

*Collection les mémentos finance  
dirigée par Jack FORGET*

# **Gestion budgétaire**

Prévoir et contrôler les activités de l'entreprise

**Jack FORGET**

© Éditions d'Organisation, 2005

ISBN : 2-7081-3251-2

**Éditions**  
  
**d'Organisation**

# Se référer à des notions de base utiles

Le contrôle budgétaire n'est pas une science. C'est d'abord une pratique qui évolue au gré des mutations économiques, technologiques et culturelles. Si ses fondements restent relativement stables au cours du temps, les techniques mises en œuvre doivent s'adapter aux nouvelles technologies de l'information. L'ensemble des indicateurs de gestion est dorénavant élaboré par le système d'information et d'aide à la décision de l'entreprise. Toutefois, il est nécessaire de connaître les principaux concepts utilisés par le contrôle de gestion pour comprendre ses finalités et interpréter ses résultats.

Les concepts sont répartis entre :

- ceux qui sont spécifiques au contrôle de gestion,
- ceux qui sont dérivés de la comptabilité,
- et ceux qui sont issus de la stratégie.

De quoi s'agit-il donc ?

## 1. Le contrôle de gestion : quelles notions ?

### B comme BUDGET

- **Budget à base zéro**

Cette méthode d'élaboration des budgets vise à éviter que les budgets successifs ne soient que la reconduction des budgets des années précédentes. Elle s'applique à la plupart des unités périphériques ou logistiques et vise à redéfinir les coûts de structure (ceux représentés par les services généraux). À partir d'une analyse coûts-services rendus, il est décidé si les budgets alloués doivent être augmentés, réduits ou supprimés. En fin de compte, chaque unité doit justifier son maintien au sein de l'organisation, son développement, son externalisation ou sa suppression. C'est certes une méthode lourde, mais particulièrement bien adaptée aux processus de fusions et de restructurations, car il permet une ré-allocation des ressources vers de nouveaux marchés ou de nouvelles activités.

- **Budget basé sur l'activité (ou comptabilité par activité)**

Méthode budgétaire selon laquelle l'allocation des ressources ne se fait plus seulement en fonction d'indicateurs de volume, mais en fonction des caractéristiques des produits ou des services. Sa finalité est d'explicitier le processus de création de valeur au sein des centres de responsabilité de l'entreprise. Cette méthode vise à comprendre les activités et les relations qui les unissent à la stratégie globale de l'entreprise en ayant recours à une analyse en termes de processus. Elle peut être conçue pour analyser directement la satisfaction des demandes des clients, à savoir :

- les ressources à mobiliser pour satisfaire les demandes normales des clients ;

- les ressources spécifiques à mobiliser pour satisfaire les demandes discrétionnaires des clients ;
- les possibilités de répondre à des demandes atypiques si les clients paient un supplément de prix.

Les ressources ne sont plus affectées aux activités (ou aux centres de responsabilité) sur la base de clés de répartition plus ou moins arbitraires, mais sont estimées sur la base du niveau d'activité réel des centres d'activité. Les budgets ne sont plus des instruments de mesure des coûts, mais des outils permettant de déterminer les causes et les effets des variations inattendues des paramètres. L'A.B.C. (« activity based costing ») est une méthode de calcul des coûts prenant appui sur la notion d'activité, et non sur la notion de produit ou de service. L'A.B.M. (« activity based management ») est la méthode de management prenant appui sur les outils développés par l'A.B.C.

- **Budget flexible**

Prévision budgétaire du coût total d'un centre d'analyse qui distingue les charges variables, dont le montant est fonction de l'activité du centre (sans être nécessairement proportionnel), et les charges fixes, dont le montant à court terme est indépendant du niveau d'activité. Les budgets flexibles peuvent être établis en fonction de différentes hypothèses de niveaux d'activité.

## C comme CENTRE et CONTRÔLE

- **Centre de responsabilité**

Unité élémentaire (ou entité de gestion) résultant du découpage de la structure de l'entreprise. La décomposition de l'organisation en centres de décisions élémentaires est une condition nécessaire à la

mise en place d'un système de gestion budgétaire. La mise en place d'un système de gestion repose simultanément sur la délégation de la prise de décision, sur la mesure décentralisée des performances et sur un contrôle centralisé des résultats : l'autocontrôle au niveau des centres de responsabilité se combine avec le pilotage exercé par la hiérarchie.

