
UE 213 ➡ MANAGEMENT ET CONTRÔLE DE GESTION

Année 2013-2014

Ce fascicule comprend :
La série 2

Le devoir 2 à envoyer à la correction

Le devoir 3 à envoyer à la correction

STRATÉGIE ET CONTRÔLE DE GESTION

En collaboration avec
le Centre National
d'Enseignement à Distance
Institut de Lyon

CNED

Olivier JOFFRE
Didier LECLERE
Bernard MOISY
Samuel SPONEM
Christophe TORSET

W2131-F2/4

Les auteurs :

Olivier JOFFRE : Maître de conférences, Université Paris XII.

Didier LECLERE : Professeur des Universités au Cnam-Intec, expert-comptable diplômé.

Bernard MOISY : Agrégé d'économie et de gestion.

Samuel SPONEM : Professeur HEC Montréal, DESCF, ancien élève de l'École Normale Supérieure de Cachan.

Christophe TORSET : Maître de conférences au Cnam-Intec, docteur en sciences de gestion, DESCF.

⟨... *www.cnamintec.fr* ...⟩

L'ensemble des contenus (textes, images, données, dessins, graphiques, etc.) de ce fascicule est la propriété exclusive de l'INTEC-CNAM.

En vertu de l'art. L. 122-4 du Code de la propriété intellectuelle, la reproduction ou représentation intégrale ou partielle de ces contenus, sans autorisation expresse et préalable de l'INTEC-CNAM, est illicite. Le Code de la propriété intellectuelle n'autorise que « les copies ou reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective » (art. L. 122-5).

«... OBJECTIFS ...»

- Savoir réaliser un diagnostic stratégique.
- Savoir identifier les différents types et différents niveaux de stratégie.
- Être en mesure de proposer des styles de contrôle de gestion adaptés à chaque type de stratégie.
- Savoir identifier les leviers de contrôle.
- Savoir construire un budget et calculer des écarts.
- Savoir mettre en place un tableau de bord.



TABLE DES MATIÈRES

PARTIE 2. STRATÉGIE ET CONTRÔLE DE GESTION	7
Introduction	7
Chapitre 1. Stratégie et management stratégique	8
Section 1. Définitions.....	8
Section 2. Les « discours » sur la stratégie : normatifs ou descriptifs ?	9
Section 3. Les trois niveaux de la stratégie.....	11
Section 4. Le management stratégique.....	11
Chapitre 2. Management stratégique et SCDG	12
Section 1. Diagnostic stratégique et SCDG	12
Section 2. Choix stratégiques et SCDG	18
Section 3. Déploiement stratégique et SCDG	21
Chapitre 3. Le « pilotage » stratégique et ses outils	41
Section 1. Un problème de vocabulaire	42
Section 2. La place du pilotage stratégique dans le système de contrôle.....	43
Section 3. Les outils du pilotage stratégique	46
EXERCICES AUTOCORRIGÉS	113
INDEX	128
DEVOIR 2	129
DEVOIR 3	143

STRATÉGIE ET CONTRÔLE DE GESTION

INTRODUCTION

Le SCDG (Système de contrôle de gestion) ne permet pas uniquement de maîtriser la gestion à court terme. Il fournit également des informations permettant le pilotage stratégique, c'est-à-dire le fait de s'assurer que cette gestion va bien dans le sens des grandes orientations stratégiques, prises à beaucoup plus long terme. Entre la stratégie et le contrôle existe une relation très forte.

Fondamentalement, le contrôle doit être considéré comme un outil au service de la stratégie. D'ailleurs, les définitions classiques du contrôle de gestion mettent en avant cette fonction. Anthony, l'un des fondateurs de la discipline, considère ainsi que le contrôle de gestion est le « processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation »¹.

Ainsi, la définition des objectifs lors du processus de contrôle joue un rôle majeur dans le déploiement stratégique. Par ailleurs, le suivi et la mise en œuvre de la stratégie supposent l'utilisation en feedback d'informations sur les écarts qui peuvent être constatés entre les objectifs stratégiques et les performances effectives.

Parmi ces informations, certaines relèvent plus du management stratégique proprement dit ou de l'économie industrielle que du contrôle de gestion, et il n'est pas question pour les contrôleurs d'envahir le champ de ces autres disciplines. Par exemple, l'analyse et l'anticipation des grandes évolutions technologiques qui rendent peu à peu obsolètes les produits et les procédés d'une entreprise, et qui l'obligent à des adaptations ou à des reconversions, peuvent difficilement être induites des états de contrôle budgétaire. En revanche, d'autres informations, tout aussi importantes, comme l'évolution des ventes sur les différents couples « produits-marchés », ou l'évolution de la rentabilité du capital investi dans différents secteurs d'activité, relèvent d'un traitement analytique classique des informations comptables disponibles en interne. Pour simplifier, disons que les données comptables qui sont utilisées pour le pilotage opérationnel peuvent et doivent être agrégées et synthétisées pour pouvoir être utilisées de façon stratégique à un autre niveau.

De plus, en retour, les informations fournies par le SCDG peuvent influencer la stratégie. Par exemple, les états de contrôle peuvent montrer qu'une décision stratégique prise antérieurement, comme de se diversifier dans un nouveau secteur d'activité, ne porte pas ses fruits, est en train de mener à une impasse financière, et devrait peut-être être abandonnée.

Il y a en quelque sorte une dialectique du souhaitable et du possible, et le SCDG est là normalement pour rappeler quels sont les faits (les performances), afin par exemple de ne pas « persévérer dans l'erreur ».

Il importe donc d'avoir une bonne connaissance des problèmes qui se posent au niveau stratégique, afin de pouvoir comprendre comment le SCDG peut être configuré pour être en mesure de fournir certaines informations indispensables à la prise de décision stratégique. Il est évident que l'existence d'un SCDG pertinent et efficace doit être considérée comme une condition non pas suffisante, mais nécessaire pour que le management stratégique puisse s'exercer, du moins dans les entreprises d'une certaine taille.

1. Anthony, R.N. (1988), *The Management Control Function*, The Harvard Business School Press, Boston, p. 10 (Trad. *La fonction contrôle de gestion*, Paris, Publi-union, 1993).

La suite de cette série s'articule donc de la manière suivante. Dans un premier temps, les principaux concepts de la stratégie et du management stratégique sont définis. Ensuite, les différentes étapes du management stratégique sont étudiées et leurs liens avec les systèmes de contrôle de gestion sont discutés. La section 3 présente les concepts et outils du pilotage stratégique (la planification stratégique, le budget, les tableaux de bord et le *target costing*).

CHAPITRE 1. STRATÉGIE ET MANAGEMENT STRATÉGIQUE

Après avoir défini la stratégie (Section 1) et positionné les différents discours dans le domaine (Section 2), cette section présente les trois niveaux organisationnels auquel se fait la stratégie (Section 3) et les trois principales facettes du management stratégique (Section 4).

SECTION 1. DÉFINITIONS

Le concept de stratégie est d'origine militaire. Dans ce contexte, il désigne l'art de commander l'armée en présence de l'ennemi. Les définitions qui en ont été données dans le cadre de l'organisation sont multiples et parfois contradictoires.

On peut cependant considérer que :

« Des décisions sont qualifiées de stratégiques si elles concernent des allocations de ressources qui touchent les orientations à long terme d'une organisation ou son périmètre d'activité et si elles ont pour but l'obtention d'un avantage concurrentiel². Ces décisions sont en général complexes et se situent dans un contexte d'incertitude. »

Dès lors, on peut qualifier une décision de stratégique lorsqu'elle remplit les trois conditions suivantes :

- La stratégie engage l'avenir de l'entreprise.
Il faut que l'enjeu soit significatif.
- La stratégie indique l'horizon permanent de l'action.
Il doit y avoir définition de règles, de principes, de décisions qui vont guider l'action.
- La stratégie se décline en chiffres.
Il doit y avoir allocation de ressources matérielles, financières et humaines.

La stratégie reflète donc les différentes facettes d'un projet pour l'organisation en renvoyant à trois questions principales : le pourquoi, le quoi et le comment de son activité. Le « pourquoi » concerne la mission que s'est assignée l'organisation (c'est-à-dire ce qu'elle est ou aspire à être). Le « quoi » porte sur les buts (intentions qui sous-tendent l'action) et les objectifs (résultats à atteindre, quantification ou précision des intentions) qu'elle s'est fixés. Le « comment » traite de la manière d'atteindre les objectifs.

Ces différentes facettes de la stratégie sont résumées dans les 5 P de la stratégie, tels qu'ils ont été proposés par Mintzberg³.

Les 5 P de la stratégie

Créer une mission : la stratégie comme une PERSPECTIVE

La mission peut se définir comme la raison pour laquelle une organisation existe. Elle découle pour partie des valeurs et des attentes des parties prenantes. Elle peut être définie dans ses statuts ou dans le projet d'entreprise défini par les dirigeants. La rentabilité ne peut pas être définie comme la principale mission d'une organisation. Certes, une entreprise privée doit faire du profit pour ses actionnaires. C'est une condition nécessaire mais ce n'est pas une condition suffisante pour assurer son succès.

2. Johnson, G., Scholes, K., Whittington, R. & Fréry, F. (2005), *Stratégie*, Pearson Education, 7^e édition.

3. Mintzberg, H., Ahlstrand, B. & Lampel, J. (1999), *Safari en pays de stratégie*, Village Mondial.

Choisir ses armes : la stratégie comme un POSITIONNEMENT

La position concerne la manière ou la méthode retenue par l'entreprise pour créer de la valeur pour l'actionnaire et la façon dont elle compte faire face à la concurrence. Elle peut par exemple choisir de se différencier de ses concurrents par les services rendus, la qualité ou un prix inférieur.

Fixer des objectifs de performance : la stratégie comme un PLAN

La préparation des plans et des objectifs porte sur la méthode retenue pour communiquer la stratégie à l'organisation dans son ensemble et pour coordonner l'ensemble des ressources afin de s'assurer que la stratégie peut être réalisée.

Feedback et ajustement : la stratégie comme un PROCESSUS dans l'action

La stratégie concerne aussi la traduction des perspectives, positions et plans en action. Dans la pratique, la stratégie mise en œuvre n'est pas toujours une stratégie délibérée comme ont pu le faire penser les trois premières perspectives. Elle est parfois aussi émergente, c'est-à-dire non prévue et/ou non voulue par la direction dans sa mission, ses armes et son plan.

Manœuvres stratégiques : la stratégie comme un PIÈGE

La stratégie peut être vue comme une manœuvre spécifique pour éliminer un opposant ou un concurrent. Dans ce cas, la stratégie est une menace, une tentative d'intimidation.

On peut ainsi voir la stratégie sous différents angles. Ceci se traduit dans la diversité des discours sur la stratégie.

SECTION 2. LES « DISCOURS » SUR LA STRATÉGIE : NORMATIFS OU DESCRIPTIFS ?

Afin de comprendre le discours sur la stratégie, il faut être conscient de la diversité des discours en la matière. Cette discipline s'est développée avec un objectif d'aide à la direction des entreprises et, bien souvent, le discours sur la stratégie s'apparente plus à un art pratique qu'à une science à laquelle on pourrait se référer sans se tromper pour conduire les activités d'une organisation. Plusieurs types de discours sur la stratégie n'ayant pas le même statut se sont développés :

- Les discours des dirigeants, qui sont les premiers concernés par les décisions stratégiques qui doivent être prises dans les organisations : leur objectif est en général de justifier les décisions prises et parfois de les expliquer pour faire partager leurs connaissances.
- Les discours des cabinets de conseil (le cabinet BCG est, en la matière, le plus célèbre) qui proposent des outils à destination des dirigeants : leur objectif est d'abord de vendre des « missions ». Ils vont donc tenter de se différencier de leurs concurrents en proposant de nouveaux outils, de nouveaux concepts.
- Les discours des universitaires, enseignants-chercheurs, qui sont aussi parfois consultants : leur objectif est de transmettre aux étudiants un savoir sur la stratégie, qui vient, pour partie, de recherches et, pour partie, des discours des dirigeants et cabinets de conseil. Leur prétention est scientifique mais il s'avère difficile dans ce domaine, comme dans bien des domaines de la vie sociale, d'émettre des préconisations universelles.

Mintzberg⁴ distingue dix écoles de pensée sur la stratégie dans lesquelles se retrouvent à des degrés divers les discours des dirigeants, des cabinets de conseil ou des universitaires. Certaines écoles peuvent être qualifiées de « normatives », c'est-à-dire qu'elles donnent des recommandations quant

4. Mintzberg, H., Ahlstrand, B. & Lampel, J. (1999), *Safari en pays de stratégie*, Village Mondial.

aux stratégies à adopter dans une situation donnée. D'autres peuvent être qualifiées de « descriptives » dans la mesure où elles ont seulement vocation à donner des explications sur les phénomènes en œuvre dans les situations stratégiques.

École de la conception	Cette école voit l'élaboration de la stratégie comme processus de conception. Le développement de cette école est dû à des professeurs de Harvard dans les années 1960 et à leur méthode d'enseignement par études de cas. L'apport de cette école est de proposer une formalisation de la réflexion stratégique autour des forces/faiblesses et opportunités/menaces de l'organisation.
École de la planification	Dans cette perspective, l'élaboration de la stratégie est vue comme un processus formel. L'école de la planification est née au même moment que l'école de la conception. Cette approche a eu une influence considérable dans le management stratégique des années 1970 mais elle a été fortement critiquée depuis. Elle reprend les hypothèses de l'école de conception en décomposant la mise en œuvre de la stratégie en étapes distinctes et en la formalisant.
École du positionnement	L'école du positionnement voit l'élaboration de la stratégie comme un processus analytique. Cette école a dominé le discours sur la stratégie dans les années 1980. Michaël Porter lui a donné son élan, à la suite de travaux issus du monde universitaire et des cabinets de conseil (le BCG notamment). Contrairement aux écoles précédentes qui admettaient que le nombre de stratégies pouvait être illimité, l'école du positionnement prétend qu'il n'existe que quelques stratégies génériques.
École entrepreneuriale	Cette école voit l'élaboration de la stratégie comme un processus visionnaire au centre duquel se trouve le dirigeant avec sa vision (c'est-à-dire l'état futur souhaité). Cette perspective est bien sûr très présente dans la presse mais elle est aussi présente dans les travaux universitaires avec des recherches sur le lien entre la personnalité du dirigeant et le type de stratégie.
École cognitive	Avec l'école cognitive, la stratégie est vue comme un processus mental. Il est donc nécessaire d'explorer ce qui se passe dans la tête du stratège pour comprendre la stratégie (processus mentaux et biais dans la prise de décision).
École de l'apprentissage	Dans cette perspective, l'élaboration de la stratégie est vue comme un processus émergent. Selon cette école, les stratégies se dégagent au fur et à mesure que les individus, individuellement et collectivement, assimilent les données de la situation et les moyens dont ils disposent pour les traiter. Les stratégies peuvent émerger à tous les niveaux de l'organisation. L'objectif est donc de mettre en place les structures de contrôle qui permettent de faire émerger les bonnes stratégies. Dans la perspective de l'apprentissage, les compétences de l'organisation, telles qu'elles ont été mises en évidence par Hamel et Prahalad dans les années 1990, jouent un rôle central dans sa réussite stratégique.
École du pouvoir	L'école du pouvoir voit l'élaboration de la stratégie comme un processus de négociation. Elle considère que les relations de pouvoir jouent un rôle majeur dans et entre les organisations et que, de ce fait, l'élaboration de la stratégie est un processus politique. Elle insiste aussi sur le fait que l'organisation doit satisfaire ses différentes parties prenantes pour survivre.
École culturelle	Dans la perspective de l'école culturelle, l'élaboration de la stratégie est vue comme un processus collectif. C'est dans les années 1980 que le management a découvert la culture à la suite des succès des entreprises japonaises. La culture est ainsi vue comme une ressource clé indispensable au développement d'un avantage concurrentiel.
École environnementale	L'école environnementale voit l'élaboration de la stratégie comme un processus de réaction. Les auteurs de cette école considèrent l'entreprise comme quelque chose de passif qui réagit aux évolutions de l'environnement. L'école environnementale prend ses racines dans la théorie de la contingence qui affirme qu'il n'existe pas une seule bonne façon de diriger une entreprise mais que tout dépend de la taille de l'entreprise, de ses techniques, de la stabilité, de la complexité et de l'hostilité de l'environnement externe.
École de la configuration	Cette école envisage l'élaboration de la stratégie comme un processus de transformation. Elle tente d'intégrer les messages des dix autres écoles en en proposant une synthèse. L'école met en avant diverses typologies des stratégies et des organisations et étudie les modes de changement et de passage de l'une à l'autre de ces typologies. L'auteur central de cette école est le Canadien Henry Mintzberg.

Ces dix écoles mettent donc l'accent sur un aspect différent de la stratégie. Les trois premières sont essentiellement prescriptives ou normatives (elles expliquent « comment faire la stratégie ») alors que les suivantes sont de nature plus descriptive (elles observent « comment se fait la stratégie »). La diversité des écoles doit permettre de prendre en compte la diversité des points de vue possibles sur la stratégie. Les résultats et outils de ces dix écoles seront utilisés dans la suite de cette série.

SECTION 3. LES TROIS NIVEAUX DE LA STRATÉGIE

Dans les grandes organisations ayant des activités diversifiées, la stratégie intervient à plusieurs niveaux de l'organisation :

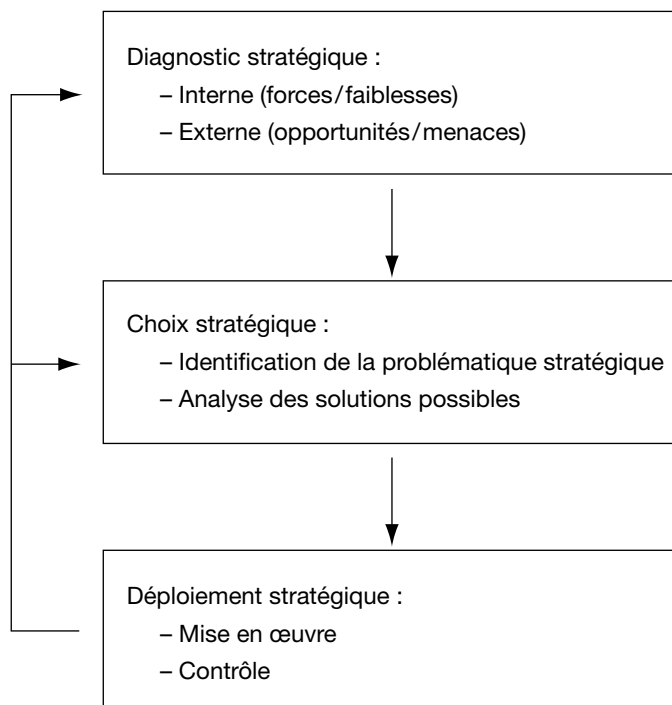
- **La stratégie globale d'entreprise (ou corporate strategy)** concerne la mission et le périmètre de l'organisation. Elle a pour but d'assurer la pérennité de l'organisation tout en satisfaisant aux attentes des parties prenantes. C'est à ce niveau que sont définis les **Domaines d'activité stratégique** (DAS – aussi appelés *business units*). Un domaine d'activité stratégique (DAS, ou « Strategic Business Unit ») correspond à un sous-ensemble de l'entreprise dédié à un type de produit (ou de service). Un DAS est destiné à un marché spécifique, et répond à une logique propre stratégique d'allocation de ressources. Une entreprise peut être composée d'un seul ou de plusieurs DAS.
- **La stratégie par domaine d'activité (ou business strategy)** consiste essentiellement à définir l'avantage concurrentiel que l'on souhaite développer pour chaque activité. De manière basique, le choix porte sur trois possibilités : être moins cher, être plus innovant, faire sur-mesure. Pour effectuer ce choix, l'entreprise pourra s'appuyer sur un diagnostic interne et un diagnostic externe. La réalisation d'un diagnostic externe est destinée à permettre au DAS de répondre aux **facteurs clés de succès (FCS)** du secteur d'activité. Les facteurs clés de succès sont les éléments sur lesquels toute entreprise présente sur un secteur donné doit être performante pour assurer son succès. Elles constituent en quelque sorte les « règles du jeu » du secteur. Mais plutôt que de s'y conformer, l'entreprise peut tenter de changer ces règles. La réalisation d'un diagnostic interne doit lui permettre d'évaluer sa capacité stratégique, et de développer des **compétences distinctives**.
- **Les stratégies opérationnelles** déterminent comment sont déployés les choix stratégiques au niveau des composantes de l'organisation (ressources, processus et savoir-faire).

SECTION 4. LE MANAGEMENT STRATÉGIQUE

Le management stratégique concerne trois principales phases : le diagnostic stratégique (qui permet de déterminer la position stratégique de l'organisation), les choix stratégiques (qui consistent à formuler les options possibles et à sélectionner l'une d'entre elles) et le déploiement stratégique qui concerne la mise en œuvre et le contrôle de celle-ci. Le management stratégique doit être distingué du management opérationnel et quotidien qui accapare le plus souvent le manager.

Le management stratégique est généralement considéré comme un processus bouclé :

Les étapes du management stratégique



La partie qui suit aborde ces différentes étapes en lien avec l'utilisation des systèmes de contrôle de gestion.

CHAPITRE 2. MANAGEMENT STRATÉGIQUE ET SCDG

À chaque étape du management stratégique (diagnostic stratégique, choix stratégique et déploiement stratégique), on peut considérer le SCDG comme un fournisseur d'informations.

