurs de gestion – construits sur la base de la classification DRG (*Diagnosis-Related Groups*) américaine – de la réalité médicale.

Pour les séjours hospitaliers en soins de courte durée – médecine, chirurgie, obstétrique et odontologie (MCO) – cette analyse est fondée sur le recueil systématique d'un petit nombre d'informations administratives et médicales, qui constituent le résumé de sortie standardisé (RSS). Ce résumé est composé d'un certain nombre de résumés d'unité médicale (RUM) produits par les unités médicales fréquentées par le patient pendant son séjour à l'hôpital. Les informations recueillies font l'objet d'un codage aboutissant au classement des RSS en un nombre volontairement limité de groupes cohérents du point de vue médical et des coûts. Ces regroupements conduisent à déterminer des groupes homogènes de malades (GHM¹). Ce qui détermine le classement du malade dans tel ou tel GHM correspond tout d'abord à la catégorie majeure de diagnostic (CMD) de son RSS. Les catégories majeures sont le plus souvent rattachées à un système fonctionnel (affections du système nerveux, de l'œil, de l'appareil respiratoire...). C'est donc en général le diagnostic principal du RSS, qui détermine le classement du malade dans un GHM. La codification prend également en compte les niveaux de sévérité, l'âge des patients et les éventuels séjours ambulatoires (tableau 4.5).

Tableau 4.5 – Exemples de GHM

03M03T	Otitis moyennes et autres infections des voies aériennes supérieures, âge inférieur à 18 ans, très courte durée
01C081	Interventions sur les nerfs crâniens ou périphériques et autres interventions sur le système nerveux, niveau 1
02C02J	Interventions sur la rétine, en ambulatoire

Source : *Manuel des groupes homogènes de malades*, éd. 2010, ministère de la Santé.

1. Le calcul du GHM est effectué à partir d'un algorithme de « groupe », évidemment très structurant, géré par l'ATIH (Agence technique de l'information sur l'hôpital).

Les informations ainsi produites sont utilisées principalement à deux fins : le financement des établissements de santé (tarification à l'activité) et l'organisation de l'offre de soins (planification). Dans une logique directement issue des systèmes de calculs de coûts complets industriels calculés par équivalence (proche de la méthode de Georges Perrin), le programme repose sur une conversion systématique de tous les actes médicaux en une unité de valeur commune, le « point ISA » (indice synthétique d'activité). En multipliant la valeur de chaque acte médical en points ISA par le nombre d'actes recensés dans chaque groupement homogène de malades (GHM), on obtient l'ISA d'une « entité productive » : service, établissement, région. Des comparaisons de productivité peuvent alors être effectuées.

Si le système des points ISA disparaît avec l'introduction de la T2A, le PMSI évolue vers un outil de pilotage contribuant à mesurer la performance des établissements de santé et non plus seulement un outil descriptif de l'activité médicale.

2.2 Le plan Hôpital 2007

Mise en place à partir de 2005 dans le cadre du plan Hôpital 2007 et en application systématique depuis 2008, la T2A (tarification à l'activité) constitue un prolongement du PMSI. Ce système définit un mode unique de financement pour les activités de MCO (médecine, chirurgie, obstétrique et odontologie) des établissements de santé publics et privés. Il est basé sur une distribution des ressources en fonction du volume et de la nature de leurs activités. Désormais, les ressources sont calculées à partir d'une estimation d'activités : le prix de chaque activité est fixé par l'Assurance maladie à travers le mécanisme des GHS (groupements homogènes de séjour).

Le financement se fait non plus en fonction du coût réel du séjour mais en fonction d'un coût estimé, déterminé par une enquête nationale sur les coûts (ENC) effectuée auprès d'un échantillon d'établissements considérés comme représentatifs (50 dans l'enquête 2010). Tous les dépassements de coûts par rapport à ce coût estimé, qu'ils soient dus à des malades plus lourds, à une plus grande qualité de soins ou à une moindre productivité de l'établissement se trouvent ainsi à la charge de l'établissement, qui peut dès lors se trouver en situation déficitaire. La T2A s'inscrit donc dans une logique identique à celle de la LOLF, celle du passage d'une logique de moyens à une logique de résultats, avec une recherche d'efficacité économique se fondant notamment sur la comparaison entre les établissements et la mise en concurrence des établissements (publics et privés). Or, si les cliniques privées ont en grande partie une activité programmée qui peut les amener à décider de ne plus accepter en fin d'année certains types d'actes si leur volume d'activité dépasse les prévisions, l'hôpital public ne peut pas arrêter de soigner les malades sans être en contradiction avec sa mission de continuité de service public.

Le plan Hôpital 2007 comporte par ailleurs un volet organisationnel, dans lequel on retrouve la logique de responsabilisation de la T2A. Au sein des établissements,

les services doivent être regroupés en « pôles », dirigés par des médecins et financièrement responsables, dans le cadre d'une nouvelle gouvernance. Ces pôles doivent pouvoir contracter entre eux et à l'extérieur, ce qui ouvre la porte à l'externalisation de certaines tâches, et qui constitue un prolongement au sein des hôpitaux des contrats pluriannuels d'objectifs et de moyens signés avec la tutelle (Angelé-Halgand, 2009). Au niveau individuel en outre, une partie de la rémunération doit à terme être indexée sur les résultats financiers. Ainsi, aux niveaux individuel et collectif, le modèle sous-jacent est celui d'une organisation rationnellement orientée vers une plus grande efficacité productive et une minimisation de ses coûts (Belorgey, 2010).

Une agence d'audit des établissements de santé est en outre créée en 2003 comme dispositif d'appui aux établissements souhaitant mettre en œuvre les modifications organisationnelles permettant d'améliorer leur efficacité. Comme dans de nombreux cas de mise en œuvre du NMP, elle joue le rôle de facilitateur de réformes, à la fois dans la conception d'outils et l'incitation à l'adoption des réformes par les hospitaliers à travers la diffusion des « bonnes pratiques ». Cette agence est remplacée en 2009 par l'ANAP (Agence nationale d'appui à la performance des établissements de santé et médico-sociaux) « pour aider les établissements de santé et médico-sociaux à améliorer le service rendu aux patients et aux usagers, en élaborant et en diffusant des recommandations et des outils dont elle assure le suivi de la mise en œuvre, leur permettant de moderniser leur gestion, d'optimiser leur patrimoine immobilier et de suivre et d'accroître leur performance, afin de maîtriser leurs dépenses » (art. 18 (V)). L'ANAP va œuvrer pour la mise en place de loi HPST.

2.3 La loi HPST

En 2009, la loi HPST (Hôpital, Patients, Santé et Territoires) institue une territorialisation des politiques de santé et porte une réforme globale visant une modernisation des institutions et des structures et une amélioration de l'organisation sanitaire du pays.

Les 26 ARS (Agences régionales de santé) créées par la loi ont pour mission d'assurer au niveau territorial un pilotage global des dépenses de santé et médico-sociales. À ce titre, elles mettent en œuvre les projets régionaux de santé annuels en tenant compte des priorités nationales et des objectifs fixés par un contrat pluriannuel d'objectifs et de moyens (CPOM). La loi HPST incite également les établissements de santé à coopérer au niveau régional, notamment sous la forme de CHT (communauté hospitalière de territoire) avec des incitations financières. La CHT a pour but de définir une stratégie médicale commune s'appuyant sur la mutualisation des compétences et des fonctions supports. C'est donc un outil de recombinaison de l'offre de soins au niveau d'un territoire et de mutualisation de certains moyens, avec toujours ce souci majeur de gestion efficace et efficiente des ressources.

Pour ce qui est de l'organisation interne des établissements, la loi prévoit la création d'un conseil de surveillance, qui remplace le conseil d'administration, et d'un directoire. La compétence générale du conseil de surveillance est de se prononcer sur la stratégie de l'établissement et d'exercer un contrôle permanent sur sa gestion. Le directoire est une instance à majorité médicale au sens large, dont la responsabilité est de veiller à la cohérence des projets de pôles entre eux et à leur conformité vis-à-vis du projet médical d'établissement. Il doit également veiller notamment à travers les contrats de pôles à ce que les objectifs et les moyens des pôles demeurent cohérents avec leur activité.

L'évolution du système de pilotage interne transforme ainsi le management des établissements en créant des pôles regroupant des services (Nobre et Lambert, 2012). La loi confère un pouvoir décisionnel important aux chefs de pôles, nommés pour quatre ans, véritables managers responsables des unités médicales, médico-techniques et administratives. Les pôles sont ainsi consacrés comme supports de l'organisation interne de l'hôpital public, destinés à être des lieux de proposition et de mise en œuvre des stratégies médicales, et donc de management des équipes soignantes. Chaque chef de pôle signe un contrat de pôle avec le directeur de l'établissement, contrat qui précise les objectifs et les moyens, dont obligatoirement des objectifs en matière de qualité et de sécurité des soins. Le contrat fixe les indicateurs permettant d'évaluer la réalisation de ces objectifs. On retrouve donc dans ce nouveau cadre une logique de contractualisation interne et de décentralisation au niveau des pôles, avec un praticien « manager responsable », qui se voit confier une délégation d'autorité et une responsabilité sur certains types de dépenses.

Les outils de contrôle de gestion hospitaliers sont donc bien inscrits dans le cadre actuel du nouveau management public. Celui-ci fait cependant l'objet de contestations, d'où l'ouverture de concertations par la Ministre de la Santé en 2013 pour établir un « pacte de confiance » (tableau 4.6) qui devrait faire l'objet d'une future loi. Les enjeux et les limites de cette modernisation sont particulièrement bien mis en évidence par Colasse (2011).

Tableau 4.6 – Les quatre volets du « pacte de confiance » pour l'hôpital

Parcours de santé du patient	Réaffirmer et reconstruire le service public hospitalier centré sur le parcours du patient ouvert sur son environnement, intégré dans un dispositif plus large sur un territoire.
Financement	Ajuster les modes de financement : vers un modèle mixte de financement de l'activité des établissements avec une partie en T2A pour les activités MCO de court séjour, un mode de financement des maladies chroniques adapté au parcours de soin du patient et une part en dotation.
Gouvernance et management	Établir dans l'hôpital des conditions d'organisation et de fonctionnement équilibrées, ainsi qu'un management qui permette de structurer un vrai dialogue social.
Relations entre les établissements, l'État et les ARS	Conforter avec l'État au niveau central, et avec les Agences régionales de santé au niveau régional, des relations basées sur une plus grande confiance.

D'après : Rapport Couty, 2013.

3 Les outils de contrôle de gestion hospitalier du nouveau management public

À l'issue de ces différentes réformes structurelles (le Plan Hôpital 2007 et la loi HPST en 2009 en particulier), les outils de contrôle de gestion et de pilotage des hôpitaux se sont considérablement développés. Ils s'appuient désormais sur des systèmes d'information permettant de construire une comptabilité analytique hospitalière (CAH) cohérente. Cette comptabilité permet à la fois un meilleur contrôle de la tutelle et la diffusion d'un nouveau modèle de pilotage, dans lequel la préoccupation économique prend une nouvelle place.

Ainsi, comme le rappelle Angelé-Halgand (2009), ces outils correspondent dans un premier temps aux besoins de régulation de la tutelle. La CAH développée à l'initiative du ministère de la Santé privilégie d'abord un contrôle budgétaire. Elle s'appuie - comme nous l'avons vu avec le PMSI - sur les résultats de l'étude nationale des coûts (ENC) des séjours hospitaliers, qui est aujourd'hui à la base de la tarification des groupements homogènes de séjours.

Pour développer une comptabilité analytique pertinente, la Direction de l'information médicale (DIM) est chargée au sein de chaque établissement du recueil, de la fiabilisation et de l'agrégation des données médicales, qui permettent de déterminer la partie des financements des établissements liée à l'activité (soit la plus grande partie des ressources de l'hôpital depuis 2008). La DIM collabore étroitement à la fois avec la direction générale de l'établissement et le corps médical, et est de plus en plus impliquée dans le pilotage stratégique et financier de l'établissement. Cette activité transversale nécessite une culture à la fois médicale, en Santé publique, en gestion financière et en traitement informatique des données. Les résultats de l'étude ENC 2006 sont actualisés chaque année, en tenant compte d'une part des modifications des GHM (groupes homogènes¹ de malades) et d'autre part, de l'évolution de la réglementation des financements (encadré 4.3). L'étude décrit pour tous les GHM répertoriés par le PMSI les différentes composantes du coût en faisant apparaître par exemple les coûts directs comme les consommations de produits pharmaceutiques ou de produits sanguins, et les coûts indirects liés aux dépenses de personnel administratif, aux consommations d'actes fournis par les unités médico-techniques, etc.

1. Ces groupes sont homogènes du point de vue du coût des actes, mais la lourdeur éventuelle des soins infirmiers ultérieurs (passage d'une infirmière une fois ou trois fois par jour) n'est pas prise en compte. Seul l'âge (supérieur à 70 ans) est intégré dans le calcul pour estimer ces soins infirmiers variables.

ENCADRÉ 4.3 – Référentiel de coûts de l'ENC : exemple de coût complet par GHM

Le coût complet présenté par GHM dans le référentiel est une moyenne de coûts qui peut varier de façon importante suivant les établissements pour des raisons d'organisation interne, de techniques employées... Ce coût complet n'est qu'une valeur possible du coût, celui-ci variant dans l'intervalle de confiance.

Par exemple, pour le GHM 01C031, Craniotomies pour traumatisme, âge supérieur à 17 ans, niveau 1 : le coût complet moyen de ce GHM dans le référentiel ex-DG est de 5 609 €. L'erreur relative d'échantillonnage de ce GHM est de 3,8 %. L'intervalle de confiance de ce GHM est de [5 180 € ; 6 038 €].

Soit deux établissements X et Y dont le coût complet du GHM 01C031 est respectivement de 5 800 € et 7 000 €. Le coût complet du GHM 01C031, dans l'établissement X, est supérieur au coût complet moyen du référentiel. Toutefois, compte tenu de l'intervalle de confiance, il n'est pas possible de dire qu'il est significativement différent du coût complet moyen du référentiel. En revanche, le coût moyen de l'établissement Y est statistiquement supérieur au coût moyen du référentiel.

D'après le *Guide pratique d'utilisation du référentiel. Données ENCC 2010*. Site de l'ATIH : www.atih.sante.fr. Un fichier Excel est mis à la disposition des établissements pour le recueil des éléments de coûts conformes à la comptabilité analytique hospitalière.

Dans ce cadre analytique hospitalier, une section d'analyse (SA) est une unité de recueil d'information analytique qui permet d'isoler sans ambiguïté ni omission à la fois une activité médicalisée quantifiable (en RUM : résumé d'unité médicale, en consultations...) et une consommation de ressources (en quantité ou en euros). L'établissement est découpé selon quatre types de sections homogènes :

- les SAC : sections d'analyse clinique (lieu d'hospitalisation ou de consultation) ;
- les SAMT : sections d'analyse médico-technique ;
- les SALM : sections d'analyse de logistique médicale ;
- les SALGG : sections d'analyse de logistique et gestion générale.

L'affectation des charges directes aux SA, de personnel, de médicaments et de dispositifs médicaux ainsi que des recettes est privilégiée. Lorsqu'il n'est pas possible d'identifier dans une seule SA ou lorsque certaines charges ne peuvent être imputées sans ambiguïté à une SA, les charges en question transitent dans des sections d'imputation qui sont ensuite ventilées sur les différentes SA en fonction de clés de répartition ou unités d'œuvre (voir en annexe 2 une schématisation des étapes d'affectation de ces charges). Les données de base sont issues du système d'information de l'établissement, le fichier commun de structure de l'établissement (FICOM), dont la fiabilité doit être assurée pour éviter des erreurs et surcharges de travail ultérieures. Ce FICOM constitue le plan analytique global, la liste des unités fonctionnelles (UF) et de l'arborescence UF → unités médicales (UM) → centres d'activité → pôles → établissement, qui doit correspondre à l'activité réelle de l'établissement.

À partir de cette comptabilité analytique, tout d'abord destinée à des analyses comparatives en coûts complets, ont été élaborés différents outils de pilotage : CREA (compte de résultat par pôle), TCCM (tableau coûts/case-mix) et TDBP (tableau de bord de pilotage). Ceux-ci viennent compléter la vision financière globale de l'établissement donnée depuis 2006 par l'EPRD (état des prévisions de recettes et de dépenses), qui remplace l'ancien budget.

3.1 Le CREA : compte de résultat par pôle

La mise en place de la T2A a introduit le concept de recettes pour les activités médicales, jusque-là décrites uniquement par leurs coûts. Avec la T2A, l'activité médicale génère des ressources pour l'hôpital, et le dialogue de gestion porte donc sur l'adéquation entre les coûts et les recettes, et non plus seulement sur les charges. Dans ce cadre, et suivant la logique de décentralisation décrite précédemment, le CREA est un « objet comptable hybride » (MEAH-ANAP, 2009¹) qui fait apparaître en recettes du pôle principalement des éléments issus de la comptabilité générale, et en dépenses des charges directes et indirectes, retraitées selon le modèle de comptabilité analytique retenu dans la construction de l'ENC (tableau 4.7).

Tableau 4.7 – Exemple simplifié de CREA d'un pôle urgences

Dépenses directes en K€ :		Recettes en K€ :	
Titre 1 : Personnel	2 419	Titre 1 : prises en charge Assurance maladie	2 568
Titre 2 : Fournitures et médicaments	204	GHS recettes 100 % T2A	720
Titre 3 : Transports et autres	160	Actes T2A 100 %	455
Titre 4 : Amortissements	91	Consultations externes part T2A 100 %	803
Total dépenses directes	2 874	Forfait 1 et autres	590
Dépenses induites :		Titre 2 : non prises en charge Assurance maladie	485
<i>Fonctions médico-techniques :</i>		Consultations externes et produits hospitaliers	485
Laboratoire, Imagerie, Bloc Urgences	0 53		
<i>Fonctions logistiques :</i>		Titre 3 : Recettes subsidiaires	123
Blanchisserie, restauration, autres	190		
<i>Charges structure et financières</i>	100	Reversement hospitalisations passées aux urgences et autres	123
Total dépenses induites	343	Total recettes	3 176
Total dépenses	3 217	RÉSULTAT (déficit)	(41)

Pour mesurer la contribution de chaque pôle au résultat économique de l'établissement avec les CREA, figure ainsi en face des recettes générées par son activité (donnant lieu à une facturation à un payeur extérieur) l'ensemble des dépenses pertinentes, c'est-à-dire les charges directes et indirectes (dépenses induites) qui correspondent à des consommations de prestations fournies en interne par les pôles médico-techniques (bloc ou anesthésie) ou logistiques (blanchisserie). La comptabi-

1. MEAH - ANAP (2009). *Nouvelle gouvernance et comptabilité analytique par pôles - CREA, CREO, TCCM, tableaux de bord, une aide méthodologique au dialogue de gestion*, disponible sur www.anap.fr

lité analytique autorise une présentation qui prend en compte les prestations entre pôles, à travers l'utilisation d'unités d'œuvre pour les pôles médico-techniques et logistiques. Dans son guide méthodologique, l'ANAP préconise d'appliquer la présentation des charges selon le référentiel commun national (ENC), pour permettre aux pôles de comparer leurs charges totales et leurs recettes, issues principalement des GHS, avec quelques précautions d'usage (encadré 4.4).

ENCADRÉ 4.4 – Construction des CREA: conséquences méthodologiques

1. Dans le modèle ENC, les charges directes des SAMT, SALM ou SALGG, après déduction des recettes de titre 1, 2 ou 3 générées par ces unités, sont intégralement déversées sur les activités cliniques (MCO ou autres). Dans les CREA, on considère également que les pôles cliniques « achètent » aux pôles de soutien leurs prestations, non pas à leur coût de production brut mais à leur coût de production net (dépenses directes des SAMT ou SALGG moins leurs recettes en atténuation). **On ne peut ainsi calculer un résultat comptable ayant du sens d'un point de vue économique que pour les pôles cliniques.**
2. Le modèle ENC impute aux pôles cliniques certaines charges logistiques ou de structure d'une manière forfaitaire (par exemple au prorata des dépenses directes constatées) alors que les établissements ont souvent mis en place un système d'informations qui leur permet d'affecter aux pôles leurs dépenses réelles. **Pour éviter de décrédibiliser ces outils de gestion et ne pas compliquer le dialogue de gestion, les modes d'affectation forfaitaires ne seront conservés qu'en l'absence d'UO pertinentes.**

D'après : Anap, 2009.

Une telle structuration de leur compte de résultat devrait en outre faciliter pour le pôle la construction du tableau coûts/case-mix (TCCM).

3.2 Le TCCM : tableau coûts/case-mix

Le TCCM est un outil d'évaluation analytique qui permet de comparer les charges d'exploitation d'un établissement de santé avec un montant théorique, celui d'un établissement virtuel – un hôpital moyen fictif¹ – qui a strictement la même activité, au GHM près, mais dont les coûts de production sont calculés à partir des coûts unitaires identifiés par l'enquête nationale (ENC). L'hôpital se compare donc, poste de dépenses par poste de dépenses, avec son double, représentatif de l'organisation moyenne des établissements de l'ENC.

1. D'où un certain nombre de critiques liées notamment au caractère réducteur d'une approche par les moyennes qui conduit à décrire un « patient moyen » qui n'existe pas.

Tableau 4.8 – Exemple de TCCM d'un pôle chirurgical

	Chirurgie A			
	Coût CHC	Coût ENC	CHC – ENC (en valeur)	CHC – ENC (en %)
Personnel :	852 402	1 093 377	- 240 974	- 22 %
Personnel médical	125 178	161 658	- 36 480	- 23 %
Personnel non médical	727 224	931 718	- 204 494	- 22 %
Amortissement et maintenance du matériel médical	5 533	8 876	- 3 253	- 37 %
Dépenses actes sous-traités	395	16 888	- 16 493	- 98 %
Dépenses de médicaments	24 483	40 948	- 16 465	- 40 %
Dépenses de sang	37 825	60 460	- 22 635	- 37 %
Consommables médicaux	139 797	243 596	- 103 799	- 43 %
Médicaments sur liste T2A	1 053	16 124	- 15 071	- 93 %
DMI sur liste T2A	259 532	39 912	219 620	550 %
Logistique médicale	85 737	54 857	30 880	56 %
México-technique :	1 086 327	1 047 413	38 914	4 %
Bloc	692 619	597 142	95 477	16 %
Anesthésie	287 726	286 780	947	0 %
Imagerie	59 313	73 550	- 14 236	- 19 %
Laboratoire	45 883	82 583	- 36 699	- 44 %
Explorations fonctionnelles	785	7 358	- 6 574	- 89 %
Blanchisserie	36 571	35 858	713	2 %
Restauration	84 196	89 050	- 4 855	- 5 %
Logistique autre	428 861	595 453	- 166 592	- 28 %
Total hors structure	3 042 712	3 342 721	- 300 009	- 9 %
Structure	102 796	131 659	- 28 863	- 22 %
Total	3 145 508	3 474 380	- 328 871	- 9 %

D'après : *Nouvelle gouvernance et comptabilité analytique par pôles - CREA, CREO, TCCM, tableaux de bord, une aide méthodologique au dialogue de gestion* (2009).

Commentaires : L'écart total de - 9 % de ce pôle est un écart favorable : son coût de production est inférieur à la moyenne nationale calculée par l'ENC. Cependant, l'écart global recouvre des variations très contrastées : - 22 % pour le personnel, mais + 550 % pour les DMI (dispositifs médicaux implantables). Après avoir vérifié qu'il n'y a pas d'erreur de saisie de l'information, le pôle devra donc s'interroger sur ses pratiques médicales, sans que l'atteinte des coûts de l'ENC soit un objectif en soi. C'est un outil destiné à se positionner par rapport à une pratique moyenne et à s'interroger sur les éventuels points faibles, tout en maintenant les points forts identifiés. Les coûts peuvent être différents du fait de la pyramide des âges du personnel, de la localisation de l'hôpital qui induit des différences socio-économiques chez les patients soignés, de la structure et de la disponibilité des autres professionnels de santé, etc.