Les centres de responsabilité se répartissent entre :

- les centres de coûts (qui peuvent être des unités de production ou des unités de soutien administratif et logistique) ;
- les centres de revenus (services commerciaux) ;
- les centres de profit (dans lesquels les résultats obtenus sont calculés par la différence entre le chiffre d'affaires et les charges directement rattachées à ces centres).

Les dépenses non directement rattachables à des centres de profit doivent être ventilées en fonction de principes décidés par l'entreprise. Le suivi des marges dégagées par chacun des centres de profit constitue un des objectifs centraux du reporting financier appliqué à l'entreprise.

### • **Contrôle budgétaire**

C'est une modalité financière du contrôle de gestion. Tout budget est composé d'un ensemble de postes budgétaires. L'analyse des écarts budgétaires consiste à analyser les différences constatées entre les données prévisionnelles et les données réelles.

Trois paramètres sont pris en considération :

- les quantités,
- les prix,
- les rendements.

Les écarts trop importants doivent déclencher un processus de correction. L'analyse des écarts a longtemps constitué la méthode privilégiée du contrôle budgétaire. La régulation du système budgétaire à court terme réside dans ces mesures correctives qui, pour leur part, peuvent déclencher des effets d'apprentissage à moyen terme.

Les nouvelles méthodes de contrôle de gestion visent à anticiper les évolutions (planification flexible, méthodes des scénarios), à être plus réactives (réponses plus rapides aux modifications à court terme de l'environnement) ou à remettre en cause radicalement les données existantes (méthode A.B.C., méthode O.V.A.R.).



### **Critiques**

Le contrôle budgétaire est souvent critiqué en raison de sa focalisation excessive sur les structures existantes et non sur les relations de l'entreprise avec son environnement. Il cherche à détecter les inefficacités plutôt que les sources d'amélioration possibles. Il est parfois perçu comme un exercice formel relativement inefficace. Les résultats sont trop souvent évalués sur une base comptable et non dans le but de mettre en œuvre des plans d'action visant à améliorer les performances de l'entreprise.

- **Contrôle de gestion**

Ensemble de dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'entreprise. Leur comparaison avec des données passées ou prévues peut, le cas échéant, inciter les dirigeants à déclencher rapidement les mesures correctives appropriées (définition du Plan comptable général).

Situé entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel, le contrôle de gestion vise à améliorer les performances de l'entreprise grâce à des indicateurs de résultat et à promouvoir le changement organisationnel. Le contrôle de gestion englobe non seulement le contrôle financier (comptabilité analytique), mais encore l'ensemble des facteurs qualitatifs et quantitatifs (tableaux de bord) permettant d'améliorer les performances de l'entreprise.

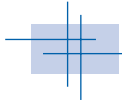
Le contrôle de gestion repose sur une séquence d'actions s'enchaînant logiquement :

- fixation des objectifs ;
- planification stratégique et financière à trois ou cinq ans ;
- élaboration du budget annuel ;
- contrôle de l'exécution du budget ;
- analyse des écarts entre les données budgétées et les données constatées ;
- élaboration et mise en œuvre des mesures correctives.

La réalisation des objectifs doit être obtenue en maximisant l'efficacité des ressources employées. C'est donc un système de pilotage permettant à la fois d'atteindre des objectifs (système finalisé), de mesurer les performances effectives (système incitatif) et de faire converger les actions vers les buts fixés (système coercitif). Les questions de la cohérence du système de contrôle de gestion et de la définition des critères de performances d'une organisation sont tributaires de sa culture, des finalités qu'elle poursuit, de son histoire, donc de l'ensemble des référents structurant son identité.

- **Contrôle de gestion appliqué aux services**

Le contrôle de gestion appliqué aux activités de service ne peut pas être une simple transposition des méthodes de contrôle de gestion appliquées au secteur industriel.



### **Originalité**

D'une certaine mesure, la société postindustrielle se caractérise par une industrialisation des services, autrement dit par une rationalisation sur le mode industriel des activités de service. Les prestations de service sont toutefois d'une nature différente de la production des biens matériels. Elles ne peuvent être évaluées qu'à partir d'une pluralité de critères. Ces activités sont réalisées de manière discontinue et de manière discrète au sens mathématique du terme, souvent par des entreprises dont les activités sont réparties sur plusieurs sites et qui requièrent un contrôle décentralisé. Les méthodes d'évaluation des performances doivent donc faire l'objet d'une adaptation spécifique, plutôt de nature qualitative, et doivent s'orienter vers des enquêtes évaluant les attentes de la clientèle et des enquêtes mesurant sa satisfaction.