SECTION 1. DIAGNOSTIC STRATÉGIQUE ET SCDG

Pour effectuer un diagnostic stratégique, il est d'abord nécessaire d'identifier les objectifs de l'organisation. Ensuite, un diagnostic interne et un diagnostic externe doivent être réalisés.

I. LES OBJECTIFS GLOBAUX ET LE CONTRÔLE DE GESTION DE L'ORGANISATION

De manière générale, le contrôle de gestion doit aider les managers et dirigeants à assurer⁵ :

- La *compétitivité des opérations*, c'est-à-dire la capacité à proposer une offre de produits-services intéressante pour les clients. La planification stratégique et l'identification des facteurs clés de succès sont en la matière les principaux outils du contrôle de gestion.
- La *rentabilité*, c'est-à-dire la capacité de l'entreprise à créer de la valeur pour les actionnaires. Ceci passe par la mesure de la rentabilité économique, notamment avec le ROI, qui correspond à un taux de rendement des actifs, ou avec l'EVA, qui est la valeur ajoutée économique.
- La *pérennité*, c'est-à-dire la capacité à identifier et à gérer les ressources et compétences nécessaires pour que l'entreprise dure.

Sur le long terme, ces trois exigences sont certainement convergentes. Sur le court terme, en revanche, elles mettent l'entreprise au centre d'objectifs contradictoires. Une exigence peut ainsi être développée au détriment des deux autres. Par exemple, sacrifier la rentabilité pour développer les ventes (c'est-à-dire être compétitif), limiter l'investissement pour améliorer la rentabilité (et donc favoriser le court terme au détriment du long terme), etc.

Dans les faits, la réalité des relations de pouvoir qui s'exercent sur l'organisation concernée détermine pour une large part les objectifs généraux et, par conséquent, le type de contrôle de gestion qui sera mis en place. De très nombreux exemples permettent d'illustrer ceci.

Dans le cas d'une PME dirigée par son fondateur, qui en est généralement le propriétaire, les objectifs d'indépendance, d'autonomie, de réalisation personnelle sont souvent très forts, et peuvent primer sur des objectifs de rentabilité financière classique. Par contre, dans une plus grande entreprise détenue principalement par des fonds de pension, ou dans la filiale d'un conglomérat, la logique de gestion sera toute différente et orientée presque exclusivement vers la rentabilité du capital investi (avec d'ailleurs toutes les dérives « court-termistes » souvent dénoncées...).

Dans le cas d'une coopérative ou d'une mutuelle, ou plus généralement dans une entreprise relevant du secteur de l'économie sociale, les problématiques seront également très spécifiques. L'adhésion à la coopérative ou à la mutuelle relève souvent d'une certaine forme de militantisme, en fonction de « valeurs » comme la solidarité ou l'équité. La coopérative ne fait pas de bénéfices, mais réalise des « trop-perçus » qui sont ristournés à ses adhérents, qui ne sont ni vraiment des clients, ni vraiment des actionnaires.

5. Bouquin, H. (2006), *Le contrôle de gestion*, Paris, PUF.

Dans le cas d'une entreprise publique (ou d'une association, ou plus généralement dans tout le secteur « non marchand »), ce n'est pas le résultat financier qui est recherché (bien que l'équilibre financier soit évidemment nécessaire, si on ne veut pas avoir à faire face à des déficits récurrents menaçant la pérennité de l'organisation), mais des « externalités ». Par exemple, la Défense nationale doit garantir la sécurité. Les objectifs expriment ici des choix politiques, les ressources sont allouées par le budget voté par le Parlement, et la problématique de gestion consiste à dépenser au mieux les sommes concernées, en évitant le gaspillage, la corruption.

Le SCDG doit dans chaque cas s'adapter, pour aider les responsables à atteindre leurs objectifs, quels qu'ils soient (financiers ou non financiers). Mais on comprend que les procédures et les « indicateurs » à retenir peuvent être très différents.

II. LE DIAGNOSTIC INTERNE : FORCES ET FAIBLESSES

Il est nécessaire de connaître l'état de l'organisation, et de faire l'inventaire de ses forces et de ses faiblesses.

Une faiblesse peut constituer un handicap interdisant certaines manœuvres stratégiques, et une force peut être utilisée comme un levier pour mener à bien d'autres manœuvres.

Pour connaître les forces et faiblesses d'une organisation, il faut évaluer sa **capacité stratégique**. Cette capacité stratégique correspond à la possibilité que lui confèrent ses **ressources et compétences** pour survivre et prospérer dans son environnement⁶.

A. LES RESSOURCES DE L'ENTREPRISE

Selon la définition du dictionnaire⁷, une ressource est un « *moyen dont on dispose, une possibilité d'action* ». Dès lors, les *ressources* de l'entreprise permettent de concevoir et mettre en œuvre des stratégies (marques, accords commerciaux, outils de production, capital financier, ressources humaines, réputation...). Ces ressources peuvent être « tangibles » (du latin *Tangibilis* « qui peut être touché, palpable ») ou « intangibles ». Cette distinction ne doit pas induire en erreur, de par sa proximité, avec les notions comptables d'actifs matériels et immatériels. Les ressources stratégiques de l'entreprise dépassent la conception patrimoniale et juridique française de l'entreprise : ce n'est pas le droit de propriété qui fonde la ressource, mais la possibilité d'être mobilisée. Ainsi, le leader mondial de la chaussure de sport, Nike, qui ne possède aucune unité de production dispose d'une ressource à travers son réseau de sous-traitance.

Parmi les **ressources tangibles**, on trouve :

- les ressources physiques qui concernent ce qu'on appelle en comptabilité les immobilisations corporelles (bâtiments et machines) et incorporelles (brevets, concessions, droit au bail) ;
- les ressources humaines qui désignent le personnel de l'entreprise (nombre et profil démographique) ;
- les ressources financières qui doivent prendre en compte les disponibilités et les flux (autofinancement), mais aussi les fonds potentiellement mobilisables par l'entreprise (ex. : capacité à procéder à une augmentation de capital).

Les ressources intangibles incluent la réputation, la marque, les systèmes de gestion, les bases de données, le réseau relationnel, etc.

Les entreprises peuvent détenir des **ressources uniques** pour soutenir leur avantage concurrentiel. Ainsi, la propriété d'un local situé à un emplacement privilégié permettra de préempter la clientèle (ex. : stations-service sur une autoroute). Une entreprise peut aussi disposer d'un accès privilégié à des matières premières rares ou d'un droit juridique que peuvent difficilement obtenir les entrants potentiels.

6. Johnson, G., Scholes, K., Whittington, R. & Fréry, F. (2005), *Stratégique*, Pearson Education, 7^e édition.

7. Petit Larousse 1989.

EXEMPLES

- Les gisements de diamants se situant essentiellement dans quatre pays (Russie, Botswana, Australie, République démocratique du Congo), un cartel dominé par De Beers s'est assuré le contrôle des mines.
- Dans la téléphonie mobile, l'obtention d'une licence par l'État constitue une ressource unique, dont ne bénéficient pas les opérateurs virtuels qui sont contraints de louer leur accès aux infrastructures d'Orange, SFR ou Bouygues.

Néanmoins, le différentiel de performance de l'entreprise n'est généralement pas lié à la différence de dotation en ressources mais à la manière dont elles sont utilisées. Cela nous amène à la notion de compétence.

B. LES COMPÉTENCES

Les **compétences organisationnelles** peuvent être définies comme « *les activités et processus au travers desquels une organisation déploie ses ressources* ». Elles renvoient ainsi à des notions comme les routines organisationnelles, les savoir-faire organisés en processus, les connaissances (expériences de situations) ou savoirs, les systèmes de management en gestion, les systèmes techniques, les valeurs et normes. Par exemple, l'entreprise 3M a développé une compétence organisationnelle en matière de la gestion de l'innovation. Le dispositif mis en place permet notamment aux chercheurs de consacrer 15 % de leur temps à des projets personnels⁸.

L'avantage concurrentiel de l'entreprise peut reposer sur la détention de ressources uniques, mais aussi sur des compétences distinctives, que les concurrents ne peuvent que difficilement imiter.

Les **compétences distinctives** sont les ressources particulières et les savoir-faire qui donnent à une entreprise son avantage concurrentiel. Elles sont souvent difficilement échangeables sur un marché car elles sont le résultat d'apprentissages individuels et collectifs au sein de l'entreprise (compétences techniques, systèmes de management, valeurs, normes...).

EXEMPLE

Dans les produits informatiques, Apple s'impose aujourd'hui grâce à ses compétences distinctives en matière de design (ex. : iBook, iPhone).

Ces compétences peuvent concerner les différentes fonctions de l'entreprise. On peut décliner ce diagnostic interne selon un découpage fonctionnel, et distinguer :

- le diagnostic financier ;
- le diagnostic commercial ;
- le diagnostic technique ;
- le diagnostic humain (gestion des ressources humaines) ;
- le diagnostic organisationnel ;
- etc.

Il faut donc, pour pouvoir le mener à bien, posséder des connaissances relativement larges dans toutes les différentes disciplines de gestion : la gestion financière, le marketing, etc.

C. ANALYSE DE LA CHAÎNE DE LA VALEUR

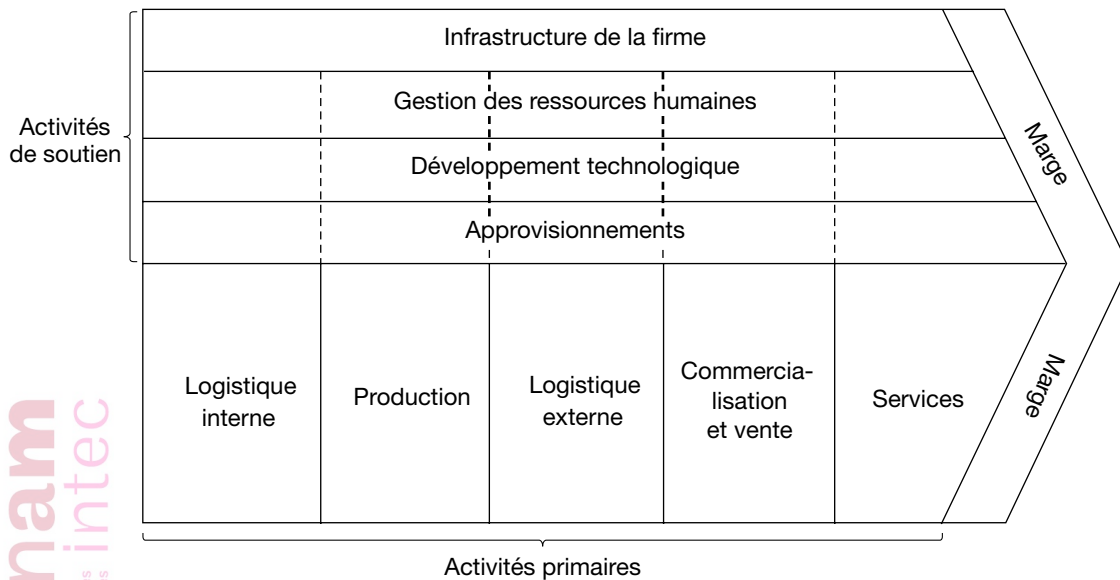
L'outil du diagnostic interne mobilisant cette notion de fonctions est l'analyse de la chaîne de valeur de l'entreprise telle qu'elle a été proposée par Michaël Porter au début des années 1980. La chaîne de valeur est composée de l'ensemble des activités (ou fonctions) qui permettent à

8. Joffre O., Simon E. (2007), « Les niveaux de la stratégie- 3M : des produits qui vous scotchent », *Cas en management stratégique - autour du diagnostic*, JOFFRE O., PLE L., SIMON E., EMS <http://cas-de-strategie.editions-ems.fr/caspres/lecas3m.lasso>

une organisation de proposer un produit ou un service à ses clients⁹. Le coût des activités et la valeur qu'elles créent déterminent l'avantage concurrentiel de l'organisation.

Porter met ainsi en évidence neuf activités de base dont cinq dites « primaires » – logistique interne (réception, entreposage), production, logistique externe (traitement des commandes, livraison), commercialisation et services (installation, réparation) – et quatre dites « de soutien » – approvisionnements, études et développement technologique, gestion des ressources humaines, activités générales d'infrastructure (comptabilité, direction générale).

Les activités primaires et de soutien de la chaîne de valeur



En général, dans une industrie donnée, plusieurs organisations se partagent les différentes activités de la chaîne de valeur, de la conception de l'offre jusqu'au service après-vente pour le client final. On peut donc distinguer la chaîne de valeur externe (processus amont et aval à ceux que l'entreprise assure) et la chaîne de valeur interne (processus assurés par l'entreprise). Les chaînes de valeur externes et internes forment une « filière ». L'entreprise doit analyser quelles sont les étapes de la filière où elle doit être présente. Elle va alors se poser les questions suivantes : quelles sont les activités déterminantes au niveau stratégique ? Où sont créés les coûts et la valeur ? Où se situent les gisements de valeur (zone de la filière où les profits sont élevés) ? La comptabilité de gestion et le calcul du coût des activités jouent un rôle central pour répondre à ces questions.

Sur la base de cette analyse, l'entreprise va pouvoir prendre la décision d'internaliser ou d'externaliser certaines activités, c'est-à-dire répondre à la question : Que faire ou faire faire ? Lorsque la décision de « faire faire » est prise, il convient de choisir les meilleurs partenaires à chaque étape de la filière, et quelles sortes de relations développer avec chacun d'eux (partenariat, fusion, simple relation client-fournisseur ?)¹⁰.

Dans cette optique, le SCDG est là pour fournir des informations factuelles permettant d'arbitrer.

L'espace économique apparaît comme une sorte d'échiquier, et pour prendre les bonnes décisions stratégiques (bouger ses pions, c'est-à-dire par exemple pénétrer un nouveau marché), il faut une bonne connaissance des performances (chiffre d'affaires, marge) réalisées sur les différentes « cases » qui correspondent aux différents couples produits-marchés. Beaucoup de ces informations peuvent être fournies par le SCDG.

C'est évidemment au niveau du diagnostic financier que le SCDG, à dominante comptable et financière, est le plus sollicité. Il permet d'évaluer la rentabilité globale mais surtout par activités,

9. Porter, M.E. (1986), *L'avantage concurrentiel. Comment devancer ses concurrents et maintenir son avance*, Paris, Interéditions.

10. Sur ce thème, voir la série 03 du cours à distance.

avec en aval la possibilité d'éclairer de multiples décisions stratégiques, du type, par exemple, « développer ce qui marche et supprimer ce qui ne marche pas ». Si, par exemple, un produit génère des « pertes hémorragiques » (contribution, mais aussi marge sur coûts variables négative), il faut envisager un abandon.

III. LE DIAGNOSTIC EXTERNE : MENACES ET OPPORTUNITÉS

L'entreprise est dans un environnement multidimensionnel dans lequel d'autres agents ont, eux aussi, des objectifs et des stratégies (les concurrents par exemple). Il importe d'analyser les caractéristiques de cet environnement, et surtout son évolution, afin de détecter suffisamment tôt les menaces, mais aussi les opportunités, qui peuvent influencer sur le développement ou la survie à long terme.

On peut distinguer deux strates de l'environnement externe : le macroenvironnement et l'industrie (« industry » en anglais désigne un secteur d'activité).

A. LE MACROENVIRONNEMENT

Divers facteurs macroenvironnementaux ont une influence sur l'organisation. Ils peuvent être résumés par le modèle PESTEL qui distingue six grandes catégories d'influences : légales, politiques, économiques, socioculturelles, technologiques et écologiques.

Les six facteurs macroenvironnementaux qui ont une influence sur l'organisation¹¹

Environnement politique	Stabilité politique, politique fiscale, commerce extérieur, protection sociale.
Environnement économique	Cycle économique, évolution du PNB, taux d'intérêt, politique monétaire, inflation, chômage, revenu disponible.
Environnement socioculturel	Démographie, distribution des revenus, mobilité sociale, changement des modes de vie, attitude par rapport au loisir et au travail, consumérisme, niveau d'éducation.
Environnement technologique	Dépenses publiques de recherche, investissements technologiques privés et publics, vitesse des transferts technologiques, taux d'obsolescence.
Environnement écologique	Lois sur la protection de l'environnement, retraitement des déchets, consommation d'énergie.
Environnement légal	Lois sur la concurrence, droit des sociétés, droit du travail, normes de sécurité.

Pour réaliser le diagnostic externe de l'organisation, l'évolution de ces différents facteurs macroenvironnementaux doit être prise en compte. Il est ensuite possible d'affiner l'analyse au niveau du secteur de l'entreprise.

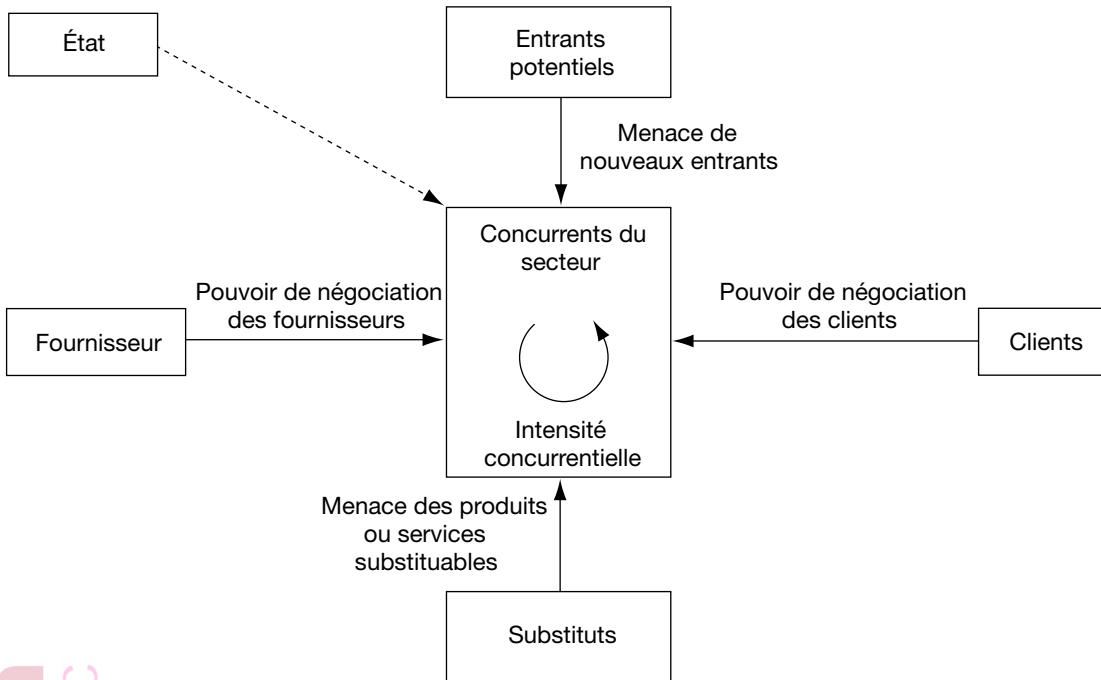
B. LES FORCES CONCURRENTIELLES

Le modèle de Porter¹² s'avère particulièrement utile pour identifier les forces concurrentielles dans une industrie donnée. Cinq éléments doivent ainsi être pris en compte pour évaluer la capacité d'une organisation à disposer d'un avantage concurrentiel (qui se mesure par la capacité à générer des ressources) : les concurrents, les clients et distributeurs, les fournisseurs, les entrants potentiels, les produits de substitution. Ils se traduisent par cinq forces concurrentielles : l'intensité de la concurrence ; le pouvoir de négociation des clients et distributeurs ; le pouvoir de négociation des fournisseurs ; la menace des entrants potentiels ; la menace des produits ou services de substitution. À ces cinq forces peut être ajouté le rôle de l'État déjà évoqué ci-avant.

11. D'après Johnson, G., Scholes, K., Whittington, R. & Fréry, F. (2005), *Stratégie*, Pearson Education, 7^e édition, p. 78.

12. Porter, M.E. (1982), *Choix stratégiques et concurrence*, Paris, Economica.

Les 5 forces (+1) concurrentielles de Porter



Pour chacune de ces forces, on peut mettre en évidence les facteurs qui entrent dans sa composition et les éléments qui permettent de la contrecarrer.

Éléments d'analyse des forces de la concurrence

Forces de la concurrence	Éléments déterminant l'intensité concurrentielle	Éléments permettant de la contrecarrer (qui peuvent donc constituer des facteurs clés de succès)
Pouvoir de négociation des clients	D'autant plus élevé que les achats sont concentrés, que l'acheteur est sensible au prix et à la qualité, que les produits sont indifférenciés, qu'il existe des possibilités d'intégration en amont et que les clients sont bien informés sur le produit.	Création d'une marque valorisée par le client final (ex. : Intel s'adressant directement au consommateur final pour mettre en avant la qualité de ses processeurs), mise en place de coûts de changement de fournisseur pour le client (ex. : difficulté à changer d'opérateur mobile), intégration vers l'aval.
Pouvoir de négociation des fournisseurs	D'autant plus élevé que l'offre est concentrée, que l'activité n'est pas vitale pour les fournisseurs, que les produits sont difficilement substituables et différenciés, qu'il existe des possibilités d'intégration aval et qu'il y a pénurie de l'offre.	Multiplication des sources d'approvisionnement, utilisation de technologies et composants génériques, intégration vers l'amont.
Menace des substituts	Présente lorsqu'il existe sur le marché des produits remplissant les mêmes fonctions, par des technologies différentes.	Amélioration du rapport qualité-prix, fixation d'un prix non rentable pour les concurrents, fidélisation de la clientèle, établissement de coûts de changement de fournisseur, protection des technologies (brevets), contrôle de ressources rares ou des compétences distinctives, capacité d'innovation, ruptures technologiques.
Menace de nouveaux entrants	Dépend notamment des économies d'échelle et des effets d'expérience, des besoins en capitaux, de l'accès aux canaux de distribution, de la propriété technologique, de l'accès aux matières premières et des politiques gouvernementales.	