La production régulière des coûts de référence permet de faire de cette démarche de comparaison un processus continu d'analyse et d'information. Le TCCM doit être considéré et utilisé comme un des outils – et non l'outil unique – qui permet d'expliquer le résultat du pôle en introduisant ce qui manque dans le CREA : une référence externe. Le TCCM fournit des informations sur les consommations

moyennes des prestations médico-techniques nécessaires à la prise en charge des patients, sur les durées de séjour « cibles » par GHM et sur l'utilisation des personnels médicaux ou non médicaux en fonction de l'activité. Le gestionnaire peut ainsi analyser les coûts unitaires des facteurs utilisés alors que le médecin s'attachera à l'analyse des quantités consommées. Le gestionnaire pourra ainsi par exemple comparer les coûts du personnel alors que le médecin s'intéressera au nombre d'exams prescrits, ou aux durées de séjour.

L'outil présente cependant des limites identifiées (Anap, 2009). Il n'a pas été conçu pour un usage interne et perd une partie de sa pertinence quand le périmètre d'analyse se réduit. Ensuite se pose rapidement le problème de la répartition des coûts entre les différentes unités qui ont participé à la prise en charge du patient. Le TCCM ne permet d'analyser qu'une partie de la performance de l'hôpital, celle des unités MCO. La performance économique des unités logistiques ou médico-techniques ne peut être appréhendée par le TCCM puisque, par construction, les coûts de ces unités se déversent sur les pôles cliniques comme pour les CREA. Enfin, s'il existe une corrélation étroite entre les coûts des GHM (groupements homogènes de malades) et les tarifs des GHS (groupements homogènes de séjours), les tarifs n'intègrent pas tous les éléments de coûts constatés dans l'ENC ou peuvent différer par choix de politique de santé publique. Il est donc aujourd'hui théoriquement possible qu'un pôle ait des coûts de production comparables à ceux de l'ENC, mais un résultat financier négatif (ou positif) si les tarifs des GHS qui constituent l'essentiel du case-mix du pôle divergent sensiblement par rapport à la base ENC. D'autre part, la T2A a introduit certains biais, les établissements de santé ayant intérêt d'un point de vue financier à se tourner vers les GHM qui rapportent le plus : on a par exemple intérêt à scinder un séjour en plusieurs séjours courts.

Ainsi, le TCCM fait partie d'une batterie d'indicateurs de ressources consommées, d'activités réalisées et de ratios économiques. Il devra être complété, dans le processus de pilotage, par des indicateurs qualitatifs. Les tableaux de bord hospitaliers constituent dès lors des outils susceptibles de mieux lier performance et indicateurs qualitatifs.

3.3 Les tableaux de bord hospitaliers : prise en compte d'une performance multidimensionnelle et complexe

La performance est pour toute organisation – nous l'avons vu dès l'introduction – un construit multidimensionnel, présentant des dimensions d'autant plus nombreuses que l'organisation est complexe. Elle ne saurait être réduite à une dimension strictement financière. Si les coûts et la qualité font partie de ses dimensions, la théorie des organisations appliquée au contexte hospitalier a « notamment mis en lumière le rôle de la relation avec l'environnement extérieur (médecine de ville, ancrage dans la cité...) et différents aspects associés à la satisfaction des professionnels au travail ou au maintien de valeurs éthiques et professionnelles dans le cadre des

efforts de rationalisation engagée. » (Minvielle, 2012¹). Pour tenter d'appréhender ces différentes dimensions et développer ainsi leur pilotage interne, de nombreux établissements ont élaboré des tableaux de bord fortement inspirés du modèle du *Balanced Scorecard* (BSC) de Kaplan et Norton (2007). Ce tableau de bord permet d'intégrer aussi bien la qualité que la satisfaction du personnel dans ses quatre dimensions, mais des adaptations sont nécessaires pour tenir compte des spécificités du secteur de la santé. Ces adaptations concernent aussi bien les indicateurs à utiliser que les objectifs généraux de la mise en œuvre de l'outil.

Tableau 4.9 – Le BSC : adaptations au contexte hospitalier

Axe financier → Axe économique
Bonne utilisation des ressources = satisfaction des tutelles. L'axe financier constitue une contrainte et non un but, alors que le modèle original prévoit une subordination des autres axes à l'axe financier.
Axe clients → Axe patients
Indicateurs centrés sur les usagers de l'hôpital : qualité, prise en compte de la douleur, droit des patients, consentement éclairé, confrontation offre/demande de soins. L'établissement ne peut cependant pas être guidé par le patient, qui n'a pas toujours une vision objective et experte.
Axe apprentissage organisationnel
Apprentissages nécessaires à la remise en cause des routines de nature dysfonctionnelle. Définition et mise en œuvre des savoir-faire propres à de nouveaux processus dus aux transformations de l'institution hospitalière qui dépendent des orientations stratégiques.
Axe processus → très lié à l'axe apprentissage
Permet de déterminer les leviers d'actions à partir des indicateurs traduisant les processus effectifs : Exemple : processus d'admission des patients différencié entre les urgences et les patients programmés. Coordination interne des services (autorégulation et participation).

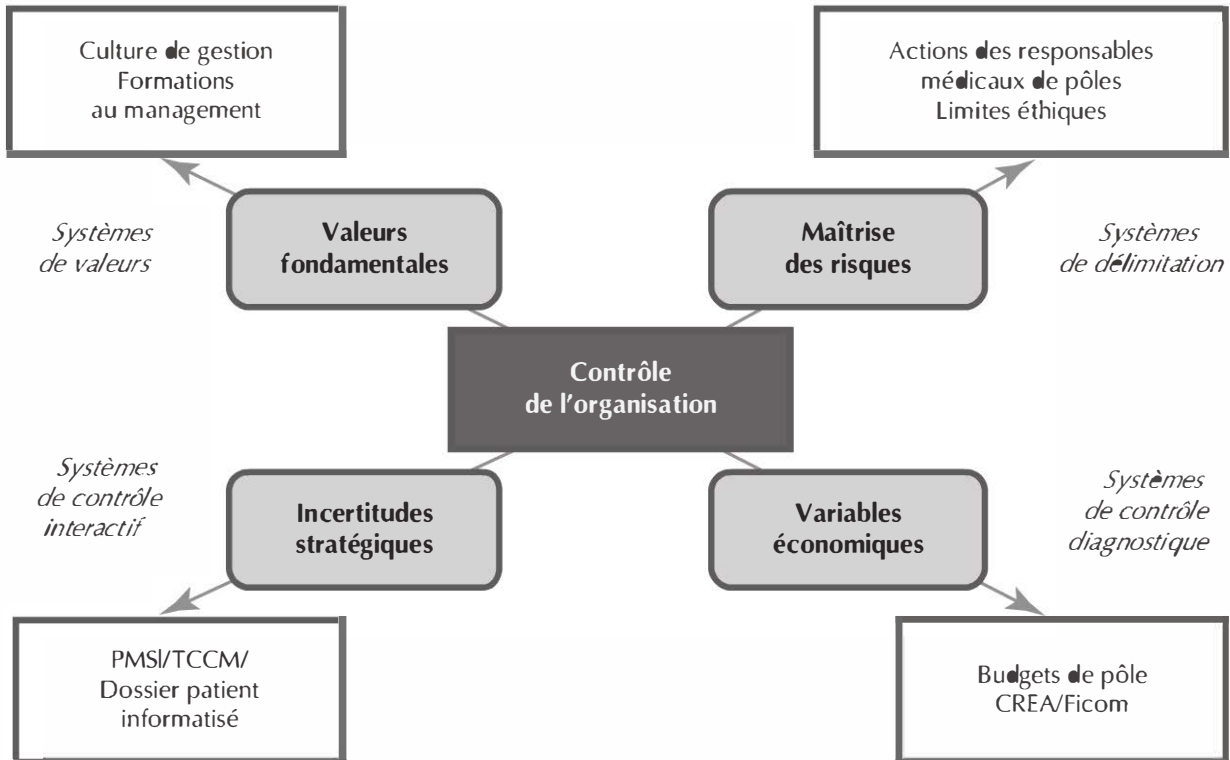
D'après : Nobre, 2001 ; Montalan et Vincent, 2011.

Plusieurs auteurs préconisent cependant de ne pas suivre l'approche normative originelle de Kaplan et Norton (2007), mais d'adopter une démarche permettant une co-construction de la stratégie et du contrôle lors de l'élaboration du tableau de bord (Choffel et Meysonnier, 2005 ; Montalan et Vincent, 2011). En effet, les établissements de santé possèdent rarement une stratégie forte, partagée par tous les acteurs, et un processus normatif de déploiement de la stratégie ne favorise pas l'adhésion et la motivation pour sa mise en application au niveau opérationnel. Or, il faut que ces outils de gestion fassent sens pour les professionnels pour qu'ils déclenchent l'apprentissage et des comportements vertueux (Moison, 1997). L'ANAP propose dans ses publications des exemples d'indicateurs, ainsi que des retours d'expérience de mise en œuvre de tableaux de bord ou de suivi de projets de pôle par des établissements hospitaliers pour accompagner ce type de démarche.

1. Minvielle E. (2012). « Performance hospitalière: rappel de quelques principes théoriques », *Gestions hospitalières*, n°514, mars, pp.172-173.

3.4 Vers un modèle de contrôle hospitalier intégré ?

Le secteur hospitalier français a connu de profondes mutations depuis une vingtaine d'années, et cela concerne tout particulièrement les dispositifs de gouvernance et de contrôle de gestion. Du point de vue du contrôle de gestion, une nouvelle organisation des responsabilités et des modalités d'allocation des ressources a conduit d'une part au développement d'une comptabilité analytique très précise couplée au système d'information médical, et d'autre part à l'implication croissante des soignants dans le pilotage d'une performance multifacette de l'hôpital. Dans ce contexte, le contrôle de gestion mis en œuvre à l'hôpital est multidimensionnel. Lartigau et Nobre (2011) proposent une modélisation de ce système de contrôle de gestion adaptée du modèle de Simons (1995) pour intégrer les différentes dimensions du contrôle : un contrôle diagnostic sur les variables économiques critiques, un contrôle stratégique interactif sur la performance des activités médicales (au sens large), un contrôle reposant sur le respect des valeurs fondamentales tout en intégrant une nouvelle culture gestionnaire, un contrôle des risques notamment vis-à-vis des enjeux éthiques de l'activité (figure 4.4). Le contrôle de l'organisation est supposé combiner ces quatre facettes en s'appuyant sur un dialogue de gestion entre les différentes parties prenantes. Cette proposition rejoint les préconisations de Minvielle (2012) suggérant de mettre en œuvre les systèmes de contrôle de gestion de manière équilibrée entre les différentes dimensions de la performance.



D'après : Lartigau et Nobre, 2011.

Figure 4.4 – Le modèle de Simons adapté au contexte hospitalier

En particulier, si l'on souhaite que le contrôle de gestion puisse contribuer à un pilotage de la performance qui soit respectueux des patients et des valeurs professionnelles des soignants, il convient de définir un système de pilotage de l'établissement qui ne soit pas un simple relais dans les pôles de la pression exercée par la tutelle, en utilisant les marges de manœuvre existantes (Angelé-Halgand, 2010). La stigmatisation des pôles déficitaires risque d'empêcher le dialogue de gestion et une démarche de diagnostic visant l'apprentissage.

Les outils de contrôle de gestion mis en œuvre à l'hôpital, conçus notamment pour répondre aux besoins d'une tutelle soucieuse de la maîtrise des dépenses de santé, se sont donc d'abord focalisés sur des problématiques d'efficacité économique, parfois au détriment d'une vision réellement multifacette de la performance. L'intégration des valeurs fondamentales des différents acteurs, ainsi que la prise en compte des spécificités socio-économiques et organisationnelles locales des établissements dans le système de pilotage est donc de nature à améliorer sa pertinence, son utilisation effective et son acceptation par le personnel médical.

Section 3 LE CONTRÔLE DE GESTION À L'UNIVERSITÉ

Malgré des missions et un environnement institutionnel très différents, les universités présentent des caractéristiques communes avec les hôpitaux, à la fois dans leur forme organisationnelle (des bureaucraties professionnelles) et dans les transformations dont elles sont l'objet dans le cadre du nouveau management public (NMP). Les réformes récentes qui touchent le pilotage de l'enseignement supérieur et de la recherche sont principalement issues de :

- la loi de 2006 sur la recherche, qui crée notamment les PRES (Pôles régionaux d'enseignement et de recherche), ainsi que l'Aeres¹ chargée d'évaluer les établissements d'enseignement supérieur et de recherche, et qui renforce l'ANR dans le financement de la recherche sur appel à projets ;
- la loi LRU (loi relative aux libertés et responsabilités des universités), votée en 2007, qui conduit à donner de l'autonomie aux universités, mais qui implique en contrepartie un développement des dispositifs de contrôle.

L'ensemble de ces changements institutionnels, concernant les modes de gouvernance ou de financement, modifie à la fois le pilotage global et local de l'enseignement supérieur et de la recherche et conduit à la structuration d'un système de contrôle de gestion (SCG) aux multiples facettes. Nous expliquerons par conséquent dans un premier temps comment le contexte institutionnel des universités amène les SCG à jouer un nouveau rôle. Dans un deuxième temps, nous présenterons les outils spécifiques développés pour le pilotage des universités. Nous focaliserons enfin

1. Fortement critiquée, l'Agence d'évaluation de la recherche et de l'enseignement supérieur devrait être remplacée par le Haut conseil de l'évaluation de la recherche et de l'enseignement supérieur par la loi ESR (loi relative à l'enseignement supérieur et à la recherche de 2013).

notre attention dans un troisième temps sur l'enjeu-clé que représente le pilotage de la masse salariale.

1 Le contexte institutionnel des universités

Dans le cadre de la LOLF et des projets de loi de finances successifs depuis 2006, l'État définit une stratégie pour l'enseignement supérieur et la recherche, présentée dans le tableau 4.10.

Tableau 4.10 – Stratégie nationale de recherche et d'enseignement supérieur

Stratégie nationale de recherche et d'innovation (SNRI : 2009-2012)	Stratégie nationale d'enseignement supérieur (jusqu'en 2012)
Cinq principes directeurs :	Cinq grands objectifs :
1. La recherche fondamentale doit être promue dans toutes ses dimensions, en particulier dans le cadre des très grandes infrastructures de recherche.	1. Élever le niveau général de connaissances et de qualifications de la population, de façon à porter en 2013 à 50 % d'une classe d'âge le taux de diplômés de l'enseignement supérieur.
2. Une recherche ouverte à la société et à l'économie est le gage de la croissance et de l'emploi. Cette vision globale implique de promouvoir une société innovante, dans laquelle l'innovation est générée et portée par l'ensemble des citoyens.	2. Promouvoir l'égalité des chances : appelée par le développement d'une « société et d'une économie de la connaissance », l'augmentation du nombre de diplômés ne peut être dissociée de la promotion d'une plus grande ouverture sociale.
3. Une meilleure maîtrise des risques et un renforcement de la sécurité sont particulièrement importants dans notre société ; ils doivent donc être des dimensions privilégiées de l'innovation sociale et culturelle autant que technologique.	3. Inscire les formations dans l'espace européen de l'enseignement supérieur, tant pour introduire plus de cohérence, de lisibilité et de qualité dans l'offre de formation que pour renforcer l'attractivité de notre pays et favoriser la mobilité.
4. Les sciences humaines et sociales doivent avoir un rôle majeur au sein de tous les axes prioritaires.	4. Articuler fortement les formations avec l'insertion professionnelle et développer la formation tout au long de la vie.
5. La pluridisciplinarité est indispensable pour permettre les approches les plus innovantes et les plus adaptées aux enjeux de notre société.	5. Renouveler le rapport entre l'État et les établissements d'enseignement supérieur, de manière à rendre ces derniers plus autonomes, plus responsables et plus efficaces.

D'après : Rapport sur les politiques nationales de recherche et de formation supérieure, annexe au PLF 2013.

Ce cadre stratégique définit les principes directeurs et les axes prioritaires en matière d'enseignement et de recherche pour la France. Il constitue la référence pour l'allocation des ressources du budget de l'État et la programmation thématique de la recherche, notamment pilotée par l'ANR pour le financement sur projets dont la part a été croissante. Pour ce qui est de l'enseignement supérieur, l'accent est mis sur une efficacité de l'action de l'État qui passe par l'autonomie des établissements et la fixation d'objectifs contractuels. Au sein de cette stratégie globale de la MIRE (mission interministérielle de la Recherche et de l'Enseignement supérieur), le suivi et le financement récurrent des universités se font principalement dans le cadre du programme 150 « Formations supérieures et recherche universitaire », dont le responsable est le DGESIP (directeur général pour l'Enseignement supérieur et l'Insertion profession-

nelle). Globalement, les moyens budgétaires alloués à l'enseignement supérieur et à la recherche s'établissent de la manière présentée dans le tableau 4.11.

Tableau 4.11 – Synthèse du budget 2013 MESR

	LFI 2012 (en M€)	PLF 2013 (en M€)
Moyens des universités et des établissements supérieurs	11 917,7	12 128,4
Immobilier	458,2	505,1
Administration et subventions	135,3	126,8
Total	12 511,2	12 760,3
Organismes de recherche	5 796,6	5 911,3
ANR	759,8	686,6
Programmes internationaux	1 044,8	1 111,9
Administration et subventions	169,2	151,6
Total	7 770,5	7 861,5

Source : Budget 2013, d'après dossier de presse budget 2013, septembre 2012.

Dans ce cadre, au-delà du pilotage budgétaire en mode LOLF, la LRU constitue un ensemble de dispositifs visant à donner aux universités plus de responsabilités quant à l'atteinte de leurs objectifs, et plus d'autonomie et de souplesse sur les moyens mis en œuvre pour les atteindre. Depuis le 1^{er} janvier 2013, l'ensemble des universités françaises dispose désormais des « responsabilités et compétences élargies » (RCE). La LRU décline la logique managériale du NMP en même temps qu'elle porte un projet politique plus global quant aux missions de l'université à travers les objectifs stratégiques fixés. Il s'agit de transformer les universités pour les inciter à adopter un positionnement stratégique clair dans leur environnement concurrentiel, un pilotage budgétaire et une gestion des ressources humaines adaptés. Dans ce cadre, leur financement s'appuie désormais en partie sur des critères de performance qui concernent les trois activités majeures de l'université, celles d'enseignement, de recherche et de pilotage. Ce financement à l'activité et à la performance est déterminé notamment à travers le système Sympa de calcul des dotations annuelles de fonctionnement. L'évaluation s'appuie sur les indicateurs et les cotations de deux agences indépendantes que sont l'Aeres pour la dotation globale et l'ANR pour les appels à projets de recherche.

Avec les RCE, les établissements doivent en particulier gérer un budget global qui comprend désormais la masse salariale des agents de l'État. Leur procédure budgétaire en interne a vocation à terme à fonctionner comme celle des grandes entreprises, avec une discussion des budgets alloués aux composantes, en lieu et place de la reconduction quasi-automatique des budgets de l'année N-1. On retrouve la logique de décentralisation évoquée concernant les hôpitaux, mais sans l'obligation légale de structuration des responsabilités par pôles en interne. Les RCE s'accompagnent également d'une obligation de rendre des comptes pour donner à l'État, dans le cadre des contrats pluriannuels, des garanties sur la cohérence de la politique de l'établissement avec les orientations définies au niveau ministériel. Le schéma du dialogue contractuel présenté par la tutelle est ainsi assez semblable à celui d'un dialogue entre « sommet stratégique » (incarné

par le DGESIP, en charge du programme 150 dont le cadre stratégique est défini par l'État) et « unités opérationnelles » (représentées par les établissements de l'enseignement supérieur) et peut être schématisé comme suit (figure 4.5).

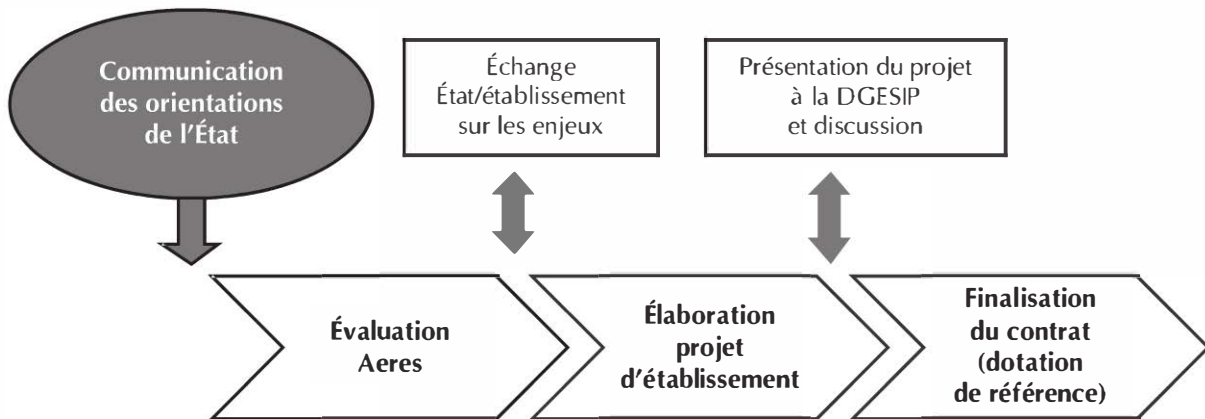


Figure 4.5 – Schéma du dialogue contractuel État/établissements

Une fois le projet d'établissement et le contrat validés par la tutelle, les équipes présidentielles des universités sont chargées du déploiement de la politique d'enseignement supérieur et de recherche au sein de leurs établissements. Pour cela, le pilotage s'appuie sur des dispositifs et outils spécifiques de contrôle de gestion.

2 Les systèmes de contrôle de gestion développés pour le pilotage des universités

Avec le passage aux RCE, les systèmes de contrôle de gestion et de pilotage ont dû se développer au sein des universités pour dépasser la simple contrainte de reddition des comptes vis-à-vis de la tutelle.

2.1 Le développement de systèmes d'information

Sur le plan des systèmes d'information destinés à permettre la gestion et le pilotage, le ministère soutient le développement de l'AMUE (Agence de mutualisation des universités et établissements, 180 adhérents dont 81 universités) qui contribue à l'élaboration des systèmes d'information et accompagne les changements liés à l'autonomie en diffusant outils et « bonnes pratiques » de pilotage.

Des logiciels spécifiques ont ainsi été développés notamment pour la gestion des ressources humaines (Harpège, Astre et Siham) et la gestion financière et comptable (Sifac). L'outil Sifac (système d'information financier analytique et comptable, implanté ou en cours d'implantation dans 99 établissements) porte sur trois dimensions de la comptabilité : la comptabilité analytique, la comptabilité financière et la comptabilité budgétaire. L'amélioration de la qualité des informations financières produites a pour objet de faciliter la certification des comptes des universités autonomes, qui est un des volets du passage aux RCE.

2.2 Les guides méthodologiques de la CPU, supports de la démarche de pilotage

D'autre part, la CPU (Conférence des présidents d'université), acteur majeur de la mise en œuvre de la loi LRU, a publié des guides méthodologiques pour aider à la diffusion des systèmes de contrôle de gestion et de pilotage : un Guide méthodologique pour l'élaboration du tableau de bord stratégique du Président d'Université et de l'équipe présidentielle (2010) et une proposition de COM type (contrat d'objectifs et de moyens, 2010).