Compte tenu de la diversité des activités de service, il n'existe pas de méthode de contrôle de gestion standard appliquée à ce type d'activités.



## D comme DYSFONCTIONNEMENT

- **Dysfonctionnement**

Le contrôle de gestion est un des processus qui se prête le mieux à l'émergence de dysfonctionnements. Toutes ses étapes et toutes ses procédures sont de nature à générer des effets pervers (effets contraires à ceux attendus par les initiateurs de l'action).

Le découpage en centres de responsabilités peut être flou. Les règles d'imputation des coûts indirects peuvent conduire à des résultats trompeurs, spécieux ou aberrants. La procédure budgétaire peut se transmuier en routine bureaucratique ayant perdu de vue les objectifs qu'elle doit théoriquement poursuivre. Les évaluations des performances individuelles et collectives peuvent être confondues ou bien transformées en rites purement formels. La notion de prévision peut être assimilée à celle d'objectif. Le suivi des écarts peut être inutilement détaillé, au point de masquer les évolutions essentielles.



### *Systemes de pouvoir*

Il faut distinguer les dysfonctionnements organisationnels des leurs idéologiques. L'entreprise n'est pas gouvernée selon une logique démocratique et la croyance des acteurs en un processus participatif de prise des décisions et de fixation des objectifs n'engage que leur crédulité. Même les délégations de responsabilité doivent être examinées à l'aune des rapports de pouvoir existant au sein de la hiérarchie. Toute organisation est d'abord un système de pouvoir régi par la confrontation et la coopération de volontés individuelles et collectives. Ce n'est pas parce qu'un système de contrôle de gestion se décline concrètement en une série d'indicateurs

quantifiés que pour autant ceux-ci sont de nature à rendre compte de manière exhaustive de la réalité des performances de l'organisation.

Le système de contrôle de gestion traditionnel était relativement pertinent pour les organisations de masse dans les sociétés industrielles. Mais son universalité est remise en cause en permanence par les nouvelles configurations organisationnelles émergeant dans les sociétés postindustrielles et dans des pays dont les mentalités collectives sont encore fortement imprégnées par les cultures traditionnelles (primat du collectif sur l'individuel, primat des valeurs symboliques sur les valeurs matérielles, primat des rationalités idéalistes sur les rationalités technicistes, primat de la tradition et de la permanence sur la dynamique perpétuelle du changement qui caractérise les économies en croissance).

## G comme GESTION

### • Gestion budgétaire

Mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrées (budgets) les décisions prises par la direction avec la participation des responsables (définition du Plan comptable général). La gestion budgétaire suppose la définition d'objectifs *ex ante*, une structure englobant l'ensemble des activités de l'entreprise, la participation et l'engagement des responsables des centres de responsabilité et la mise en place d'un contrôle budgétaire.

Les différents budgets par fonction comprennent :

- le budget des ventes ;
- le budget de production ;
- le budget des approvisionnements ;

- le budget des autres charges ;
- le budget des investissements.

Le budget consolidé par fonctions ou par centres de responsabilités permet d'élaborer les états financiers prévisionnels (bilan, compte de résultat, tableau de financement) et le budget de trésorerie.

### • **Gestion prévisionnelle**

Elaborer des budgets est indispensable pour modéliser des plans d'actions novateurs, pour anticiper, compte tenu des délais de mise en œuvre, des actions et pour opérer des arbitrages entre projets de développement.

Un budget permet de valider les options choisies et de mesurer les performances réelles de l'organisation, ainsi que de fixer des objectifs servant de systèmes d'incitation aux acteurs de l'entreprise. Comparer les réalisations aux prévisions permet de prendre des mesures correctives (boucles de régulation ou de rétroaction) et de remettre en cause les hypothèses fondamentales. Les budgets sont la traduction financière de plans d'actions cohérents avec les objectifs de l'organisation.

L'exercice budgétaire permet de révéler les raisonnements qui ont conduit au choix des plans d'action et d'opérer la synthèse des budgets des différents centres de responsabilité. Un budget n'est pas, en théorie, la reconduction des comptes de résultat passés. En réalité, la cohérence entre les documents financiers de court terme et les projections financières à long terme est toujours problématique.