Intensité concurrentielle	Dépend du nombre de concurrents, de leur puissance relative, du taux de croissance du marché, des coûts de structure, du degré de différenciation des produits, de la diversité des stratégies concurrentielles, du degré d'engagement des concurrents, des conditions d'accroissement des capacités et des barrières à la mobilité.	Différenciation des produits ou services, fixation d'un prix non rentable pour les concurrents, alliances entre concurrents, innovation technologique, recentrage sur un segment de clientèle ou une technologie spécifique (focalisation), renforcement de la demande spécifique (communication, développement d'une marque reconnue, politique de fidélisation des clients...).
Pouvoir de l'État	Dépend du degré de réglementation et de régulation du secteur. Certains secteurs (pharmacie, télécoms) sont très régulés alors que d'autres le sont moins (services informatiques).	Capacité de lobbying, innovation et rupture technologiques, modification du modèle économique.

Dans ce domaine, le lien avec les informations fournies par le SCDG est moins évident que pour le diagnostic interne, car le diagnostic externe est beaucoup plus qualitatif et les informations pertinentes doivent être collectées à l'extérieur. Les données comptables ne permettent pas de prévoir une révolution technologique, ni le changement de politique d'un gouvernement en matière de privatisation ou de lutte contre la pollution. Mais le SCDG permet souvent de vérifier une intuition ou de confirmer une tendance, à travers le suivi de l'évolution des ventes par exemple, ce qui permet de réagir le plus rapidement possible, et surtout de réagir plus rapidement que les concurrents. On retrouve là le rôle classique de système d'alerte dévolu au contrôle de gestion.

Par exemple, chez un tour-opérateur organisateur de voyages et de séjours vacances, on peut prévoir que les changements dans l'organisation du travail (la flexibilité, les 35 heures) vont modifier les habitudes de consommation des clients. Ceux-ci vont par exemple être plus demandeurs que par le passé de courts séjours et de week-ends prolongés. Le voyageur doit donc faire évoluer son offre. Cette évolution ne peut évidemment pas se prédire dans les états de contrôle budgétaire. Mais, au départ, c'est une sorte d'intuition, qui va pouvoir être validée progressivement par l'analyse des ventes et des résultats. Si cette évolution est traduite en chiffres, on peut espérer réagir rapidement.

De la même façon, quand une nouvelle technologie émerge et remplace les autres (la micro-informatique ou Internet par exemple), aucune méthode de prévision à partir des états comptables ou de contrôle budgétaire ne peut dire quand aura lieu le basculement, le retournement de tendance, mais quand ce retournement a lieu, il faut réagir rapidement et s'adapter avant de se retrouver en impasse stratégique.

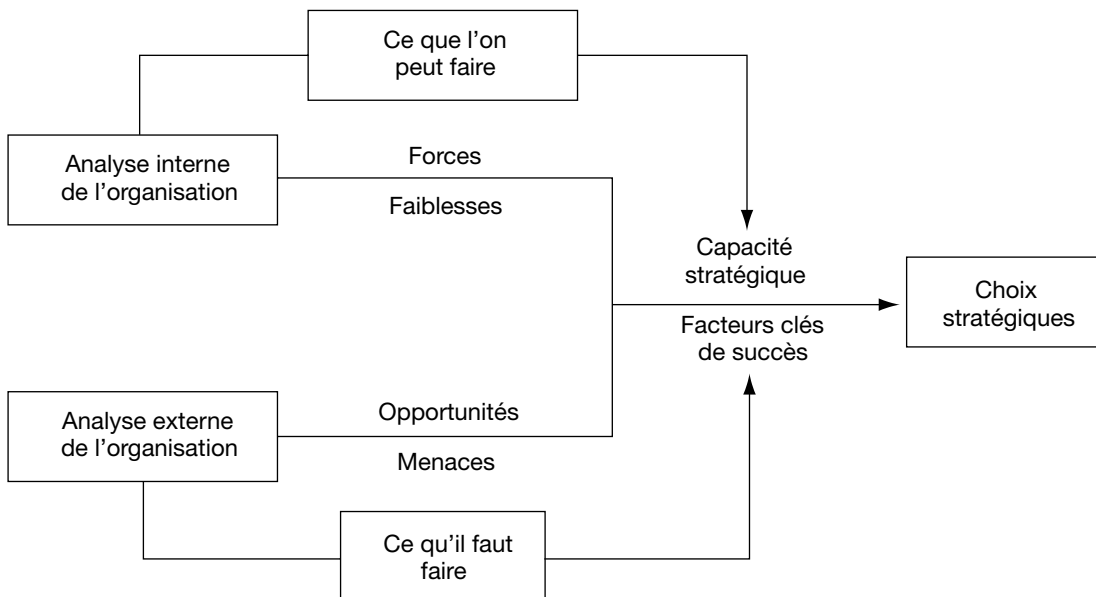
Notons que l'une des forces des grandes entreprises ou des grands groupes est de pouvoir, grâce à leurs ressources financières, investir « pour voir » dans les technologies émergentes, en interne ou en prenant une participation financière dans une PME innovante (cas des « start-ups » Internet ou de génie génétique il y a quelques années). Si la technologie ne perçoit pas, ou si par exemple la « bulle » Internet crève, il n'y a pas grand mal à perdre un peu d'argent. Mais si ça se développe, on aura « un pied dedans ». On va donc suivre pendant quelques années le développement de la « jeune mousse » avant de prendre une décision stratégique de diversification ou de redéploiement.

SECTION 2. CHOIX STRATÉGIQUES ET SCDG

I. PROBLÉMATIQUE STRATÉGIQUE ET SCDG

En confrontant les objectifs, les forces, les faiblesses, les menaces, les opportunités, on doit être en mesure d'identifier la problématique stratégique de l'organisation, c'est-à-dire d'identifier, d'explicitier le ou les problèmes déterminants, vitaux, qui peuvent faire que, dans quelques années, si on ne prend pas de décisions stratégiques, le développement ou même la survie peuvent être compromis. Ceci doit conduire à faire des choix stratégiques.

Les choix stratégiques comme résultat de l'analyse Forces/Faiblesses, Opportunités/Menaces



Les questions qui se posent en termes de stratégies diffèrent selon le niveau organisationnel auquel on se situe.

Niveaux stratégiques et questions stratégiques clés¹³

Niveau de stratégie	Questions stratégiques clés	Options stratégiques	Niveau organisationnel impliqué
Corporate (niveau groupe)	Avons-nous un bon portefeuille d'activités stratégiques ?	<ul style="list-style-type: none"> • Spécialisation/recentrage • Diversification liée • Diversification non liée 	Siège
	Dans quelles industries devrions-nous être ?		
Business (niveau Domaines d'activité stratégiques -DAS)	Quel devrait être la mission du domaine d'activité stratégique ?	<ul style="list-style-type: none"> • Construire • Maintenir • Récolter • Désinvestir 	Siège et responsables de DAS
	Quelles stratégies génériques doivent être mises en œuvre par le DAS pour réaliser sa mission ?	<ul style="list-style-type: none"> • Domination par les coûts • Différenciation • Focalisation 	Responsables de DAS

Les différentes options stratégiques seront examinées en détail dans la Section 3. Il y a évidemment une infinité de situations et de choix stratégiques possibles, ce qui fait que l'on ne peut pas apprendre le management stratégique comme on apprend l'algèbre ou la chimie : on ne peut qu'entraîner les managers à affronter des situations nouvelles, grâce notamment à la « méthode des cas ».

Mais, finalement, on en revient souvent à un certain nombre de situations types, un peu comme dans la tragédie grecque ou la comédie de boulevard. Citons par exemple :

- les situations d'impasse stratégique, quand par exemple une entreprise, faute d'avoir pris au bon moment une décision nécessaire de reconversion, en se laissant enfermer dans une activité qui devient obsolète, va « droit dans le mur » : en général, il faut restructurer de façon toute chirurgicale pour sauver ce qui peut encore l'être ;
- à l'opposé, les situations de « *success story* » (Microsoft), dans lesquelles le problème est : que faire du cash-flow pour que ça dure.

13. Anthony, R.N. & Govindarajan, V. (2007), *Management Control Systems*, New York, McGraw-Hill, 12^e édition.

Souvent, le problème est finalement assez simple, et « lisible » dans les états de contrôle de gestion depuis pas mal de temps, mais la direction de l'entreprise semble paralysée par une sorte d'aveuglement irrationnel : par exemple, dans une situation qui se détériore, on semble attendre le miracle salvateur ; ou bien, quand tout va bien, on se croit éternel et invincible.

En général, l'évolution de la situation se résume à quelques chiffres implacables et incontournables que le SCDG peut fournir facilement, qui permettent de caractériser la situation, d'extrapoler et de suggérer une solution stratégique.

Par exemple, face à une baisse du chiffre d'affaires, la structure des coûts (fixes et variables) fait que la marge de sécurité est entamée et que le seuil de rentabilité n'est plus atteint. Il faut en général restructurer, c'est-à-dire diminuer les frais fixes, fermer certains sites, vendre des actifs, et se redéployer. Facile à dire et difficile à faire : « restructurer » est souvent un euphémisme pour « licencier »...

Souvent, les blocages psychologiques et sociaux (opposition des syndicats) font que la solution ne veut venir que de l'extérieur, quand par exemple la situation est tellement dégradée qu'une procédure collective doit être engagée (redressement judiciaire, liquidation). Un repreneur peut alors entrer en scène, en assortissant la mise en œuvre de son plan de sauvetage de l'acceptation des licenciements nécessaires, présentée comme une condition préalable.

Notons que très souvent il est assez difficile d'avoir des exemples concrets et réels concernant les problématiques stratégiques des entreprises, car il s'agit de points très sensibles relevant du secret des affaires. On ne met pas ses problèmes stratégiques sur la place publique ! Néanmoins, certaines sociétés cotées jouent la « transparence stratégique », pour donner au marché justement un signal indiquant qu'elles maîtrisent parfaitement leur avenir. Ceci peut avoir des conséquences paradoxales. Par exemple, l'annonce d'un plan de restructuration (qui, a priori, est plutôt de nature à trahir l'existence de difficultés) peut très bien doper les cours !

Notons également que l'actuel mouvement de dérégulation et de privatisation, dans des secteurs comme l'énergie, les télécommunications, la poste, etc., qui constitue un phénomène majeur, est l'occasion d'observer de nombreux exemples très intéressants, montrant comment de grandes entreprises publiques, confrontées à la perte de leur monopole, doivent adapter (ou définir !) leur stratégie pour affronter la nouvelle donne concurrentielle.

II. ANALYSE DES SOLUTIONS POSSIBLES ET SCDG

Une fois la problématique stratégique identifiée, il faut faire la liste des solutions théoriquement possibles, sans dans un premier temps présager de la solution, sinon on risque de s'enfermer tout de suite dans une direction donnée, et de passer à côté d'une meilleure solution. Chaque éventualité sera ensuite évaluée en termes d'avantages et d'inconvénients afin de déboucher, par élimination, sur un choix stratégique pertinent.

A. IDENTIFICATION DES SOLUTIONS POSSIBLES

Par exemple, supposons une entreprise du secteur textile-habillement fabriquant des chemises qui subit de plein fouet la concurrence étrangère de pays émergents à bas salaires. Des produits similaires venus du Sud-Est asiatique inondent son marché. Les distributeurs s'approvisionnent de plus en plus en important ces produits très bon marché ; les ventes de notre entreprise sont en chute libre et les pertes s'accumulent.

Le diagnostic est très simple : l'impossibilité de lutter, la disparition progressive de la compétitivité. Si on ne fait rien, l'entreprise va inexorablement vers la faillite. Face à cette situation, plusieurs stratégies sont théoriquement possibles, comme par exemple :

- délocaliser tout ou partie de la production dans l'un de ces pays à bas salaires ;
- robotiser la production, pour obtenir des coûts variables unitaires très faibles ;
- abandonner la production, et se reconvertir en distributeur ;

- « monter » en gamme en différenciant le produit, par exemple en développant une marque et en créant des produits plus « mode », plus « tendance », qui pourront être vendus beaucoup plus chers ;
- etc. (en se creusant la tête, on peut certainement encore trouver 2 ou 3 solutions pertinentes).

B. LA PROCÉDURE DE CLASSEMENT

Chacune de ces solutions va présenter des avantages et des inconvénients et apparaître comme plus ou moins réaliste, ou au contraire impossible, en fonction des forces et faiblesses. Il va falloir les expliciter et les chiffrer pour pouvoir choisir la plus pertinente, ou tout du moins la moins mauvaise. Cette analyse va mobiliser des éléments d'informations qualitatives (par exemple, difficultés juridiques ou savoir-faire), mais aussi quantitatives, à travers la connaissance de la structure des coûts fournie par le SCDG.

Par exemple, certaines solutions peuvent nécessiter des investissements importants (robotisation). Si l'entreprise a trop tardé à réagir, et que sa situation financière est déjà très dégradée, elle ne pourra pas faire face financièrement à la mise en œuvre et devra renoncer. Techniquement, chaque « solution » identifiée peut être analysée comme un projet qui doit être budgété pour en étudier la faisabilité. On peut ainsi établir un classement des différentes solutions qui va constituer une aide précieuse à la décision stratégique.

SECTION 3. DÉPLOIEMENT STRATÉGIQUE ET SCDG

Nous venons de voir qu'en fonction du diagnostic stratégique, il fallait dégager une problématique générale et y répondre en faisant un choix entre un certain nombre de grandes orientations possibles.

Ces grandes orientations doivent être explicitées et précisées dans un plan stratégique, qui se décline en quatre grandes dimensions :

- le choix des « manœuvres » stratégiques à effectuer ;
- le choix des armes concurrentielles à utiliser ;
- les choix de mise en cohérence dans les différentes fonctions ;
- les choix en matière de coopération avec d'éventuels alliés.

Dans chacune de ces dimensions, le SCDG joue un rôle d'aide à la décision pour la mise en œuvre et le contrôle de la stratégie.

I. LA STRATÉGIE « GLOBALE » (CORPORATE STRATEGY)

Une première grande dimension du problème concerne les « manœuvres » à effectuer, c'est-à-dire les déplacements sur l'échiquier stratégique. Il s'agit de définir les « Domaines d'action stratégique » (DAS) sur lesquels on entend être présent. Un DAS correspond à une certaine ligne de produits utilisant une technologie caractéristique et commercialisés sur un marché homogène (c'est en quelque sorte une extension de la notion de « produit-marché » souvent utilisée en comptabilité analytique). Par exemple, dans une banque, le « crédit immobilier aux particuliers » est un domaine distinct du « crédit de trésorerie aux entreprises » ; dans un groupe de la grande distribution, on peut avoir à la fois des hypers et des magasins de hard-discount de quartiers, etc.

La définition de la stratégie globale (« corporate strategy ») nécessite de répondre à trois questions :

- Quels sont nos domaines d'activité stratégique (DAS) ?
- Quelles activités démarrer, développer, quitter ?
- Comment procéder ? Faut-il acheter une autre entreprise, investir dans un nouvel équipement, s'allier à une autre entreprise ?

A. QUELS SONT NOS DOMAINES D'ACTIVITÉ STRATÉGIQUE (DAS) ?

1. La segmentation stratégique

Pour identifier les DAS, il est nécessaire de procéder à la segmentation stratégique. Il s'agit de regrouper, ou à l'inverse, de diviser les activités de l'entreprise, afin de constituer des pôles homogènes dédiés à un type de produit (ou de service).

EXEMPLE

Sur son site Internet, le groupe LVMH (Louis Vuitton – Moët Hennessy), leader mondial du luxe présente six DAS : Parfums et cosmétiques (ex. : Dior, Guerlain), Mode et maroquinerie (ex. : Louis Vuitton, Kenzo), Vins et spiritueux (ex. : Moët & Chandon, Veuve Clicquot), Montres et joaillerie (ex. : Tag Heuer, Dior), Distribution sélective (ex. : Séphora, DFS Galleria), Media (ex. : *Les Échos*, radio-classique).

La segmentation stratégique relève d'une démarche heuristique, car le DAS doit émerger d'une double perspective :

- Celle de l'entreprise : pour produire un type de bien (ou de service), l'entreprise doit mobiliser un ensemble de ressources et de compétences ; la segmentation stratégique doit donc permettre de regrouper, ou à l'inverse, de diviser l'ensemble des activités qui partagent les mêmes ressources et compétences.
- Celle du marché : de leur côté, les clients de l'entreprise ont un certain nombre d'attentes auxquelles l'entreprise doit répondre. La segmentation stratégique, consiste, dès lors, à regrouper, ou à l'inverse, à diviser l'ensemble des activités qui répondent aux mêmes éléments de valeur pour l'acheteur.

À cet égard, deux types de critères doivent être pris en compte pour apprécier l'homogénéité d'un DAS :

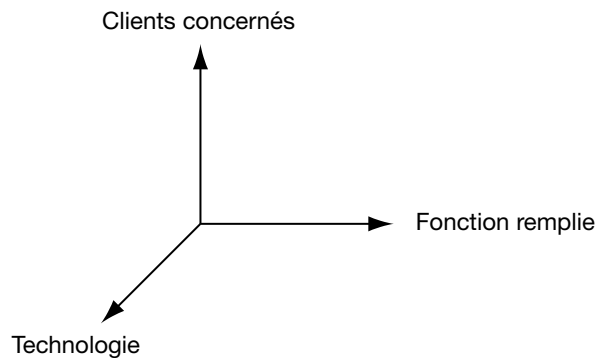
- les critères de segmentation interne (relatifs à l'entreprise) incluant la technologie, les coûts partagés, les compétences mobilisées, les synergies (c'est-à-dire les actions et ressources qui sont partagées dans le but de réaliser des économies de moyens) ;
- les critères de segmentation externe (relatifs au marché) comprenant le type de clientèle, le réseau de distribution, les concurrents.

Cette liste n'est pas exhaustive et de nombreuses propositions ont été faites pour la compléter. Néanmoins, trois critères sont communément retenus :

- **La technologie utilisée** : la manière dont l'activité est assurée peut nécessiter la mise en place d'un ensemble de ressources et compétences par l'entreprise. À côté des montres colorées à quartz qui ont fait son succès dans les années 1980, Swatch développe désormais son activité dans l'horlogerie mécanique comprenant les marques de luxe Omega, Blancpain, Breguet, Jaquet Droz et Glashütte. Celle-ci représente 61 % de ses ventes en 2006.
- **Les clients concernés** : cette clientèle peut être définie en termes de localisation géographique ou de critères sociodémographiques (ex. : âge, catégorie socioprofessionnelle). En 2004, Kodak, qui a fait du numérique sa priorité pour les marchés américains et européens, vend sur le marché chinois des appareils photo argentiques bon marché (un appareil plus quatre pellicules vaut 99 yuans, c'est-à-dire environ 10 euros). Les grands groupes automobiles européens, américains ou asiatiques différencient leurs produits en fonction des zones géographiques dans lesquelles ils sont commercialisés. Ainsi, Volkswagen continue à vendre en Amérique du Sud la première version de la « Coccinelle », alors qu'elle n'est plus commercialisée en Europe ou en Amérique du Nord depuis plus de 20 ans.
- **La fonction remplie** : les besoins des clients peuvent définir un usage spécifique du produit. En 2009, les buggys Yamaha se déclinent en quad pour les fous de conduite sportive dans les grands espaces, et en voitures de golf pour les amoureux des greens.

On considère généralement que l'on se trouve en face de DAS distincts, s'ils ont au maximum une de ces trois dimensions en commun. En outre, la présence de concurrents spécifiques à un même DAS est un signe probant d'existence d'un DAS autonome.

Les trois critères de la segmentation stratégique



2. Différence entre segmentations stratégiques et marketing

La confusion entre segmentation stratégique et segmentation marketing est fréquente, car les deux démarches prennent en compte des dimensions liées à la clientèle. Alors que la segmentation stratégique porte sur l'activité globale de l'entreprise, la segmentation marketing se fait au niveau d'un DAS. Au sein de son pôle Produits Laitiers, Danone a lancé en 2009 « Les deux vaches des fermiers du bio » pour toucher les consommateurs sensibles au label AB, complétant les segments marketing déjà visés par d'autres marques du groupe comme Danacol (anti-cholestérol) ou Danonino (enfants).

Segmentation marketing	Segmentation stratégique
Concerne un secteur d'activité de l'entreprise	Concerne les activités de l'entreprise prises dans leur ensemble
Vise à diviser les consommateurs en groupes de comportements d'achat homogènes (ex. : âge, sexe, catégorie socio-professionnelle, comportement d'achat)	Vise à diviser ces activités en groupes homogènes de technologies, de marchés et de concurrents
Permet d'adapter les produits à la demande et de définir le marketing mix	Permet de révéler des opportunités de création et des nécessités de développement ou d'abandon
Provoque des changements à court terme	Provoque des changements à long terme

La conquête de nouveaux clients place le décideur face à un choix important : doit-il procéder à un simple ajustement de l'offre et de son prix, et donc réaliser une segmentation marketing, ou doit-il constituer un nouveau DAS reposant sur un ensemble spécifique de ressources et de compétences, et donc opérer une segmentation stratégique ? Pour proposer une offre de location de matériel de chantier en France, le loueur automobile Hertz n'a pu se contenter d'une segmentation marketing : il a dû mettre en place un réseau de distribution distinct : en 2008, de nouvelles agences se sont ajoutées aux 90 déjà créées.