Le COM y est défini comme l'un des outils du dialogue interne de gestion et de déclinaison du projet d'établissement. Il est destiné à inciter les opérateurs principaux de la performance, que sont les composantes d'enseignement (départements ou facultés) ou de recherche (pôles ou laboratoires), à contribuer à la performance de l'établissement. Le COM, utilisé comme support à la construction du budget de l'établissement, peut transformer la procédure budgétaire en instaurant un dialogue sur les objectifs des composantes au sein du projet d'établissement.

La démarche d'élaboration de tels COM commence par un état des lieux (ou constat partagé), destiné à poser un cadre commun entre la direction de l'université et la composante sur son activité et ses moyens, décrits à l'aide d'indicateurs financiers ou statistiques (effectifs par catégories de personnel, nombre de diplômes, nombre d'étudiants, mètres carrés utilisés, consommation de fluides...), sur chacun des volets suivants : formation initiale et continue, recherche, développement international, pilotage (moyens financiers et humains) et patrimoine.

Tableau 4.12 – Exemple de COM : volet formation initiale (FI) et continue (FC)

Thèmes	Type d'information/indicateur
Effectifs	Évolution des effectifs (<i>sous forme graphique</i>) Structuration des effectifs entre L, M et D Répartition des effectifs entre FI et FC Liste des DN et DU actuellement en place avec charge d'enseignement et effectifs par diplôme
Focus sur la formation continue	Évolution détaillée des effectifs et des tendances
Insertion des étudiants	Taux d'insertion professionnelle par diplôme
Performance de la scolarité	Taux de réussite pour chaque année d'étude et pour l'ensemble des formations Nombre de diplômes délivrés Profil des suppléments au diplôme Structuration de l'offre de formation (mentions à faible effectif, mutualisations des enseignements...) Diplômés FC/VAE Taux de présence aux examens
Données quantitatives sur la formation initiale (FI) et la formation continue (FC)	Volume d'heures dispensées en FC Budget consacré à la FI Recettes commerciales FC Résultat net financier FC

D'après : CPU, groupe de travail COM 2010.

Après la phase de constat partagé, chaque équipe transmet dans la phase de dialogue et de négociation budgétaire des fiches projets par grand volet d'activité en déclinant les objectifs et moyens associés. L'ensemble des besoins humains patrimoniaux et financiers de la structure est condensé avec une double lecture, analytique et budgétaire, sur un volet « récapitulatif des moyens ». Dans ces COM, il est préconisé une présentation des moyens par grandes masses, la structuration en trois enveloppes (personnels/fonctionnement/investissement) étant destinée à permettre la négociation entre équipe dirigeante et composantes sans trop de formalisation technique des natures budgétaires. Les indicateurs d'activité et de performance sont eux aussi listés dans un volet « récapitulatif des objectifs » faisant apparaître les évolutions constatées et attendues. Ces éléments constituent les prémices d'une ouverture potentielle à l'analyse des écarts et à la proposition de mesures correctives. Ainsi, le contrôle de gestion sur les réalisations n'est pas loin.

L'équipe de gouvernance prend connaissance des projets de chaque composante, et a également à sa disposition des données produites par les administratifs en charge du contrôle de gestion. Enfin, à l'issue de la négociation, la rédaction du « contrat interne » reprend le contenu des discussions et en formalise les conclusions.

2.3 Une appropriation incomplète et un dialogue parfois difficile

En dépit d'évolutions notables en matière de contrôle de gestion depuis 2007 au sein des universités françaises, les recherches empiriques récentes montrent néanmoins une appropriation du contrôle de gestion encore incomplète. Ainsi, le rapport de Chatelain-Ponroy et al. (2012¹) met tout d'abord en évidence une plus forte présence de la fonction contrôle de gestion dans les universités françaises que dans les études précédentes (86 % au lieu de 65 % en 2006). Concernant les outils, les données produites par les systèmes d'information des universités sont cependant essentiellement utilisées pour des besoins de *reporting* ou d'évaluation externe plutôt que pour un pilotage interne (tableau 4.13).

Tableau 4.13 – Utilisation des données dans les universités

Type de données	Utilisation principale selon les répondants
Données relatives aux budgets et aux coûts	Visée de reporting : renseigner les indicateurs LOLF ou du contrat ; négocier les moyens avec la tutelle ; évaluer la manière dont l'université est gérée.
Données relatives à la recherche	Visée d'évaluation : évaluer l'activité de recherche de l'université globalement, mais aussi des équipes et des individus ; renseigner les indicateurs LOLF ou les contrats avec les partenaires.
Données relatives à l'enseignement	Visée de reporting : renseigner les indicateurs LOLF ou du contrat ; négocier les moyens avec la tutelle ; évaluer la manière dont l'université est gérée.

D'après : Chatelain-Ponroy et al., 2012.

1. Chatelain-Ponroy S., Mignot-Gérard S., Musselin C., Sponem S. (2012). *La gouvernance des universités françaises - Pouvoir, évaluation et identité*, rapport d'étude pour l'ESEN, disponible sur <http://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00729058>

Drevet et al. (2012) montrent par ailleurs que la mise en place d'un nouvel outil de comptabilité de gestion (un module de comptabilité analytique lié à l'outil Sifac dans une université pilote) se heurte finalement aux représentations sociales multiples et divergentes des différentes catégories d'acteurs (élus, directeurs des composantes, administration des composantes et services centraux). Cette pluralité est traduite par des visions différentes (opérationnelles *vs* stratégiques) et par des besoins différents (*reporting vs* pilotage), ce qui aboutit à la suspension de cet outil au profit d'un outil statistique. D'autre part, Boitier et Rivière (2013) décrivent une appropriation de la logique de pilotage et des outils qui l'accompagnent – tableaux de bord stratégique et COM – au niveau de l'équipe dirigeante de l'université, mais une faible diffusion de la logique et des outils au niveau des composantes et un dialogue de gestion parfois difficile. Les conflits de valeurs entre logique managériale et logique universitaire sont très présents, et ce d'autant plus que, compte tenu de l'importance prépondérante des frais de personnel dans les coûts des universités, les outils de pilotage et de contrôle de gestion devraient se focaliser sur cet enjeu-clé, qui reste à ce jour une source de difficulté.

3 Le pilotage de la masse salariale, enjeu-clé de la gestion des universités

Comme toute organisation exerçant une activité de nature immatérielle, les frais de personnel représentent en moyenne 80 % des coûts de fonctionnement des établissements d'enseignement supérieur. Avec le passage aux RCE, les universités ont désormais un budget global qui comprend la gestion de la masse salariale. Or, dès 2011 sont apparus dans plusieurs établissements de grandes difficultés liées à l'impact budgétaire de l'évolution d'ancienneté du personnel (le « GVT », glissement vieillissement technicité).

Dans les organisations publiques, la masse salariale progresse en effet systématiquement chaque année en raison de l'ancienneté du personnel, mais cela était auparavant intégré dans le budget de l'État et les financements alloués aux universités ayant accédé aux RCE n'avaient pas pris en compte cette dimension. Après une rectification budgétaire en 2011 (14,5 millions d'euros ont été débloqués pour permettre aux universités d'assurer leur équilibre budgétaire et le paiement de leurs personnels), la situation semble non stabilisée. Cela a amené plusieurs présidents d'université à envoyer une lettre ouverte à la ministre, demandant une reprise de la gestion de la masse salariale par l'État (encadré 4.5).

ENCADRÉ 4.5 – Les Présidents d’université s’adressent à la ministre

[...] Qui plus est, l’État a transféré aux universités la gestion des personnels titulaires sans l’accompagner d’une dotation budgétaire correspondant aux charges : GVT non compensé, CAS pension non assumé, aujourd’hui titularisation induite par la loi Sauvadet, etc. Très vite, plusieurs des premiers établissements passés aux Responsabilités et Compétences Élargies ont connu des difficultés financières avec *des déficits de leurs budgets de fonctionnement*. Gels de postes, réductions des crédits affectés aux composantes et aux services, sans parler des coupes sombres effectuées dans la vie de campus, deviennent le quotidien des universités. Plus d’une vingtaine sera en déficit en 2012 et tous les autres établissements savent que leur échéance se rapproche : ce sera en 2013 ou en 2014. Les fonds de roulement censés nous permettre de financer des investissements (les universités ne peuvent pas emprunter) se réduisent comme peau de chagrin : on attend le premier établissement en cessation de paiement. [...] Aujourd’hui le transfert de la masse salariale, sans les crédits correspondants, n’est plus une aide mais un handicap car il nous fait réduire les financements déjà trop faibles pour nos missions fondamentales. [...]

Au terme de cette analyse, si les universités continuent de se voir privées des moyens les plus élémentaires d’assumer leur fonction d’employeur, la conclusion s’impose : Madame la Ministre, *reprenez la gestion de la masse salariale et des postes des personnels titulaires*. Plutôt que de dépenser temps et énergie à chercher désespérément quelle ligne budgétaire ou quels postes supprimer pour pouvoir assurer la rémunération de nos collègues et le fonctionnement minimal de notre université, nous ferons notre métier.

Extraits de la lettre du 16 novembre 2012 de quatorze présidents d’université à la ministre de l’Enseignement supérieur et de la Recherche.

Les outils de gestion de la masse salariale¹ et les moyens transférés pour couvrir ce poste de dépenses ne semblent donc pas à ce jour en adéquation avec les besoins dans une partie au moins des établissements.

En plus de la prise en compte des spécificités liées au GVT, l’une des particularités de la gestion de la masse salariale dans les universités pour la partie enseignement est le lien fort entre ce poste de dépenses et l’outil pédagogique que constitue la maquette. En effet, la maquette pédagogique détermine les volumes horaires d’enseignement par discipline composant une formation, et donc une partie significative de la masse salariale. Cependant, l’intégration de cette maquette dans le contrôle de gestion global des établissements est encore en question dans la plupart des universités. En effet, la gestion de la paie et donc la prévision d’évolution de la masse salariale pour les titulaires restent un domaine essentiellement géré par le département Ressources humaines. La maquette pédagogique est par ailleurs du res-

1. Voir à ce sujet : Alcouffe *et al.* (2013), *Contrôle de gestion interactif*.

sort des composantes (département ou faculté) et est intégrée en tant que telle dans le contrat liant l'établissement avec l'État. Cependant, le lien entre ces différentes dimensions, qui pourrait être fait dans le cadre d'un contrôle de gestion intégré, semble à ce jour absent.

Néanmoins, le besoin de référentiel de coûts intégrant les taux de dépenses, d'investissement et de frais de personnel s'exprime parfois. Un tel référentiel permettrait de calculer le coût d'une formation ou le coût d'une maquette et de gérer les heures complémentaires. Il constituerait un support au dialogue de gestion et à la prise de décision, mais les outils analytiques permettant d'effectuer une telle gestion budgétaire prévisionnelle sont le plus souvent absents ou parcellaires.

Les outils de gestion et de pilotage ne constituent ainsi pas un ensemble cohérent comme on a pu tenter de l'esquisser dans les hôpitaux, probablement du fait d'une moindre maturité des outils de contrôle de gestion et d'une logique de décentralisation et de responsabilisation qui reste encore soumise à contestation. Le souci de l'exécution budgétaire reste souvent prégnant dans une culture de bureaucratie professionnelle (au sens de Mintzberg) qui demeure forte.

Dans ce secteur, une partie des évolutions de la période 2007-2012 a également été fortement contestée par les acteurs concernés (encadré 4.6), d'où la tenue d'Assises nationales de l'enseignement supérieur et de la recherche fin 2012. Ces assises devaient déboucher sur des propositions d'évolutions législatives touchant notamment à la gouvernance, à la structure des PRES, mais aussi au mode de financement des établissements d'enseignement supérieur et de recherche.

La question des indicateurs de performance soulève par ailleurs à nouveau dans les universités une difficulté propre à la plupart des organisations qui bénéficient de financements publics et qui ont une mission à remplir vis-à-vis de la société. Elles poursuivent en partie des objectifs extravertis, c'est-à-dire tournés vers la société dans son ensemble. La difficulté est de fixer les frontières entre ce qui relève de la responsabilité de l'université et ce qui relève de la responsabilité du reste de la société (Mailhot et Schaeffer, 2009). Le pilotage de ces organisations reste ainsi à ce stade encore largement à co-construire.

ENCADRÉ 4.6 – Proposition 67 du rapport Berger

En ce qui concerne la partie recherche, *le modèle est rempli d'erreurs d'appréciation de la réalité des coûts*. Il considère que les ingénieurs et les techniciens ne sont pas des « publiants » au même titre que les enseignants chercheurs. Il ne prend pas en compte l'hébergement des organismes de recherche, ce qui est un comble. Ces éléments sont fondamentaux dans les universités de recherche, c'est-à-dire celles qui hébergent une forte proportion de personnels d'organismes de recherche. Ce modèle aboutit au résultat que les quatre universités les moins performantes de France sont pourtant les quatre premières au classement de Shanghai, ce qui devrait tout de même laisser perplexe, malgré toutes les réserves justifiées que l'on peut avoir sur le classement de Shanghai. *Le modèle Sympa a pourtant été utilisé systématiquement dans tous les arbitrages budgétaires de ces dernières années, comme indicateur de référence du sur-encadrement ou sous-encadrement des universités*. Il y a là un bel exemple où l'autorité de l'indicateur qui a le mérite d'exister triomphe du sens politique. Nous recommandons de supprimer purement et simplement ce modèle, pour ce qui concerne la partie performance « recherche ». Cette disposition est par ailleurs rendue nécessaire si l'on supprime la note d'évaluation des laboratoires, qui sont des indicateurs d'entrée de Sympa, comme cela sera recommandé dans la proposition 132.

Extraits du rapport Berger (rapporteur des Assises nationales de l'enseignement supérieur et de la recherche) – proposition 67 (17 décembre 2012).

L'ESSENTIEL

Le contrôle de gestion dans le secteur public s'inscrit dans le cadre d'un nouveau management public à la française, avec des outils de mesure de la performance, des dispositifs d'évaluation et de nouvelles agences spécialisées. La structuration des systèmes de contrôle de gestion public se réalise progressivement, en s'appuyant sur le cadre budgétaire de la LOLF depuis 2006, en dessinant les responsabilités et les critères d'évaluation des organisations publiques, et en faisant émerger un dialogue de gestion entre tutelle et organisations publiques.

Dans les hôpitaux, du fait d'une tutelle soucieuse de la maîtrise des dépenses de santé, les outils de contrôle de gestion se sont d'abord focalisés sur les coûts et la recherche de l'efficacité économique, parfois au détriment des autres facettes de la performance. La mise en place de tableaux de bord multidimensionnels, dont les dimensions sont co-construites par les gestionnaires et les soignants, semble de nature à permettre un pilotage plus pertinent et intégré de ces organisations.

Les universités, devenues plus autonomes et responsables de leur budget global depuis la loi LRU de 2007, ont également commencé la mise en place de systèmes de contrôle de gestion. Cependant, si les outils et les pratiques de pilotage ont évolué, l'appropriation du contrôle de gestion est encore incomplète, et la culture de bureaucratie professionnelle reste prégnante.

ANNEXE 1 – Les indicateurs LOLF : où en est-on ?

La fiabilité des indicateurs : un saut qualitatif à opérer pour parvenir à des commentaires dignes de ce nom (extrait de la page 11)

La qualité d'un dispositif de performance résulte non seulement de la fiabilité des chiffres, mais aussi de la valeur des commentaires : *le chiffre, ce n'est que la moitié de l'indicateur*. Dans la perspective d'une mise en œuvre progressive de la LOLF et du pilotage par la performance, les audits font apparaître que :

- la construction du dispositif de performance est arrivée à maturité, avec la définition d'indicateurs pertinents et la production des valeurs numériques nécessaires pour les renseigner ;
- la consolidation du dispositif est en bonne voie, avec les travaux de fiabilisation des chiffres ;
- la clarification et la transparence sont également acquises, pour l'essentiel, avec des indications méthodologiques complètes et honnêtes, qui précisent la portée et les limites des approches retenues pour mesurer la performance ;
- en revanche, l'interprétation et l'exploitation du dispositif de performance sont très insuffisantes, faute de commentaires dignes de ce nom.

Dans la partie « Objectifs et indicateurs » des RAP, l'« Analyse des résultats » devrait donner tout son sens au chaînage vertueux prévu par la LOLF (projet de loi « de règlement des comptes et de compte rendu de gestion »). Or, cette rubrique est loin de tenir ses promesses :

- dans la plupart des cas, elle ne représente qu'une faible part du volume de texte consacré au dispositif de performance ;
- le contenu est également décevant avec, essentiellement, de la description des variations. Le commentaire proprement dit, qui interprète les évolutions de la performance et les remet en perspective pour le pilotage des politiques, reste réduit à la portion congrue.

Dans le processus de mise en œuvre progressive de la LOLF, après la construction du dispositif de performance, après la consolidation des chiffres, la qualité des commentaires apparaît maintenant comme un nouveau chantier à ouvrir. *Ce n'est que lorsque l'on disposera d'un véritable compte rendu de gestion, incluant la performance et pouvant éclairer la budgétisation future, que l'on pourra considérer que la loi organique a pris tout son sens.*

L'utilisation opérationnelle du dispositif de performance (extrait de la page 12)

Un enjeu encore majeur pour la pleine application de la LOLF

Pour autant, l'utilisation insuffisante d'un quart des indicateurs de PAP n'est pas qu'une anomalie formelle. Elle révèle une déconnexion entre les instruments destinés à nourrir les documents budgétaires et les outils de la gestion au quotidien, qui est préjudiciable à la crédibilité et à la fiabilité du système de contrôle mis en place par la loi organique. Elle est également lourde et démobilisante pour les services qui souffrent de la multiplicité des obligations de compte rendu qui leur sont imposées.

Là aussi, tout en saluant les progrès réalisés, il ne faut donc pas minimiser ce qui reste à faire. *La LOLF ne prendra tout son sens que lorsque les indicateurs que l'on fait établir par les services seront non seulement pertinents, fiables et commentés, mais aussi bien plus complètement appropriés par les acteurs opérationnels.*





Maturité « lolfienne » et maîtrise des indicateurs

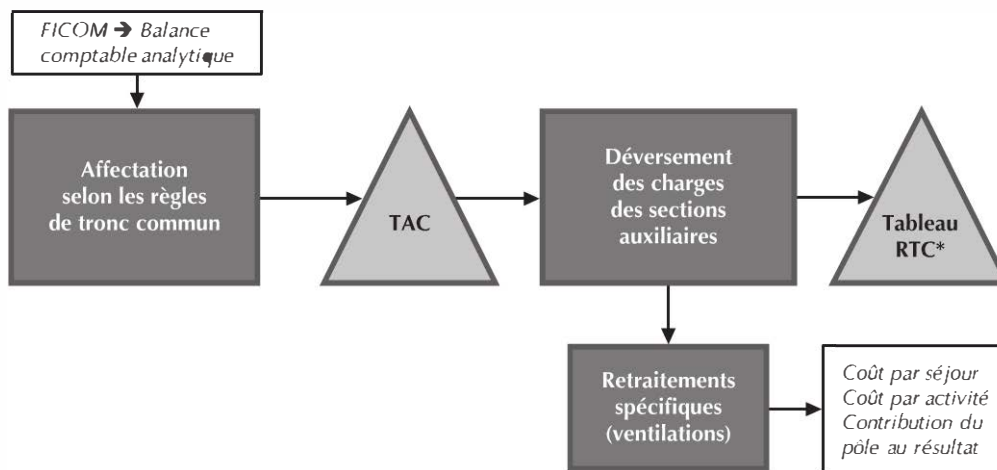
Dans le long processus d'application de la LOLF, les travaux du 8^e cycle amènent enfin à considérer un autre chantier qui est celui de la maîtrise du dispositif de performance. [...] Au fur et à mesure que d'autres programmes entreront à leur tour dans une phase de « maturité lolfienne », ils seront eux aussi amenés à chercher à faire le tri, en vue d'une utilisation plus sélective des indicateurs. De même, dans nombre de cas, on commence aussi à ressentir la nécessité de « reprendre en main » le dispositif d'objectifs et d'indicateurs, de voir jusqu'à quel niveau il doit descendre, si l'on veut conforter la culture de la performance, sans tomber dans le maquis des indicateurs ou la dictature du chiffre.

Dans le « jardin de la LOLF », six ans après avoir beaucoup semé, on a vu foisonner les plantations. Le temps est maintenant venu de mettre un peu d'ordre, de tailler et de couper pour parvenir à un ensemble harmonieux, qui se prête à une utilisation raisonnable et raisonnée. *C'est au prix de ce dernier chantier d'élagage, de décantation, que le dispositif prévu par la loi organique pourra prendre tout son sens, en vue d'une utilisation durable et soutenable, au service de la modernisation des administrations.*

Source : Extraits du rapport du CIAP de décembre 2011

ANNEXE 2 – Schéma de l'affectation des charges dans la comptabilité analytique hospitalière (CAH)

L'affectation des charges dans la CAH fait l'objet de guides méthodologiques détaillés destinés à aider les établissements dans la fiabilisation de leur système d'information (fiabilisation du FICOM), et dans les règles de codification et de déversement analytique des différentes natures de charges d'une part et des différentes catégories de sections analytiques d'autre part selon des règles en grande partie de tronc commun. Le tableau analytique commun (TAC) constitue ainsi une étape méthodologique clé dans la production des différents outils de la CAH. L'enchaînement des différentes étapes peut être synthétisé de la manière suivante :



* Le tableau du RTC (ou retraitement comptable) couvre le compte de résultat principal de l'établissement.

D'après : Guide méthodologique de comptabilité analytique hospitalière (CAH-BOS, 2011).

Pour un aperçu des difficultés de fiabilisation du FICOM et de l'imputation de certaines charges dans certaines missions de mise en place de contrôle de gestion, voir Madelmont et Rivière (2008¹).

1. Madelmont F., Rivière P. (2008), « Contrôle de gestion : mode d'emploi », *Revue Hospitalière de France*, n° 523, juillet-août, pp. 40-48.

EXERCICES • EXERCICES • EXERCICES • EXERCICES

Cas Klooney

Réflexion sur un indicateur : le temps de passage en service d'urgence, un indicateur de la qualité des soins ?

Dans les services d'urgence, les interventions d'audit organisationnel incitent à suivre un indicateur spécifique : le temps de passage des patients, avec parfois des dispositifs d'affichage des statistiques de temps de passage avec un *smiley* : souriant lorsque le temps est court, mécontent lorsque ce temps est considéré comme trop long. Dans ses travaux d'observation ethnographique dans un service d'urgence, Berlorgey (2010) met en évidence le fait que le personnel soignant et paramédical regarde de temps en temps cet indicateur affiché, mais avec scepticisme :

- « Le patient de chez nous en général, en moyenne, c'est un homme de 38 ans, et les hommes de 38 ans ici, on n'en voit pas beaucoup ! Alors ces statistiques, elles sont bizarres ! Les *smileys*, tu sais, ça m'amuse, moi. Mais c'est pas grave, je le vois ce panneau. »
- « Là ils te disent juste que la prise en charge a été très longue. C'est toujours pareil, en regardant en profondeur le problème... à côté de ça, on a sauvé deux vies, on a fait cinq déchoquages, on a eu un médecin qui s'est fait agresser parce qu'un agité a tout cassé... Moi je trouve que c'est relatif, on devrait mettre tous les facteurs en évidence. »

D'autre part, il relève que les soignants font de la qualité des soins une question de conscience professionnelle, plus prégnante que le temps de passage. Or certains soignants parlent de prise en charge « de qualité mais rapide », mettant ainsi en relief la possibilité d'une relation inverse entre-temps de passage et qualité des soins. Pour réduire l'encombrement des urgences, les soignants peuvent être tentés de « réorienter » à l'entrée les patients considérés comme de « fausses urgences » (des personnes qui auraient pu consulter leur médecin traitant avec des symptômes apparemment non urgents), même si un examen approfondi peut démontrer une « vraie » urgence. Pour essayer de mieux cerner cette qualité de soins aux urgences, Berlorgey observe alors le taux de retour aux urgences des patients traités, qui pourrait constituer un indicateur de mauvaise qualité de soins. En faisant une analyse statistique sur un échantillon de 130 médecins, il montre qu'en moyenne, d'un médecin à l'autre, plus le temps de passage se réduit, plus le taux de retour augmente, ce qui conforte les observations de certains profils de médecins observés.