L'élaboration des documents budgétaires s'effectue selon des procédures qui doivent permettre à des entités plus ou moins indépendantes de se coordonner et d'harmoniser leurs politiques. La finalité de la procédure budgétaire est l'intégration des différentes entités en

une seule organisation supposée poursuivre des objectifs unifiés et clairement décidés. La principale difficulté réside dans l'harmonisation des plans d'actions des centres de responsabilité et leur alignement sur les objectifs généraux poursuivis par l'organisation. L'élaboration *in fine* d'un budget consolidé suppose de procéder aux arbitrages et aux choix correspondant à la stratégie que l'organisation entend effectivement mettre en œuvre. La cohérence entre le tout (l'entreprise) et les parties (les centres de responsabilité) est toujours une quête hautement problématique.

## M comme MÉTHODE

- « **Kaizen** »

Méthode d'inspiration japonaise d'amélioration continue des performances d'une entreprise et de réduction des coûts. Elle passe souvent par la fixation de cibles successives à atteindre, reflétant un processus d'amélioration permanent des performances.

- « **Kanban** »

Méthode d'inspiration japonaise de production selon le principe « du juste à temps ». Les « kanbans » désignent les fiches disposées sur des porte-étiquettes ou stockées dans des classeurs, qui accompagnent chaque lot de pièces et font office d'ordre de production ou de transport : le kanban de transfert permet de transporter les pièces du centre fournisseur vers le lieu de production et le kanban de production déclenche l'opération de fabrication.

- **Méthode O.V.A.R.**

**(Objectifs, Variables, Actions, Responsabilités)**

Méthode permettant de piloter les performances d'une organisation en reliant étroitement la stratégie aux plans d'action opérationnels

offrant un cadre commun de références entre niveaux hiérarchiques et fonctions différentes. L'action de chaque responsable est déterminée par des objectifs qui sont réalisables grâce à des variables d'actions traduites en plans d'action opérationnels. La méthode O.V.A.R. constitue un cadre pour l'élaboration des tableaux de bord et la définition des indicateurs utilisés pour la mesure des performances de l'entreprise.

## P comme PRIX

- **Prix de cession interne**

Valeurs auxquelles des biens et services font l'objet d'un échange entre deux entités appartenant à une même organisation (entre deux centres de responsabilité d'une même entreprise, ou entre deux entreprises d'un même groupe économique et commercial).

Le système des prix de cession interne désigne l'ensemble des règles fixées pour valoriser les transactions ne faisant pas l'objet d'un échange marchand. Il permet de transformer les centres de coûts en centres de profit en valorisant conventionnellement leur production.



### **Diversité**

Plusieurs méthodes permettent d'attribuer une valeur à la production des biens et à la prestation de services non externalisées :

- l'élaboration de coûts standards ;
- la référence à des prix de marché ;
- le marchandage entre les centres concernés ;
- la facturation au coût réel mesuré *ex post*.

Le choix de la méthode détermine le résultat obtenu. Les coûts standards sont partiellement arbitraires : les prix de marché n'existent pas toujours et l'évaluation au coût réel neutralise la mesure de la performance.

La question des facturations internes au sein d'un groupe renvoie à deux problématiques différentes : l'optimisation de la localisation fiscale des bénéficiaires (maximisation des bénéfices dans les pays dans lesquels les taux d'imposition sont les plus bas) et un dilemme stratégique (stratégies d'impartition, de sous-traitance et d'externalisation des activités considérées comme non essentielles, c'est-à-dire comme ne relevant pas du cœur de métier de l'entreprise).

## S comme SYSTÈME

- **Système de reporting**

Action de rendre compte à intervalles réguliers des principales données comptables et financières, le plus souvent à court terme, à un niveau hiérarchique plus élevé. Ce système n'est pas nécessairement adapté aux besoins de pilotage des organisations centralisées et décentralisées, et encore moins à la définition de leur stratégie.

- **Système d'information et d'aide à la décision**

Le développement des techniques informatiques transforme le contrôle de gestion en fonction auxiliaire du système d'information et d'aide à la décision. Les données interprétées par le contrôle de gestion sont tributaires des systèmes informatiques qui les produisent.

Cette relation de dépendance ne fait que traduire la place spécifique du contrôleur de gestion dans l'organigramme de l'entreprise. Tout compte fait, l'exercice de sa mission suppose qu'il ait accès aux informations dont les services contrôlés disposent.

Il est vrai que les systèmes d'informations tendent à constituer la structure des organisations postindustrielles. Les E.R.P., « Entreprise Resource Planing », sont des logiciels de gestion intégrés prenant en charge de façon cohérente l'administration des principaux flux de données de l'entreprise. Ces systèmes opérationnels intégrés nécessitent un paramétrage minutieux et finissent par s'identifier avec l'architecture organisationnelle.