Certes, la segmentation stratégique revêt en partie un caractère arbitraire : la justification du périmètre des DAS amène généralement à privilégier certains critères plutôt que d'autres. En effet, la dimension subjective de l'identification des DAS va de pair avec l'existence d'une politique d'entreprise : la rationalité des choix des décideurs ne peut être dissociée de leurs préférences.

La segmentation s'avère pertinente si elle offre un niveau de détail favorisant la prise de décision. Le niveau de segmentation n'a de limite que le nombre de clients. En ce sens, une segmentation trop poussée risque d'obscurcir l'analyse.

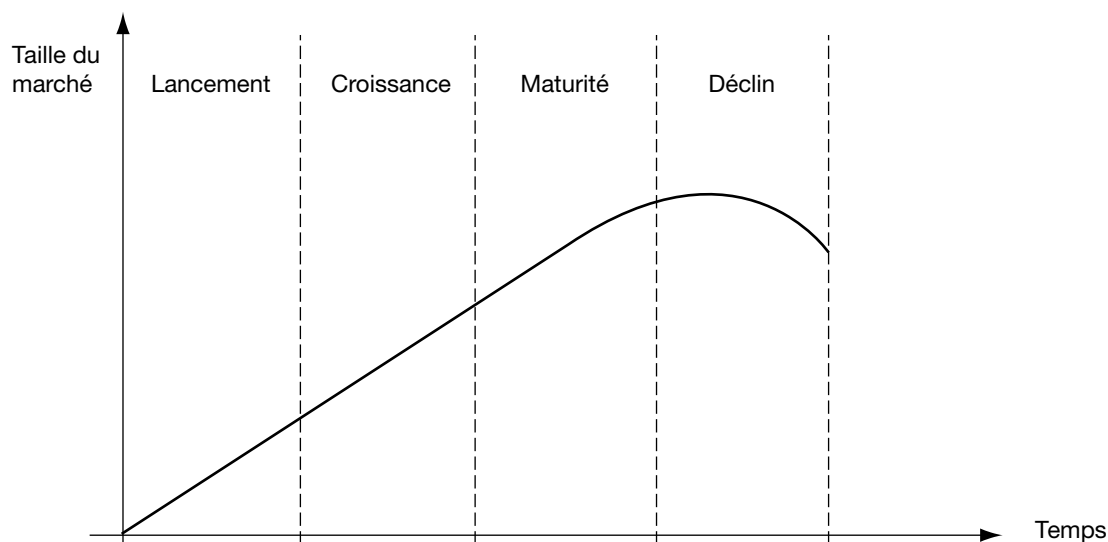
B. QUELLES ACTIVITÉS DÉMARRER, DÉVELOPPER, QUITTER ?

La dynamique du portefeuille de l'entreprise s'articule autour de trois types de mouvements :

- pénétrer un nouveau DAS (stratégie de conquête) ;
- quitter un DAS (stratégie d'abandon) ;
- sur un DAS existant : se développer ou au contraire se replier partiellement (se restructurer en fermant une des usines par exemple).

Les matrices de portefeuille constituent un outil très répandu pour aider les décideurs dans ce type de choix. La plus connue est la matrice du BCG dont le postulat fort est qu'un secteur d'activité est attrayant, lorsqu'il est en croissance. Elle se base ainsi sur la notion de cycle de vie du produit. Cette représentation suggère de distinguer les domaines d'activités stratégiques en fonction de la phase dans laquelle se situent les produits qui les composent : le lancement, la croissance, la maturité et le déclin.

Les étapes du cycle de vie des produits



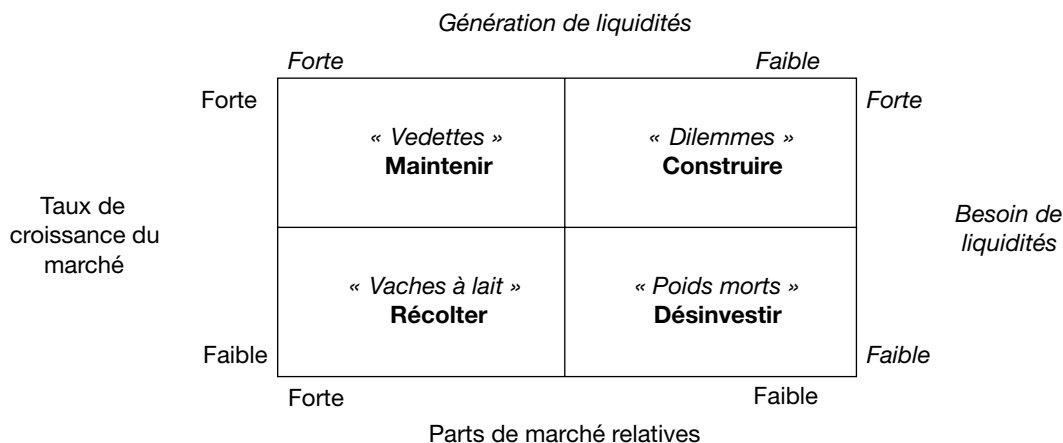
En se basant sur cette courbe du cycle de vie du produit, le Boston Consulting Group (BCG) propose de classer les différents DAS en fonction du taux de croissance du marché et de la part de marché relative de l'entreprise sur ce marché¹⁴ :

- Le taux de croissance du marché reflète l'attractivité du secteur.
- La part de marché relative est vue comme un indicateur de la bonne position stratégique de l'entreprise sur un secteur donné. Considérer la part de marché comme un indicateur de la bonne position stratégique de l'entreprise sur un secteur donné repose sur l'hypothèse d'un effet d'expérience. Ainsi, le BCG considère qu'une entreprise qui a une plus forte part de marché que ses concurrents a des coûts de production moins élevés du fait des économies d'échelle et des effets de l'apprentissage. Cet effet de l'expérience a été démontré empiriquement dans certains secteurs (l'aéronautique par exemple) : il semblerait ainsi que, lorsque la production cumulée d'un produit double, son coût diminue de 10 à 30 %. Autrement dit, si la première unité revient à 10 euros, la seconde reviendrait de 7 à 9 euros.

Ces deux axes permettent de définir quatre situations stratégiques (vedette, dilemme, poids mort et vache à lait) auxquelles sont liées quatre missions.

14. Allouche J. et Schmidt G., *Les outils de la décision stratégique, Tome 1, Avant 1980*, Collection Repères, La Découverte.

Missions des DAS : la matrice BCG



Le choix de stratégie se fait en fonction de l'importance relative accordée à la croissance de la part de marché et à la maximisation du profit à court terme. En phase d'introduction et de croissance, il faut chercher à faire croître les parts de marché (construire) ; en phase de maturité et de déclin, il faut chercher à maximiser le profit (maintenir, récolter puis désinvestir).

Plus précisément, les quatre missions possibles pour un DAS donné sont les suivantes :

- **Construire** : cette mission implique un objectif d'augmentation des parts de marché, même si c'est au détriment de la rentabilité sur le court terme. Elle nécessite des dépenses importantes en recherche et développement, en marketing et des prix cassés.
- **Maintenir** : cette mission est orientée vers la préservation des parts de marché et de la position concurrentielle. Elle se traduit par une rentabilité importante mais aussi par de forts besoins financiers pour maintenir la position de l'entreprise.
- **Récolter** : cette mission a pour objectif de maximiser à court terme les résultats et la trésorerie générée par l'activité. Lorsque cette mission prime, les investissements sur le DAS sont faibles ou nuls.
- **Désinvestir** : cette mission implique une volonté de se retirer du DAS soit par un arrêt progressif de l'activité, soit par une vente de l'activité à une autre entreprise. L'objectif est ici de générer le maximum de liquidités.

On considère généralement qu'il y a un continuum qui va de la mission de type « construire » à la mission de type « récolter » en passant par la mission « maintenir ».

Pour déployer la stratégie de manière efficace, il doit y avoir cohérence entre la mission choisie et les types de contrôle retenus. En effet, les incertitudes de l'environnement dépendent de la mission assignée à l'organisation et les SCDG doivent permettre de gérer ces incertitudes.

Ainsi, dans un DAS en phase de construction, il y a une incertitude sur le développement des marchés, sur le comportement des concurrents et sur le comportement des parties prenantes. Dans ce contexte, la planification stratégique est particulièrement importante pour réfléchir aux moyens qui permettront de faire face aux incertitudes. De même, les critères de choix d'investissement seront à plus long terme, moins formels, plus subjectifs et qualitatifs en phase de construction qu'en phase de récolte.

De la même manière, la mission stratégique influence le processus de budgétisation, l'utilisation qui est faite du calcul des coûts et les systèmes d'évaluation mis en place. Le tableau ci-dessous résume les principales différences entre les missions « construire » et « récolter » en ce qui concerne leur impact sur les SCDG.

Missions stratégiques : implications sur le processus de planification stratégique et de contrôle¹⁵

	Construire → Maintenir → Récolter	
Importance de la planification stratégique	Relativement forte	Relativement faible
Critères de choix d'investissements	Plutôt long terme, subjectifs et qualitatifs	Plutôt court terme, objectifs et quantitatifs
Rôle des budgets	Outil de planification	Outil de contrôle
Importance accordée au respect des budgets	Moyenne	Grande
Révisions budgétaires pendant l'année	Relativement faciles	Relativement difficiles
Rôle des coûts de production dans l'évaluation des résultats	Pas très important	Très important
Importance de l'analyse des coûts de commercialisation	Cruciale pour réussir	N'est pas souvent faite de manière officielle
Importance des coûts de production dans les décisions concernant la fixation des prix	Faible	Grande
Importance de l'analyse des coûts des concurrents	Faible	Grande
Type de contrôle des responsables	Contrôle des comportements	Contrôle des individus
Critères d'évaluation des primes des responsables	Plutôt subjectifs et non financiers	Plutôt objectifs et financiers

Concrètement, l'étude de ces manœuvres suppose des projections budgétaires (par exemple pour évaluer les cash-flows prévisionnels) pour lesquelles on peut utiliser certaines informations sur la structure des coûts fournies par le SCDG.

C. STRATÉGIES GLOBALES ET STYLES DE CONTRÔLE : TYPOLOGIE DE GOOLD ET CAMPBELL

Selon la configuration du groupe retenue, divers modes de contrôle peuvent être mis en œuvre. La typologie proposée par Goold et Campbell permet de les synthétiser¹⁶.

Goold et Campbell se sont ainsi intéressés au rôle que devait tenir le siège d'une entreprise multidivisionnelle, c'est-à-dire une organisation ayant de nombreux domaines d'activités stratégiques. Ils recensent différentes fonctions possibles pour ce siège :

- planifier et allouer les ressources, c'est-à-dire proposer une stratégie pour chaque domaine d'activité stratégique et pour coordonner ses différentes stratégies, définir des plans, évaluer les besoins de ressources et les allouer ;
- contrôler et auditer les performances ;
- fournir des services centraux (financier, juridique, export...) en permettant de faire des économies d'échelle.

À partir de l'étude de grands groupes diversifiés britanniques, Goold et Campbell proposent une typologie des styles de gestion de groupe. La typologie proposée met en opposition deux styles extrêmes (le contrôle financier et la planification stratégique), et suggère une forme intermédiaire – le contrôle stratégique – qui est censée reprendre les avantages des deux systèmes.

a. Planification stratégique

Dans le style *planification stratégique*, le siège joue un rôle important et définit de manière centralisée la stratégie. Son influence prend deux formes : établir un processus de planification et contribuer à la réflexion stratégique. En général, le siège accorde peu d'importance au contrôle financier des différentes divisions. Les objectifs de performance sont fixés de façon flexible et

15. Anthony, R.N. & Govindarajan, V. (2007), *Management Control Systems*, New York, McGraw-Hill, 12^e édition.

16. Goold, A. & Campbell, A. (1987), « Managing diversity : strategy and control in diversified British companies », *Long Range Planning*, vol. 20, p. 42-52.

sont étudiés dans une perspective stratégique. On y mise sur la synergie entre domaines d'activité stratégiques et le siège impose une vision à long terme. Ce style semble bien adapté aux activités nécessitant des investissements lourds ou lorsque la construction d'une position concurrentielle durable est possible. Il serait peu propice en revanche à la réactivité dans un environnement turbulent.

EXEMPLE

L'entreprise Renault constitue un exemple d'entreprise s'inscrivant dans le style planning stratégique. En effet, Renault privilégie les synergies entre les divisions. La stratégie y est définie au niveau du groupe et les métiers dans le portefeuille d'activité sont reliés.

b. Contrôle financier

Les entreprises qui adoptent un style de type *contrôle financier* mettent l'accent sur les objectifs de résultat. Il n'y a ni système de planification à long terme ni documents stratégiques. Le siège limite son rôle à approuver les investissements et les budgets et à surveiller la performance financière. Les objectifs sont difficiles et, une fois admis, ils forment un contrat entre le siège et les divisions. Ils doivent être impérativement atteints sous peine de sanctions pour les managers. Ce style s'observe dans des groupes diversifiés qui délèguent aux entités autonomes la préparation de leur stratégie sous contrainte de rentabilité et d'autofinancement des investissements. La synergie n'est pas considérée comme un élément important et les outils du contrôle de gestion doivent permettre de mesurer la contribution de chacun à la performance financière. Le siège est ici réduit en termes d'effectifs. Ce style peut notamment s'appliquer à des « vaches à lait », là où les positions concurrentielles sont figées et le secteur mûr mais aussi dans les cas où la rigueur financière doit l'emporter.

EXEMPLE

Le groupe Valéo semble avoir adopté un style de gestion de groupe de type contrôle financier. Chaque division y définit individuellement sa stratégie et ses projets d'investissements sont évalués sur des critères à court terme exclusivement financiers. En cas de non-rentabilité, les divisions sont revendues. Les responsables sont évalués sur des critères financiers à court terme et les contrôleurs de gestion y jouent un rôle central.

c. Contrôle stratégique

Le cas intermédiaire est dit *contrôle stratégique*. Dans ce style de contrôle, les divisions proposent des stratégies à l'approbation du centre qui les cadre préalablement par des politiques. Le souci du siège est donc de vérifier la qualité de la démarche stratégique et le respect du long terme sans pour autant perdre de vue la performance financière. Il est aussi d'encourager la synergie. Ce style est adapté pour des entreprises diversifiées dans des métiers à facteurs clés de succès proches. Le contrôle est équilibré entre indicateurs stratégiques et financiers. Les objectifs doivent être atteints sauf cas exceptionnel. Le contrôle stratégique est largement prôné dans la littérature stratégique. Peu d'entreprises semblent avoir adopté ce style. Ceci pourrait s'expliquer par la difficulté pour le siège à identifier les facteurs clés de succès des différentes filiales dans un groupe diversifié.

**Les trois styles de gestion des groupes diversifiés :
le lien entre contrôle et stratégie d'entreprise¹⁷**

	Planification stratégique	Contrôle stratégique	Contrôle financier
Qui définit la stratégie ?	Les DAS proposent et le groupe coordonne.	Les DAS essentiellement.	Les DAS uniquement (pas de coordination au niveau groupe).
Composition du portefeuille	Les métiers dans le portefeuille sont reliés dans 2 ou 3 industries.	Quelques métiers dans quelques industries.	De nombreuses activités dans des industries différentes.
	Cohérente avec la stratégie : recherche de synergies.	Métiers ayant les mêmes FCS et recherche d'un portefeuille équilibré.	Activités mûres susceptibles d'être gérées par des indicateurs financiers à court terme.
	Croissance interne.	Croissance interne et par acquisition.	Achat d'entreprises mal gérées (croissance par acquisition).
Stratégie du groupe	Construire un cœur de métier international.	Rationaliser le portefeuille et chercher une croissance équilibrée dans les métiers stratégiquement sains.	Acquérir un portefeuille « manageable » de métiers (activités dans des industries différentes mais qui ont le même environnement compétitif) qui ont un fort potentiel de profit.
Mode d'allocation des ressources	Les critères stratégiques.		Le retour financier.
	Le centre est actif dans la définition de l'ordre des priorités entre projets.		Tous les bons projets sont acceptés.
	Quelques investissements à long terme.	Nombreux petits investissements.	Nombreux petits investissements à court terme.
Environnement	En croissance.		Stable.
Processus de planification	Planification formelle et processus budgétaire très développés.		Budget seulement.
	Le budget est censé être la première année détaillée du plan stratégique.		Le budget est une fin en soi.
Définition des objectifs	Les objectifs précisent le plan stratégique.	Les objectifs découlent des plans stratégiques.	Le budget annuel est un contrat, des améliorations sont attendues chaque année.
	Les unités proposent les objectifs, le centre étudie leur acceptabilité.		Le centre fixe des objectifs tendus.
	Les objectifs sont constitués de buts à long terme et intermédiaires, et d'objectifs budgétaires.		Les objectifs financiers dominent.
Surveillance de la performance	Le centre s'intéresse rarement à la performance financière, excepté pour les déviations majeures.		Le centre commente fréquemment et directement.
Sanctions et incitations	Les progrès stratégiques comptent, les objectifs à court terme sont interprétés de façon flexible.	Équilibre entre objectifs financiers et stratégiques.	Très forte pression pour l'atteinte des objectifs à court terme contenus dans le budget.

Cette typologie permet d'envisager divers modes de contrôle au niveau d'un groupe en fonction de la stratégie retenue.

17. Goold, A., Campbell, A. & Luchs, K. (1993), « Strategies and styles revised : strategic planning and financial control », *Long Range Planning*, vol. 26, n° 5, p. 49-60.

II. LES STRATÉGIES PAR DOMAINE D'ACTIVITÉ (BUSINESS STRATEGIES)

Une fois le portefeuille de DAS composé, il est nécessaire de définir une stratégie spécifique à chacun des DAS. C'est ce qu'on appelle la stratégie par domaine d'activité (*business strategy*). M. Porter a proposé une typologie de stratégies par domaine d'activité décrivant trois stratégies dites « génériques ».

Une stratégie générique est l'avantage concurrentiel sur lequel le DAS compte pour accomplir sa mission stratégique, c'est-à-dire avec quelles armes, avec quel type de politique le DAS entend aller affronter la concurrence.

Ce point est fondamental pour la conception du SCDG, car c'est ce qui détermine la nature des indicateurs qui vont être utilisés pour construire les principaux outils techniques du contrôle, notamment les tableaux de bord.

Selon la classification classique de M. Porter, il faut ici en principe choisir clairement entre trois grands types de stratégies :

- la stratégie de domination par les coûts ;
- la stratégie de différenciation ;
- la stratégie de focalisation.

A. STRATÉGIE DE DOMINATION PAR LES COÛTS

La stratégie de domination par les coûts signifie que l'on veut être concurrentiel par les prix : être moins cher que les concurrents pour un niveau de qualité standard donné. Il faut donc avoir le coût de production unitaire le plus faible possible. Au plan industriel, cela pousse à avoir la taille la plus grande possible, pour bénéficier d'économies d'échelle, ce qui explique généralement les opérations de croissance externe grâce aux fusions. Cela explique également le passage d'une production de type artisanal à une production industrialisée en série, de nature taylorienne, pour bénéficier de gains de productivité.

Si on choisit cette stratégie (notamment sur un secteur qui arrive en maturité), il faudra donner beaucoup d'importance à la comptabilité analytique, au suivi des coûts, aux analyses d'écarts, aux problèmes de rendement, de productivité. Il faudra, comme on dit, « serrer les boulons ». Il faudra aussi tendre à une baisse continue des coûts pour rester compétitif, en recourant à l'analyse de la valeur, au *target costing*, et en exerçant une pression continue sur les sous-traitants pour que ceux-ci baissent continuellement leurs prix. On voit que le contrôle de gestion « classique », celui qui est principalement exposé dans tous les manuels, que l'on peut qualifier de taylorien et qui repose sur la comptabilité analytique et le contrôle budgétaire, va jouer un rôle stratégique déterminant : c'est la clé du succès !

On constate que la stratégie de domination par les coûts implique un style de contrôle proche de celui de la mission « récolter ».

B. STRATÉGIE DE DIFFÉRENCIATION

À l'opposé, une stratégie de différenciation accorde beaucoup moins d'importance aux coûts : on cherche avant tout à se différencier des concurrents, pour jouir en quelque sorte d'un monopole relatif, par exemple en fabriquant des produits haut de gamme, des produits de luxe, des produits de qualité, en investissant du point de vue publipromotionnel dans une marque qui jouira d'une forte notoriété. On peut ainsi vendre les produits beaucoup plus chers que les concurrents. Le coût de revient n'a plus la même importance : il est ce qu'il est, on ne cherche pas nécessairement à le réduire, car cela pourrait nuire à la qualité, et on rajoute une marge pour avoir le prix de vente.

Dans certains cas, quand il y a une exigence particulière de qualité absolue, par exemple de fiabilité pour les pièces constituant un avion, le coût n'a plus aucune importance : la pièce doit être de qualité parfaite, car en cas de rupture, de panne, c'est le crash, et il serait criminel de vouloir économiser sur la qualité. On connaît le sort funeste de la navette spatiale américaine qui explose en vol quelques minutes après le décollage à cause de la défaillance d'une pièce au coût dérisoire.

On comprend que, dans le cas d'une stratégie de différenciation, il faut considérablement relativiser le problème des coûts de revient. Le SCDG devra être essentiellement axé sur la qualité, pas sur les coûts. Le contrôle budgétaire aura moins d'importance, et les indicateurs des tableaux de bord seront essentiellement qualitatifs. Notons cependant que la recherche de la qualité « totale » est impossible, l'expression est utilisée un peu par abus de langage, car une qualité totale impliquerait un coût infini, et aucun équilibre économique et financier ne pourrait être trouvé. Même si elle est très faible et proche de zéro, la probabilité de défaillance ne peut jamais être nulle. Elle peut tendre vers zéro avec un coût qui croît de façon exponentielle.