- Le temps de passage semble-t-il un indicateur pertinent de la qualité d'un service d'urgences ?

CORRIGÉS • CORRIGÉS • CORRIGÉS • CORRIGÉS

Éléments de correction :

- Scepticisme de certains soignants sur l'indicateur de temps de passage du fait d'un rejet du caractère réducteur des moyennes statistiques affichées d'une part, et de la construction même du chiffre sur ce qu'il inclut et qu'il exclut de la réalité qu'il est censé représenter (le fait de sauver des vies, le manque de facteurs contextuels comme l'agression ou les conditions de travail ce jour-là...).
- Possible divergence entre la vision que donne l'indicateur « temps de passage », qui est plutôt un indicateur de productivité et donc d'efficacité économique, et la mesure de la qualité des soins, qui est plus importante (valeurs professionnelles) pour les soignants que le temps passé.
- Le taux de retour, qui prend en compte le suivi d'un même patient dans la durée, donne une autre vision de l'activité des urgences, et semble mieux appréhender la question de la qualité des soins. Les réadmissions en urgence font d'ailleurs partie des critères d'évaluation des établissements du *National Health Service* au Royaume-Uni.
- Mettre en avant le temps de passage comme indicateur-clé revient ainsi à faire un arbitrage entre l'efficacité (temps de passage) et l'efficacité des soignants (ou la qualité des soins) au détriment du second, d'où un risque de durcissement des conditions d'accès aux soins pour les patients.

Chapitre

5

Le contrôle de gestion dans les organisations artistiques et culturelles

OBJECTIFS

- Comprendre les mécanismes de prévision et de suivi spécifiques aux activités artistiques et culturelles.
- Connaître les principaux outils de pilotage et d'aide à la décision dans les organisations artistiques et culturelles.

SOMMAIRE

SECTION 1 Les spécificités du domaine artistique et culturel

SECTION 2 Les outils de prévision et de suivi de l'activité artistique

SECTION 3 Les outils de pilotage et d'aide à la décision dans les OAC

Gérables, contrôlables, gouvernables ? Telles sont les questions adressées par les chercheurs en sciences de gestion aux activités artistiques et culturelles. En effet, les fortes spécificités qui caractérisent les logiques et la sphère artistique, souvent présentées comme éloignées des logiques propres à la sphère marchande, rendent la question du contrôle des organisations artistiques et culturelles particulièrement intéressante. Les organisations artistiques et culturelles (OAC) sont marquées par un ensemble de spécificités d'ordre économique, organisationnel ou intrinsèque, auxquelles s'ajoutent des transformations relatives à leur fonctionnement et à leurs modes d'organisation. Certaines études révèlent en effet des changements identitaires forts au sein d'organisations emblématiques de ce secteur, tels que par exemple l'introduction d'une nouvelle logique managériale au musée du Louvre (Gombault, 2003), ou des changements et innovations organisationnelles transformant les logiques de fonctionnement de l'Opéra de Paris (Agid et Tarondeau, 2003). Ces profondes mutations soulignent l'introduction d'une nouvelle logique managériale au sein des organisations du secteur artistique et culturel, qui s'accompagne du développement de systèmes de contrôle de gestion, lesquels s'y rendent nécessaires, voire incontournables.

Qu'il s'agisse de l'élaboration du plan de programmation, du plan marketing, du plan de communication, de l'établissement de documents financiers prévisionnels ou de comptes rendus financiers à destination des bailleurs, les outils et dispositifs de contrôle vont se positionner en soutiens indispensables à l'activité artistique et culturelle de ces organisations. Cette nécessité s'avère d'autant plus forte que les OAC sont financées en grande partie par des fonds publics (ministère de la Culture et de la Communication ; Direction régionale des affaires culturelles ; Conseil régional, Conseil général, communes...) et que, dans un contexte économique sensible, l'utilisation et la gestion des fonds publics se doit d'être des plus rigoureuses.

Comme le rappellent Agid et Tarondeau (2003), les organisations artistiques et culturelles se caractérisent par leur diversité. Globalement de petite taille (95 % d'entre elles auraient moins de 10 salariés), les entreprises de ce secteur appartiennent au secteur public, privé ou associatif. Par ailleurs, une autre de leurs caractéristiques réside dans le capital humain qui les compose, puisqu'elles sont formées de personnel salarié permanent, fonctionnaire ou de droit privé, mais aussi intermittent ou bénévole¹. De façon générale, les organisations artistiques et culturelles, de par leurs nombreuses particularités, posent un certain nombre de questions en termes de contrôle. S'intéresser au fonctionnement de l'activité des OAC, c'est se poser la question de leurs objectifs et de leur définition. Or, dans le domaine artistique, objectifs artistiques et objectifs financiers ne coïncident pas systématiquement.

1. À titre d'exemple, le festival des Vieilles Charrues, qui accueille chaque année plus de 200 000 participants, repose sur 12 salariés à l'année, 20 durant les 3 mois de préparation du festival, et 6 000 bénévoles durant les 4 jours de festival. (Source : *Le Nouvel économiste*, 5 septembre 2012).

ment, la question de la réconciliation entre les logiques artistiques et managériales n'ayant de cesse d'intéresser les chercheurs dans le domaine de la gestion.

Une problématique cruciale dans le domaine du contrôle de gestion artistique et culturel est notamment celle de l'identification de tous les inputs et outputs nécessaires à l'activité et sur lesquels se fondent les systèmes de contrôle et de suivi. Dans ce domaine, le résultat de la création n'est pas toujours connu par avance, ce qui pose bien évidemment le problème de la prévision des charges et des produits associés à la création artistique. Pourtant le budget est bien là, encadrant les actions de création. Comment laisser alors libre cours à la créativité si les marges de manœuvre sont figées et les capacités d'expression limitées ? Cette incertitude propre à l'activité artistique, à laquelle s'ajoute la complexité institutionnelle souvent forte qui caractérise les organisations artistiques du fait de leurs nombreuses parties prenantes, rend la mise en place d'un système de contrôle en leur sein complexe et délicate. Cependant, des outils de contrôle existent dans ces organisations, que nous présenterons dans ce chapitre.

La première section de ce chapitre présentera les principales spécificités du domaine artistique et culturel. Puis seront successivement développés les outils de prévision et de suivi artistique à la disposition des OAC, ainsi que les outils de pilotage tels que les tableaux de bord.

Section 1 LES SPÉCIFICITÉS DU DOMAINE ARTISTIQUE ET CULTUREL

Le secteur artistique et culturel est un secteur possédant de fortes spécificités liées aux caractéristiques de l'économie de ce domaine, aux modes de fonctionnement des organisations qui le composent, ainsi qu'aux singularités mêmes du « produit » ou de l'activité artistique. Ces trois ensembles de caractéristiques, comme nous le verrons, impactent et structurent les systèmes de contrôle de gestion ainsi que leur mise en œuvre au sein des OAC.

1 L'économie de l'art et de la culture en France

L'économie de l'art et de la culture couvre l'ensemble des activités et produits culturels, qu'il est possible de classer suivant plusieurs typologies. Ainsi, Bourgeon-Renault et Gombault (2009) rappellent la distinction activités culturelles de masse/activités élitistes proposée par Antoine et Salomon (1980), ou la classification de produits culturels retenue par Busson et Evard (1987) (tableau 5.1). Ces typologies nous permettent de souligner l'importante hétérogénéité des produits et activités artistiques, qui peut induire des modes de gestion spécifiques.

Tableau 5.1 – Neuf types de produits culturels

1	Le produit des arts plastiques destinés à la vente (ex. : sculptures, peintures)
2	Les musées et expositions
3	Le spectacle vivant (ex. : danse, théâtre, concert)
4	Les livres
5	La musique enregistrée (ex. : disques)
6	Le cinéma
7	Les produits vidéo enregistrés
8	Les émissions de radio
9	Les émissions de télévision

D'après : Bourgeon-Renault et Gombault, 2009.

Par ailleurs, en France, l'une des fortes particularités économiques des activités artistiques et culturelles est qu'elles sont fortement encadrées par l'État, via le ministère de la Culture et de la Communication, ainsi que par les collectivités territoriales. Le ministère de la Culture et de la Communication soutient en particulier les actions de création et d'innovation, en veillant à leur diffusion. Ainsi, le budget de ce ministère s'élevait en 2012 à 4,1 milliards d'euros (source : Mini chiffres clés, statistiques de la culture édition 2012, ministère de la Culture et de la Communication), déployé comme suit : intervention (44 %), fonctionnement (34 %), personnel (16 %), investissements (6 %).

Focus

Les missions du ministère de la Culture et de la Communication

« Le ministère de la Culture et de la Communication a pour mission de rendre accessibles au plus grand nombre les œuvres capitales de l'humanité, et d'abord de la France. À ce titre, il conduit la politique de sauvegarde, de protection et de mise en valeur du patrimoine culturel dans toutes ses composantes, il favorise la création des œuvres de l'art et de l'esprit et le développement des pratiques et des enseignements artistiques. Il contribue, conjointement avec les autres ministères intéressés, au développement de l'éducation artistique et culturelle des enfants et des jeunes adultes tout au long de leurs cycles de formation. Il encourage les initiatives culturelles locales, développe les liens entre les politiques culturelles de l'État et celles des collectivités territoriales et participe à ce titre à la définition et à la mise en œuvre de la politique du Gouvernement dans le domaine de la décentralisation. Il veille au développement des industries culturelles. Il contribue au développement des nouvelles technologies de diffusion de la création et du patrimoine culturels. »

D'après : www.culturecommunication.gouv.fr/Ministere/Le-ministere

Réparti par « programmes » (voir chapitre 4), ce budget concerne prioritairement la transmission des savoirs et la démocratisation de la culture (26 %), les patrimoines (21 %), la création (19 %), la contribution à l'audiovisuel et à la diversité radiophonique (11 %), le reste étant réparti entre la presse (9 %), le livre et les industries culturelles (7 %), l'action audiovisuelle extérieure (4 %) et la recherche culturelle, scientifique et technique (3 %).

Selon les économistes Beaumol et Bowen (1966), l'intervention de l'État dans les activités artistiques et culturelles, et en particulier dans le spectacle vivant, s'expliquerait notamment par la limitation des gains de productivité propres à ce secteur. En effet, comme le rappelle Benhamou (2011), la croissance des coûts et la quasi-impossibilité d'agir sur les gains de productivité dans ce secteur justifient les aides publiques et le recours au mécénat dans les pays libéraux. C'est historiquement suite à la demande de la fondation Ford, principal financeur des théâtres de Broadway et soucieuse de l'envolée des coûts de ces théâtres, qu'une étude économique a été demandée aux économistes Beaumol et Bowen¹.

Ainsi, en proposant un modèle de croissance inégale à deux secteurs, l'un dit « progressif » et l'autre « archaïque » en raison de l'impossibilité de réaliser des gains de productivité, les auteurs démontrent « la fatalité des coûts » dans ce secteur. C'est en soulignant en particulier le caractère non remplaçable du facteur travail dans le secteur dit archaïque que les auteurs se fondent pour établir leur démonstration. Alors que dans le secteur progressif il est possible d'agir sur les temps de production, il est impossible dans le secteur du spectacle vivant de réduire par exemple la durée d'un concerto, d'un opéra ou d'un ballet, ainsi que le nombre de danseurs ou musiciens sur scène. En effet, le temps de présence des artistes sur scène ne pourrait être réduit sans dénaturer l'œuvre ou le produit artistique.

En France, la loi de Beaumol a été testée empiriquement par Leroy en 1980, à partir d'études réalisées sur l'Opéra de Lille (période 1860-1950), de Paris (période 1876-1970), sur les théâtres de Paris (période 1871-1965), la Comédie Française (1882-1964) et la Société des concerts du conservatoire (1860-1965). Les résultats de ces études ont en particulier révélé un taux annuel d'accroissement des dépenses supérieur à celui de l'indice général des prix vérifiant la loi, sauf en période d'inflation et de guerre. Ainsi, comme le rappellent également Agid et Tarondeau (2003) dans leur étude portant sur l'Opéra de Paris, l'économie de l'art vivant offrirait, suivant la loi de Beaumol, de « sombres perspectives », liées à la conjonction de plusieurs éléments :

- des difficultés d'action sur les coûts, liées aux difficiles compressions des coûts de main d'œuvre artistique, au caractère artisanal et coûteux des décors et costumes, et à l'alignement des salaires du spectacle vivant sur les autres salaires ;

1. Pour plus de détail sur la loi de Beaumol et Bowen, voir Benhamou (2011).

– de faibles variations de recettes sur les spectacles, associées aux capacités d'accueil limitées des salles, aux faibles marges d'action sur les prix des places, aux choix de consommation et aux politiques d'accès à la culture.

L'intervention de l'État, qui peut être en partie justifiée par la loi de Beaumol, permet alors de pallier cette fatalité. Par ailleurs, certaines limites à la fatalité des coûts et au sombre destin des arts vivants annoncé par la loi de Beaumol ont cependant été mises en avant par les chercheurs : recours à un même acteur pour interpréter plusieurs rôles, réutilisation des décors, choix de spectacles mobilisant peu d'artistes, etc. (Benhamou, 2011).

Toujours en contraste avec la loi de Beaumol, l'étude conduite par Agid et Tarondeau (2003) sur l'Opéra de Paris a montré, comment et en quoi cet opéra, à cette époque-là, a pu échapper à la loi de Beaumol. C'est en particulier en unifiant le pouvoir administratif et artistique, en recourant aux nouvelles technologies pour gérer les coûts et les délais d'alternance des spectacles, et en mettant en place de nouvelles formes d'organisation, que l'Opéra Bastille semble échapper, suivant les auteurs, à la loi de Beaumol¹. Un exemple de gestion des coûts tirés de cette étude est présenté dans la section 2 du présent chapitre.

Focus

Le poids de l'intervention publique dans le spectacle vivant en France

En France, le spectacle vivant est un secteur largement subventionné. Ainsi, en 2010 les subventions du ministère de la Culture et de la Communication aux théâtres nationaux s'élevaient à un total de 71,7 millions d'euros (source : Chiffres clés 2012, Statistiques de la Culture – Théâtres et spectacles). Comparé au nombre de représentations réalisées par chacun des théâtres subventionnés, ce chiffre peut nous donner le montant de la subvention par spectacle et par représentation.

	Total	Comédie française	TN de Chaillot	TN de la Colline	TN de l'Odéon	TN de Strasbourg
Subventions du ministère (millions €)	71,7	26,0	14,0	9,7	12,3	9,7
Nombre de représentations	1 404	377	265	283	293	186
Subvention par représentation	51 068,4	68 955,5	52 830,2	34 275,6	41 979,5	52 150,5
Nombre d'entrées	716 385	268 781	127 682	109 683	153 162	57 077
Subvention par entrée (€)	100	96,7	109,64	88,43	80,30	169,94

1. Pour le détail de l'étude, voir Agid et Tarondeau, 2003, « L'opéra de Paris est-il économiquement gouvernable ? ».

Au-delà de leurs caractéristiques d'ordre purement économique, les organisations artistiques et culturelles se distingueraient des organisations traditionnelles industrielles ou de services par un certain nombre de particularités, d'ordre organisationnel d'une part, et liées à la nature de leurs produits d'autre part.

2 Les spécificités organisationnelles des organisations artistiques et culturelles

2.1 Une mission de création

Une première spécificité organisationnelle des OAC est liée à la mission et aux objectifs de ce type d'organisation. Ainsi, comme l'ont souligné Evard et Chiapello (2004), la mission dans ce type d'organisation est davantage liée à la réalisation de l'activité artistique et à l'atteinte des objectifs artistiques et culturels, qu'à la recherche de rentabilité. Cela est d'autant plus vrai que les entreprises artistiques et culturelles appartiennent au secteur non marchand. Ainsi, la mission affichée de certaines de ces organisations serait le développement et la diffusion de nouvelles créations, plutôt que la maximisation des résultats pour les actionnaires.

2.2 Des acteurs aux objectifs multiples

Une autre caractéristique des OAC est qu'elles se composent de nombreux acteurs aux logiques et rationalités parfois contraires, conduisant à penser qu'elles sont pétries de rationalités multiples. De nombreux auteurs se sont ainsi intéressés à l'opposition entre art et management et à leur possible réconciliation (Christiansen et Skaerbaeck, 1997 ; Chiapello, 1997, 1998 ; Evard et Colbert, 2000 ; Turbide et Laurin, 2009 ; Le Theule, 2010). Ces logiques multiples au cœur des OAC pouvant conduire de fait à des orientations différentes, l'enjeu serait alors de trouver un équilibre entre art et management, entre la volonté de créer et la nécessité de gérer.

Par ailleurs, cette forte dimension créatrice qui caractérise les OAC du spectacle vivant est liée à la personne même et à la personnalité de l'artiste, et plus généralement au « monde artistique » dans lequel évoluent artistes et organisations artistiques du spectacle vivant. La vision du monde de l'artiste serait en effet, sur certains points, éloignée de celle du manager. Par exemple, les objectifs d'un directeur artistique ne seront pas forcément les mêmes que ceux affichés par un directeur financier. Un directeur artistique aura plutôt tendance à rechercher l'esthétique et la reconnaissance du public, quels que soient les coûts et la valeur associés, alors qu'un directeur financier sera plutôt enclin à rechercher la réalisation d'un spectacle à moindre coût.

Chiapello (1998) propose une lecture des points de conflits potentiels entre art et management. Selon elle, le rationalisme managérial sera caractérisé par les termes :

rationalité, calcul, standardisation, prévisibilité ordre et mesure alors que le rationalisme artistique sera caractérisé par les termes : sensibilité, intuition, unicité, créativité, rupture et plaisir. De même, des valeurs propres au monde managérial fondées sur la recherche du profit et de l'argent sont éloignées de celles du monde artistique, empreint des valeurs de « pureté de l'art » et « éloigné de tout prix ». Comme le précise Chiapello, « l'argent ne sera jamais la bonne façon de mesurer une œuvre : elle la réduit à un chiffre fermé, impersonnel, qui en gomme la singularité et le caractère multiple et inépuisable, chiffre sur lequel on peut faire fonctionner toutes les valeurs de l'algèbre alors même que le goût ne se met pas en équation. » (1998, p. 61)

2.3 Structure organisationnelle et innovation

Une autre caractéristique intrinsèque des OAC tient à leur structure organisationnelle, au sens des éléments qui composent l'organisation et de leurs interactions. Comme le souligne Chiapello (1998), le contrôle s'exprimera différemment en fonction du degré d'innovation revendiqué de l'organisation. Dans le cas d'organisations revendiquant une forte volonté d'innovation, des structures organiques et peu formalisées pourraient alors laisser davantage de liberté créative aux artistes. Le tableau 5.2 développe ces éléments.

Tableau 5.2 – Distribution des situations organisationnelles des organisations artistiques au regard du contrôle

Modes de contrôle	Revendication d'innovation	
	Forte	Faible
Motivations (autocontrôle)	Motivations pour le secteur artistique (intrinsèques)	Motivations extrinsèques (argent, pouvoir, reconnaissance, etc.)
	Implication affective dans l'organisation	Relation instrumentale par rapport à l'organisation
	Diffusion à toute l'organisation de la logique de motivation de l'artiste	Différenciation des motivations dans l'organisation, entre celles des artistes et celles des autres
Relations interpersonnelles (contrôle par le don)	Logique du don diffusée dans toute l'organisation	Logique du don cantonnée à la relation à l'artiste
	Convivialité, affectivité, personnalisation des relations	Formalisme, relations interpersonnelles uniquement professionnelles
Valeurs partagées (contexte symbolique)	Forte présence des valeurs de créativité dans la culture d'entreprise	Plus faible présence
	Adhésion de tous au projet artistique	Disparité des adhésions selon les personnes
	Climat convivial et informel	Climat plus impersonnel et formel
Structure (contexte matériel)	Organique	Moins organique, plus bureaucratique
	Peu formalisée	Plus formalisée
	Organigrammes inexistantes ou mettant en scène la logique organique	Organigrammes existants, faciles à construire, reflétant une assez forte structuration des tâches
Hypothèse générale	Diffusion à toute l'organisation de la logique du contrôle du travail artistique	Différenciation des logiques

D'après : Chiapello, 1997, p. 102.

2.4 Le financement

Une caractéristique forte des OAC déjà soulignée est l'intervention de l'État, des collectivités territoriales et/ou de mécènes dans leur financement.

■ *Les bailleurs de fonds publics*

Les collectivités et autres partenaires institutionnels sont parties prenantes dans la gestion et dans les activités de ces organisations, du fait de leur mission de « service public » et de leur objectif de « démocratisation de la culture ». Ainsi, un lien étroit entre OAC et bailleurs de fonds va s'établir : les bailleurs tels que l'État, la Région, la Direction régionale des affaires culturelles (DRAC), les mairies ou les autres partenaires institutionnels vont soutenir financièrement les activités artistiques des OAC, en contrepartie de quoi les OAC s'engagent à la réalisation d'actions soutenues par leurs bailleurs.

Cet engagement se traduit par des actions de *reporting* auprès des financeurs. Pour obtenir un financement auprès de la DRAC par exemple, une association artistique devra présenter un dossier de demande de financement dans lequel figurent descriptifs du projet et budgets prévisionnels. Elle devra également, une fois l'action réalisée, « rendre des comptes » à son financeur, dans une logique de *reporting*, en faisant état des résultats comptables associés à l'action ou au projet engagé. S'agissant d'associations en particulier, la loi du 11 octobre 2009 impose des actions de *reporting* financier auprès des principaux bailleurs de fonds (encadré 5.1). Par ailleurs, les collectivités peuvent également soutenir indirectement l'activité artistique et culturelle de certaines OAC, en mettant gratuitement à leur disposition des locaux ou moyens de fonctionnement divers, tels que transports scolaires, frais de sécurité, etc. (Chatelain-Ponroy, 2003).

ENCADRÉ 5.1 – Les associations artistiques et culturelles : quelles obligations de *reporting* ?

Les associations artistiques et culturelles loi 1901 sont tenues, selon l'arrêté du 11 octobre 2006, d'établir un compte rendu financier auprès de leurs tutelles. Parmi ces obligations, figurent des extraits du compte de résultat, ainsi que des écarts entre budget prévisionnel et les réalisations.

Extraits de l'arrêté du 11 octobre 2006 relatif au compte rendu financier prévu par l'article 10 de la loi du 12 avril 2000 relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec les administrations :

Article 1 – Le compte rendu financier prévu par le quatrième alinéa de l'article 10 de la loi du 12 avril 2000 susvisée a pour objet la description des opérations comptables qui attestent de la conformité des dépenses effectuées à l'objet de la subvention.





Article 2 – Le compte rendu financier est constitué d'un tableau des charges et des produits affectés à la réalisation du projet ou de l'action subventionnée.

Le tableau des charges et des produits est issu du compte de résultat de l'organisme. Il fait apparaître les écarts éventuels, exprimés en euro et en pourcentage, constatés entre le budget prévisionnel de l'action et les réalisations. [...]

Article 4 – Le compte rendu financier est accompagné de deux annexes :

1. La première annexe comprend un commentaire sur les écarts entre le budget prévisionnel et la réalisation de l'action ainsi qu'un tableau de répartition entre le budget principal et le compte rendu financier des charges communes indiquant les critères utilisés à cet effet ;

2. Une seconde annexe comprend une information qualitative décrivant, notamment, la nature des actions entreprises et les résultats obtenus par rapport aux objectifs initiaux du projet.