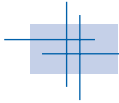
Par ailleurs, les systèmes de gestion des connaissances permettent de constituer une véritable mémoire de l'entreprise. L'opportunité, la qualité et la pertinence d'une décision dépendent des informations dont le décideur dispose.

Le travail de contrôle de gestion consiste à collecter, créer, traiter et analyser les informations nécessaires à la gestion opérationnelle de l'entreprise et à la mise en œuvre de sa stratégie. En revanche, le traitement des informations de nature prospective permettant d'apporter des modifications radicales aux systèmes socio-économiques ne relève pas de sa mission. L'innovation en matière technologique, économique, organisationnelle, sociale ou institutionnelle n'est pas du ressort du contrôle de gestion.

## T comme TABLEAU DE BORD

- **Tableau de bord équilibré (« balanced scoreboard »)**

Les outils traditionnels du reporting financier sont complétés par une nouvelle catégorie de tableaux de bord (« balanced scoreboards »). Ils recensent les informations recueillies le plus rapidement possible et correspondant le mieux aux préoccupations des responsables opérationnels.



## Évolutions actuelles

Leur élaboration a été rendue possible par les progrès de l'informatique de gestion qui produit et élabore des données quasiment en temps réel. Les indicateurs retenus sont quantitatifs et qualitatifs et ne se résument pas aux données comptables traditionnelles. Leur interprétation doit, le plus souvent possible, être dénuée d'ambiguïtés et leur calcul exempt, si possible, de biais. Les indicateurs doivent être fiables dans le temps et construits à partir de données faciles à obtenir. Dans l'idéal, les indicateurs doivent être pertinents, contrôlables, objectifs et simples. Les indicateurs effectivement disponibles ne recouvrent pas toujours ceux qui seraient souhaitables d'obtenir, voire n'appréhendent que partiellement les réalités dont ils sont supposés rendre compte.

La nouvelle génération de tableaux de bord, les « balanced scoreboards », a été développée par Kaplan et Norton en 1992. Elle comprend quatre orientations :

1. les résultats financiers ;
2. les indicateurs de satisfaction des clients ;
3. les possibilités d'amélioration des processus internes ;
4. les perspectives d'apprentissage et d'accroissement des compétences individuelles et collectives.

Ils sont construits à partir de la définition des missions et des performances de l'entreprise, de l'identification des variables ou des leviers d'action et de l'élaboration d'indicateurs reflétant les objectifs et les variables d'action.

Les différentes catégories sont liées entre elles par une chaîne de causalité, la catégorie financière étant considérée comme l'objectif final. Les indicateurs peuvent, par ailleurs,



recouvrir d'autres domaines que ceux strictement concernés par l'activité de l'entreprise, comme les données sociales ou environnementales.

L'attractivité de ces « tableaux de bord équilibrés » réside dans le fait qu'ils combinent les approches financières traditionnelles et les approches plus opérationnelles. Toutefois, les tableaux de bord présentent de manière synthétique et réactive les données essentielles au pilotage de l'entreprise ou d'un centre de responsabilité. Ils structurent la masse des données disponibles et sélectionnent les informations effectivement pertinentes.

## 2. La comptabilité de gestion : quelles notions ?

### A comme AFFECTATION

- **Affectation**

Inscription sans calcul intermédiaire d'une charge à un compte de coût ou, sans répartition préalable, à des centres d'analyse.

### C comme CENTRE, CHARGES et COÛTS

- **Centre d'analyse**

Centre où sont analysés des éléments de charges indirectes préalablement à leur imputation aux coûts des produits concernés.

- **Charges directes (ou frais directs)**

Charges qu'il est possible d'affecter sans calcul intermédiaire au coût d'un produit déterminé.

- **Charges incorporables**

Charges dont la direction estime qu'elles doivent être prises en compte pour le calcul des coûts.

- **Charges indirectes**

Charges nécessitant un calcul intermédiaire pour être imputées au coût d'un produit déterminé.

- **Charges opérationnelles**

Charges liées au fonctionnement courant de l'entreprise et donc généralement variables avec son niveau d'activité.

- **Charges de structure**

Charges liées à l'existence de l'entreprise et correspondant à une capacité de production déterminée (et donc fixes à court terme).