On constate que la stratégie de différenciation implique un type de contrôle proche de celui de la mission « construire ».

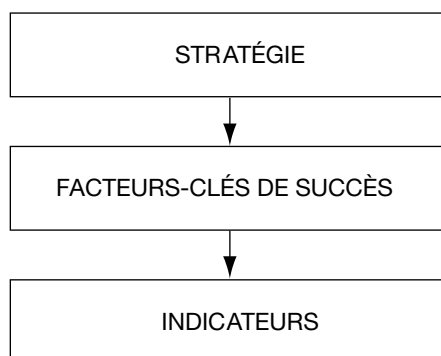
C. STRATÉGIE DE FOCALISATION

Enfin, la stratégie de focalisation (encore appelée stratégie de « niche », ou de « créneau ») représente en quelque sorte un compromis entre les deux autres stratégies génériques, sur la base de la recherche du meilleur rapport qualité-prix, ce qui n'est possible que si l'on s'intéresse à un segment du marché uniquement, dont on devient le spécialiste.

EXEMPLE

Dans le transport aérien, la stratégie de domination par les coûts correspond à la politique des compagnies « low-cost » comme EasyJet, alors que la stratégie de différenciation correspond à la politique des grandes compagnies nationales qui veulent séduire leur clientèle par des prestations d'un certain standing (le champagne et les journaux gratuits à bord des longs courriers d'Air France). Mais on peut aussi se spécialiser, se focaliser sur un certain type de clientèle (l'aviation d'affaires, avec la location de jets privés), ou sur une région particulière (l'océan Indien avec principalement les vols sur la Réunion pour Air Austral). On comprend que dans ce cas il faudra veiller à la fois aux coûts et à la qualité, sinon le client aura par exemple une réaction du type : si c'est pour payer aussi cher, autant prendre Air France.

On voit que, dans ce domaine, la liaison avec le contrôle de gestion est primordiale. Si on prend l'exemple classique des tableaux de bord, on a l'enchaînement suivant : la stratégie qui est décidée implique un certain nombre de « facteurs clés de succès » (la qualité pour une stratégie de différenciation par exemple), et ces facteurs déterminent le choix des indicateurs à surveiller dans le cadre du SCDG. Nous avons le schéma suivant :



III. LA DÉCLINAISON FONCTIONNELLE DES STRATÉGIES

Les orientations génériques doivent être déclinées dans les différentes grandes fonctions de l'entreprise (fonction commerciale, fonction financière, fonction production, fonction approvisionnement, etc.). En effet, l'action des différents services doit être en cohérence avec la politique globalement décidée.

EXEMPLE

Prenons l'exemple d'une entreprise qui fabrique des produits cosmétiques, d'hygiène et de parfumerie (parfums, déodorants, etc.).

Une stratégie de domination par les coûts va par exemple supposer une cohérence dans les politiques fonctionnelles.

Au plan de la production, nous aurons des produits standardisés, fabriqués industriellement en grande série.

Au plan commercial, une politique de prix bas, une distribution par un réseau de magasins « populaires » (monoprix, grandes surfaces), une communication publicitaire « grand public » (avec des spots publicitaires à la télévision par exemple).

Au plan des approvisionnements, on achètera des matières premières bon marché, fabriquées chimiquement par exemple.

Inversement, une politique de différenciation peut signifier par exemple une production faisant appel à des procédés artisanaux, en petites quantités, avec un souci de qualité très grande ; des produits « de luxe » de prix élevés, commercialisés exclusivement dans des réseaux spécialisés (parfumeries, pharmacies), avec une communication publicitaire plus « élitiste », s'adressant à des personnes ayant un niveau d'éducation supérieure et qui ont de l'argent parce qu'ils sont cadres ou membres de professions libérales, en utilisant des médias adaptés (presse féminine « glamour » par exemple) ; quant aux matières premières utilisées, ce seront des produits nobles (produits végétaux naturels par exemple, pas des dérivés de la pétrochimie...).

Il faut une cohérence entre tous ces aspects : on ne distribue pas des produits de luxe chez Leader Price ! Notons que cette nécessité de cohérence dans le « mix » stratégique peut poser de redoutables problèmes de positionnement à beaucoup d'entreprises, qui sont souvent devant un « dilemme ». Par exemple, une grande marque de champagne peut-elle accepter de vendre ses produits (qui sont connotés comme étant des produits de luxe, relativement chers, festifs, que l'on n'achète que pour les « grandes occasions », pour fêter un anniversaire ou au jour de l'an par exemple) dans les hypermarchés, à côté des paquets de nouilles et des couches-culottes ? Autre exemple : si l'on achète une bague de fiançailles à prix discount au kiosque bijouterie d'une grande surface, aura-t-elle la même valeur affective que si elle est achetée chez un bijoutier, avec un certain cérémonial ?

Ces problèmes sont au cœur de la conception des systèmes de contrôle : il ne faut pas se tromper d'objectifs et suivre les « bons » indicateurs. En particulier, il est très fréquent d'observer des cas dans lesquels ce qui pourrait passer pour un « détail » revêt en fait une très grande importance stratégique. Par exemple, dans un grand hôtel de standing international, si l'on a décidé qu'il devait y avoir systématiquement une fleur d'orchidée (fraîche évidemment, pas fanée...) sur la coiffeuse pour accueillir les clientes, il faut qu'une procédure permette à la direction de s'assurer que ce « détail » (qui n'en est pas un : il y a un enjeu stratégique...) est bien respecté, et que le taux de manquement soit suivi comme indicateur de non-qualité.

IV. LES VOIES DE DÉVELOPPEMENT

Les choix effectués en termes de stratégies *corporate* et *business* induisent des orientations en termes de produits et de marchés, ainsi que de moyens de croissance.

Les orientations en termes de développement de produits/marchés sont appelées **voies de développement**.

Les manœuvres destinées à mettre en œuvre ces orientations sont appelées **modes de développement**. On peut distinguer trois grands modes de développement : la croissance interne, la croissance externe, la collaboration (alliances et partenariats). Ceux-ci sont traités dans la série 3.

La matrice de Ansoff¹⁸ ou matrice produits/marchés, identifie quatre stratégies (ou voies) de développement : le développement de marchés (ou extension de marchés), le développement de produits, la diversification, la pénétration de marché.

La Matrice de Ansoff ou matrice produits/marchés

		PRODUITS ou COMPÉTENCES	
		Existants	Nouveaux
MARCHÉS	Existants	Pénétration de marché	Développement des produits
	Nouveaux	Développement des marchés	Diversification

A. LE DÉVELOPPEMENT DE MARCHÉS

Une gamme existante de produits est déclinée sur un nouveau marché. Cette voie de développement peut renvoyer à trois situations distinctes :

- Nouvelle **segmentation marketing** (nouvelles catégories d'acheteurs), Dans le secteur du prêt-à-porter haut de gamme, Jean-Paul Gaultier lance en 2009 une ligne de vêtements destinés aux enfants.
- Extension géographique (**internationalisation**).
- Nouveaux usages du produit.

B. LE DÉVELOPPEMENT DE PRODUITS

Un ou plusieurs nouveaux produits sont lancés sur un marché dans lequel l'entreprise est déjà présente. Cette orientation renvoie à des **stratégies d'innovation**. De nouveaux produits sont élaborés pour remplacer les produits existants. Ils sont ensuite vendus à la clientèle existante. Par exemple, sur le marché automobile, les modèles existants sont remplacés par de nouveaux modèles ou de nouvelles versions.

C. LA DIVERSIFICATION

Dans ce cas, il s'agit de commercialiser de nouveaux produits à de nouveaux clients, ce qui correspond à la définition d'un nouveau DAS. Le développement peut s'effectuer en gardant un lien avec l'activité d'origine, de manière à générer des synergies (diversification liée), ou au contraire sans rapport avec les activités existantes pour répartir les risques (diversification non liée). On peut ainsi distinguer trois grands types de diversification, les deux premiers relevant de la diversification liée :

18. Ansoff I. (1957), « Strategies for diversification », Harvard Business Review sept-oct 1957 ; p. 114.

1. L'intégration verticale

La firme développe des activités qui se situent en amont ou en aval dans sa filière. Cette stratégie présente deux principaux intérêts :

- d'abord, la firme peut bénéficier des profits réalisés à chaque stade de la production. Ainsi, le fabricant de composants électroniques Samsung s'est intégré en aval dans l'électronique grand public (téléphones portables, téléviseurs LCD, photographie numérique) afin de proposer des produits bénéficiant de marges plus élevées ;
- ensuite, cela permet à la firme d'augmenter son pouvoir de marché. Les exploitants de salles Gaumont, Pathé et UGC sont devenus des interlocuteurs incontournables dans l'industrie du cinéma français, après avoir opéré une double intégration vers l'amont en devenant producteurs et distributeurs de films.

2. La diversification concentrique

La firme s'engage dans une activité nouvelle en s'appuyant sur son métier d'origine. L'objectif est de générer des économies de champ : le regroupement de plusieurs activités induit moins de coûts que si ces activités étaient restées indépendantes. Ainsi, à côté des opérations postales courantes, la Poste a successivement introduit dans ses 17 000 agences de nouveaux services : financiers (la Banque Postale), de proximité (cartes postales...), et à la personne (chèques emploi service...). Les économies peuvent reposer sur différents « pivots » : la clientèle (ex. : Nintendo, Microsoft et Sony qui vendent au même public leurs consoles et leurs jeux vidéo), la technologie (ex. : 3M qui applique quarante-cinq technologies de base dans 6 métiers, à travers plus de 75 000 produits), la distribution (ex. : McDonald's lance ses Mc Café au sein des fast-foods existants), les compétences de gestion (ex. : les banques qui proposent des services d'assurances à côté des produits bancaires classiques), la marque (les produits dérivés Manchester United par exemple).

3. La diversification conglomerale (ou non liée)

La firme se lance dans de nouvelles activités sans rapport les unes avec les autres. La diversification conglomerale permet ainsi de :

- répartir les risques liés à la conjoncture, par des compensations entre activités soumises à des influences macro-économiques différentes. L'Oréal est présent dans les produits de beauté et cosmétiques : soin des cheveux pour les professionnels, produits grand public (L'Oréal Paris, Elsève, Garnier...), luxe (Lancôme, Yves St-Laurent Beauté...) et, enfin, parapharmacie (Vichy, La Roche-Posay...). Ces différents métiers ont des cycles économiques différents ce qui permet de répartir les risques : ainsi, le luxe est très sensible à la crise, mais aussi à la reprise ;
- financer les investissements d'une division, à l'aide des revenus d'une autre. Au sein du groupe Bouygues, les activités rentables, routes (Colas) et BTP (Bouygues Construction), ont financé le développement du pôle de télécommunications (Bouygues Telecom), qui nécessitait de lourds investissements en infrastructures réseau ;
- améliorer la rentabilité en s'orientant vers de nouveaux marchés ou de nouveaux produits plus porteurs, pour prévenir le risque de déclin de la demande. Après avoir vendu sa division PC, peu rentable, au chinois Lenovo, IBM s'est engagé dans les logiciels et les services, opérant des centaines de rachats incluant le cabinet de conseil PricewaterhouseCoopers. En 2008, le matériel ne représente plus que 19 % du chiffre d'affaires de la firme, contre 56 % pour les services.

4. La pénétration de marché

Dans cette stratégie de développement, des produits existants sont vendus à des clients existants. Il s'agit donc en substance de concentrer ses efforts sur un domaine d'activité stratégique (DAS) afin d'y améliorer sa position. La pénétration de marché exprime ainsi l'augmentation des ventes sur un marché donné sans modification du produit, grâce à un effort marketing soutenu (meilleure distribution, promotion améliorée, réductions sur les prix). Cette stratégie est également appelée stratégie de **spécialisation**.

Le passage d'une stratégie de diversification à une stratégie de pénétration de marché est appelé **stratégie de recentrage**. Elle consiste pour une entreprise, à revenir à son métier d'origine, après une opération de diversification.

V. CAS AUTOCORRIGÉ : BOUYGUES TÉLÉCOM (AUTEURS : OLIVIER JOFFRE ET SAMUEL SPONEM)



Voir aussi le « Cas Lafuma » sur le site www.cnamintec.fr.

Exercice 1

ÉNONCÉ

En 1996, quatre ans après France Télécom avec Itinériss (devenu Orange) et SFR, Bouygues Telecom est le dernier entrant sur le marché de la téléphonie mobile.

Ses concurrents France Télécom et SFR sont déjà largement installés, notamment à travers la construction d'un vaste réseau.

Or, dans ce secteur, les opérateurs doivent être capables d'investir de manière massive pour déployer leur réseau, avant même de compter le moindre client. En effet, la qualité de la couverture réseau, c'est-à-dire l'accès au téléphone mobile en tout point du territoire, est une attente forte des consommateurs. Dès lors, les coûts fixes liés aux infrastructures étant comparables pour tous les opérateurs, les profits sont directement liés au nombre de clients, c'est-à-dire aux parts de marché de chacun.

Heureusement pour eux, les opérateurs sont peu nombreux, car au-delà des moyens financiers nécessaires à leur activité, l'attribution de licences par l'État limite les concurrents potentiels. Cette situation est d'autant plus confortable que les entreprises du marché s'entendent pour restreindre de manière volontaire le jeu de la concurrence. Ainsi, en conclusion d'une longue bataille judiciaire entre l'association *UFC-Que Choisir* et les opérateurs de téléphonie mobile, Orange, SFR-Vivendi et Bouygues Telecom ont été reconnus coupables d'échange illicite d'informations entre 1997 et 2003 entravant la concurrence, et ont écopé d'une amende de 92 millions d'euros.

Dans ce contexte, Bouygues Telecom a versé ses premiers dividendes en 2005, affichant une marge opérationnelle de 15 %. Malgré ces bons résultats, la filiale du groupe Bouygues, reste « abonnée » à cette place de numéro trois du marché qu'elle occupe depuis son arrivée avec moins de 20 % de part de marché.

À son lancement, Bouygues Telecom n'a eu d'autre choix pour pénétrer le marché que d'avoir des prix très attractifs en direction de populations ayant un faible pouvoir d'achat, comme les étudiants. Pourtant, rapidement, l'opérateur lance un grand nombre d'innovations sur le marché français :

- en 1996, il est le premier à proposer un forfait, puis un service de SMS (« télémessages ») entre ses abonnés ;
- à partir de janvier 1997, est mis en service le répondeur gratuit ;
- fin 1997, le service de présentation du numéro entre ses clients (et les clients des réseaux numériques) ;
- en novembre 1999, le forfait Millenium est le premier à proposer des appels illimités le week-end.

Ces innovations sont généralement rapidement adoptées par la concurrence : SFR et Itinériss commercialisent des offres similaires quelques mois après. Néanmoins, en 2006, le revenu moyen par utilisateur (ou ARPU¹⁹) s'élève à 45 euros par mois et par client chez Bouygues Telecom, alors qu'il est de 38 euros chez SFR, et de 34,20 euros chez Orange. Cette différence s'explique par la propension des clients de Bouygues Telecom à dépenser plus en services, notamment dans le multimédia mobile.

19. Average Revenue Per User.

À partir de 2004, Orange/France Telecom et SFR investissent la 3G à travers la norme UMTS. Endetté, le groupe Bouygues ne peut suivre cette voie, au risque d'une perte de contrôle par la famille Bouygues. Dès lors, Bouygues Telecom préfère patienter dans un premier temps, en s'appuyant sur l'Edge, une technologie Internet mobile dite 2,5G basée sur la norme GSM. L'Edge permet ainsi de multiplier par trois le débit des données avec une couverture plus réduite, et surtout ne nécessite pas d'investissements importants en infrastructure, contrairement à la 3G qui nécessite la construction d'un nouveau réseau. « *Notre réseau Edge couvre 91 % de la population et s'avère largement suffisant pour la majorité des applications* », justifie le service communication de Bouygues Télécom.

Grâce à l'Edge et aux offres illimitées Néo, la rentabilité 2007 de Bouygues Telecom progresse fortement. La bonne valorisation de la filiale de Bouygues laisse envisager une cession à un prix intéressant. Mais, Bouygues n'est pas un holding de participations arbitrant en permanence entre ses actifs. C'est un groupe industriel qui réinvestit le cash généré par ses activités matures dans de nouveaux relais de croissance. Ce fut le cas avec le rachat de Colas (routes), de TF1, puis pour les télécoms, et cela pourrait le devenir pour le nucléaire.

Il semble pourtant que la valorisation immédiate dans l'optique d'une cession de la filiale de téléphonie mobile ne soit plus à l'ordre du jour. En effet, les dirigeants de Bouygues Telecom ont eu le feu vert pour réinvestir dans le réseau UMTS et dans la conquête de nouveaux clients. C'est ainsi que Bouygues Telecom lance le forfait de communications illimitées le soir à partir de 20 heures, tous les jours, vers tous les numéros qu'ils soient fixes ou mobiles, et cela quel que soit l'opérateur. Cette offre constitue une véritable révolution par rapport à la concurrence, dont les services comparables sont limités à quelques numéros ou aux abonnés du même opérateur. À l'image de Free dans l'accès Internet, Bouygues brise un tabou, en forfaitisant totalement les appels téléphoniques.

Si la marge de l'activité risque d'être pénalisée à court terme, cette offre présente l'avantage d'attirer et fidéliser les « gros » consommateurs. De plus, comme elle est en concurrence directe avec le téléphone fixe, elle est difficile à répliquer pour Orange dont la maison mère est France Télécom. Plutôt que de faire le pari de la convergence, Bouygues Telecom mise sur le tout-mobile et la forfaitisation, jugeant inexorable l'irruption de la téléphonie sur Internet dans le mobile.

Bouygues Telecom continue son développement : le 15 septembre 2008, il lance son offre ADSL pour le grand public, la « Bbox ». Fin mars 2009, Bouygues Telecom comptait 9 739 000 clients, dont 7 348 000 personnes ayant souscrit un forfait, soit 75,5 % d'abonnés.

TRAVAIL À FAIRE

1. Représentez la filière de la téléphonie mobile. Où se situent Bouygues Telecom et ses concurrents ?
2. À l'aide d'une analyse des forces concurrentielles de Porter, évaluez l'attrait du marché des opérateurs mobile en 2007.
3. Quelles sont les principales forces qui s'exercent sur les opérateurs ? En déduire les facteurs clés de succès.
4. Quelle stratégie générique de Porter (« business ») Bouygues Telecom a-t-il adopté au départ pour obtenir un avantage concurrentiel sur ses concurrents ? Comment, selon vous, la stratégie de Bouygues Telecom a et doit évoluer ?
5. Que pouvez-vous dire de la stratégie de développement du groupe Bouygues ? Que pensez-vous du lancement de la Bbox ?
6. Quelle politique est adoptée par Bouygues en termes de modes (ou modalités) de développement ?
7. Compte tenu de sa stratégie globale, quel style de gestion du groupe vous semble adéquat pour le groupe Bouygues ?

ANNEXE 1 EN FRANCE, SAMSUNG DÉTIENT 30 % DU MARCHÉ DES TÉLÉPHONES MOBILES EN 2007.

Selon les chiffres communiqués par le groupe sud-coréen Samsung, celui-ci conforterait sa place de numéro un sur le marché français des téléphones mobiles, où il détient près de 30 % de part de marché sur la période janvier-fin août 2007. Présent depuis 1999 sur le marché français, Samsung, détenait 23,5 % de part de marché (PDM) pour la même période en 2006.

Le deuxième sur l'année 2007 est le finlandais Nokia (25,7 %), numéro un mondial. À la troisième place, on trouve Sony Ericsson et Sagem. Jean-Philippe Illarine, directeur marketing des produits télécom de Samsung explique : « Le marché français se concentre de plus en plus sur trois marques qui assurent 70 % du volume et 80 % du chiffre d'affaires ».

Samsung souhaite confirmer sa position en France pour les derniers mois de 2007 avec un million de téléphones Samsung livrés aux distributeurs pour la fin de l'année. Le fabricant affiche un objectif de sept millions d'unités sur l'ensemble de 2007, pour un marché total de 23 millions d'unités. En 2006, 5,5 millions avaient été vendus.

Compte tenu du lancement de l'iPhone d'Apple pour les fêtes de fin d'année, Samsung proposera aussi un téléphone multimédia à écran tactile, le F700. Celui-ci sera vendu seul pour un prix d'environ 450 euros, c'est-à-dire proche de l'iPhone. Mais, contrairement à ce qui est prévu pour l'iPhone, les opérateurs français proposeront un prix plus avantageux dans le cadre d'un forfait.

Le développement des « smartphones », à la fois téléphones portables et assistants numériques personnels, en fait une priorité pour les prochaines années. Ainsi, pour 2008, Samsung a prévu de lancer entre 6 et 8 types de smartphones en France. Certains seront munis de GPS. « Le smartphone est en train de grignoter de plus en plus le grand public » a constaté M. Illarine.

Lesechos.fr, 3 octobre 2007.

ANNEXE 2 LA COMMERCIALISATION DE L'IPHONE EN FRANCE

Bouygues Télécom est le dernier opérateur de téléphonie mobile à commercialiser l'iPhone en France, après Orange et SFR. Depuis le 28 avril, la filiale de Bouygues commercialise l'iPhone à 89 euros pour la version 8 Go et 189 euros pour le modèle 16 Go, contre 99 euros et 199 euros chez Orange et SFR.