Article 5 – Le compte rendu financier est déposé auprès de l'autorité administrative qui a versé la subvention dans les six mois suivant la fin de l'exercice pour lequel elle a été attribuée.

Article 6 – Les informations contenues dans le compte rendu financier, établies sur la base des documents comptables de l'organisme, sont attestées par le président ou toute personne habilitée à représenter l'organisme. [...]

■ **Le mécénat**

Une autre voie de financement en développement en France, et déjà fortement développée dans les pays anglo-saxons, repose sur le mécénat, permettant aux organisations artistiques de recourir à des fonds privés. Les dispositifs d'incitation au mécénat artistique et culturel permettent en effet aux OAC de bénéficier de soutiens financiers en complément des financements émanant des fonds publics. Ainsi, le Palais de Tokyo est par exemple financé à 50 % par des fonds publics, et pour le reste par des fonds privés issus d'actions de mécénat visant à stimuler la créativité artistique contemporaine.

Le mécénat désigne « le soutien matériel apporté, sans contrepartie directe de la part du bénéficiaire, à une œuvre ou à une personne pour l'exercice d'activités présentant un intérêt général. ». Il est aujourd'hui régi par la loi du 1^{er} août 2003 relative au mécénat, aux associations et aux fondations, et à ses avancées successives (extrait du site www.lamaisondesartistes.com).

Ces actions de mécénat viennent compléter les actions de soutien public aux OAC, et s'avèrent en particulier importantes dans une période d'engagement moins fort de l'État. Elles sont par ailleurs importantes du point de vue du soutien à des activités innovantes et créatrices. Les activités de mécénat sont en particulier encadrées et soutenues par l'Admical.


Focus

Pourquoi faire du mécénat ?

Pour l'intérêt général, pas pour les contreparties

« Contribuer à l'intérêt général, être solidaire » est la première motivation des entreprises mécènes. Les entreprises souhaitent également « fédérer/fidéliser les collaborateurs », « donner du sens au métier » et « construire des relations avec les acteurs du territoire/les parties prenantes » à travers leur politique de mécénat. Les contreparties dont peuvent bénéficier les entreprises ne sont pas déterminantes : trois quarts des entreprises ne les font pas entrer en considération dans le choix d'un projet. 73 % des grandes entreprises ont même répondu n'utiliser les contreparties que partiellement ou pas du tout.

Les déductions fiscales : un vrai levier pour donner plus

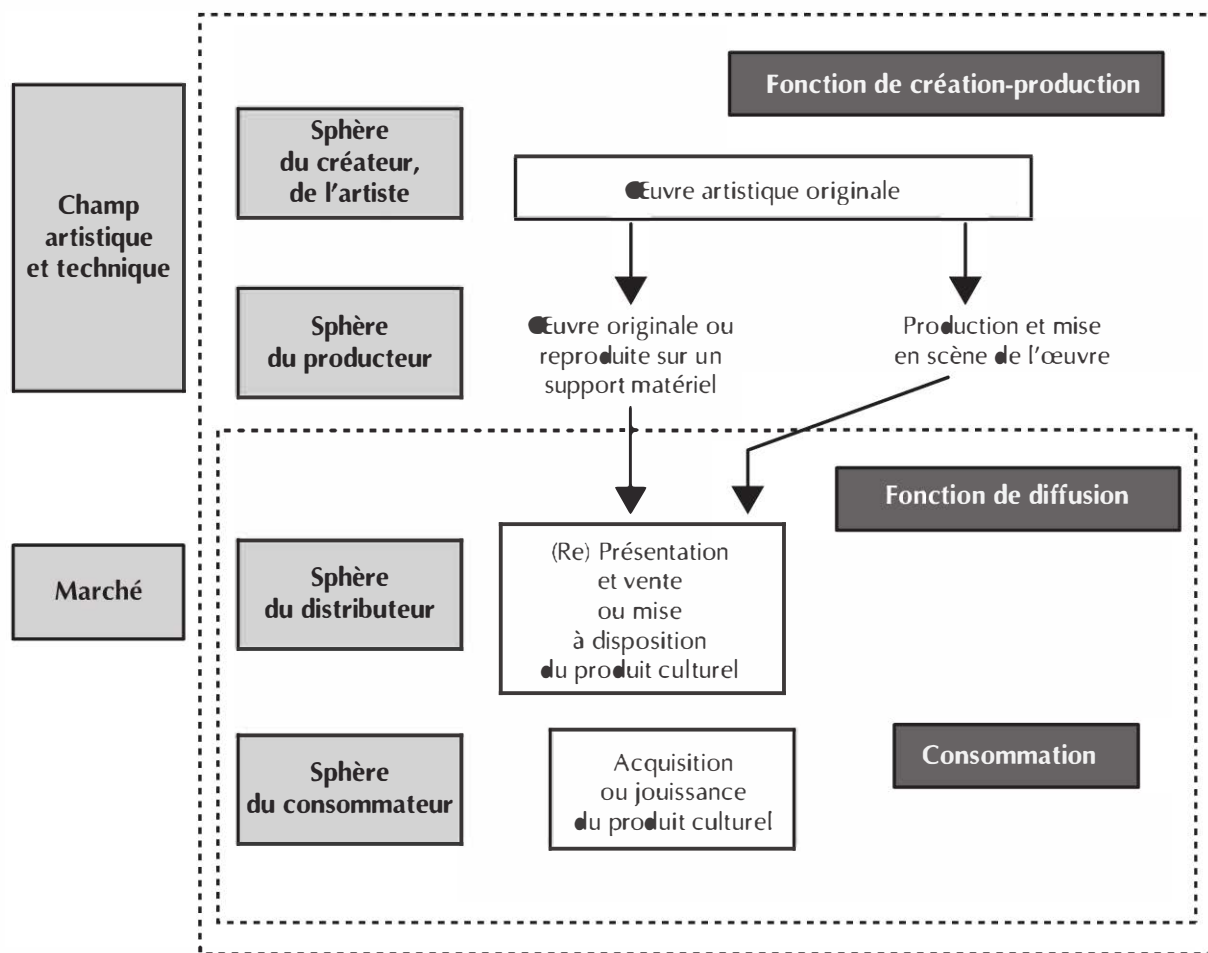
Près des deux tiers des entreprises utilisent les déductions fiscales liées au mécénat d'entreprise, et quasiment toutes connaissent ce dispositif. Les déductions fiscales, si elles n'apparaissent pas dans les motivations des entreprises (pour qui, il est important de le rappeler, le mécénat reste une dépense), ont donc un vrai rôle pour les bénéficiaires : elles permettent à l'entreprise de leur donner plus.

D'après : www.admical.org.

Par ailleurs, si les dispositions fiscales en faveur des mécènes peuvent constituer des leviers d'incitation au mécénat, celui-ci peut aussi ouvrir la voie à la créativité et à l'émergence artistique, comme c'est le cas au Palais de Tokyo notamment.

3 Les spécificités du produit artistique

Le contrôle de gestion des OAC est également spécifique du fait de la singularité et des particularités du produit artistique. Ainsi, Assassi (2003) comme Benghozi (1990) soulignent le caractère éphémère, innovant, voire prototypique du produit culturel. Assassi (2003) distingue l'œuvre artistique du produit artistique, l'œuvre devenant produit dès lors qu'elle entre dans les mains du client ou du consommateur, dès lors qu'il y a échange marchand entre les deux parties. Ainsi, certaines œuvres ne deviennent jamais produit artistique. Du fait de sa qualité de produit, l'œuvre est alors sujette à de nombreuses actions de gestion, et nécessite des modes de gestion et de management appropriés. Elle se prête ainsi à des actions de marketing et de développement de produits.



D'après : Assassi, 2003.

Figure 5.1 – Le cycle de production de la culture : de l'œuvre artistique au produit culturel

Le caractère unique du produit, qui en fait un prototype, pose un certain nombre de questions liées à sa gestion. Tout d'abord, dans la mesure où celui-ci possède un caractère innovant, comment prévoir ses ventes, son succès auprès du public, et donc sur quelles bases se fonder pour établir des prévisions sans référence à des données passées ou comparables ? De plus, le pilotage et le suivi au jour le jour des créations appellent des modes de gestion spécifiques, nécessitant la possibilité d'ajustements en cours de période si les prévisions ne se réalisaient pas (actions de communication sur le produit en cours de période par exemple, actions de collecte de fonds complémentaires auprès de mécènes, etc.). Par ailleurs, le produit culturel étant unique, le mode de pilotage envisagé doit permettre de stimuler la créativité et l'innovation artistique. La communication auprès de mécènes fortement engagés dans le soutien d'activités créatives et émergentes permet en ce sens de stimuler la créativité.

Bourgeon-Renault et Gombault (2009) soulignent quant à elles plusieurs caractéristiques du produit culturel : complexité, unicité, symbolisme, hédonisme et esthétique.

tique, temporalité particulière. L'ensemble de ces caractéristiques, qui rendent le produit culturel singulier, ne va pas sans poser de questions en termes de suivi, de contrôle et de pilotage stratégique.

Les spécificités propres au secteur artistique et culturel qui viennent d'être présentées laissent entrevoir un certain nombre de paradoxes auxquels peut se heurter le contrôle de gestion. Certains sont liés aux contradictions apparentes entre le monde de l'art et celui du management, d'autres aux oppositions entre le formel lié au cadre comptable et l'informel lié aux actions de créativité, ou aux possibles incohérences et incertitudes temporelles concernant l'octroi de certaines subventions et la nécessité comptable de les affecter sur l'exercice. De quelle façon les systèmes de contrôle vont-ils intégrer l'ensemble de ces caractéristiques et comment mettre en harmonie, via l'organisation comptable, l'activité artistique des organisations culturelles et les actions de gestion ? Les sections 2 et 3 de ce chapitre tenteront de répondre à ces questions en présentant quelques-uns des principaux outils et systèmes de contrôle propres aux organisations artistiques et culturelles. En particulier, le contrôle de gestion des organisations artistiques et culturelles s'organise principalement autour de trois outils centraux, à savoir les systèmes de calcul de coûts, le système budgétaire (section 2), ainsi que les tableaux de bord et les systèmes d'indicateurs de suivi (section 3).

Section 2 LES OUTILS DE PRÉVISION ET DE SUIVI DE L'ACTIVITÉ ARTISTIQUE

L'activité des organisations artistiques et culturelles est, comme nous l'avons souligné, largement financée par des partenaires externes, publics notamment. Ainsi, afin d'obtenir des financements de la part de leurs partenaires, les OAC sont tenues de préparer des budgets, lesquels constituent des outils de communication privilégiés avec leurs partenaires financiers. Au-delà de ces fins externes, les budgets servent aussi, comme nous le verrons, au pilotage et au suivi interne des activités artistiques. Par ailleurs, les systèmes de calcul de coûts constituent également des outils d'analyse et de prise de décision centraux, dans la mesure où le pilotage par les coûts permet de prendre des décisions relatives à l'organisation de la programmation, au nombre de représentations ou à la fixation du prix des spectacles.

1 La comptabilité de gestion, instrument de suivi de l'activité des OAC

Comme dans toute organisation, la comptabilité de gestion permet de reclasser par destination les charges et les produits que la comptabilité générale a classés par

nature. L'un des objectifs premiers de la comptabilité de gestion est d'affecter les charges et les produits aux principaux objets de contrôle, qu'il s'agisse de produits/services, de fonctions, d'activités, etc., constituant ainsi un outil incontournable du contrôle de gestion, du suivi et de la prise de décision. Ainsi, dans le cadre des organisations artistiques et culturelles, qu'il s'agisse de musées, de théâtres, de compagnies ou d'orchestres, il sera possible d'identifier un coût par destination de charges (artistique, fonctionnement...), par spectacle, par saison, etc., afin de faire ressortir les marges dégagées, les besoins en financements externes, la nécessité de communiquer davantage pour augmenter les ventes, ou de prendre des décisions quant à la fixation du prix des places ou entrées.

Dans le cadre de ce développement, nous commencerons par présenter un état rapide des différentes charges et produits propres au secteur artistique et culturel, puis nous présenterons quelques-unes des méthodes de suivi et de pilotage des coûts dans ce secteur.

1.1 Des charges et produits spécifiques

■ *Les différents types de charges dans le secteur artistique et culturel*

Un coût peut être défini comme un ensemble de charges relatives à un objet de calcul. Dans le secteur artistique et culturel, les charges et produits que la comptabilité générale a classés par fonction peuvent être reclassés par destination par le système de comptabilité de gestion. Deux types de classification des charges sont particulièrement utiles pour le suivi des activités et la prise de décision, l'une reposant sur la distinction entre charges directes et indirectes, l'autre reposant sur la distinction entre charges variables et charges fixes. Dans le cadre des OAC, il existe donc plusieurs niveaux d'analyse des charges, à savoir celles liées à la réalisation du produit (du type spectacle, programmation...) indépendamment de son volume, renvoyant alors à une dichotomie des charges directes/indirectes par rapport à ce produit, et celles liées au volume d'activité des OAC, mesuré par le nombre de représentations par exemple, et non spécifiquement associées à un type de produit. Dans ce cas-là la dichotomie retenue sera de l'ordre variable/fixe.

■ *Charges directes et charges indirectes*

Une charge directe est une charge que l'on peut affecter directement, sans ambiguïté et sans calcul préalable au coût des produits. Dans le cas des OAC du spectacle vivant, les produits identifiés pourront être les spectacles, mais aussi le type de programmation. En prenant le cas des charges relatives à un spectacle, les charges liées aux costumes, aux décors ou aux accessoires de scène seront considérées comme directes par rapport au spectacle concerné, car elles lui sont spécifiquement dédiées. En revanche, les frais généraux (salaires du personnel

administratif, loyers, assurances, etc.) liés au fonctionnement courant d'un théâtre ne concernent pas un spectacle en particulier et seront de fait considérés comme des charges indirectes.

■ *Charges variables et fixes*

Les charges variables sont définies par le Plan comptable général comme « le coût formé des charges qui varient en fonction du volume d'activité de l'entreprise ». Ainsi, toute charge dont le montant augmente avec le niveau ou volume d'activité mesuré par le nombre de représentations peut être considérée comme variable. Des charges telles que les frais de coiffure, de maquillage, de *catering*, les frais de logement d'artistes, ou les frais de personnel intermittent associés à la représentation augmenteront proportionnellement au nombre de représentations. En revanche, les charges liées aux costumes et accessoires de scène seront considérées comme fixes, car indépendantes du nombre de représentations.

■ *Charges directes variables*

Compte tenu des possibilités de classification que nous venons de présenter, le coût direct variable, qui représente le coût propre à chaque représentation, peut constituer un élément pertinent pour la prise de décision. Celui-ci est défini par Chiapello (2004, p. 268) comme « le coût supporté par chaque représentation supplémentaire », correspondant ainsi à un coût marginal. Le calcul du coût direct variable permettra d'identifier la marge sur coût direct variable, c'est-à-dire la marge dégagée par chaque représentation supplémentaire, mais également de calculer le nombre minimum de représentations à programmer afin d'amortir un spectacle et de dégager des bénéfices ou des excédents sur ce spectacle. Nous présenterons dans la suite de ce chapitre un exemple de compte de résultat différentiel et de calcul de point mort.

■ *Les différents types de produits dans le secteur artistique et culturel*

Dans tout système analytique, les produits suivent la même classification que les charges. Il est ainsi possible de reclasser les produits enregistrés par fonctions en produits par destination :

- les produits directs variables concernent les produits générés par une représentation supplémentaire (billetterie, recettes sur bar, ventes de programmes...);
- les produits directs fixes sont spécifiquement liés au spectacle (subventions par projets affectées au spectacle ; abonnements annuels ; recettes de mécénat ciblées...) mais ne sont pas sensibles au nombre de représentations ;
- les produits indirects fixes sont ceux liés au fonctionnement de l'organisation dans son ensemble (subventions de fonctionnement ; recettes de mécénat et partenariat...).

1.2 Les calculs de coûts et de résultats dans les OAC, des objectifs spécifiques

En comptabilité de gestion, les calculs de coûts peuvent soit intégrer la totalité des charges rattachables directement ou indirectement à un produit, auquel cas il s'agira de coûts complets, soit n'intégrer que partiellement certaines charges, en fonction de la question à laquelle le calcul de coût tente de répondre, auquel cas il s'agira de coûts partiels. Dans le secteur artistique et culturel, ces coûts, comme nous le verrons, ne poursuivent pas tous les mêmes objectifs et ne sont pas tous utilisés suivant les mêmes logiques et orientations.

■ *Le calcul de coûts complets dans le domaine artistique et culturel : outil de prise de décision et de communication*

Calculer le coût de revient d'un spectacle implique de retenir l'ensemble des charges liées directement ou indirectement au spectacle dans le coût de revient (charges variables et fixes, charges directes et indirectes). Ainsi, le coût de revient d'un spectacle intégrera toutes les charges afférentes au spectacle (achat de spectacle, honoraires et cachets, fournitures spectacles, accueil compagnies, salaires artistes et techniciens...). Ce type de calcul de coûts permet de connaître le coût de revient d'un spectacle et de servir de base à la prise de décision concernant les programmations futures, mais il est surtout particulièrement utile pour préparer les demandes de financement auprès des différents bailleurs de fonds qui subventionnent les opérations par projets, ou pour négocier le cachet des artistes avec les agents artistiques.

Ainsi, dans le domaine artistique et culturel, et compte tenu des fortes spécificités présentées dans la première section de ce chapitre, les outils de contrôle peuvent poursuivre des objectifs multiples, à la fois instrumentaux (dans le cadre des activités de prévision et de suivi budgétaire des activités), mais également politiques, servant de base de discussion et de communication avec les différents partenaires et parties prenantes, financeurs principalement (Amans *et al.*, 2010).

■ *Le calcul de coûts partiels dans le domaine artistique et culturel : outil d'analyse et de prise de décision*

Dans le secteur artistique et culturel, le calcul de coûts partiels tels que le coût variable direct, peut, comme nous l'avons vu, constituer un instrument pertinent pour calculer la marge par représentation. Il peut ainsi servir de base à la prise de décision, permettant d'estimer le nombre de représentations minimal à réaliser pour couvrir l'ensemble des autres charges.

EXEMPLE 5.1 – Les coûts d'un orchestre

L'orchestre Le Colibri propose deux types de programmation : l'une classique, l'autre contemporaine. Il vous livre les éléments de comptabilité analytique relatifs à l'année N et à sa programmation classique.

Les recettes variables s'élèvent à 100 000 € : 5 000 entrées correspondant à 50 représentations devant 100 personnes par an et à un prix moyen de 20 € la place. Les charges variables s'élèvent à 1 600 € par représentation.

Les recettes fixes correspondant à des subventions (par projets et de fonctionnement) sont de 55 000 €. Les charges fixes sont estimées à 68 000 €.

Le compte de résultat différentiel est établi ainsi :

Recettes variables	100 000
- Coûts variables	80 000
= Marge sur coûts directs variables	20 000
+ Recettes fixes	55 000
- Coûts fixes	68 000
= Résultat de l'orchestre	7 000

Le point mort N correspond au nombre minimum de représentations à réaliser afin de couvrir les frais fixes nets de subventions, ici égaux à : $68\,000 - 55\,000 = 13\,000$. La marge sur coût variable unitaire étant égale à : $20\,000/50 = 400$, le point mort correspond à N, tel que : $400 N = 13\,000$, soit $N = 32,5$. Ainsi, c'est à partir de la 33^e représentation que l'orchestre dégagera un résultat permettant de couvrir les frais fixes indirects liés à son fonctionnement général.

De façon simplifiée, en posant CF = Coûts fixes totaux ; MCDV unitaire = Marge sur coût direct variable unitaire, et N = Nombre de représentations, le calcul du nombre de représentations nécessaire à la couverture des charges fixes par la marge sur coût direct variable, et donc à la réalisation de bénéfices, qui correspond au point mort sera :

$$N = \frac{CF}{MCDV \text{ unitaire}}$$

Un cas d'application relatif à l'utilisation de ces méthodes de calcul est proposé en fin de chapitre.

■ *Autres types de coûts : coûts artistiques et de fonctionnement*

Au-delà de l'analyse fondée sur la distinction coûts directs/indirects et coûts variables/fixes, il est possible de mettre en évidence certains types de coûts propres au secteur artistique, vus comme des indicateurs de l'activité artistique des organisations de ce secteur. Ainsi, le calcul du coût artistique intégrera l'ensemble des charges liées à l'activité artistique de l'organisation, excluant toutes les autres charges, dites de fonctionnement.



Cas d'organisation

La gestion des coûts à l'Opéra de Paris

Une étude conduite par P. Agid et JC Tarondeau au sein de l'Opéra de Paris souligne que l'Opéra-Bastille, de par sa structure de fonctionnement et son organisation, peut dégager des ressources lui permettant de financer de nouvelles créations ou de réduire le recours aux financements. La démonstration qui suit, extraite de cette étude, montre que cette situation exemplaire reste spécifique à la structure de Bastille, et ne se retrouve pas au Palais Garnier.

L'Opéra-Bastille est un opéra offrant un répertoire alterné, composé d'une cinquantaine de productions disponibles, enrichis chaque année de quatre ou cinq nouvelles productions. Une analyse par régression simple menée par les chercheurs sur la période 1992-1999 à partir des coûts et recettes variables par œuvre en fonction du nombre de représentations à l'Opéra-Bastille a permis d'obtenir les relations linéaires suivantes :

$$Cv = 712 + 75,9 N$$

$$\text{et } Rv = 127 N$$

Où Cv représente le coût variable associé à chaque représentation supplémentaire exprimé en milliers d'euros, et 712 les coûts de production et de création d'une œuvre à Bastille toujours en milliers d'euros. Rv représente les recettes variables liées à chaque représentation, exprimées en milliers d'euros.

Compte tenu de ces relations linéaires, chaque représentation supplémentaire génère une marge de : $127 - 75,9 = 51,1$ K€. Ainsi, N , le nombre de représentations nécessaires pour couvrir les frais de production de 712 K€, s'élèvera à : $712/51,1 = 14$ représentations.

En supposant que les coûts fixes de production soient les mêmes à Bastille qu'à Garnier, mais que les coûts variables à Garnier soient supérieurs de 7,5 K€ en raison des coûts d'alternance, l'équation de coût variable de Garnier est :

$$Cv = 712 + 83,4 N$$

En retenant des recettes moyennes de 91,3 K€ par spectacle, l'équation de recettes du Palais Garnier est : $Rv = 91,3 N$

Ainsi, dans le cas du Palais Garnier, le point mort sera atteint à partir de 90 représentations.

Les chercheurs expliquent ce fort écart entre les points morts associés aux deux théâtres, d'une part, par la taille de Bastille qui permet d'accueillir plus de 2 700 personnes par représentation, ce qui augmente les recettes possibles par représentation, et, d'autre part, par le recours à de nouvelles technologies permettant de limiter les coûts d'alternance, et de diminuer le coût variable par représentation. Au-delà, l'étude montre que l'Opéra-Bastille, en raison de son mode d'organisation, peut échapper à la loi de Beaumol et limiter le recours à des financements publics, alors que le Palais Garnier ne peut poursuivre ses activités de théâtre lyrique sans soutien financier.

D'après Agid et Tarondeau, 2003.

En règle générale, les organisations artistiques et culturelles vont porter une attention particulière à cet indicateur, qui constitue un indice quant à l'activité artistique de l'organisation. Les organisations vont donc chercher à maximiser ce coût comparativement aux coûts de fonctionnement, qu'elles seront plutôt enclines à minimiser. Ainsi, le ratio d'activité artistique mesuré par coût artistique/coût de fonctionnement pourra donner une indication du dynamisme artistique de la structure. Les coûts de création, quant à eux, restent spécifiques à l'activité artistique de création, et ne prennent pas en compte par exemple les coûts de diffusion de spectacles.