- **Coût**

Somme des charges relatives à un élément défini au sein de l'organisation comptable. Un coût se définit par son objet (produit, service), son périmètre (ensemble des charges retenues pour le calculer) et son moment de calcul (coût préétabli et coût constaté). Compte tenu des paramètres qui entrent dans sa définition, un coût est plus une opinion qu'une mesure objective.

- **Coût complet (ou coût de revient)**

Coût constitué par la totalité des charges qui peuvent lui être rapportées par toute démarche analytique choisie.

- **Coût direct**

Coût constitué par les charges qui lui sont directement rattachées (charges opérationnelles ou variables) et par les charges qui peuvent lui être rattachées sans ambiguïté.

- **Coût marginal**

Coût constitué par la différence entre l'ensemble des charges nécessaires pour la production d'une quantité donnée et l'ensemble des charges nécessaires pour la production de cette même quantité majorée d'une unité.

- **Coût préétabli**

Coût évalué *ex ante* pour établir des documents prévisionnels. Ils sont utilisés pour le calcul des écarts.

- **Coût variable**

Coût constitué seulement par les charges qui varient en fonction du niveau de l'activité de l'entreprise (sans pour autant qu'il y ait nécessairement une exacte proportionnalité).

## E comme ÉCART

- **Écart**

Différence entre une norme de référence et une grandeur calculée à partir de données réellement constatées.

## I comme IMPUTATION

- **Imputation**

Inscription des coûts des centres d'analyse aux coûts des produits proportionnellement aux unités d'œuvre des centres correspondant à ces produits. L'imputation est dite rationnelle lorsque la part des charges fixes est calculée par rapport à un niveau d'activité préalablement défini comme normal.

## M comme MARGE

- **Marge**

Différence entre un prix de vente et un coût (marge sur coût d'achat, marge sur coût variable, marge sur coût de production, marge sur coût direct ou marge sur coût complet, dite marge contributive).

## P comme POINT MORT, PRIX et PRODUCTIVITÉ

- **Point mort (ou seuil de rentabilité)**

Niveau de production qui dégage une marge sur coûts variables égale aux charges fixes. Ce niveau de production est celui à partir duquel l'activité de l'entreprise devient bénéficiaire.

- **Prix**

Le terme « prix » se réfère aux transactions d'une entreprise avec des entités juridiques qui lui sont extérieures. Les transactions entre services d'une même entreprise sont facturées à un prix de cession interne. Lorsque des transactions sont conclues entre des sociétés appartenant à un même groupe, la question se pose de savoir si ces transactions sont valorisées sur la base de prix de marché ou sur la base de standards fixés au sein du groupe.

- **Productivité**

Rapport entre une production et un facteur de production. Il est de préférence exprimé en unité monétaire. Le terme de rendement exprime également le rapport entre une production et un facteur de production. Il est de préférence exprimé en unité physique.

## R comme RÉPARTITION et RÉSULTAT

- **Répartition**

Classement des charges visant à leur inscription dans les centres d'analyse : ces charges ne peuvent pas être affectées autrement faute de possibilité de rattachement direct à une unité d'œuvre. Une répartition s'effectue à l'aide d'une clé de répartition fondée sur un raisonnement technique, statistique ou économique.

- **Résultat**

Différence entre un prix de vente et le coût de revient complet pour un bien ou un service.

## S comme STANDARD

- **Standard**

Norme de coût prévisionnel calculée analytiquement ou statistiquement constituant un objectif à atteindre ou une valeur de référence utilisée pour établir les comparaisons avec les données effectivement constatées.

## U comme UNITÉ D'ŒUVRE

- **Unité d'œuvre**

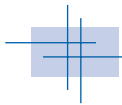
Unité de mesure dans un centre d'analyse (heure machine, heure de travail, unité de fourniture travaillée, unité monétaire comme un coût ou un chiffre d'affaires).

### 3. La stratégie : quelles notions ?

#### C comme CHAÎNE DE VALEUR

- **Chaîne de valeur**

Représentation de l'entreprise sous forme d'une série de fonctions ajoutant successivement de la valeur aux biens et aux services qu'elle produit. Cette valeur ajoutée doit être normalement estimée sur la base de prix de marché.



#### **Évolutions actuelles**

L'analyse en termes de chaîne de valeur a conduit au développement de la sous-traitance et de l'externalisation des fonctions auxiliaires ou logistiques de l'entreprise (stratégie d'impartition). Pour chaque fonction, l'entreprise doit se demander s'il lui est préférable de remplir cette fonction en interne ou bien d'acheter le produit ou la prestation de service à un fournisseur extérieur.