Différents forfaits sont proposés pour l'iPhone : de 37,90 euros par mois pour 2 heures de communication à 4 heures par mois pour 76,90 euros. Ces forfaits permettent d'accéder en illimité à Internet et aux services de l'iPhone 3G sur les réseaux 3G+ et Wi-Fi. Ils offrent des appels 24h/24 et des plages horaires pour appeler en illimité.

En partenariat avec Universal Mobile, Bouygues Télécom propose également un forfait bloqué adapté à l'iPhone pour 24,90 euros/mois TTC. Celui-ci inclut 1 h 30 d'appels, des SMS illimités vers tous les opérateurs, ainsi que l'accès illimité à Internet.

www.francemobiles.com, le 29 avril 2009.

ANNEXE 3 LE MARCHÉ DES OPÉRATEURS DE TÉLÉPHONIE MOBILE EN 2007

Selon l'Arcep²⁰, le marché français de la téléphonie mobile se répartit de la manière suivante au 31 décembre 2007 :

- 43,78 % pour Orange,
- 33,96 % pour SFR,
- 17,38 % pour Bouygues Telecom,
- 4,88 % des abonnés pour les opérateurs virtuels tels que Debitel, Tele2 Mobile, Virgin Mobile, NRJ Mobile, Carrefour Mobile...

En 2007, 76 % des Français de 12 ans et plus possèdent un téléphone portable, selon le rapport TNS-Sofres réalisé pour l'Afom.²¹

ANNEXE 4 LA 4^E LICENCE DE TÉLÉPHONIE MOBILE EN FRANCE

Le prix de la 4^e licence de téléphonie mobile a été fixé à 206 millions d'euros. Le secrétaire d'État à l'Industrie, Luc Chatel, déclare : « Nous proposons une règle simple, guidée par un souci d'équité avec les opérateurs existants : fixer un prix correspondant au tiers du prix accordé précédemment, 619 millions d'euros, soit de l'ordre de 206 millions d'euros, pour un tiers des fréquences attribuées ». En effet, le paquet de fréquences supplémentaires doit être divisé en trois lots, dont un réservé à un nouvel opérateur.

Le calendrier défini pour la mise en place de ces nouvelles fréquences est le suivant : la procédure d'attribution aura lieu fin 2009, l'attribution des licences avant fin 2010, les nouveaux services seront disponibles en 2012. Compte tenu du temps qu'il faudra au nouvel opérateur pour construire son réseau, il est prévu qu'il loue dans un premier temps ceux des opérateurs existants pour commencer son activité.

Xavier Niel, fondateur et principal actionnaire du fournisseur d'accès Internet Free, a déclaré qu'il souhaitait payer ce prix pour devenir le quatrième opérateur de téléphonie mobile en France.

La 4^e licence de téléphonie mobile coûtera 206 millions, <http://www.europe1.fr>, 5 février 2009.

ANNEXE 5 MAGASINS SPÉCIALISÉS, GRANDE DISTRIBUTION, ET AGENCES D'OPÉRATEURS ASSURENT CHACUN UN TIERS DU MARCHÉ DU PORTABLE.

Il y a dix ans, les boutiques indépendantes représentaient plus de 16 000 points de vente. La plupart ont dû se résigner à rejoindre une grande enseigne ou à disparaître. Dans le même temps, la grande distribution a considérablement accru son offre de téléphonie mobile. Les réseaux indépendants les mieux structurés, comme The Phone House, Avenir Télécom ou Videlec (groupe Debitel), travaillent désormais en étroite collaboration avec les fabricants et les opérateurs eux-mêmes. Debitel anime ainsi pour Orange ou SFR près de 650 points de vente de la grande distribution (Leclerc, Media Saturn, BHV, But, Connexion, etc.).

.../...

20. Autorité de régulation des communications électroniques et des postes.

21. Association française des opérateurs mobiles.

.../... La Fnac, qui avait vendu ses 45 boutiques Fnac Télécom à The Phone House en 1999, pour occuper seulement 2 % du marché de la téléphonie mobile, a depuis, changé d'orientation et étoffé les rayons mobile de ses magasins. De leur côté, les opérateurs développent leurs boutiques propres : La Fnac, qui avait vendu ses 45 boutiques Fnac Télécom à The Phone House en 1999, pour occuper seulement 2 % du marché de la téléphonie mobile, a depuis, changé d'orientation et étoffé les rayons mobile de ses magasins. De leur côté, les opérateurs développent leurs boutiques propres : Orange qui bénéficiait déjà d'un maillage sur l'ensemble du territoire grâce aux 850 agences France Télécom et Mobistore ouvre de nouvelles boutiques, alors que SFR s'appuie sur un réseau homogène de 700 Espaces SFR. De son côté, Bouygues compte 530 Clubs Bouygues Telecom. À cela, il faut ajouter les sites Internet des opérateurs qui représentent désormais 30 % des ventes.

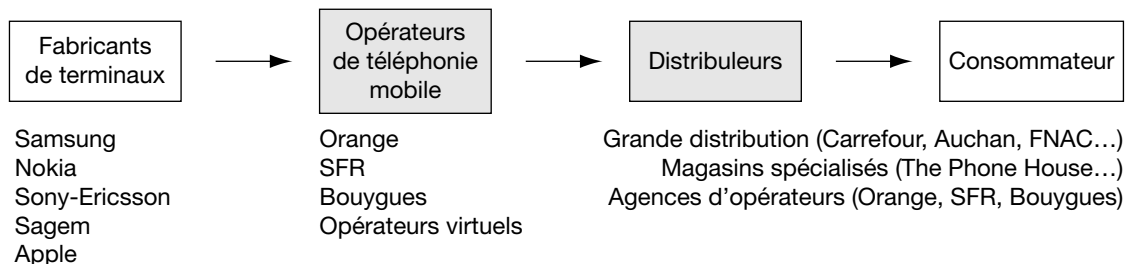
Dynamique commerciale, n° 98, avril/mai 2005.

CORRIGÉ

Question 1

La notion de filière est essentielle pour analyser la position concurrentielle d'une organisation. En effet, en général, dans une industrie donnée, plusieurs organisations se partagent les différentes activités de la chaîne de valeur, de la conception de l'offre jusqu'au service après-vente pour le client final. On peut donc distinguer la chaîne de valeur externe (processus amont et aval à ceux que l'entreprise assure) et la chaîne de valeur interne (processus assurés par l'entreprise). Les chaînes de valeur externes et internes forment une « filière ». L'entreprise doit analyser quelles sont les étapes de la filière où elle doit être présente.

On peut représenter la filière de la téléphonie mobile de la manière suivante :



Présence de Bouygues Télécom et de ses concurrents : ☐

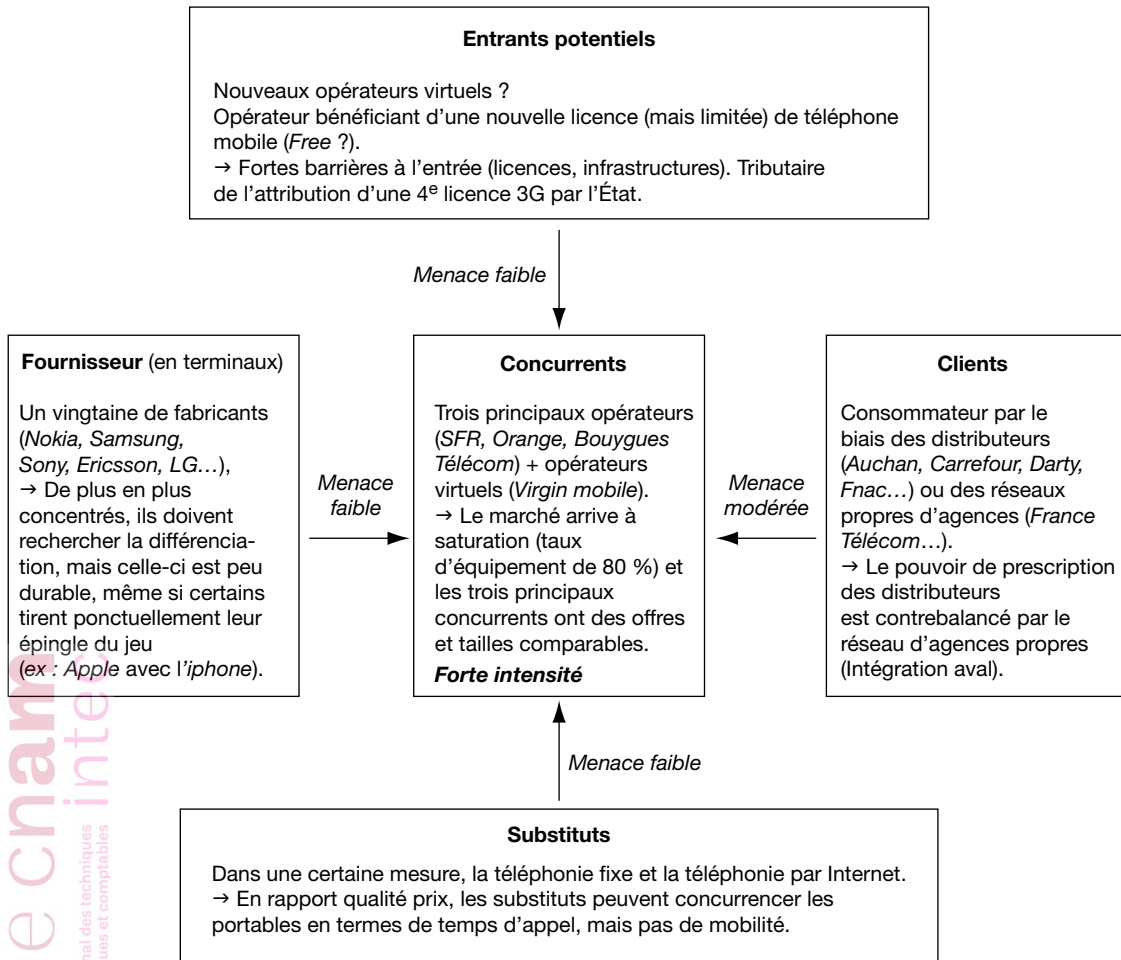
Bouygues Télécom et ses concurrents SFR et Orange se situent donc sur deux maillons successifs de la filière, en tant qu'opérateur de téléphonie mobile, et en tant que distributeurs.

Question 2

Le modèle de Porter²² s'avère particulièrement utile pour identifier les forces concurrentielles dans une industrie donnée. Cinq éléments doivent ainsi être pris en compte pour évaluer la capacité d'une organisation à disposer d'un avantage concurrentiel (qui se mesure par la capacité à générer des ressources) : les concurrents, les clients et distributeurs, les fournisseurs, les entrants potentiels, les produits de substitution. Ils se traduisent par cinq forces concurrentielles : l'intensité de la concurrence ; le pouvoir de négociation des clients et distributeurs ; le pouvoir de négociation des fournisseurs ; la menace des entrants potentiels ; la menace des produits ou services de substitution. À ces cinq forces peut être ajouté le rôle de l'État.

22. Porter, M.E. (1982), *Choix stratégiques et concurrence*, Paris, Economica.

Les cinq forces sur le marché français de la téléphonie mobile en 2007



La principale force qui s'exerce sur le secteur est la rivalité entre les firmes existantes (ou intensité concurrentielle). Dès lors, il n'est pas étonnant que SFR, Orange et Bouygues Télécom se soient, selon le Conseil de la concurrence, entendus sur leurs parts de marché respectives entre 1997 et 2003. Les trois opérateurs ont ainsi été condamnés à une amende de 534 millions d'euros.

À l'exception de l'intensité concurrentielle, les forces qui s'exercent sur le marché de la téléphonie mobile sont peu élevées. On peut donc considérer le marché comme plutôt attractif.

Question 3

Dès lors qu'ils ont identifié les principales forces qui s'exercent sur eux, les concurrents du secteur peuvent hiérarchiser les enjeux critiques auxquels ils sont confrontés. Il est alors possible d'identifier les **facteurs clés de succès** (FCS) du secteur, c'est-à-dire les éléments sur lesquels toute entreprise présente sur un secteur donné doit être performante pour assurer son succès. Elles constituent en quelque sorte les « règles du jeu » du secteur. Mais plutôt que de s'y conformer, l'entreprise peut tenter de changer ces règles.

Rang	Force concurrentielle	FCS associés
1	Intensité concurrentielle	Innovation de produits (forfaits), partenariats avec les fournisseurs (iPhone) et distributeurs (Débitel)
2	Pouvoir de négociation des clients	Gamme d'offres Intégration aval (propre chaîne de distribution)
3	Pouvoir de négociation des fournisseurs	Offre multimarque de terminaux

4	Menace des entrants potentiels	Être à l'abri d'une prise de contrôle
5	Menace des produits de substitution	Être fournisseur d'accès à internet (FAI)

On remarque que Bouygues Télécom s'efforce de s'adapter à ces facteurs clés de succès, souvent avec retard sur ses concurrents (iPhone, boutiques propres, FAI).

Question 4

Une stratégie générique est l'avantage concurrentiel sur lequel le DAS compte pour accomplir sa mission stratégique, c'est-à-dire avec quelles armes, avec quel type de politique le DAS entend aller affronter la concurrence. Selon la classification classique de M. Porter, il faut ici en principe choisir entre trois grands types de stratégies :

- la stratégie de domination par les coûts ;
- la stratégie de différenciation ;
- la stratégie de focalisation.

Au tout début, Bouygues a décidé de proposer des prix attractifs en direction d'un segment de population restreint (étudiants et populations à faible pouvoir d'achat).

Il s'agit donc de se restreindre volontairement à une cible précise afin de mieux répondre à ses besoins. Cela est caractéristique d'une **stratégie de focalisation** (ou stratégie de niche)

Par la suite, Bouygues a mis en place de nombreuses innovations successives (cf. texte principal) afin de mener une **stratégie de différenciation**. En effet, la valeur perçue par le client devient supérieure à celle des concurrents qui sont prêts à consentir un « surpris ». Ainsi, « en 2006, le revenu moyen par utilisateur (ou ARPU)²³ s'élève à 45 euros par mois et par client chez Bouygues Telecom, alors qu'il est de 38 euros chez SFR, et de 34,20 euros chez Orange ».

Les investissements récents consentis pour la 3G laissent penser que Bouygues s'oriente vers une **domination par les coûts** comme ses concurrents. L'objectif est, dès lors, de conquérir la plus grande part de marché possible pour amortir les coûts fixes d'infrastructure, ce que Bouygues n'avait pas souhaité faire avec la technologie Edge. Il s'agissait alors d'avoir des coûts fixes moins importants que SFR et Orange, quitte à détenir une plus faible part de marché.

Question 5

La stratégie globale d'entreprise (ou corporate) concerne la mission et le périmètre de l'organisation. Elle a pour but d'assurer la pérennité de l'organisation tout en satisfaisant aux attentes des parties prenantes. C'est à ce niveau que sont définis les **Domaines d'activité stratégique** (DAS – aussi appelés *business units*). La matrice de Ansoff²⁴ ou matrice produits/marchés, identifie quatre stratégies (ou voies) de développement : le développement de marchés (ou extension de marchés), le développement de produits, la diversification, la pénétration de marché.

Le groupe Bouygues suit une stratégie de **diversification**. La logique de portefeuille suivie est proche de celle préconisée dans le cadre de la matrice BCG : les activités « matures » (« vaches à lait ») doivent financer les nouvelles activités à fort taux de croissance (« dilemmes » et « star »).

La création d'un nouveau domaine d'activité stratégique (DAS) s'inscrit dans le cadre de cette stratégie corporate. Il faut cependant souligner que cette diversification est reliée à l'activité d'origine (diversification concentrique). L'activité de fournisseur d'accès à Internet (FAI) offre en outre des synergies avec l'activité d'opérateur mobile (ils sont d'ailleurs regroupés dans Bouygues Télécom). Ainsi, Bbox constitue une offre complémentaire avec l'offre de téléphonie mobile, offrant une réduction de prix sur la souscription de 2 forfaits. Non seulement Bouygues peut élargir sa clientèle, mais à l'image de Orange et SFR, il peut davantage fidéliser celle-ci.

23. Average Revenue Per User.

24. Ansoff I. (1957), « Strategies for diversification », *Harvard Business Review*, sept-oct 1957, p. 114.

Question 6

Les manœuvres destinées à mettre en œuvre ces orientations sont appelées **modes de développement**. On peut distinguer trois grands modes de développement : la croissance interne, la croissance externe, la collaboration (alliances et partenariats).

Concernant le groupe Bouygues, il s'agit de croissance interne (Bbox) et de croissance externe (TF1, Colas). Si l'on rentre dans le détail des filiales, il est précisé que Bouygues Telecom a recours à des alliances et partenariats : avec Universal Mobile (*annexe 2*)

Question 7

Goold et Campbell proposent une typologie des styles de gestion de groupe. La typologie proposée met en opposition deux styles extrêmes (le contrôle financier et la planification stratégique), et suggère une forme intermédiaire – le contrôle stratégique – qui est censée reprendre les avantages des deux systèmes.

Dans le style *planning stratégique*, le siège joue un rôle important et définit de manière centralisée la stratégie. On y mise sur la synergie entre domaines d'activité stratégiques et le siège impose une vision à long terme.

Les entreprises qui adoptent un style de type *contrôle financier* mettent l'accent sur les objectifs de résultat. Le siège limite son rôle à approuver les investissements et les budgets et à surveiller la performance financière. Ce style s'observe dans des groupes diversifiés qui délèguent aux entités autonomes la préparation de leur stratégie sous contrainte de rentabilité et d'autofinancement des investissements.

Le cas intermédiaire est dit *contrôle stratégique*. Dans ce style de contrôle, les divisions proposent des stratégies à l'approbation du centre qui les cadre préalablement par des politiques. Le souci du siège est donc de vérifier la qualité de la démarche stratégique et le respect du long terme sans pour autant perdre de vue la performance financière. Il est aussi d'encourager la synergie.

Chez Bouygues, la stratégie de chaque activité est définie par les activités elles-mêmes sous contrainte de la politique du groupe. Par exemple, il est souligné que « les dirigeants de Bouygues Telecom ont eu le feu vert pour réinvestir dans le réseau UMTS et dans la conquête de nouveaux clients ». Le portefeuille d'activité est assez diversifié, mais l'objectif n'est pas forcément un rendement immédiat. Ainsi, « Bouygues n'est pas un holding de participations arbitrant en permanence entre ses actifs. C'est un groupe industriel qui réinvestit le cash généré par ses activités matures dans de nouveaux relais de croissance. Ce fut le cas avec le rachat de Colas (routes), de TF1, puis pour les télécoms, et cela pourrait le devenir pour le nucléaire ».

Ces différents éléments suggèrent que le style de gestion du groupe est de type « contrôle stratégique ».

CHAPITRE 3. LE « PILOTAGE » STRATÉGIQUE ET SES OUTILS

La notion de pilotage stratégique, par opposition au pilotage opérationnel, est apparue assez récemment dans les préoccupations des gestionnaires, et l'on manque un peu de recul pour démêler certaines ambiguïtés.

Dans un premier temps, cette notion est définie. La place du pilotage stratégique est ensuite discutée. Enfin, les principaux outils du pilotage stratégique sont présentés.

SECTION 1. UN PROBLÈME DE VOCABULAIRE

Notons tout d'abord que l'expression même de « pilotage stratégique » peut apparaître comme particulièrement mal choisie, et constituer même un « oxymore » (rapprochement de deux mots dont le sens est a priori incompatible ou contradictoire, comme « l'obscur clarté » du Cid...).

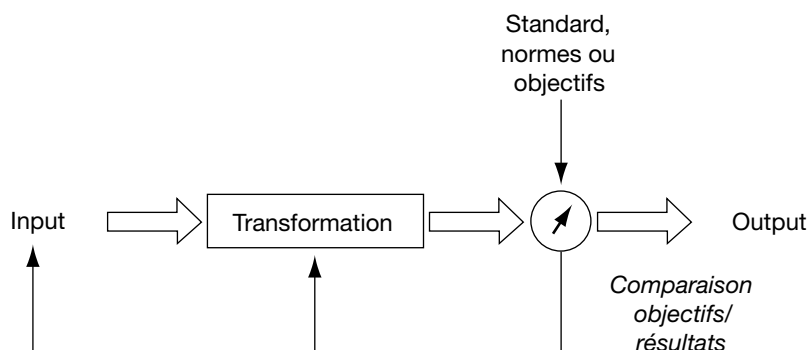
Le « pilotage », en effet, est une action qui ne peut se comprendre que dans un contexte relevant du court terme, en contradiction avec la nature des problèmes et des décisions stratégiques qui n'ont de sens qu'à beaucoup plus long terme. Si les mots ont un sens, le « pilote » est celui qui conduit une embarcation ou un véhicule à bon port, en évitant les obstacles imprévus. Par exemple, si un haut-fond ou un écueil est détecté, le pilote du navire doit manœuvrer pour éviter le naufrage. De la même façon, le pilote d'une automobile doit garder toute sa vigilance pour par exemple pouvoir freiner et éviter de renverser un enfant qui traverse la route, ou pour éviter de casser un essieu sur un nid-de-poule.

Le pilotage est donc l'art d'éviter les obstacles, les accidents, l'art de pallier les difficultés imprévues. On est dans le domaine des accidents conjoncturels, de la réaction immédiate, mais, en quelque sorte, la route est tracée.