2 Les budgets, instruments de prévision et de suivi particuliers

Au sein des organisations artistiques et culturelles, les budgets revêtent de multiples facettes liées aux diverses fonctions qu'ils remplissent. Certaines études soulignent par exemple le passage d'un outil administratif à un outil de gestion dans les musées (Chatelain-Ponroy, 1998), alors que d'autres soulignent son caractère aussi bien instrumental que politique dans les théâtres (Amans *et al.*, 2010). Dans les organisations artistiques et culturelles, les budgets sont associés au suivi comptable et financier des actions entreprises, suivi qui concerne aussi bien le pilotage et la prise de décision interne à l'organisation que le reporting à l'égard des tiers financeurs. Ils peuvent en effet être destinés aux différentes parties prenantes suite à des demandes d'obtention de fonds et subventions ou dans le cadre des actions de compte-rendu des actions menées auprès des financeurs. Dès lors qu'il y a subvention, ils revêtent un caractère obligatoire pour l'organisation artistique.

2.1 Les différents types de budget des OAC

Les OAC, qu'il s'agisse d'organisations du spectacle vivant, de compagnies ou de musées, ont toutes recours, inévitablement, à la mise en œuvre de budgets. En effet, quelle que soit leur structure juridique, cet outil leur permet d'une part de prévoir l'ensemble des charges et produits associés à la programmation générale ou par spectacle/projet, et d'autre part de mieux anticiper les différentes actions à mettre en œuvre en termes de recherche de financement ou d'actions de communications associées à la programmation.

■ Le budget général d'une OAC

Le budget général récapitule l'ensemble des charges et des produits (incluant billetterie donc prévision des entrées, subventions, mécénat) associé à la programmation artistique. Celui-ci se calque donc sur le schéma d'élaboration classique du résultat de l'entité. Ce compte de résultat prévisionnel est souvent présenté sous forme analytique, permettant un suivi des différentes actions par pôles artistiques (ou de production) et non artistiques. Le tableau 5.3, proposée par le ministère de la

Culture et de la Communication, présente un modèle de résultat analytique associé à une entreprise du spectacle vivant de type théâtre, offrant divers types de produits (théâtre, danse, musique, jeune public...).

Tableau 5.3 – Modèle de budget analytique d'ensemble

Intitulé	Charges	Produits	Résultat
SPECTACLE VIVANT : ACTIVITÉ DE PRODUCTION			
Quote-part des artistes permanents affectés à la production			
Productions et coproductions gérées			
Montage spectacles			
Exploitation spectacles			
Tournées de spectacles			
Coprod. non gérées			
Montage			
Exploitation			
Tournées de spectacles			
Résidences et studios			
TOTAL			
SPECTACLE VIVANT : ACTIVITÉ D'ACCUEIL (une page de détail par discipline)			
Accueils			
Théâtre			
Danse			
Musique			
Jeune public			
Arts de la piste			
Arts de la rue			
TOTAL			
AUTRES ACTIVITÉS ARTISTIQUES			
Quote-part des artistes permanents affectés aux autres activités artistiques			
Festivals			
Cinéma			
Arts plastiques			
Écriture/Lecture			
Autres			
TOTAL			
ACTIVITÉS COMPLÉMENTAIRES (une page de détail par activité)			
Quote-part des artistes permanents affectés aux activités complémentaires			
Formation vers les professionnels			
Ateliers et actions de sensibilisation			
Autres activités			
TOTAL			
RÉSULTAT DES ACTIVITÉS			
RÉSULTAT NET DE L'EXERCICE			

■ **Les budgets par spectacles/événements des OAC**

À ce document global qui fournit la synthèse analytique des différentes activités artistiques peuvent être associées des présentations de budgets par produit ou spec-

tacle, permettant de dégager un résultat associé à chaque type de production proposée. Ainsi le résultat analytique global correspond à l'articulation des différents résultats par produits. Ce découpage est particulièrement intéressant et important pour tout type d'organisation artistique et culturelle, car il lui permet de suivre produit par produit ses résultats, et d'observer quels sont les modes de financement associés à chaque spectacle. Il permet par ailleurs, dans une perspective externe, de soutenir les demandes de subventions associées à chacun des spectacles (subventions par projets) et de faciliter le *reporting* à destination des organismes financeurs. Le cadre représenté par le tableau 5.4 fournit également un modèle de suivi des différents produits et charges par produit.

Tableau 5.4 – Modèle de budget analytique par spectacle

COPRODUCTIONS NON GÉRÉES – exercice... (remplir une fiche par spectacle) prévisionnel/réalisé			
Nom du spectacle :	Nombre d'artistes interprètes :		
Producteur délégué :	Nombre de représentations :		
Budget global de la production :	Jauge du spectacle :		
Pourcentage de coproduction :	Fréquentation payante :		
	Montage	Exploitation au siège	Total de la production
CHARGES			
Apport en coproduction			
Achats des représentations			
Part reversée au producteur (coréalisations)			
Décors et accessoires			
Dont achats			
Dont personnel			
Sous-total			
Costumes			
Dont achats			
Dont personnel			
Sous-total			
Générique			
Dont honoraires			
Dont salaires			
Dont défraiements			
Dont charges			
Sous-total			
Artistes interprètes			
Rémunérations			
Défraiements			
Charges			
Sous-total			
Techniciens			
Permanents			
Intermittents			
Défraiements			
Charges			
Sous-total			

COPRODUCTIONS NON GÉRÉES – exercice... (remplir une fiche par spectacle) prévisionnel/réalisé			
	Montage	Exploitation au siège	Total de la production
Communication			
Dont publication			
Dont publicité			
Sous-total			
Autres charges			
Droits d'auteurs et droits voisins			
Transports			
Voyages			
Taxes			
Divers			
Sous-total			
Total Charges			
PRODUITS			
Billetterie			
Subventions affectées			
Autres (dont retour sur coproduction)			
Total Produits			
RÉSULTATS			

2.2 Le processus budgétaire

Dans le secteur artistique et culturel, comme dans tout autre secteur, la procédure budgétaire suit les principaux processus propres au contrôle (Bouquin, 2010), à savoir un processus de finalisation qui repose sur la programmation ou prévision, un processus de pilotage correspondant au suivi et un processus de post-évaluation, une fois l'action réalisée. Nous allons fournir ici quelques éléments de compréhension des particularités de ces sous-processus au sein des organisations artistiques et culturelles.

■ Le processus de finalisation, ou prévision budgétaire

Dans les organisations artistiques et culturelles, la phase de prévision est particulièrement délicate du fait du caractère souvent unique et prototypique des produits. Ainsi, comme le souligne Chiapello (1997), « on constate assez rapidement que la définition managériale du contrôle est incompatible avec l'idée de création qui justement suppose que la norme n'est pas préétablie. » Le produit artistique et culturel étant par définition innovant, sa prévision peut s'en trouver complexifiée. Ainsi, la prévision de charges relatives à un objet de pure création peut évoluer au fur et à mesure des besoins de la créativité, le problème étant que le résultat final, souvent flou et imprécis, n'est pas toujours connu par avance. Lors de la sortie d'une pièce par exemple, comment connaître par avance l'accueil du public, et la fréquentation qui s'en suivra ?

Ces questions en termes de prévisions de produits concernent également les musées et le caractère parfois innovant de certaines expositions temporaires. L'établissement de prévisions de recettes relatives à un événement nouveau, sans référentiel ni norme permettant de poser les bases de la prévision, s'apparente de fait à la gestion prévisionnelle en situation d'incertitude. Il peut exister un risque artistique lorsque l'on change de style de programmation, lorsqu'il y a innovation (par exemple lors du passage d'une programmation grand public à une programmation dite élitiste ; ou du passage d'un répertoire vocal lyrique à un répertoire contemporain, etc.). Ainsi, l'une des possibilités lors de la prévision budgétaire peut être, comme en situation d'incertitude, de gonfler certaines dépenses ou de minimiser certaines recettes, en vue de créer des marges de manœuvre autorisant une certaine liberté créatrice. Le processus de prévision artistique dans le spectacle vivant peut se décomposer en plusieurs étapes successives (figure 5.2).

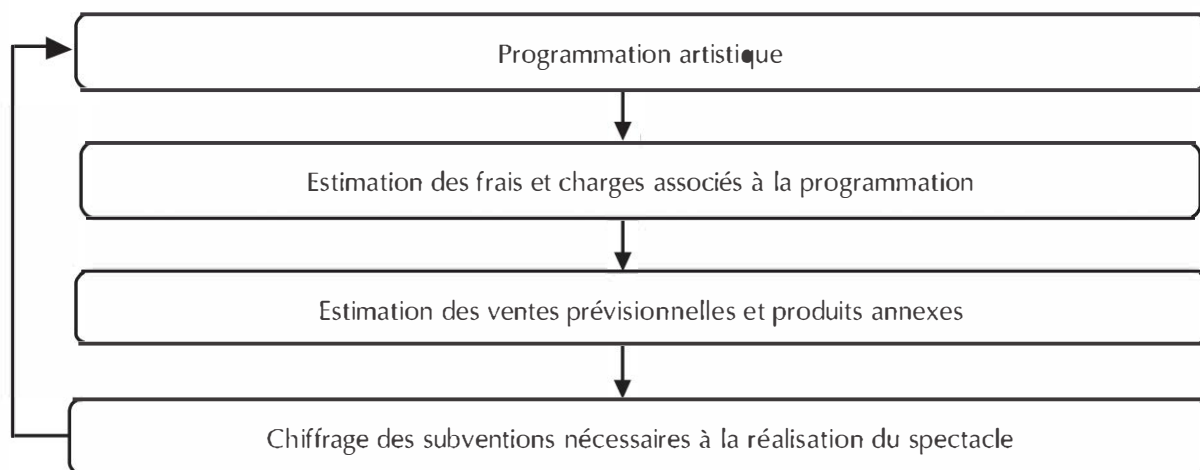


Figure 5.2 – Les principales étapes de la prévision budgétaire dans le spectacle vivant

■ Le processus de pilotage, ou suivi budgétaire

Le suivi budgétaire de l'organisation artistique lui permet de savoir où elle en est, si elle respecte ses objectifs. Celui-ci peut se traduire différemment selon le type de structure : ainsi, dans le cas d'organisations publiques, un suivi précis de tous les engagements est réalisé, avec obligation de respecter le budget prévu ; on parle dans ce cas-là d'exécution budgétaire. Dans les organisations non marchandes associatives, un suivi précis a également lieu, permettant de vérifier si les prévisions sont respectées et éventuellement de pouvoir conduire des actions correctrices telles qu'une demande de nouvelles subventions. Dans certains cas, les organisations peuvent également être conduites à accentuer la communication sur certains spectacles si les taux de remplissage des salles ne sont pas ceux attendus. Le tableau 5.5 présente un exemple de modèle de suivi des actions engagées proposé par le ministère de la Culture et de la Communication.

Tableau 5.5 – Modèle de suivi des activités artistiques

Activité			Charges				Produits			
Dénomination	Durée (heures)	Nb. de part.				Total des charges	Recettes propres	Subventions affectées	Aides affectées	Total des produits
Premier semestre										
			Prévisionnel							
			Réalisé							
			Prévisionnel							
			Réalisé							
Total du premier semestre										
Second semestre										
			Prévisionnel							
			Réalisé							
			Prévisionnel							
			Réalisé							
Total du second semestre										
Total annuel										

■ **Le processus de post-évaluation**

Dans les organisations artistiques et culturelles, la phase de post-évaluation, qui consiste à évaluer et analyser la performance associée aux actions menées, va permettre dans certains cas de conduire des actions de correction ou servir de base aux décisions futures.

ENCADRÉ 5.2 – Instrumental ou politique, quels usages du budget dans les OAC ?

À partir d’une étude conduite auprès de deux théâtres associatifs, Amans et *al.* (2010) montrent qu’au sein de telles organisations, le budget répond simultanément à des impératifs de légitimité, et donc politiques, auprès des financeurs, et à des impératifs de suivi technique des résultats, donc instrumentaux. Dans ce type d’organisation, le budget n’est ni purement politique, ni purement instrumental, mais répond à plusieurs objectifs, internes et externes. Le tableau suivant, extrait de l’article, résume, à partir du cas d’un théâtre associatif, ces divers éléments au travers des phases d’élaboration et de suivi budgétaire.



Utilisations externes du budget en relation avec la mairie		Utilisations instrumentales internes du budget	
Élaboration du budget	Suivi et contrôle	Élaboration du budget	Suivi et contrôle
<p>Proposition du budget global annuel au CA 4-5 mois avant la fin de l'année et discussion 2 mois avant sa mise en œuvre.</p> <p>Généralement, les actions débutent avant que le financement ne soit garanti (avant les décisions des collectivités). Négociation des subventions auprès des financeurs sur la base du budget.</p>	<p>Re-discussion en cours d'exercice du budget, qui est représenté 2 ou 3 fois devant le CA.</p> <p>Explication en cas de dépassement du budget.</p> <p>Négociation éventuelle, si des subventions demandées pour un projet validé par la collectivité ont été refusées, pour essayer d'obtenir leur octroi.</p>	<p>Préparation du budget par la direction et l'administration.</p> <p>Construction du budget autour des charges fixes liées à l'outil et au personnel ; organisation par projet artistique.</p> <p>Marge de sécurité.</p>	<p>Suivi régulier du budget par le service comptable et l'administration générale, permanent par le directeur.</p> <p>Actions correctrices par des décisions qui portent sur l'artistique ou sur l'activité ou sur les charges fixes.</p>

D'après Amans et al., 2010.

Section 3 LES OUTILS DE PILOTAGE ET D'AIDE À LA DÉCISION DANS LES OAC

Les outils de pilotage de type tableau de bord permettent d'effectuer un suivi à la fois financier et non financier des principales actions engagées. Ce suivi s'exprime très souvent au travers de tableaux de bord ou de systèmes d'indicateurs spécifiques à l'activité des organisations étudiées. Il peut porter sur des actions opérationnelles diverses, ou s'envisager de manière plus globale. Par ailleurs, ce pilotage permet également, dans les organisations artistiques et culturelles, de « rendre compte » des actions menées aux principaux bailleurs de fonds, dans le cadre de conventions pluriannuelles d'objectifs par exemple.

1 Les outils de pilotage internes

Les objectifs de l'organisation ne sont pas les mêmes, nous l'avons vu, suivant que l'on se place du point de vue d'un directeur artistique ou d'un directeur financier. Ce qui importe dans la vision artistique du résultat, c'est le ressenti du spectacle, l'aura, la notoriété et le succès auprès du public. La vision du directeur financier ou de l'administrateur, est, quant à elle, souvent différente et plutôt liée à des questionnements du type : quel est le chiffre d'affaires associé au spectacle ou à l'événement ? Quel est le taux de remplissage du spectacle ? Quels sont les coûts de montage ? Etc.

L'un des outils de gestion privilégié des organisations artistiques et culturelles reste, comme dans tout autre type d'organisation dotée d'objectifs, le tableau de bord, vu comme un outil de définition et de suivi des objectifs. La construction d'un tableau de bord suit alors la logique de rattachement des indicateurs aux objectifs de l'organisation. Ainsi, les indicateurs de suivi doivent permettre de s'assurer de la réalisation d'objectifs organisationnels auxquels sont associées des variables d'action.

EXEMPLE 5.2 – Indicateurs de suivi des objectifs associés au théâtre

Le théâtre du Perroquet rouge souhaite développer son activité en étendant sa programmation au jeune public. Afin de s'assurer de la réalisation de cet objectif, les indicateurs suivants sont proposés au sein d'un tableau de bord :

Objectif	Développer le nombre de spectacles jeunes publics
Variable d'action	Faire connaître les spectacles jeunes publics ; conduire des actions de communication dans les écoles, conservatoires, jeunesse et sport...
Indicateurs de suivi	Nombre de visites de présentation des programmes dans les écoles Nombre de centres éducatifs ciblés/contactés Nombre de spectacles vendus auprès des écoles Nombre d'entrées associées Subventions obtenues concernant les spectacles jeunes publics

Les indicateurs de suivi et de pilotage des activités diffèrent en fonction du centre de responsabilité concerné, et conformément au principe de contrôlabilité. Ainsi, le centre de production/création sera par exemple concerné par un suivi en termes de coûts de création ou d'activité artistique, alors que le service chargé des publics sera concerné quant à lui par une série d'indicateurs de type commercial.

EXEMPLE 5.3 – Indicateurs de suivi des activités dans un théâtre

- Nombre d'entrées par spectacle (jauge) et taux de remplissage associé ;
 - nombre d'entrées par catégorie de billets (carrés or, argent, enfant...) et taux de remplissage associé ;
 - répartition du chiffre d'affaires par type de produits (cessions ou coréalizations ou production), par type d'activités (danse, théâtre, musique, jeune public...), etc.
- Toutes ces informations seront utiles pour servir de base aux programmations futures, en fonction des objectifs visés.

Dans les musées, qui connaissent depuis quelques années de profonds changements identitaires (Chatelain-Ponroy, 1998 ; Gombault, 2003 ; Amans et Rascol-Boutard, 2008), le tableau de bord est également présent, même si le taux de fréquentation reste l'indicateur central. En effet, selon Amans et Rascol-Boutard (2008), l'indicateur de fréquentation muséale resterait l'indicateur privilégié de suivi de la performance des musées, réduisant les aspects multidimensionnels de la performance muséale à un indicateur unique. Cette simplification poussée à l'extrême

reste contestable, puisqu'elle intègre de fait en un seul indicateur un certain nombre d'éléments non maîtrisables par le conservateur.

Afin d'offrir des représentations de l'activité les plus larges, il est possible, en fonction du degré de sophistication du système d'information, de fournir des éléments de suivi précis, permettant d'associer à la fois une analyse quantitative en termes de nombre d'entrées, mais également qualitative, intégrant les études de publics¹.

EXEMPLE 5.4 – Indicateurs de suivi d'activité dans les musées

- Suivi de la fréquentation (nombre de visites par jours en période saisonnière, suivi mensuel des visites, nombre d'entrées sur expositions temporaires, provenance des visiteurs par région/pays), catégories de clientèles (enfants, adultes, seniors, entrées gratuites...);
- suivi des ventes par Internet : utilisation d'outils de CRM, permettant d'analyser les caractéristiques sociodémographiques des visiteurs : sexe, âge, catégorie professionnelle, région, département, commune...;
- suivi des ventes de produits périphériques avec ventilation du chiffre d'affaires boutique par type de produit.

Comme nous l'avons souligné, les indicateurs de suivi de la performance peuvent être financiers ou non financiers. Ils traduisent la stratégie de l'organisation et les facteurs-clés de succès associés. Une étude conduite par Turbide et Laurin en 2009 s'est intéressée aux dimensions stratégiques que les organisations traduisent dans les facteurs clés de succès qu'elles identifient. Les résultats montrent en particulier l'importance des dimensions artistiques et financières dans ces facteurs clés de succès (tableau 5.6).

Tableau 5.6 – La stratégie organisationnelle des organisations du spectacle vivant

Classement des facteurs clés stratégiques	Moyenne	Écart-type	Min.	Max.
S'assurer de l'excellence artistique de vos productions ou produits	1,34	1,07	1	9
Encourager la créativité et l'innovation dans votre discipline artistique	3,00	2,44	1	12
Équilibrer votre revenu annuel et vos dépenses	3,48	2,51	1	12
S'engager à satisfaire le public	3,63	2,34	1	12
Mettre en contact la demande et les attentes des artistes	3,82	2,08	1	10
Améliorer l'accessibilité et l'appréciation de votre art dans la communauté	3,86	2,52	1	11
S'assurer des bonnes conditions de travail de votre personnel	4,19	2,56	1	12
Mettre en contact les demandes et les attentes de vos différents financeurs	4,74	2,70	1	12
Améliorer ou maintenir votre réputation dans la communauté artistique	4,82	2,60	1	11
Améliorer votre part de marché dans votre zone géographique et secteur d'activité	5,10	2,80	1	12
Améliorer les revenus des sponsors et donateurs	5,63	3,13	1	12
Superviser vos bénévoles	7,00	3,23	1	12

N.B. : Il a été demandé aux répondants de classer, par ordre descendant, 12 critères associés à la réalisation de leur mission.

D'après : Turbide et Laurin, 2009.

1. Selon Gombault (2009), ce type d'étude reste cependant rare et réservé aux musées de grandes tailles.

Par ailleurs l'étude conduite par ces mêmes auteurs auprès de 300 managers d'organisations non marchandes du spectacle vivant montre que parmi les indicateurs les plus fréquemment utilisés par ces organisations, on retrouve prioritairement des indicateurs financiers, suivis d'indicateurs de satisfaction de clientèle. En reclassant les principaux indicateurs utilisés sur les quatre axes du *Balanced Scorecard* proposé par Kaplan et Norton, les auteurs montrent que 80 % des entreprises interrogées intègrent des indicateurs financiers dans leurs systèmes, suivis des indicateurs de satisfaction de clientèle (78 %), puis d'innovation artistique (60 %) et enfin relatifs aux processus internes dans seulement 20 % des cas. L'étude souligne également que les six principaux indicateurs utilisés par les organisations de ce domaine sont, par ordre d'importance : l'analyse des états financiers, l'atteinte des objectifs artistiques, la satisfaction des clients, la satisfaction des financeurs, la satisfaction du personnel, et enfin l'image et la réputation. Ces résultats suggèrent la variété et la multiplicité des indicateurs de gestion, et montrent par ailleurs que les objectifs financiers et artistiques, même s'ils sont souvent considérés *a priori* comme antagonistes, revêtent, au sein des organisations artistiques, la même importance stratégique.

2 Les outils de pilotage locaux destinés aux tiers

Comme nous l'avons déjà souligné, les organisations artistiques et culturelles étant largement subventionnées par l'État et les collectivités publiques, des éléments de suivi des activités subventionnées et de reddition de comptes leur sont imposés par les organismes financeurs. Ainsi, qu'il s'agisse d'associations culturelles partiellement subventionnées, d'organisations privées subventionnées ou d'établissements publics (EPIC, EPCC), ces organisations sont tenues de mettre en place des outils leur permettant d'assurer ce *reporting* sur les actions engagées. Des contrats et conventions d'objectifs pluriannuels fournissent alors un cadre structurant aux actions menées, permettant de programmer et réaliser un suivi des différentes activités artistiques et culturelles conduites. Ils précisent les objectifs associés à l'organisation artistique et les outils/indicateurs de pilotage permettant de suivre la réalisation de ces objectifs.

Nous développons ici le cas d'une organisation théâtrale financée en grande partie par sa ville et qui, a conclu dans ce cadre une convention pluriannuelle d'objectifs. À chacun des objectifs précisés sont associés des indicateurs de *reporting* qui doivent permettre à l'OAC de rendre des comptes sur les principales actions conduites à l'organisme financeur. Cette convention comprend des fiches d'indicateurs annuels liés aux objectifs et à l'évaluation des actions mises en place. Le tableau 5.7 nous fournit des indicateurs d'évaluation des actions en lien avec les objectifs fixés dans le cadre d'une convention conclue entre une mairie et une organisation du spectacle vivant.