#### E comme ÉTALONNAGE

- **Étalonnage comparatif (« benchmarking ») ou parangonnage**

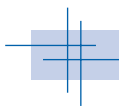
Positionnement d'une entreprise ou d'un centre d'analyse stratégique obtenu en comparant ses performances mesurées par des indicateurs à celles d'entités similaires pour lesquelles les mêmes indicateurs ont été calculés. L'étalonnage comparatif est une analyse des meilleures pratiques, puis, une fois celles-ci identifiées, elles doivent faire normalement l'objet d'une transplantation au sein de l'organisation qui cherche à améliorer ses performances.

- L'étalonnage comparatif interne sert à comparer les performances des entités appartenant à la même organisation. Dans ce cas, la direction peut facilement avoir accès aux informations requises.
- L'étalonnage fonctionnel sert à comparer les performances de services fonctionnels de différentes entreprises. Le recours à des cabinets de consultants ayant une connaissance approfondie des pratiques de ces entreprises est souvent une nécessité pour acquérir les informations convoitées.
- L'étalonnage concurrentiel consiste à comparer les performances de l'entreprise à celles de ses concurrents directs. Dans ce cas, il est assimilable à une étude de positionnement stratégique.

## G comme GESTION

- **Gestion par projets**

Structure organisationnelle transversale mise en place temporairement afin de résoudre un problème en combinant des ressources issues de structures fonctionnelles et opérationnelles différentes.



### **Évolutions actuelles**

Cette nouvelle configuration organisationnelle permet de coordonner de manière plus rapide et plus efficace des ressources provenant des divisions et des fonctions distinctes au sein de l'entreprise. Ce type de structure n'est réellement efficace que s'il poursuit un objectif clairement identifié et s'il est soumis à des contraintes clairement explicitées (horizon temporel de réalisation du projet, niveaux des coûts et de la qualité à atteindre, niveau de confidentialité de la mission, recours possible ou non à des partenaires extérieurs).

Le pilotage et le contrôle des projets supposent la mise en œuvre de méthodes différentes de celles applicables aux processus récurrents ou routiniers. Ces structures adhocratiques ne doivent normalement se maintenir que pendant la durée de leur mission.

- **Gestion de la qualité totale (« total quality management »)**

Système de gestion organisé afin d'obtenir un niveau optimal de qualité. Les standards de qualité ont été spécifiés dans des normes ISO. L'homologation des produits et des services – voire des systèmes de production – est devenue quasiment une obligation pour les entreprises pour qu'elles soient autorisées à soumissionner à la plupart des appels d'offres publics et privés.

## P comme PLANIFICATION STRATÉGIQUE

- **Planification et gestion budgétaire**

La stratégie est concrétisée par la rédaction d'un plan stratégique ayant un horizon de trois à cinq années. La planification stratégique consiste en la projection dans l'avenir de l'entreprise, tant en ce qui concerne son positionnement concurrentiel que les caractéristiques intrinsèques de son métier.



### **Critiques**

Les critiques relatives à la planification portent sur sa rigidité (elle nuirait à la réactivité), sur son formalisme (elle servirait à légitimer les décisions déjà prises et non à anticiper les évolutions de l'environnement) et sur le cloisonnement entre les différentes fonctions qu'elle renforcerait.



Le budget est l'expression économique des plans d'action pour l'année à venir afin d'allouer les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés. Chaque centre de décisions se voit assigné des objectifs cohérents avec les objectifs globaux de l'entreprise, desquels découle théoriquement son budget. Les budgets sont construits à la fois selon une logique hiérarchique, une logique fonctionnelle et une approche par projets (le croisement des logiques horizontales et verticales pouvant conduire à des budgets matriciels). Les budgets sont normalement révisables pour tenir compte des évolutions environnementales non anticipées et survenues au cours de l'exercice.

Le schéma idéal d'articulation entre les budgets et le plan correspond à une approche rationnelle et hiérarchique de la gestion d'entreprise.

- La planification stratégique procède à une quantification globale et indicative des objectifs ciblés.
- La planification opérationnelle comprend des plans d'action et des objectifs d'activité quantifiés de manière globale.
- Le budget est la traduction annualisée des activités prévues par la planification opérationnelle. Les documents de synthèse budgétaire sont ceux dont le degré de détail et de précision est le plus élevé.