Quand cette expression est utilisée en contrôle de gestion, c'est normalement pour donner du sens à certaines pratiques et à certains outils permettant de faire face à court terme aux aléas de la conjoncture, grâce par exemple à un tableau de bord, et de prendre le plus rapidement possible les décisions correctrices permettant de garder le cap, celui par exemple fixé par les prévisions budgétaires. On se situe là évidemment dans le cadre de la conception classique, « cybernétique », du contrôle de gestion. En effet, si le pilote peut mener à bien sa mission et éviter les obstacles, c'est qu'il peut diriger, « gouverner » son navire, grâce à un certain nombre d'outils, au premier rang desquels se trouve le « gouvernail » : on retrouve là évidemment l'étymologie grecque du terme cybernétique.

L'exemple classique de processus cybernétique est la régulation automatique d'un radiateur par un thermostat qui permet de maintenir constante la température. Dans le domaine du contrôle de gestion, cette régulation s'effectue par rapport à des objectifs et prend la forme suivante :

Le contrôle de gestion : un processus cybernétique



Le contrôle de gestion permet donc de piloter un processus de transformation d'*input* (ressources) en *output* (produits) en donnant au responsable des objectifs et des moyens (*inputs*). C'est un outil de direction par objectifs qui permet la décentralisation et laisse à ce titre une certaine liberté au responsable concernant la méthode à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs. De son côté, celui qui contrôle va pouvoir le faire par exception, c'est-à-dire en s'impliquant uniquement en cas de déviation par rapport aux objectifs.

Parler de pilotage cybernétique constitue en fait un pléonasme. Le contrôle opérationnel, rebaptisé pilotage, est essentiellement de nature cybernétique : le contrôleur (le pilote) doit être constamment en état d'alerte pour être en mesure de corriger le plus rapidement possible les déviations de trajectoire liées aux aléas.

De ce point de vue, l'expression « pilotage opérationnel » est également un pléonasme. En effet, le pilote est un opérationnel directement confronté aux événements journaliers. Un directeur d'usine est un pilote : il doit quotidiennement prendre des décisions en cas de panne de machine

ou de rupture d'approvisionnement par exemple, s'il veut tenir son programme de production et ses délais de livraison. Un directeur commercial est un pilote : il doit quotidiennement prendre des décisions pour contrecarrer des phénomènes conjoncturels affectant les ventes, répondre rapidement aux attaques de la concurrence, en baissant un prix par exemple, s'il veut tenir son budget des ventes. Par opposition, le responsable de la diversification qui travaille au siège social ou à l'état-major du groupe dans une tour de la Défense, et qui gère un budget lui permettant de commander des études aux grands cabinets de consulting (qui vont prendre plusieurs mois), est peut-être un stratège, mais ce n'est pas un pilote. Il a le temps de la réflexion, il n'est pas concerné par l'urgence à court terme, il travaille selon une autre périodicité que les opérationnels.

C'est toute la différence entre le pilote de rallye et le directeur d'écurie : c'est le pilote qui est au volant, c'est lui qui va devoir éviter l'enfant qui traverse.

L'outil de gestion privilégié du pilote, c'est évidemment le tableau de bord, et le développement de la métaphore se fait ici dans la plus grande cohérence. Le pilote a besoin de disposer en temps réel d'un certain nombre d'indicateurs qui le renseignent sur l'état du véhicule et lui permettent de prendre rapidement de bonnes décisions (la jauge d'essence, le compte-tours, l'indicateur d'huile, de vitesse...), comme de s'arrêter pour remettre de l'huile si besoin est, avant de griller son moteur. Pour notre pilote métaphorique qu'est le gestionnaire, le tableau de bord est constitué d'indicateurs (dont la nature peut être très diverse : ces indicateurs peuvent être comptables, financiers, physiques, qualitatifs...) rassemblés et présentés avec une périodicité très courte, journalière, hebdomadaire ou mensuelle selon la pression des problèmes. Mais au-delà du mois, ça n'a plus beaucoup de sens, car la réaction conjoncturelle ne peut plus jouer correctement. Un « tableau de bord trimestriel » ou un « tableau de bord annuel » n'est plus un véritable tableau de bord. À quoi servirait une jauge à huile qui ne donnerait son information qu'une fois par an ?

On comprend que l'expression « tableau de bord opérationnel » constitue aussi un pléonasme, et que le « tableau de bord financier », constitué avec des ratios tirés du bilan annuel, n'est pas un tableau de bord, mais un état d'analyse financière, permettant certes de prendre des décisions très pertinentes, mais qui relèvent de la gestion financière à moyen terme (une politique de désendettement par exemple), pas du pilotage à court terme. Par contre, en ce qui concerne la gestion de la trésorerie, qui relève d'un problème de pilotage à court terme, bien des patrons de PME utiliseront tout simplement comme ersatz (gratuit) de tableau de bord leur relevé de compte bancaire, comme peut le faire un particulier (je payerai telle facture dès que mon compte sera approvisionné...).

Le terme de « pilotage stratégique » qui semble s'imposer, même dans les programmes officiels du cursus de l'expertise comptable, doit donc être utilisé avec circonspection, pour éviter une interprétation abusive qui laisserait supposer que le dirigeant peut piloter son entreprise en utilisant un système d'information fonctionnant en temps réel, comme un golden boy rivé à son écran d'ordinateur dans une salle de marché, ou comme un passionné de jeu vidéo sauvant le monde devant sa console. Il vaudrait mieux parler de contrôle stratégique.

SECTION 2. LA PLACE DU PILOTAGE STRATÉGIQUE DANS LE SYSTÈME DE CONTRÔLE

I. TROIS CONCEPTIONS DE LA PLACE DU CONTRÔLE STRATÉGIQUE

Trois conceptions s'affrontent en ce qui concerne la place du contrôle (ou du pilotage...) stratégique.

Une première conception oppose contrôle opérationnel et contrôle stratégique. Le contrôle opérationnel est de la responsabilité des cadres intermédiaires, le contrôle stratégique est de la responsabilité de la direction (de l'état-major dans un grand groupe). La direction fixe les grandes orientations stratégiques, et les unités opérationnelles sont les instruments de la réalisation de cette stratégie. Les systèmes de contrôle correspondants sont très différenciés : le contrôle opérationnel correspond aux outils classiques, comptabilité analytique, contrôle budgétaire, tableaux de bord, alors que le contrôle stratégique est beaucoup plus qualitatif et se confond, en fait, avec le management stratégique.

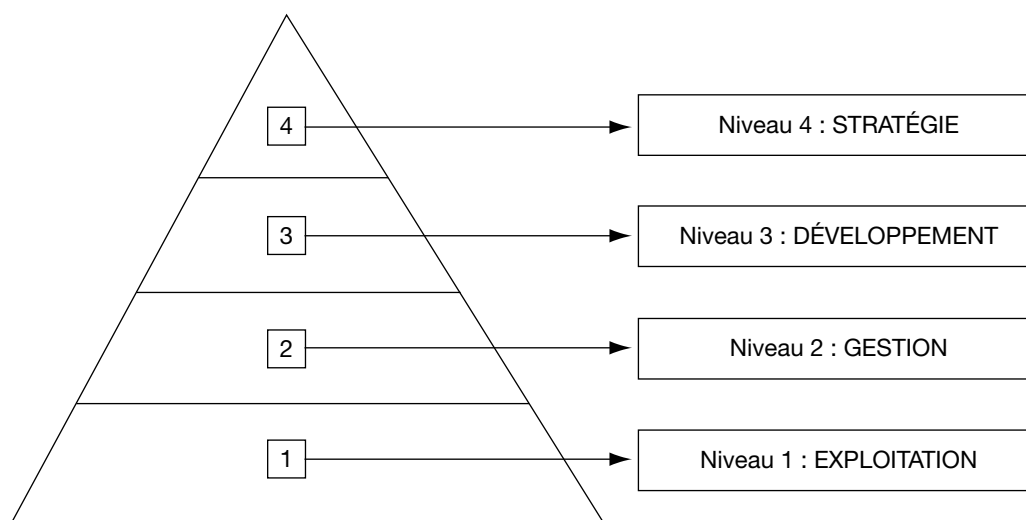
Une deuxième conception oppose trois niveaux, tels qu'ils ont été définis par Anthony²⁵ : le contrôle opérationnel, le contrôle de gestion proprement dit, et le contrôle stratégique, au sein d'un système très global de « contrôle organisationnel ». Le contrôle opérationnel concerne uniquement les opérations quotidiennes, répétitives, et privilégie les indicateurs physiques : un chef d'atelier qui contrôle de façon journalière le rendement des ouvriers fait du contrôle opérationnel. Le contrôle de gestion est lié à la décentralisation des responsabilités nécessaire dans une entreprise d'une certaine taille, et utilise principalement le contrôle budgétaire : un gestionnaire se voit assigner des objectifs traduits de façon budgétaire, et il faut mettre en place un système permettant de suivre les performances pour éviter les dérapages. Le contrôle stratégique, comme précédemment, se confond avec le management stratégique.

Ce qui caractérise ces deux conceptions, c'est que les systèmes de contrôle peuvent très bien être disjoints, fonctionner de façon autonome.

Une troisième conception met en avant l'unicité et l'intégration du système de contrôle, considéré comme un système bouclé, hiérarchisé et « gigogne ». En fonction de l'importance de l'entreprise, de sa taille, et des différents niveaux hiérarchiques, il faut concevoir un système de contrôle permettant à chaque responsable, à son niveau, de recevoir en « feedback » une information lui permettant de réagir par des décisions correctrices en ce qui concerne son propre domaine de responsabilité, et de contrôler que les unités dont il a la responsabilité hiérarchique assurent bien un pilotage correct, car c'est de sa responsabilité d'intervenir « par exception » quand des dérives importantes ne sont pas solutionnées par les responsables de ces unités. Dans cette optique, les mêmes données de base sont progressivement agrégées et synthétisées pour fournir à chaque niveau une information pertinente. Le niveau supérieur, correspondant à la direction générale, correspond à l'étage stratégique, et les informations synthétiques qui sont produites à ce niveau relèvent du contrôle stratégique. Ces informations doivent permettre de juger des résultats de la stratégie suivie, et donc éventuellement fournir des éléments permettant de remettre en cause la stratégie, de l'infléchir.

II. SYSTÈME DE GESTION À 4 NIVEAUX

Plus concrètement, on peut, par exemple, avoir un système en 4 niveaux dans lequel chaque niveau sert de source d'information aux autres (ce qui suit n'a rien de normatif, mais correspond à ce que l'on rencontre dans beaucoup d'entreprises d'une certaine taille : dans d'autres contextes, on pourrait avoir moins ou plus de 4 niveaux). On peut représenter le système de gestion par la pyramide suivante :



25. Anthony, R. N. (1965), Planning and control systems : a framework for analysis, Boston, Harvard Business School.

Le niveau 1 correspond à l'exploitation, c'est-à-dire au fonctionnement quotidien et répétitif des différents services de base : un atelier, une agence commerciale, un service contentieux, un laboratoire, etc. Une telle unité de base est sous la responsabilité d'un agent de maîtrise ou d'un cadre moyen. Le rôle de ce responsable est de faire en sorte que l'unité fonctionne correctement, en respectant un certain nombre de normes, par exemple un rendement dans un atelier, un chiffre d'affaires journalier ou hebdomadaire pour un rayon d'hypermarché. Il s'exerce à ce niveau ce que l'on peut appeler un contrôle opérationnel, à partir en fait des données élémentaires concernant les opérations. Certaines de ces opérations sont des transactions saisies par la comptabilité financière (les ventes par exemple), d'autres sont des opérations internes saisies de manière physique pour les besoins de la comptabilité analytique (des temps de travail par exemple). Ces informations sont mises en forme par le contrôle de gestion, pour servir d'aide aux opérationnels, mais aussi pour informer les responsables de niveau 2.

Le niveau 2 correspond à la « gestion » au sens où on emploie ce terme en parlant de gestion de la production, de gestion commerciale, etc., c'est-à-dire au niveau de responsabilité d'un cadre intermédiaire qui a à superviser un ensemble d'unités opérationnelles de niveau 1 : un directeur d'usine qui doit superviser plusieurs ateliers, un directeur d'hypermarché qui doit superviser un ensemble de rayons et de services administratifs. Le problème est d'avoir une vue d'ensemble du fonctionnement de l'ensemble des services, afin de pouvoir réagir aux aléas conjoncturels. Il s'agit en fait d'utiliser au mieux un ensemble de ressources, d'optimiser en fonction des événements, en pratiquant une réallocation permanente de ces ressources. Par exemple, si une machine est en panne dans un atelier, il faudra revoir le planning de production, par exemple en transférant des ressources d'un atelier à un autre, afin d'honorer une commande urgente. C'est à ce niveau que les tableaux de bord sont irremplaçables et que l'on peut véritablement parler de pilotage. Dans certains secteurs, des outils spécifiques illustrent parfaitement cette démarche. Par exemple, dans le bâtiment, les diagrammes d'ordonnancement de type PERT permettent de suivre la réalisation des travaux sur différentes sections du chantier, et d'être alerté par tout problème conjoncturel affectant une tâche située sur le chemin critique, ce qui peut faire prendre du retard pour l'ensemble du chantier. Si par exemple il y a une panne de bulldozer sur le chemin critique, il vaut mieux ralentir le travail ailleurs et transférer des moyens. Le responsable du chantier peut ainsi « piloter » en utilisant au mieux les moyens qui lui sont confiés. Notons que ce pilotage peut être essentiellement technique si l'unité de niveau 2 est une unité fonctionnelle, jugée sur des coûts ou des délais par exemple ; par contre, si cette unité est un centre de profit, son responsable aura à gérer l'ensemble des aspects techniques et commerciaux, et son tableau de bord ressemblera beaucoup à celui d'un dirigeant de PME. Les performances de cette entité de niveau 2 seront également synthétisées pour alimenter le contrôle au niveau 3.

Au niveau 3, nous sommes au niveau d'une division opérant dans un DAS bien précis, la chimie par exemple, sous la responsabilité d'un cadre supérieur qui par exemple doit superviser plusieurs usines et plusieurs unités de distribution. Les objectifs sont à ce niveau essentiellement financiers, et les décisions concernent essentiellement les investissements. Si la direction générale (niveau 4) a pris la décision stratégique de développer la chimie (plutôt que l'agroalimentaire par exemple), il y a un plan de développement que notre responsable de niveau 3 doit mettre en œuvre. La progression est jalonnée par des objectifs budgétaires annuels, et l'outil de contrôle privilégié est le contrôle budgétaire mensuel : on veut savoir de mois en mois si on est bien sûr les rails et si on va atteindre ces objectifs budgétaires. Les déviations doivent pouvoir être corrigées grâce aux systèmes de pilotage de niveau 2, avec la supervision du responsable de niveau 3 qui peut intervenir par exemple pour rappeler à l'ordre un responsable d'usine ou d'agence commerciale qui est en train de déraiser.

Les informations produites en feedback permettent aussi au responsable de niveau 3 de prendre des décisions spécifiques, qui concernent essentiellement le rythme de mise en œuvre des décisions d'investissement. Si par exemple on avait prévu d'accroître la capacité de production d'une usine en plusieurs tranches de travaux ou d'achat de machines, et que l'augmentation de ventes est moins rapide que prévu, le responsable de niveau 3 peut par exemple prendre la décision de différer la dernière tranche. Inversement, si la feuille de route consiste en une restructuration, cette restructuration peut être mise en œuvre plus ou moins rapidement en fonction

de l'évolution des événements. On voit que ce niveau 3 est très important pour notre propos, car il concerne essentiellement la rétroaction sur le rythme de mise en œuvre de la stratégie. Le système de contrôle a pour mission de donner une vue synthétique de la progression vers les objectifs financiers d'un secteur d'activité à travers le respect de leur budget par les différentes unités. Les résultats du secteur sont également synthétisés pour les besoins d'information de la direction générale, au niveau 4.

Au niveau 4, la responsabilité de la direction est de prendre des orientations stratégiques cohérentes avec le diagnostic stratégique, par exemple de développer le secteur chimie et de restructurer le secteur agroalimentaire, donc de désinvestir dans l'agroalimentaire pour réinvestir dans la chimie. Le principal indicateur à ce niveau sera évidemment la rentabilité du capital investi. Ces orientations stratégiques sont mises en œuvre au niveau 3, et la direction générale peut suivre les réalisations grâce au reporting périodique assuré par le système de contrôle. La direction générale peut ainsi suivre les performances sur les différents secteurs et recevoir un feedback critique sur le bien-fondé de sa stratégie. Par exemple, on a décidé d'investir dans la chimie, et les résultats ne sont pas au rendez-vous : il faudra soit décider de persévérer, soit au contraire « jeter l'éponge » et reconnaître que l'on a commis une erreur stratégique.

SECTION 3. LES OUTILS DU PILOTAGE STRATÉGIQUE

Les outils privilégiés du pilotage stratégique sont les suivants :

- la planification stratégique et le budget qui permettent au dirigeant de déployer la stratégie et de vérifier sa mise en application sur le long terme et le court terme ;
- les tableaux de bord stratégiques, notamment les *balanced scorecards* au sens de Kaplan et Norton, qui explicitent bien les différentes dimensions du problème. En effet, généralement, ces tableaux comportent 4 parties reflétant la problématique stratégique : dimension financière, dimension satisfaction des clients, dimension qualité interne, et dimension apprentissage organisationnel ;
- l'analyse stratégique des coûts, mise en œuvre principalement par le biais des principes de la méthode ABC (du fait de l'approche « transversale » et non pas uniquement hiérarchique que permet cette méthode) et par la prise en compte des coûts en phase de conception grâce au *target costing* et à l'analyse de la valeur (ces éléments seront abordés dans la série 3).

Les outils permettant le suivi des projets peuvent servir à suivre des projets à dimension opérationnelle (par exemple, dans le cas d'un projet informatique parmi d'autres) mais ils peuvent aussi avoir une dimension stratégique lorsqu'ils engagent l'ensemble de l'entreprise (par exemple, dans le cas d'un très gros chantier pour une entreprise de BTP ou dans le cas de la conception d'un nouveau modèle dans l'automobile) ou permettent de faire émerger de nouvelles stratégies. Ils seront abordés dans la dernière section.

I. LA PLANIFICATION STRATÉGIQUE

A. LE PROCESSUS FORMEL DE PLANIFICATION STRATÉGIQUE

1. Avantages de la planification stratégique

Dans les années 1970, de nombreux articles ont vanté les mérites de la planification stratégique. Le message était le suivant²⁶ :

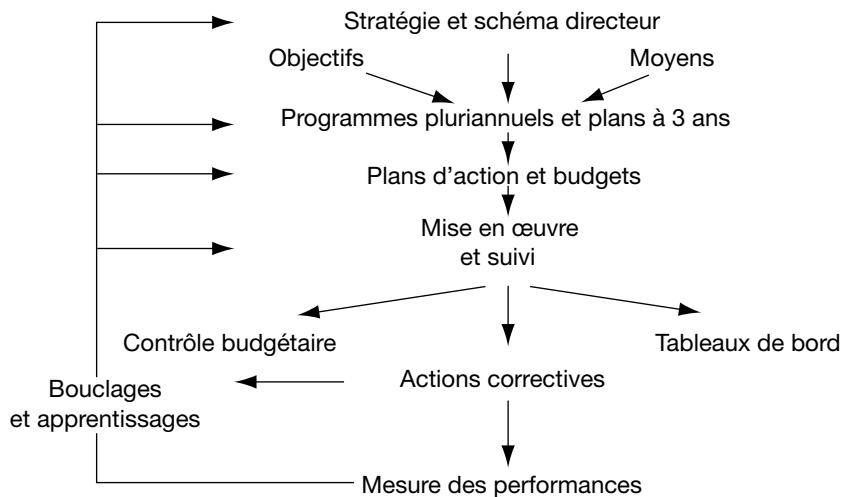
- Les stratégies sont le résultat d'un processus maîtrisé et conscient de planification formelle, décomposé en étapes distinctes dont chacune est délimitée et étayée par des techniques.
- En principe, c'est le P-DG qui a la responsabilité de la totalité de ce processus. Dans la pratique, ce sont les planificateurs qui prennent en charge son exécution.

26. Mintzberg, H., Ahlstrand, B. & Lampel, J. (1999), *Safari en pays de stratégie*, Village Mondial.

- Les stratégies découlent de ce processus ; elles sont explicitées afin d'être appliquées avec une attention minutieuse aux objectifs, aux budgets, aux programmes et aux divers plans opérationnels.

Dans cette perspective, stratégie et contrôle de gestion s'articulent de manière assez simple de la manière suivante :

Planification stratégique et contrôle de gestion²⁷



Dans ce schéma, la stratégie est définie au niveau de la direction. La planification et la programmation stratégiques doivent permettre le déploiement stratégique à tous les niveaux de l'organisation par la déclinaison des plans stratégiques en plans d'action et en budgets. La mise en œuvre de la stratégie est ensuite contrôlée grâce aux outils du contrôle de gestion : la mise en évidence des écarts sur budget et le pilotage par les tableaux de bord.