Tableau 5.7 – Exemple d'indicateurs de suivi associés à un contrat d'objectifs ville-théâtre

Objectif : Accompagner la diffusion des compagnies régionales	
Nombre total de représentations diffusées	
Nombre de compagnies régionales diffusées	
Nombre de compagnies diffusées financées par la mairie	
Nombre annuel de spectateurs	
Objectif : Renforcer l'accompagnement des compagnies	
Nombre total de compagnies accompagnées	
Nombre de structures bénéficiant d'un soutien artistique	
Nombre de structures bénéficiant d'un soutien administratif	
Nombre de structures bénéficiant d'un soutien financier	
Nombre d'heures d'accompagnement	
Objectif : Consolider les partenariats	
Nombre total de partenaires de la structure	
Détail par partenaire (nom, type de partenariat : coopération, mécénat, partenariats...)	
Objectif : Favoriser l'ouverture vers de nouveaux publics	
Taux de fréquentation par catégorie de publics (public adulte ; jeune public)	
Taux de remplissage	
Nombre de spectateurs	
Nombre de spectateurs payants	
Nombre de spectateurs invités sur événements payants	
Nombre de spectateurs sur événements gratuits	

Cet exemple nous montre bien en quoi les outils de pilotage et indicateurs de suivi remplissent également une mission externe, à destination des tiers financeurs notamment. Ces actions de *reporting* externes se rapprochent de celles conduites par l'entreprise privée émettrice d'un rapport d'activité à l'égard de ses actionnaires. Cet exemple propre au secteur non-marchand souligne un certain nombre de similitudes entre organisations du domaine non-marchand et organisations du domaine privé. En effet, cet usage externe qui est fait des outils de suivi ne va pas sans poser de questions en termes d'image et de légitimité de l'organisation à l'égard de son environnement et de ses financeurs. On retrouve là encore au travers des systèmes d'indicateurs un double usage : l'un interne et instrumental à des fins de pilotage interne, l'autre externe et politique, à des fins de communication externe et de gestion de la légitimité de l'organisation

L'ESSENTIEL

Les organisations artistiques et culturelles (OAC) sont caractérisées par de nombreuses et fortes spécificités, liées en particulier au caractère unique, parfois innovant et créatif de leurs produits, aux multiples missions qui s'exercent en leur sein et les rendent complexes, ou encore aux particularités de leurs modes de financement. L'ensemble de ces spécificités conduit à une adaptation des outils et pratiques de contrôle, en réponse à la fois à leurs caractéristiques organisationnelles et à leurs besoins de pilotage internes et externes. Les instruments de contrôle de gestion des OAC se composent en particulier d'outils de prévision et de suivi des actions fondés sur les calculs de coûts et les budgets, mais également d'instruments de pilotage et d'aide au suivi tels que les tableaux de bord ou systèmes d'indicateurs.

Par ailleurs, l'une des caractéristiques marquantes associée à ce type d'organisation, et qui demeure spécifique à leur fort subventionnement, est l'orientation externe que peuvent y prendre les outils et systèmes de contrôle. Ainsi, budgets comme tableaux de bord remplissent, au-delà de leurs missions instrumentales et techniques associées au suivi, des fonctions largement externes s'inscrivant dans une logique de *reporting* et de communication externe, à l'égard des tiers financeurs notamment. L'une des difficultés rencontrées se trouve dans le rapport de force en faveur du financeur, qui impose son modèle de *reporting* aux OAC, lequel permet de faire le lien entre les montants accordés via les demandes de subventions et les actions réalisées. Celui-ci permet également de suivre les objectifs politiques propres aux financeurs. Ainsi, sur une même opération, une OAC subventionnée pourra être conduite à démultiplier les actions de *reporting* en réponse aux besoins et demandes spécifiques de chacun des financeurs en matière de reddition de comptes.

Enfin, loin d'être ingérables, incontrôlables ou ingouvernables, les OAC déploient en leur sein nombre d'outils *a priori* « classiques » dans le domaine du contrôle de gestion (calculs de coûts, budgets tableaux de bord), mais *in fine* adaptables et adaptés à la diversité de leurs structures et modes de fonctionnement.

EXERCICES • EXERCICES • EXERCICES • EXERCICES

Cas SOHO**Calculs des coûts et seuil de rentabilité d'un théâtre**

Le théâtre Soho est une association loi 1901 créée il y a une dizaine d'années au cœur d'une grande ville et s'est spécialisé dans une programmation éclectique organisée autour de la danse, la musique et le théâtre.

La structure dispose d'une salle mise à disposition par la ville sans contrepartie financière, dont la capacité d'accueil est de 500 places, et organise en moyenne 60 représentations par an. Le prix moyen d'une place est estimé à 20 €. Par ailleurs, des études réalisées sur les ventes des années précédentes montrent qu'elle remplit en moyenne sa salle à 80 %.

Cette structure est subventionnée par la Région, la DRAC, le Conseil général, la municipalité, mais également par l'ONDA (Office national de diffusion artistique) et par un petit nombre de mécènes et partenaires. Anticipant des limitations de subventions reçues des principaux organismes financeurs, le directeur de ce théâtre vous communique son compte de résultat de l'année N-1 et vous demande de l'aider dans l'analyse de sa rentabilité d'exploitation.

Compte de résultat N-1

CHARGES		PRODUITS	
Achats de marchandises	2 000	Ventes de marchandises	4 500
Achats spectacles	275 000	Recettes spectacles	480 000
Fournitures administratives	2 000		
Fournitures spectacle backline	30 000	Participation partenariat	8 000
Régie éclairage/sonorisation	12 000	Recettes cartes abonnés	1 200
Assurances	1 000		
Documentation-impression	6 000	Subvention mairie	16 000
Divers-Catering	10 000	Subvention conseil général	26 000
Transferts hôtel	25 000	Subvention région	36 000
Maintenance technique	20 000	Subvention DRAC	10 000
Honoraires et cachets	11 000	Subvention ONDA	1 000
Transports	18 000		
Frais de gardiennage et sécurité	12 000	Produits financiers	1 500
Impôts, taxes et versements assimilés	8 000		
Salaires personnel administratif	30 000		
Salaires artistes intermittents ou techniciens	50 000		
Charges sociales personnel administratif	12 000		
Charges sociales artistes ou techniciens	20 000		
Autres charges (Sacem, SACD...)	25 000		
Dotations aux amortissements	15 000		
Total des charges	584 000	Total des produits	584 200
Excédent	200		

Informations complémentaires :

- Les ventes de marchandises correspondent à des ventes de programmes.
 - Les recettes spectacles sont celles de la billetterie.
 - Les recettes de partenariats et abonnement concernent les spectacles proposés pour l'année N.
 - Les subventions reçues de la mairie, du Conseil général et de la Région concernent les projets spécifiques et le fonctionnement. Les subventions de fonctionnement sont réparties comme suit : mairie : 25 % du total de la subvention accordée ; Conseil général et Région : 10 % du total de la subvention accordée. Les autres montants de subventions sont spécifiques à des projets ou spectacles du type festival de jazz, festival de danse contemporaine.
 - Les produits financiers correspondent à des placements de trésorerie.
 - Les achats de marchandises concernent les programmes achetés auprès d'un fournisseur.
 - Les frais divers et *catering*, ainsi que ceux de déplacements et d'hôtel sont liés à l'activité du théâtre. De même, les honoraires et cachets ainsi que les salaires et charges sociales artistes dépendent des représentations effectuées. Les autres charges de Sacem et SACD sont également sensibles à l'activité scénique.
 - Les fournitures spectacles, la régie éclairage-sonorisation, la documentation ainsi que les frais de transport et de gardiennage sont liés à la mise en œuvre des spectacles, mais indépendants du nombre de représentations.
 - Les fournitures administratives, assurances et impôts, taxes et versements assimilés ainsi que les charges de personnel administratif sont liés au fonctionnement général du théâtre.
 - Les dotations aux amortissements concernent essentiellement du matériel administratif et quelques équipements de scène.
- 1 ■ À partir du compte de résultat fourni, présentez le compte de résultat différentiel et le point mort correspondant au nombre de représentations nécessaires à la couverture des charges fixes directes. Vous calculerez également le nombre de représentations nécessaires à la couverture de toutes les charges fixes, directes et indirectes.
 - 2 ■ Les craintes du dirigeant se sont confirmées et les subventions de la Région, du Conseil Général et de la DRAC vont être réduites de 50 % chacune. Les autres subventions restent inchangées. Vous présenterez le nouveau compte de résultat différentiel permettant d'établir le calcul du point mort, dans la situation où la marge sur coût direct variable couvre les charges fixes directes, puis dans celle où elle couvre l'ensemble des charges fixes.
 - 3 ■ Vous proposerez au dirigeant de ce théâtre une synthèse mentionnant le nombre de représentations à prévoir pour dégager un excédent, et dans le cas où il ne serait pas possible d'augmenter le nombre de représentations, le taux de remplissage minimum. En considérant qu'il n'est pas possible d'augmenter le taux de remplissage, vous chercherez le prix de vente minimum permettant de dégager un excédent.

CORRIGÉS • CORRIGÉS • CORRIGÉS • CORRIGÉS

1.

Compte de résultat différentiel	
Recettes directes variables ¹	484 500
Charges directes variables ²	418 000
Marge sur coût direct variable	66 500
Recettes directes fixes ³	88 000
Charges directes fixes ⁴	98 000
Marge sur coût direct	56 500
Recettes indirectes fixes ⁵	11 700
Charges indirectes fixes ⁶	68 000
Excédent	200

1. Les recettes variables correspondent aux recettes sur spectacles (480 000) augmentées des ventes de marchandises (4 500).
2. Les charges variables directes sont composées de toutes les charges liées à une représentation, soit les achats de spectacles (275 000), les achats de marchandises (2 000), les frais de *catering* (10 000) et de transferts hôtels (25 000), les honoraires et cachets (11 000), les autres charges Sacem et SACD (25 000), et enfin les charges de personnel artistique (50 000 + 20 000).
3. Les recettes directes fixes correspondent aux subventions sur projets spécifiques (78 800), augmentées des recettes de partenariat (8 000) et d'abonnements liés à la programmation (1 200).
4. Les charges directes fixes comprennent les fournitures de spectacle (30 000), la régie éclairage et son (12 000), les frais de documentation (6 000), la maintenance (20 000), les transports (18 000) ainsi que les frais de gardiennage et sécurité (12 000).
5. Les recettes indirectes fixes sont composées des subventions de fonctionnement (10 200) et des produits financiers (1 500).
6. Les charges indirectes fixes comprennent les fournitures administratives (2 000), les assurances (1 000), les impôts et taxes (8 000), les charges de personnel administratif (30 000 + 12 000) ainsi que les dotations aux amortissements (15 000).

La marge sur coût direct variable unitaire correspond à la marge sur coût direct variable totale divisée par le nombre de représentations, soit $66\,500/60 = 1\,108,33$ €. Ce montant représente la marge dégagée par toute représentation supplémentaire. Elle permettra de couvrir les frais fixes de montage liés au spectacle.

Calcul du point mort permettant de couvrir les charges directes fixes nettes de produits directs fixes : les charges directes fixes nettes de produits directs fixes correspondent d'après le compte de résultat différentiel à : $98\,000 - 88\,000 = 10\,000$ €. Ainsi, nous cherchons le nombre de représentations N1 permettant de couvrir ce montant :

$$N1 = 10\,000/1\,108,33 = 9,02.$$

À partir de 10 représentations, le théâtre dégage donc une marge qui lui permet de couvrir les frais fixes généraux.

Le nombre de représentations N_2 à partir duquel l'organisation dégage un excédent correspond au seuil permettant de couvrir l'ensemble des charges fixes nettes de subventions et produits fixes.

Montant des charges nettes de subventions à couvrir : $88\,000 - 98\,000 + 11\,700 - 68\,000 = 66\,300$

On trouve alors $N_2 = 66\,300 / 1\,108,33 = 59,82$, soit à partir de 60 représentations.

Ce nombre de représentations est relativement élevé en raison de l'importance des coûts fixes.

2.

Nous traitons ici l'hypothèse où les subventions octroyées sont diminuées. De ce fait, les subventions accordées par le Conseil général, la Région et la DRAC passent respectivement à 13 000 €, 18 000 € et 5 000 €. Les subventions de fonctionnement s'élèvent alors à 7 100 € ($4\,000 + 1\,300 + 1\,800$) et les subventions par projets à 45 900 € (nouveau total de subventions de 53 000 €, diminué des subventions par projets de 7 100 €).

Nouveau compte de résultat différentiel	
Recettes directes variables	484 500
Charges directes variables	418 000
Marge sur coût direct variable	66 500
Recettes directes fixes	55 100
Charges directes fixes	98 000
Marge sur coût direct	23 600
Recettes indirectes fixes	8 600
Charges indirectes fixes	68 000
Résultat	- 35 800

Nombre de représentations nécessaires à la couverture des charges directes fixes (N_1') :

$N_1' = (98\,000 - 55\,100) / 1\,108,33 = 38,7$, soit 39 représentations.

Nombre de représentations nécessaires à la couverture de toutes les charges fixes (N_2') :

$N_2' = (68\,000 - 8\,600 + 98\,000 - 55\,100) / 1\,108,33 = 102\,300 / 1\,108,33 = 92,3$, soit 93 représentations.

Ce nombre de représentations est bien supérieur au nombre actuel de représentations, d'où l'étude, dans la question suivante, relative aux autres leviers permettant d'accroître le chiffre d'affaires.

3.

En considérant que le prix de vente des places et le nombre de représentations sont inchangés, nous cherchons ici le taux de remplissage minimum permettant de dégager un excédent.

Nous cherchons donc t , tel que : $600\,000 \times t = 418\,000 + 102\,300$, soit $t = 520\,300/600\,000 = 86,71\%$. Avec $600\,000$ correspondant au chiffre d'affaires associé à la capacité maximale, soit 60 représentations devant 500 personnes occupant des places à 20 € la place. Afin de dégager un excédent, le taux de remplissage minimum devra donc être de 87% . Le théâtre devra pour cela développer ses actions de communication afin de mieux faire connaître ses spectacles, auprès de nouveaux publics par exemple.

Dans l'hypothèse où le taux de remplissage est inchangé, nous cherchons maintenant le prix de vente minimum P permettant de dégager un excédent. Nous cherchons donc P tel que :

$500 \times 60 \times 80\% \times P = 418\,000 + 102\,300$, soit $P = 520\,300/24\,000 = 21,68$, soit 22 € .

Dans l'hypothèse où les subventions viendraient à se réduire, les leviers d'actions afin de dégager un excédent pourraient alors être les suivants :

Levier d'action	Valeur cible	Valeur actuelle
Augmenter le nombre de représentations	93	60
Augmenter le taux de remplissage	87 %	80 %
Augmenter le prix de vente moyen	22 €	20 €

En fonction de ses possibilités internes et de ses contraintes externes, l'organisation choisira le levier sur lequel elle a la plus grande marge de manœuvre.

Conclusion

Cet ouvrage avait pour objectif de mettre en lumière la capacité d'adaptation des systèmes de contrôle de gestion à des contextes sectoriels différents et spécifiques. Loin d'être un système de gestion générique, adaptable indifféremment à toutes sortes d'entreprises et toutes formes d'organisation, le contrôle de gestion, les outils et les pratiques qui le composent, sont porteurs de variété. Cette diversité s'ancre dans les normes, les règles institutionnelles et les valeurs propres à chacun des contextes considérés, ce qui nous a conduits à présenter un ensemble de particularités et de spécificités constitutives d'un « contrôle de gestion sur mesure ».

Nous avons en particulier souligné l'importance des facteurs contextuels et de la culture propres aux secteurs étudiés, au travers d'une lecture étendue des systèmes de contrôle, conduisant ainsi à une approche en termes de systèmes de management de la performance (Ferreira et Otley, 2009). Dans cette perspective, les systèmes de contrôle de gestion sont des systèmes ouverts et dynamiques, en interrelations avec l'environnement de l'organisation (privée ou publique), la stratégie, la structure organisationnelle, le contrôle managérial et culturel. Chaque système de contrôle de gestion est ainsi le fruit des facteurs contextuels que sont : l'environnement, la stratégie, la structure organisationnelle, la technologie, la taille, la structure de propriété... Mais il n'est pas complètement déterminé par ces facteurs.

Chaque configuration organisationnelle génère donc des singularités qui se traduisent dans les systèmes de contrôle, formels ou informels. Par ailleurs, l'articulation entre les différentes dimensions, stratégiques et opérationnelles de l'organisation, ainsi que les rôles des acteurs, contrôleurs de gestion, mais aussi acteurs du *top management* ou du management opérationnel, ont été caractérisés. Nous avons montré ainsi comment l'ensemble des actions conduites à différents niveaux et par

divers acteurs s'organise et se structure pour répondre aux besoins distinctifs de chacun des secteurs et types d'organisation présentés.

Un contrôle de gestion « sur mesure » en réponse à des spécificités sectorielles fortes

Cet ouvrage nous a permis de dépeindre un ensemble de systèmes de management de la performance adaptés à des contextes aux fortes spécificités, certains en changement et d'autres fortement institutionnalisés. Ainsi le contrôle de gestion des banques ou le contrôle de gestion des organisations de la grande distribution ne sauraient s'envisager sans connexions fortes avec les réglementations qui les entourent, avec le contexte économique international dans lequel ces organisations évoluent. S'ensuivent des systèmes de contrôle de gestion idiosyncrasiques, orientant les outils vers le suivi de facteurs environnementaux ou sensibles aux évolutions externes. C'est le cas des banques dont le produit net bancaire est en partie expliqué par des facteurs internes (commissions, volumes d'encours...), mais aussi par des facteurs externes qu'elles ne maîtrisent pas, tels que la fixation des taux.

De même, les organisations subventionnées du secteur artistique et culturel ou celles du secteur public, telles qu'universités ou hôpitaux, doivent exercer leur action dans un cadre en grande partie fixé par les ministères dont elles dépendent. Les tutelles leur dictent en grande partie leurs modes d'organisation et mettent en place des systèmes d'évaluation de leurs actions et des performances associées. Là encore, suivant un principe d'*accountability* fortement développé par le nouveau management public, une partie des systèmes de contrôle est façonnée par des mécanismes de contrôle externe et de *reporting*, visant à rendre des comptes tout en orientant et encadrant les actions. Le développement de systèmes de contrôle de gestion s'accompagne dans ce cas d'une logique de contractualisation et de décentralisation qui ressemble fortement à la décentralisation pratiquée par le secteur bancaire ou la grande distribution. Cependant, les indicateurs de pilotage mis en œuvre pour les besoins du *reporting* à la tutelle peuvent entrer en contradiction avec la représentation de leur mission que se font localement les acteurs du secteur public et artistique, et donc de ce qu'est la performance de leur organisation, nécessairement multidimensionnelle.

Au-delà de ces systèmes modelés en partie par un ensemble de considérations externes économiques, voire politiques, les organisations étudiées mettent en place différents outils de contrôle, d'animation et de pilotage spécifiques, qui répondent à une variété de besoins, eux-mêmes propres aux différents contextes organisationnels internes et donc aux différentes facettes de la performance poursuivie. Par exemple, dans le cadre de leurs activités de service, les banques sont conduites à suivre de très près leur performance commerciale, déployant tableaux de bord, systèmes d'incitations commerciales et techniques de *benchmarking* pour mener à bien ce suivi, dans

un souci de comparabilité interentités. Dans la grande distribution également, le suivi de la performance passe par une analyse extrêmement fine et détaillée des chiffres, marges, opérations de promotion... à différents niveaux (national, régional, magasin), le tout dans une logique de *reporting* interne.

Un contrôle de gestion systémique

Si à travers cet ouvrage, nous avons choisi de focaliser notre attention sur des problématiques sectorielles pour mettre en évidence le caractère « sur mesure » des systèmes de pilotage de la performance, le contrôle de gestion constitue cependant un *package* inséré dans des interactions multiples (Malmi et Brown, 2008). À cet égard, Alcouffe *et al.* (2013) apportent un éclairage complémentaire à celui offert dans cet ouvrage en montrant la manière dont le contrôle de gestion au sein des organisations répond à des besoins spécifiques liés aux attributions fonctionnelles des entités à piloter, qu'il s'agisse de gestion de production, pilotage commercial, gestion environnementale, management de la *supply chain* ou encore de gestion des ressources humaines.

La vision systémique du contrôle de gestion adoptée dépasse l'approche de l'organisation comme un système fermé, portant sur ses seules caractéristiques internes. Nous avons au contraire essayé de souligner la manière dont les systèmes de contrôle sont le fruit de diverses logiques internes et externes, incluant à la fois les dimensions stratégiques et opérationnelles, en liaison avec le système de contrôle-animation et les dimensions économiques, financières et politiques, le tout interagissant au travers des systèmes de contrôle. L'entreprise, ou plus généralement l'organisation, est un système imbriqué dans un environnement concurrentiel et institutionnel large formé par ses concurrents, ses partenaires et le cadre réglementaire dans lequel elle opère. L'environnement influe sur l'organisation en lui imposant des normes ou en contraignant ses pratiques managériales, mais elle agit en retour sur cet environnement en cherchant à gagner ou à conforter sa légitimité et les conditions de sa pérennité.

Bibliographie

- ABERNETHY M.A., LILLIS A.M., BROWNELL P., CARTER P. (2001), "Product diversity and costing system design choice: field study evidence", *Management Accounting Research*, vol. 12, p. 261-279.
- AGID P. et TARONDEAU J.C. (2003), « Manager les activités culturelles », *Revue Française de Gestion*, n° 142, janvier, pp. 103-112.
- ALCOUFFE S., BERLAND N., LEVANT Y. (2008), « "Succès" et "échec" d'un outil de gestion. Le cas de la naissance des budgets et de la gestion sans budget », *Revue Française de Gestion*, vol. 34, n°188-189, pp. 291-306.
- ALCOUFFE S., BOITIER M., RIVIÈRE A., VILLESÈQUE-DUBUS F. (2013), *Contrôle de gestion interactif*, coll. « Management Sup », Dunod, Paris.
- ALCOUFFE S. et MALLERET V. (2004), « Les fondements conceptuels de l'ABC "à la française" », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 10, vol. 2, pp. 155-178.
- AMANS P., MAZARS-CHAPELON A., VILLESÈQUE-DUBUS F. (2010), « De la politisation à l'instrumentation d'un outil de gestion : le cas du budget dans les théâtres associatifs », *Management et Avenir*, n° 40, pp. 234-253.
- AMANS P. et RASCOL-BOUTARD S. (2008), « La performance entre construit social et indicateur simplifié », *Finance Contrôle Stratégie*, 11 (3), pp. 45-63.
- ANGELÉ-HALGAND N. (2009), « Comptabilité hospitalière » in Bernard COLASSE, *Encyclopédie de Comptabilité - Contrôle - Audit*, 2^e éd., Economica, Paris, pp. 425-437.
- ANGELÉ-HALGAND N. (2010), « Entre la tentation du nouveau management public et la prégnance d'un État providence conservateur », in *Management, mondialisation, écologie – regards critiques en sciences de gestion*, Lavoisier, Paris, pp. 235-255.
- ANTHONY R. (1965), *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Harvard Business Press, Boston.
- ANTOINE J. et SALOMON M. (1981), « L'appareil économique et commercial des activités culturelles », *Revue française du marketing*, vol. 81, n° 2, p. 61-77.
- ASSASSI I. (2003), « Spécificités du produit culturel. L'exemple du spectacle vivant », *Revue Française de Gestion*, n° 142, janvier, pp. 129-146.