### **Critiques**

Cette approche assimile implicitement l'entreprise à un « homo economicus » omniscient, rationnel et cherchant à maximiser ses intérêts à court et à long terme. Elle passe sous silence les autres dimensions qui caractérisent tout ensemble humain organisé.

- Les incertitudes majeures sont relatives à l'avenir. Les évolutions environnementales sont difficiles à anticiper et les événements aléatoires sont imprévisibles par essence. Toute stratégie d'entreprise est une dialectique entre le volontarisme économique et la prise en considération des contraintes qui agissent en permanence comme un rappel au principe de réalité.
- La structure des organisations réside principalement dans les procédures administratives et dans les systèmes d'information qui en constituent l'ossature. Ceux-ci ont leur logique propre de fonctionnement qui peut parfois entrer en contradiction avec la logique stratégique. L'idée selon laquelle il existe une harmonie naturelle et une cohérence qui va de soi entre les processus budgétaires et les autres processus en action au sein de l'entreprise (en particulier le processus stratégique) est un postulat idéaliste. Chaque strate hiérarchique est porteuse d'objectifs qui ne se confondent pas nécessairement avec les objectifs poursuivis par l'organisation (pour autant qu'elle soit en mesure de les formuler explicitement).
- Toute organisation est un ensemble humain organisé dans laquelle les ressources rares (positions de pouvoir, ressources, gratifications matérielles et symboliques) font l'objet d'une concurrence âpre pour leur appropriation. Elle est également caractérisée par une culture, ensemble des valeurs et des normes implicites qui structure son identité. Il serait erroné de qualifier la culture organisationnelle, de « part maudite », de part irréductible de l'irrationnel propre à tout comportement individuel ou collectif. Il convient en revanche de comprendre les rationalités multiples qui surdéterminent les comportements individuels et collectifs.

## R comme RÉINGÉNIERIE

- **Processus de réingénierie**  
(« reengineering », « downsizing », « streamlining »)

Restructuration en profondeur des processus fondamentaux de l'entreprise afin d'obtenir des augmentations significatives à court terme de ses performances. Ce terme a désigné le processus de restructuration radicale auquel les entreprises américaines ont été confrontées au début de la décennie 90. La réorganisation de leurs modes de fonctionnement est la conséquence directe de la mise en réseau généralisée des différents postes de travail et a favorisé un accroissement des gains de productivité générés par les techniques de l'information et de la concurrence.

D'une certaine manière, le reengineering consiste à transposer au niveau des fonctions administratives les méthodes d'organisation industrielle rendues possibles par les applications de l'informatique industrielle aux processus de production (réduction massive des délais de production et de stockage, optimisation de la logistique, amélioration de la qualité et diversification de la production).

Le contrôle de gestion, pour sa part, cherche une amélioration des performances dans le cadre des structures et des processus existants. Ses propositions d'amélioration visent à accroître les performances de l'entreprise de manière incrémentale, c'est-à-dire de manière progressive, en n'excluant pas de procéder à des tests et de renoncer à des mesures si elles devaient s'avérer inopérantes ou contre-productives.

## S comme « SLACK »

- **« Slack » organisationnel (« jeu » caractérisant un système mécanique ou « mou » dans une corde)**

Ressources non nécessaires à la réalisation des objectifs de l'entreprise qui sont demandées par les gestionnaires de centres de responsabilités ou par les opérationnels pour disposer dans leurs budgets de ressources excédentaires permettant d'amortir les chocs imprévus ou de faire face aux événements fortuits.

Le terme est emprunté à la mécanique : un système mécanique qui n'a pas de « jeu », est complètement asservi et est souvent paralysé. Il a besoin d'une marge de liberté pour pouvoir remplir les fonctions pour lesquelles il a été conçu, et cela de manière optimale et durable.

## S comme STRUCTURE en réseau

- **N-forme (« network-form »)**

Structure en réseau s'opposant à la structure multidivisionnelle (M-forme). L'entreprise mono-activité est structurée selon le principe de spécialisation fonctionnelle. Dès qu'une entreprise se diversifie, elle adopte une structure divisionnelle (la spécialisation s'opérant alors le plus souvent par lignes de produits). La structure matricielle est la synthèse des structures divisionnelles et fonctionnelles.

La forme en réseau caractérise les entreprises se structurant à l'instar de leur système informatique et dont les unités élémentaires sont reliées par les flux d'informations et de biens matériels qu'elles échangent.