- AUTISSIER D., GLÉRANT-GLIKSON A., LE GOFF J. (2001), *Service gagnant ! Comprendre l'essor des chaînes*, EMS.
- BACACHE M. (2009), « Le commerce de détail en France : analyse économique de la régulation des relations fournisseurs-distributeurs », *ComIndus, 2^e Journée de Recherche Relations entre Industrie et Grande distribution Alimentaire*, 29 avril, Montpellier.
- BANKER R.D., JOHNSTON H.H. (2007), « Cost and profit driver research », in C.S. CHAPMAN et al. (Eds.), *Handbook of Management Accounting*, Elsevier, pp. 531-556.
- BARRETT E.M. et FRASER L.B. (1977), "Conflicting Roles in Budgeting for Operations", *Harvard Business Review*, July-August, pp. 137-146.
- BAUMOL W.J. et BOWEN W.G. (1966), *Performing Arts: The Economic Dilemma*, MIT Press.
- BELORGEY N. (2010). *L'hôpital sous pression – Enquête sur le « nouveau management public »*, coll. « Textes à l'appui », La Découverte, Paris.
- BENGHOZI P.J. (1990), *Les feux de la rampe, gestion et régulation des activités culturelles*. Cahiers de recherche du CRG, École Polytechnique, Paris, pp. 7-20.
- BENHAMOU F. (2011), *L'économie de la culture*, 7^e éd., coll. « Repères », La Découverte, Paris.
- BENOUN M. et HÉLIÈS-HASSID M.-L. (2003), « Category management, mythes et réalités » 3^e Conférence internationale des tendances du marketing.
- BERLAND N. (1999), « À quoi sert le contrôle budgétaire ? », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 2, n° 3, septembre, pp. 5-24.
- BERLAND N. (2002), *Le contrôle budgétaire*, coll. « Repères », La Découverte, Paris.
- BERLAND N. (2004), « La gestion sans budget : évaluation de la pertinence des critiques et interprétation théorique ? », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 7, n° 4, décembre, pp. 37-58.
- BERLAND N., DE RONGÉ Y. (2010), *Contrôle de gestion. Perspectives stratégiques et managériales*, Pearson Education France, Paris.
- BERLINER C., BRIMSON J.A. (1988), *Cost management for today's advanced manufacturing. The CAM-I conceptual design*, Harvard Business School Press, Boston.
- BERTRAND T., MÉVELLEC P. (2008), « ABC/M et transversalité : choix de conception et impacts potentiels », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 14, vol. 1, pp. 7-32.
- BESCOS P.-L., MENDOZA C. (1994), *Le management de la performance*, Editions Comptables Malesherbes, Paris.
- BEZÈS P. (2009). *Réinventer l'État – Les réformes de l'administration française (1962-2008)*, PUF, Paris.
- BISBE J., BATISTA-FOGUET J.-M., CHENHALL R. (2007), "Defining management accounting constructs: a methodological note on the risks of conceptual misspecification", *Accounting, Organizations and Society*, 32, pp. 789-820.
- BLONDEL F. (2007), *Gestion de la production. Comprendre les logiques de gestion industrielle pour agir*, 5^e éd., Dunod, Paris.
- BOITIER M. et RIVIÈRE A. (2013a), "Are French universities under control?", *Public Money and management*, 33/2, pp. 105-110.
- BOITIER M. et RIVIÈRE A. (2013b), "Freedom and Responsibility for French Universities: from global steering to local management", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 26 (4), in press.

- BOLLECKER M. (2007), « La recherche sur les contrôleurs de gestion : état de l'art et perspectives », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 13, vol. 1, Juin, pp. 87-106.
- BOLLECKER M. et NIGLIS (2009), « L'adhésion des responsables opérationnels aux systèmes de contrôle : une étude du rôle des contrôleurs de gestion », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Tome 15, vol. 1, Juin, pp. 133-158.
- BOUQUIN H. (1997), *Comptabilité de gestion*, 2^e éd., Dalloz/Sirey, Paris.
- BOUQUIN H. (2010), *Le contrôle de gestion*, 9^e éd., Presses Universitaires de France, Paris.
- BOUQUIN H. (2011), *Les fondements du contrôle de gestion*, coll. « Que sais-je ? », Presses Universitaires de France, Paris.
- BOURGEON-RENAULT D., GOMBAULT A. (2009), « Champ et produit culturels » in BOURGEON-RENAULT D. (coord.), *Marketing de l'Art et de la Culture*, Dunod, pp. 9-31.
- BOURGUIGNON A. (2003), « Il faut bien que quelque chose change pour que l'essentiel demeure : la dimension idéologique du «nouveau» contrôle de gestion », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, numéro spécial Innovations managériales, vol. 9, pp. 27-53.
- BURLAUD A. et SIMON C. (2000), *Comptabilité de gestion. Coûts/Contrôle*, Vuibert, Paris.
- BUSSON A. et EVRARD Y. (1987), « Portraits économiques de la culture », *Notes et études documentaires*, La Documentation française, n° 4846.
- CAMMAN C. et LIVOLSI L. (2011), « La mutualisation logistique dans le canal de distribution : une stratégie de contournement de la Loi de Modernisation de l'Economie », Actes du 14^e colloque international Etienne Thil, Archives nationales du monde du travail, Roubaix.
- CARON M.A. et al. (2011), « Le rôle du contrôleur revisité. Une perspective nord-américaine », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 17, vol. 1, avril, pp. 123-154.
- CHATELAIN S. (1998), « Du budget administratif au budget outil de gestion – Le cas des musées français », *Finance Contrôle Stratégie*, 1(3), pp. 5-33.
- CHATELAIN-PONROY S. (2003), « Prolégomènes à l'analyse des coûts dans des organisations culturelles municipales », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 9, vol. 1, mai, pp. 79-93.
- CHENHALL, R.H. (2003), "Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future", *Accounting, Organizations and Society*, 28, pp. 127-168.
- CHIAPELLO E. (1996), « Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, septembre, tome 2, vol. 2, pp. 51-74.
- CHIAPELLO E. (1997), « Les organisations et le travail artistiques sont-ils contrôlables ? », *Réseaux*, 86, novembre-décembre, pp. 77-113.
- CHIAPELLO E. (1998), *Artistes versus Managers - Le management culturel face à la critique artistique*, Éditions Métailié.
- CHIAPELLO E. (2004), « Contrôle de gestion », in EVRARD, Y. (Eds), *Le management des entreprises artistiques et culturelles*, Economica Gestion, 2^e édition, pp. 253-312.
- CHOFFEL D. et MEYSSONNIER F. (2005), « Dix ans de débats autour du *Balanced Scorecard* », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, mai, tome 11, vol. 2, pp. 61-81.
- CHRISTIANSEN J.K. et SKAERBAEK K.P. (1997), "Implementing Budgetary Control in the Performing Arts: Games in the Organizational Theatre", *Management Accounting Research*, 8, pp. 405-438.

- CLIQUET et al. (2006), *Management de la distribution*, 2^e éd., Dunod, Paris.
- COLASSE S. (2011), *Hôpital, Territoire, Santé : l'émergence d'un contrôle de gestion médicalisé ?*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Ecoles des Mines de Paris.
- COOPER R. (1989), "The rise of Activity-Based Costing – Part three: How many cost drivers do you need and how do you select them?", *Journal of Cost Management*, winter, pp. 34-46.
- COOPER R. (1990), « Cost classifications in unit-based and activity-based manufacturing cost systems », *Journal of Cost Management*, autumn, pp. 4-14.
- COOPER R., Kaplan R.S. (1991), *The design of cost management systems*, Prentice Hall, Upper Saddle River: New Jersey.
- DAUCÉ B. et RIEUNER S. (2002), « Le marketing sensoriel au point de vente », *Recherche et Applications en Marketing*, 17, 4, pp. 45-65.
- DE COUSSERGUES S. et BOURDEAUX G. (2010), *Gestion de la banque*, 6^e éd., Dunod, Paris.
- DE RONGÉ Y. et CERRADA K. (2009), *Contrôle de gestion*, 2^e édition, coll. « Synthex », Pearson, Paris.
- DES GARETS V., PAQUEROT M., SUEUR I. (2009), « L'approche relationnelle dans les banques : Mythe ou réalité ? », *Revue Française de Gestion*, vol. 35, n° 191, février, pp. 123-138.
- DEHERRIPON (1997), *Gestion par activités. Activity-Based Management. Une méthode pratique testée sur 25 sites*, Expert-Comptable Média, Paris.
- DEMEESTÈRE, R. (2002), *Le contrôle de gestion dans le secteur public*, coll. « Systèmes Finances Publiques », LGDJ.
- DILOUX J. et DUPUIS M. (2009), *La distribution. Stratégies des réseaux et management des enseignes*. 2^e éd., Pearson.
- DREVEYTON B. (2008), « Le rôle des représentations sociales au cours du processus de construction d'un outil de contrôle de gestion », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 14, vol. 2, pp. 125-154.
- DREVEYTON B., LANDE E., PORTAL M. (2012). « Construire un outil de comptabilité de gestion au sein d'une université. Retour sur un acte manqué », *Management et Avenir*, n°54, pp. 126-144.
- DUPUY Y. (2009), « Pérennité organisationnelle et contrôle de gestion », *Revue française de gestion*, n° 192, pp. 167-176.
- EVARD Y. et CHIAPELLO E. (2004), « Introduction », in EVARD, Y. (Eds), *Le management des entreprises artistiques et culturelles*, pp. 5-12, 2^e édition, Economica Gestion, Paris.
- EVARD Y. et COLBERT F. (2000), "Arts Management: A New Discipline Entering the Millenium?" *International Journal of Arts Management*, 2 (2), pp. 4-13.
- EZZAMEL M. et al. (2012), "The logics of budgeting: Theorization and practice variation in the educational field", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 37, n° 5, July, pp. 281-303.
- FAYOL H. (1916), *Administration industrielle et générale*, Dunod, Paris.
- FERREIRA A. et OTLEY D. (2009), "The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis", *Management Accounting Research*, vol. 20, pp. 263-282.
- FORNERINO M. et GODENER A. (2006), « Être contrôleur de gestion en France aujourd'hui : conseiller, adapter les outils... et surveiller », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 9, n° 1, mars, pp. 187-208.

- GERVAIS M. (2009), *Contrôle de gestion*, 9^e éd., Economica, Paris.
- GIRAUD F., SAULPIC O., NAULLEAU G., DELMOND M.-H., BESCOS P.-L. (2002), *Contrôle de gestion et pilotage de la performance*, coll. « Business », Gualino, Paris.
- GODOWSKI C. (2004), « La dynamique d'assimilation des approches par activités dans le domaine bancaire », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 10, vol. 2, décembre, pp. 179-196.
- GOMBAULT A. (2003), « La nouvelle identité organisationnelle des musées : le cas du Louvre », *Revue Française de Gestion*, vol. 29, n° 142, janvier-février, pp. 189-203.
- GOMBAULT A. (2009), « Le marketing du patrimoine culturel » in BOURGEON-RENAULT D (coord.), *Marketing de l'Art et de la Culture*, pp. 175-210, Dunod.
- GOSSELIN M., MÉVELLEC P. (2003), « Plaidoyer pour la prise en compte des paramètres de conception dans la recherche sur les innovations en comptabilité de gestion », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 9, n° spécial, pp. 87-110.
- GRATACAP A. et MÉDAN P. (2013), *Management de la production. Concepts, méthodes, cas*, 4^e éd., Dunod, Paris.
- GUIBERT N. et DUPUY Y. (1997). « La complémentarité entre contrôle «formel» et contrôle «informel» : le cas de la relation client – fournisseur », *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 3, vol. 1, mars, pp. 39-52.
- HOLLANDER S.C. (1960), « The Wheel of Retailing », *Journal of Marketing*, 24, 3, pp. 37-42.
- HOOD C. (1991). "A public management for all seasons?" *Public Administration*, 69, spring, pp. 3-19.
- HOOD C. (2007). "Public Service Management by Numbers: Why Does it Vary? Where Has it Come From? What Are the Gaps and the Puzzles?" *Public Money and Management*, April : 95-102
- HOPE J. et FRASER R. (2003), *Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free From The Annual Performance Trap*. Harvard Business School Press, Boston, MA.
- HUBERT A., DIETSCH M., GUERRA F. (2005), « Mesure de la Performance des agences bancaires par une approche DEA », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 8, n° 2, pp. 133-173.
- ISHIKAWA K. (2007), *La gestion de la qualité : outils et applications pratiques*, Dunod, Paris.
- JAVEL G. (2003), *Pratique de la gestion industrielle. Organisation, méthodes et outils*, Dunod, Paris.
- JOHNSON H.T., KAPLAN R.S. (1987), *Relevance lost. The rise and fall of management accounting*, Harvard Business School Press, Boston.
- KAPLAN R.S. et ANDERSON S. (2008), *TDABC : la méthode ABC pilotée par le temps*, Éditions d'Organisation, Paris.
- KAPLAN R.S. et NORTON D.P. (1998), *Le tableau de bord prospectif*, Éditions d'Organisation.
- KUZLA C. (2005), « Robert L. Simons : pour une théorie générale du contrôle des organisations complexes ? » in H. BOUQUIN (coord.), *Les grands auteurs en contrôle de gestion*, éd. EMS.
- LA VILLARMOIS O. (1999), « La méthode DEA outil d'évaluation de la performance des agences bancaires » *Décisions Marketing*, n° 16, pp. 39-51.

- LAMARQUE E., MAURER F. (2009), « Le risque opérationnel bancaire, Dispositif d'évaluation et système de pilotage », *Revue Française de Gestion*, février, vol. 35, n° 191, pp. 93-108.
- LAMARQUE E. (2008), *Management de la banque*, 2^e éd., Pearson Education.
- LAMARQUE E. (1999), « Les activités clés des métiers bancaires », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 2, n° 2, pp. 135-158.
- LAMBERT C. et MORALES J. (2009), « Les pratiques occultes des contrôleurs de gestion : une étude ethnographique du "sale boulot" », *Finance, Contrôle, Stratégie*, vol. 12, n° 2, p. 5-34.
- LAMBERT C. et SPONEM, S. (2009), « La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 15, vol. 2, pp. 113-144.
- LARTIGAU J. et NOBRE T. (2011), « Une nouvelle grille d'analyse pour le contrôle de gestion hospitalier : le contrôle intégré de Simons », *Communication au congrès de l'AFC « Comptabilités, économie et société »*, Montpellier, disponible sur <http://halshs.archives-ouvertes.fr>
- LAVERTY J., DEMEESTÈRE R. (1990), *Les nouvelles règles du contrôle de gestion industriel*, Dunod « Entreprise », Paris.
- LEBAS M. (1991), « Comptabilité analytique basée sur les activités. Analyse et gestion des activités », *Revue Française de Comptabilité*, n° 226, septembre, pp. 7-63.
- LEBAS M., MÉVELLEC P. (1999), « Vingt ans de chantiers de comptabilité de gestion », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, numéro spécial, mai, pp. 77-91.
- LE THEULE M.A. (2010). *Passeurs de création : gestionnaires des organisations culturelles*, Vuibert, Fnege.
- LEVY et al. (2005), « The concept of the *Big Middle* », *Journal of Retailing*, vol. 81, n° 2, pp. 83-88.
- LITCHÉ M-C., LLOSA S. et PLICHON V. (2002), « La contribution des différents éléments d'une grande surface alimentaire à la satisfaction du client », *Recherche et Applications en Marketing*, vol. 17, n° 4, pp. 23-34.
- LÖNING H., MALLERET V., MÉRIC J., PESQUEUX Y. (2013), *Contrôle de gestion. Des outils de gestion aux pratiques organisationnelles*, 4^e éd., Dunod, Paris.
- LÖNING H., MALLERET V., MÉRIC J., PESQUEUX Y., CHIAPELLO E., MICHEL D., SOLÉ A. (2008), *Le contrôle de gestion. Organisation, outils et pratiques*, 3^e éd., Dunod, Paris.
- LORINO Ph. (1995), « Le déploiement de la valeur par les processus », *Revue Française de Gestion*, juin-juillet-août, n° 104, pp. 55-71.
- LORINO P. (2003), *Méthodes et pratiques de la performance. Le pilotage par les processus et les compétences*, 3^e éd., Éditions d'Organisation, Paris.
- MAILHOT C., Schaeffer V. (2009), « Les universités sur le chemin du management stratégique », *Revue Française de Gestion*, n° 191, pp. 33-48.
- MENDOZA C. et al. (2011), *Tableaux de bord, Donnez du sens à vos indicateurs*, coll. « Les essentiel RF », Groupe Revue Fiduciaire.
- MÉVELLEC P. (1990), *Outils de gestion. La pertinence retrouvée*, Éditions Comptables Malesherbes, Paris.
- MÉVELLEC P. (1995), *Le calcul des coûts dans les organisations*, Éditions La Découverte, Paris.

- MÉVELLEC P. (2001), « Les difficultés de conception et de mise en œuvre de systèmes ABC », *Revue Française de Comptabilité*, n° 338, novembre, pp. 36-39.
- MÉVELLEC P. (2005), *Les systèmes de coûts. Objectifs, paramètres de conception et analyse comparée*, Dunod/Experts Comptables Média, Paris.
- MILES R.E. et SNOW C.C. (1978), *Organizational Strategy, Structure and Process*, Mc Graw-Hill, New York.
- MINTZBERG H. (1994), *The Rise and Fall of Strategic Planning*, New York, The Free Press. *Grandeur et décadence de la planification stratégique* (trad. 1995), Paris, Dunod.
- MOATI P. (2001), *L'avenir de la grande distribution*, Odile Jacob, Paris.
- MOISDON J.C. (1997). *Du mode d'existence des outils de gestion*, Seli Arslan, Paris.
- MOISDON J.C. (2000). « Quelle est la valeur de ton point ISA ? Nouveaux outils de gestion et régulation dans le système hospitalier français », *Sociologie du Travail* 42/1, pp. 31-49.
- MONTALAN M.A. et VINCENT B. (2011), « Élaboration d'un Balanced Scorecard en milieu hospitalier – Une recherche-intervention auprès des équipes mobiles de gériatrie », *Revue Française de Gestion*, n° 211, pp. 93-102.
- NARO G. (1998), « La dimension humaine du contrôle de gestion : la recherche anglo-saxonne sur les aspects comportementaux de la gestion budgétaire », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 4, vol. 2, septembre, pp. 45-69.
- NARO G. (2010), « Perspectives critiques en comptabilité : le nouveau management public en question », in *Management, mondialisation, écologie – regards critiques en sciences de gestion*, pp. 185-213, Lavoisier, Paris.
- NARO G. et TRAVAILLÉ D. (2011), « Le BSC à l'épreuve de l'expérience. De l'assemblage d'un "puzzle" à la construction d'un "Lego" », *Revue française de gestion*, n° 211, pp. 65-80.
- NOBRE T. (2001), « Management hospitalier : du contrôle externe au pilotage, apport et adaptabilité du tableau de bord prospectif », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 7, vol. 2, pp. 125-146.
- NOBRE T. et LAMBERT P. (2012), *Le management de pôles à l'hôpital - Regards croisés, enjeux et défis*, Dunod, Paris.
- ORIOU F. (2004), « L'influence des systèmes relationnels d'acteurs sur les pratiques de contrôle de gestion », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, numéro thématique, pp. 237-255.
- PERRET B. (2006), « De l'échec de la rationalisation des choix budgétaires (RCB) à la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) », *Revue française d'administration publique*, n° 117, pp. 31-41.
- PERROW C. (1967), "A Framework for the Comparative Analysis of Organizations", *American Sociological Review*, vol. 32, n° 2, p. 194-208.
- PINTO M.-P. (1999), « Les univers de consommation : application du principe de catégorisation », *Décisions Marketing*, n° 17, mai-août.
- PORTER M.E. (1986), *L'avantage concurrentiel*, InterEditions, Paris.
- RAVIGNON L., BESCOS P.-L., JOALLAND M., LE BOURGEOIS S., MALÉJAC A. (2007), *La méthode ABC/ABM*, 3^e édition, Eyrolles/Éditions d'Organisation, Paris.
- RILEY R.D. (1987), "Competitive cost based investment strategies for industrial companies", in *Manufacturing Issues*, New York, Booz Allen and Hamilton.

- ROUACH M. et NAULLEAU G. (2009), *Contrôle de gestion bancaire et direction financière*, 5e éd., Revue Banque Edition.
- ROUACH M. et NAULLEAU G. (2012), *Contrôle de gestion bancaire et direction financière*, 6e éd., Revue Banque Edition.
- SALAS R. (2010), « La donnée n'est pas un donné ; pour une analyse critique de l'évaluation chiffrée de la performance », *Revue Française d'administration publique*, n° 135, pp. 497-515.
- SIMONS R.L. (1987), "Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis", *Accounting, Organizations and Society*, 12, n° 4, pp. 357-374.
- SIMONS R.L. (1994), "How new top managers use control systems as levers of strategic renewal", *Strategic Management Journal*, n° 15, pp. 169-189.
- SIMONS R.L. (1995), *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, Boston, Harvard Business School Press.
- SPONEM S. (2004), *Diversité des pratiques budgétaires des entreprises françaises : proposition d'une typologie et analyse des déterminants*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Paris-Dauphine.
- SPONEM S. et LAMBERT C. (2010), « Pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget. Perception des DAF et des contrôleurs de gestion », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 16, vol. 1, Avril, pp. 159-194.
- TURBIDE, J. et LAURIN C. (2009), "Performance Measurement in the Arts Sector: The Case of the Performing Arts", *International Journal of Arts Management*, 11(2), pp. 56-70.
- VYT D. (2005), « Mesure de la performance en grande distribution alimentaire », *Décisions Marketing*, n° 40, octobre-décembre, pp. 51-61.
- WOODWARD J. (1965), *Industrial organization: theory and practice*, London: Oxford University Press.

Index

A

ABC/ABM 31, 42, 59, 139
Aide à la décision 13, 26, 89, 130, 224, 233
Analyse d'écart 5, 18, 36, 101, 104, 136, 232
Apprentissage 8, 14, 18, 21, 54, 190

B

Balanced Scorecard 20, 190, 236
Benchmarking 19, 105, 141, 152, 246
Beyond budgeting 16, 41
Budget 13, 30, 42, 97, 99, 133, 194, 227, 230

C

Category management 71, 78, 91, 94
Centres d'analyse 30, 34, 47, 59, 185
Centres de responsabilité 22, 87, 131, 186
Chaîne de valeur 49, 130, 156
Comptabilité de gestion 12, 30, 180, 184, 186, 198, 205, 221
Compte de résultat 18, 99, 135, 149, 186, 225, 227, 239
Contrat d'objectifs 41, 175, 182, 196, 246
Coût complet/partiel 30, 47, 59, 181, 185, 224

Coût direct/indirect 33-34, 46, 51, 184-186, 222
Coût standard 32
Coûts variable/fixe 18, 33, 36, 109, 223

D

Décentralisation 68, 86, 175, 183, 186, 194, 200, 246
Délégation 2, 14, 16, 22, 101, 130, 131, 151, 166, 169, 183
Dialogue de gestion 173, 186, 192

E

Efficacité 4, 25, 55, 56, 83, 86, 101, 104, 132, 166, 171, 176, 193, 207
Efficience 4, 25, 54, 55, 56, 101, 106, 132, 167, 171, 180, 181, 192, 207

F

Facteur clé de succès 4, 10, 19, 81, 235
Fonction contrôle de gestion 21, 23, 24, 88, 89, 97, 130, 197

Contrôle de gestion sur mesure

I

Inducteur de coût 53, 139

O

Objectifs 166, 169, 170, 190
Objet de coût 46-47, 49, 180, 185

P

Pilotage de la performance 175, 192
Pilotage opérationnel 19, 40, 101, 144, 156
Pilotage stratégique 6, 9, 54, 68, 86, 88, 140, 184, 221

Q

Qualité 39, 48, 54-55, 69, 171, 177, 189, 206

R

Réduction des coûts 70, 71, 74, 92, 96, 130, 139, 179

Reporting 5, 41, 57, 91, 99, 105, 151, 155, 197, 217, 236, 246

Responsabilité 5, 20, 25, 40, 56, 97, 151, 166, 167, 246

Rolling forecast 17, 36

RSE 155, 156

S

Système de contrôle de gestion 4, 6, 9, 245

Système d'information 10, 57, 91, 129, 141, 157, 185, 195, 235

T

Tableau de bord 19, 41, 55, 104, 142, 187, 189, 234

Transversalité 22-23, 43, 45, 48, 56, 93, 96, 140, 184