2. Limites de la planification stratégique

Ce type de planification a été largement remis en cause dans les années 1980 et 1990. En effet, l'observation de grandes entreprises a permis de constater que l'application du modèle formel de planification stratégique pouvait conduire ces dernières dans des impasses. Mintzberg a ainsi mis en évidence les grandes illusions de la planification stratégique²⁸ :

a. L'illusion de la prédétermination

Pour planifier, il faut pouvoir prévoir. La plupart du temps, les prévisions se font par extrapolation du passé. Dans ce cadre, les discontinuités, par exemple les percées technologiques, sont imprévisibles. Par exemple, en 1948, le PDG d'IBM affirmait : « je pense qu'il existe un marché pour environ cinq ordinateurs dans le monde ». De plus, la planification stratégique prend du temps (de 6 à 9 mois). On fait donc l'hypothèse que, pendant ce temps, les prévisions de la planification restent valables.

b. L'illusion du détachement

La planification stratégique remplit en quelque sorte le même rôle dans les bureaux de direction que le taylorisme dans les ateliers de fabrication. Elle permet de systématiser les comportements et de détacher la pensée de l'action et donc de découpler la formalisation et la mise en œuvre. Les dirigeants peuvent ainsi « télécommander » l'activité de l'entreprise grâce à des données quantitatives (notamment celles issues de la comptabilité et du contrôle de gestion). Le problème est que cette information quantitative manque souvent de richesse pour aider à l'élaboration de la stratégie, elle est trop synthétique, elle arrive trop tard et n'est pas toujours fiable. Il semblerait au contraire qu'une élaboration efficace de la stratégie lie pensée et action.

27. Bouquin, H. (2006), *Le contrôle de gestion*, Paris, PUF.

28. Mintzberg, H. (1994), *Grandeur et décadence de la planification stratégique*, Dunod.

c. L'illusion de la formalisation

Formaliser la stratégie peut permettre de focaliser l'attention, de susciter la participation des responsables pendant l'élaboration du plan stratégique, d'ordonner les données, de programmer l'activité, d'établir un agenda. Autant d'éléments qui facilitent l'émergence d'une stratégie. Mais cela peut aussi conduire à décomposer l'activité de réflexion stratégique, ce qui se fait au détriment de la créativité et de l'innovation en empêchant la compréhension et l'intuition des dirigeants. Un excès de programmation de l'activité conduit, de plus, à certaines rigidités.

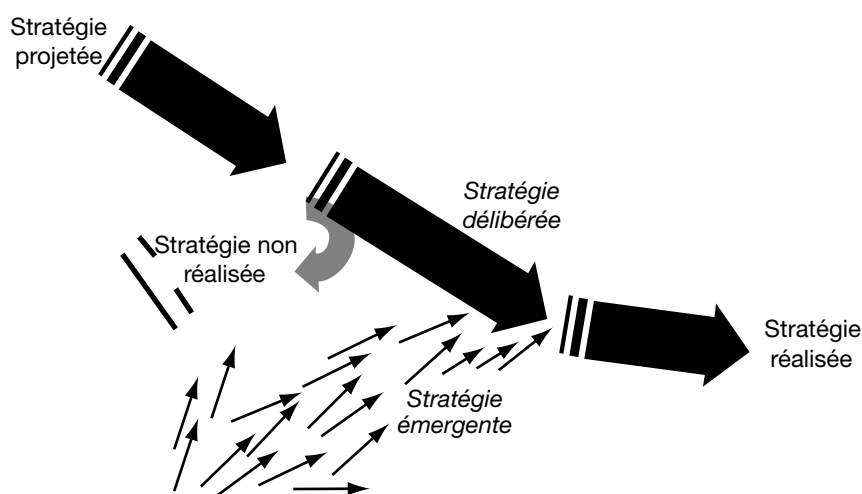
Au final, ce que souligne Mintzberg, c'est que la planification stratégique, si elle peut aider à la mise en œuvre de stratégie, ne permet pas de l'élaborer.

B. STRATÉGIE DÉLIBÉRÉE ET STRATÉGIE ÉMERGENTE

L'observation des pratiques des grandes entreprises montre que, même s'il existe la plupart du temps un processus de planification stratégique, de nombreux changements stratégiques ne sont pas décidés par la direction avant d'être mis en œuvre. Pour s'en convaincre, il suffit de demander à des dirigeants si les stratégies réalisées par leur entreprise pendant ces dernières années sont celles qu'ils comptaient mettre en œuvre. Leur réponse sera la plupart du temps qu'ils ne se sont pas totalement écartés de leurs objectifs mais qu'ils ne l'ont pas non plus atteint complètement : le monde réel demande à la fois de prévoir mais aussi de s'adapter aux évolutions de l'environnement.

Mintzberg constate ainsi que la stratégie réalisée est pour partie le résultat d'une **stratégie délibérée** et pour partie le résultat d'une **stratégie émergente**. La stratégie délibérée est celle qui est projetée par la direction et effectivement réalisée. La stratégie émergente est la stratégie réalisée qui n'était pas expressément prévue.

Stratégie délibérée et stratégie émergente²⁹



L'exemple d'Intel dans les années 1980 est à cet égard révélateur.

29. Mintzberg, H., Ahlstrand, B. & Lampel, J. (1999), *Safari en pays de stratégie*, Village Mondial.

Stratégie émergente : L'exemple d'Intel³⁰

Dans les années 1980, Intel a changé de métier. L'entreprise est passée de la fabrication de mémoires pour ordinateurs (DRAM – *Dynamic Random Access Memory*) à la fabrication de microprocesseurs. Ce changement n'avait pas été planifié par la direction. La décision a en fait résulté d'un processus long au cours duquel la société a évolué *de facto*, de manière chaotique, sans vraiment que le management ne s'en rende compte. Comment le cœur de métier de Intel a-t-il pu passer des DRAM aux processeurs alors que les dirigeants continuaient à penser que la mission de l'entreprise consistait à fabriquer des DRAM ?

Intel a commencé comme fabricant de DRAM à la fin des années 1960. À l'origine, ses compétences distinctives résidaient dans la maîtrise des processus de développement technologique et de leur proximité géographique avec la production. En 1972, Intel est devenu leader sur son secteur et les ventes de DRAM représentent 90 % de ses ventes.

Au cours des années 1970, Intel doit faire face à une concurrence de plus en plus forte dans l'industrie de la mémoire. De nouveaux facteurs clés de succès semblent émerger dans cette industrie : l'ingénierie de production et la fabrication en masse. Pourtant, la stratégie d'Intel est de continuer à essayer de proposer des produits technologiquement plus performants : la société multiplie les innovations et différencie complètement le processus d'innovation du processus de fabrication. Ses prix sont plus élevés que ceux des concurrents et sa part de marché sur la DRAM passe de 82 % en 1975 à 1,3 % en 1984.

Dans le même temps, à partir de ses compétences technologiques et en réponse à la demande d'une entreprise partenaire, l'entreprise Intel s'est mise à développer des microprocesseurs. Lentement, la part de la DRAM dans le chiffre d'affaires décline jusqu'à atteindre 3 % en 1984. Pourtant, les dépenses en recherche et développement dans ce domaine continuent à représenter un tiers des dépenses totales en R&D. Les DRAM étaient encore vues comme le cœur métier du fait notamment de l'importance des quantités vendues en volume. Formellement, aucune décision stratégique n'a été prise pour changer de métier. Comment s'est produite cette évolution ?

Un des piliers de l'organisation d'Intel concernait le mode d'allocation des capacités de production des usines. Les « divisions produits » étaient mises en concurrence pour l'attribution des capacités par la direction générale. Afin d'adapter ce principe aux évolutions de l'environnement, il fut décidé que les capacités de production seraient allouées aux produits en fonction de leurs taux de marge. De ce fait et même si la stratégie officielle mettait toujours en avant les mémoires, les capacités de production furent de plus en plus souvent allouées aux microprocesseurs, qui, du fait d'une moindre intensité concurrentielle, bénéficiaient d'une rentabilité supérieure. De plus, Intel avait une culture de « confrontation constructive » qui encourageait les discussions sur les mérites et les limites des orientations stratégiques et sur la pertinence des choix d'allocation de ressources. Les responsables opérationnels étaient ainsi censés répondre aux pressions concurrentielles de l'environnement. Lorsque plusieurs d'entre eux, soucieux d'optimiser le taux de marge de leur activité, prirent l'initiative d'utiliser une nouvelle technologie qui favorisait les processeurs au détriment des mémoires, l'activité processeurs connut une croissance rapide. En dépit du fait que sa stratégie affichée était toujours centrée sur les mémoires, l'environnement interne et externe d'Intel avait provoqué une réorientation majeure dans l'allocation de ressources, à l'avantage des microprocesseurs et au détriment des mémoires. Le temps que les dirigeants du groupe réalisent cette évolution, la part de marché d'Intel dans les DRAM avait tellement chuté qu'un investissement de plusieurs centaines de millions de dollars était nécessaire pour la rétablir.

En 1986, la question s'est donc posée de savoir si l'entreprise devait sortir du secteur des mémoires. Mise devant le fait accompli, la direction préféra abandonner l'activité mémoire. En fait, le management ne s'est rendu compte qu'après coup qu'Intel était devenu un fabricant de microprocesseurs, et n'était plus (vraiment) un fabricant de mémoires.

30. Burgelman, R.A. (1994), « Fading memories : a process theory of strategic business exit in a dynamic environment », *Administrative Science Quarterly*, vol. 39, p. 24-56. Johnson, G., Scholes, K., Whittington, R. & Fréry, F. (2005), *Stratégique*, Pearson Education, 7^e édition.

Ce que montre le cas d'Intel, c'est que les stratégies ne sont pas toujours délibérément décidées par la direction. Elles peuvent émerger des décisions des responsables aux différents niveaux de l'organisation. Ce qui importe est donc d'abord de mettre en place les structures organisationnelles et les systèmes de contrôle (et notamment de contrôle des investissements) qui permettent d'orienter dans le sens de l'intérêt général de l'entreprise les décisions quotidiennes de ces responsables.

C. DES SYSTÈMES DE CONTRÔLE POUR FAVORISER LE DÉPLOIEMENT ET L'ÉMERGENCE DES STRATÉGIES

Les recherches récentes suggèrent que les grandes organisations sont aujourd'hui dotées de systèmes formels de contrôle de gestion plus ou moins équivalents. Ce qui les différencie, c'est la manière dont ces systèmes de contrôle sont utilisés et c'est en fonction de cette utilisation qu'ils permettront de déployer la stratégie ou de la faire émerger. Robert Simons³¹ met ainsi en évidence 4 leviers de contrôle : le contrôle diagnostique, le contrôle interactif, les garde-fous et les croyances.

1. Systèmes de contrôles diagnostique et interactif

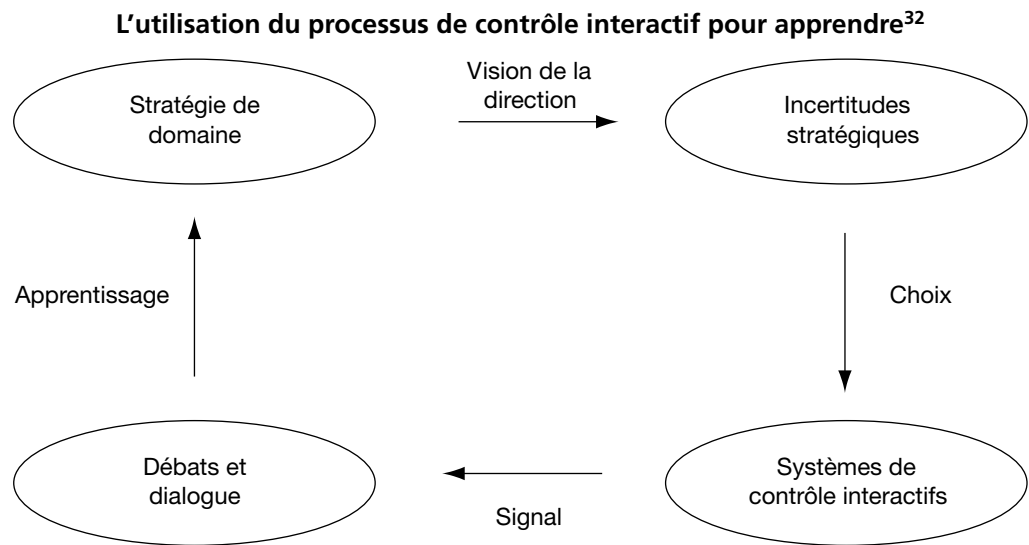
Les **systèmes de contrôle diagnostique** sont « les systèmes d'information que les managers utilisent pour surveiller les résultats de l'organisation et corriger les déviations par rapport aux standards prédéfinis de performance » : ils s'inscrivent ainsi dans la logique classique de déploiement de la stratégie. Ils doivent permettre de contrôler la mise en œuvre de la stratégie en surveillant l'atteinte des Facteurs clés de succès (FCS) et doivent attirer l'attention sur les écarts importants par rapport aux prévisions en permettant un contrôle par exception.

Les **systèmes de contrôle interactif** sont « les systèmes d'information que les managers utilisent pour s'impliquer régulièrement et personnellement dans les décisions de leurs subordonnés ». Ils doivent permettre de gérer les incertitudes stratégiques – ou Facteurs stratégiques de risques (FSR) –, c'est-à-dire les menaces et opportunités qui pourraient invalider les hypothèses sur lesquelles la stratégie repose (par exemple des nouvelles technologies, une évolution démographique imprévue, un changement de politique gouvernementale, etc.). L'attention portée à tel ou tel système d'information ou indicateur par un dirigeant conduit en général ses subordonnés à s'y intéresser. Les systèmes de contrôle interactif vont ainsi favoriser la discussion, l'apprentissage et l'émergence de la stratégie à partir du SCDG. Autrement dit, les systèmes de contrôle interactif vont orienter l'attention de chacun dans l'organisation et stimuler l'émergence de nouvelles stratégies grâce au processus suivant :

1. Dans une organisation donnée, la stratégie choisie et la vision des dirigeants produisent des incertitudes stratégiques ou facteurs stratégiques de risque.
2. Pour faire face à ces facteurs stratégiques de risque, les dirigeants choisissent d'utiliser certains outils de contrôle de manière interactive ; ces outils vont faire l'objet d'une surveillance active et de discussions avec leurs subordonnés.
3. Les choix des outils de contrôle utilisés de manière interactive par les dirigeants signalent leurs préférences aux subordonnés et donc ce qu'ils trouvent important. De manière inévitable, ces derniers vont donc s'y intéresser, débattre et dialoguer à propos des résultats obtenus sur les éléments suivis de manière interactive.
4. Ces discussions orientent le partage d'informations, l'apprentissage organisationnel, la recherche de nouvelles opportunités et vont donc conduire à faire évoluer l'organisation, à proposer de nouveaux plans d'action et parfois à faire émerger de nouvelles stratégies.

31. Simons, R. (1995), *Levers of control : How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, Boston Massachusetts, Harvard Business School Press.

La figure ci-après permet de représenter graphiquement ces quatre étapes :



Tous les systèmes de contrôle peuvent être utilisés de manière interactive : les budgets, les tableaux de bord, les indicateurs marketing, les outils de contrôle de gestion des projets, les indicateurs sur les ressources humaines, etc. Ce n'est donc pas l'outil en tant que tel qui compte pour comprendre l'impact du contrôle sur la stratégie mais la manière de l'utiliser. En revanche, il ne peut y avoir trop de systèmes de contrôle utilisés simultanément de manière interactive. En effet, ce type de contrôle a un coût économique et cognitif (les individus ne peuvent prêter attention à tout, ils ont une rationalité et une attention limitée). Se concentrer sur trop de systèmes de contrôle en même temps risque de conduire à un surplus d'informations, des analyses superficielles et une paralysie.

Systèmes de contrôle diagnostiques et interactifs

Leviers de contrôle	Systèmes diagnostiques	Systèmes interactifs
Nature des systèmes	Systèmes de feedback utilisés pour surveiller les résultats et corriger les déviations par rapport aux standards de performance fixés au préalable.	Systèmes de contrôle que les managers utilisent pour s'impliquer régulièrement et personnellement dans la prise de décision des subordonnés.
Objectif des systèmes	Fournir la motivation, les ressources et l'information pour s'assurer que les stratégies et les buts seront atteints. Créer une pression (mais risque d'effets pervers si les objectifs sont trop durs à atteindre).	Faire converger l'attention organisationnelle sur les incertitudes stratégiques et provoquer l'émergence de nouvelles initiatives et stratégies. Stimuler le dialogue et organiser l'apprentissage.
Variables clés	Variables de performance critique (FCS).	Incertitudes stratégiques (FSR).
But du système	Pas de surprise.	Recherche créative.

Les outils de contrôle peuvent donc être employés de manière diagnostique ou interactive et les entreprises performantes sont celles qui arrivent à articuler, en fonction de leur stratégie et des contraintes de leur environnement, les contrôles diagnostiques et interactifs afin de permettre le déploiement et l'émergence de stratégies.

32. Simons, R. (2000), *Performance measurement and control systems for implementing strategy – Text and cases*, Prentice Hall.

2. Systèmes de croyance et de garde-fous

Parce qu'ils tentent de mettre sous pression les individus dans les organisations, les systèmes de contrôle interactifs et diagnostiques peuvent conduire à des comportements déviants (manipulations comptables, fraudes, concurrence interne entre les responsables, etc.). Robert Simons constate que, pour limiter ces comportements déviants, les organisations utilisent deux autres leviers de contrôle :

- Les **systèmes de croyance** s'appuient sur les valeurs fondamentales des membres de l'organisation. Ces valeurs définissent les principes, les objectifs et les responsabilités vis-à-vis des clients, des employés et des diverses parties prenantes. Ils s'inscrivent souvent dans la personnalité des fondateurs mais lorsque l'entreprise croît il devient nécessaire de les communiquer de manière plus formelle. On peut les retrouver dans les « credos » ou « missions » communiquées par la direction.
- Les **systèmes garde-fous** permettent de délimiter ce qu'il est possible de faire et ce qui est interdit. Plutôt que de dire ce qu'il faut faire, ils permettent de laisser de la liberté en ne disant que ce qu'il ne faut pas faire. On peut les retrouver dans les chartes d'entreprise ou dans les codes éthiques mais aussi dans les règles de contrôle interne ou dans les discours stratégiques.

Systèmes de croyance et de garde-fous

Leviers de contrôle	Systèmes de croyance	Systèmes garde-fous
Nature des systèmes	Éléments explicites de valeurs partagées qui définissent les valeurs de base, le but et la direction.	Limites formelles et règles qui doivent être respectées sous peine de sanctions.
Objectif des systèmes	Fournir l'élan et la direction qui doivent guider la recherche d'opportunités stratégiques. Doit promouvoir l'engagement des subordonnés et leur permettre de comprendre leur place dans l'organisation.	Permet la créativité individuelle dans un cadre de liberté défini en précisant ce qu'il ne faut pas faire.
Variables clés	Valeurs clés.	Risques à éviter.
Exemples	Déclarations de mission. Déclarations de la vision. Credos. Déclaration des objectifs.	Règles claires, limites et proscriptions : codes de conduite de l'activité ou codes d'éthique, outils de planning stratégiques, système de budgétisation des investissements.

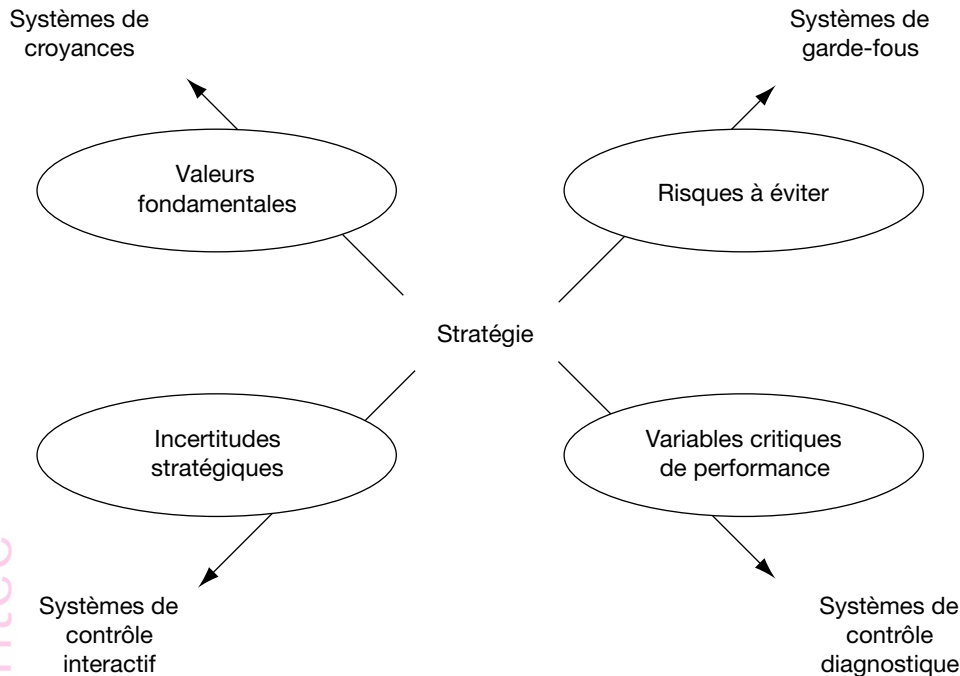
3. Synthèse

En résumé, quatre leviers de contrôle peuvent être utilisés dans les organisations. Ils permettent chacun de gérer une variable clé (les FCS, les FSR, les valeurs ou les risques à éviter). Chacun de ces leviers de contrôle a des objectifs différents et permet de contrôler un élément particulier de la stratégie (qui se réfère aux « P » de Mintzberg).

Leviers de contrôle et stratégie

La stratégie comme une *Perspective*
Communiquer la vision et obtenir l'adhésion

La stratégie comme une *Position*
Communiquer le domaine stratégique et délimiter le territoire



La stratégie comme un *Processus*
Communiquer les incertitudes stratégiques, expérimenter et apprendre

La stratégie comme un *Plan*
Communiquer les plans et objectifs et s'assurer qu'ils seront réalisés

Les entreprises performantes sont celles qui arrivent à articuler, en fonction de leur stratégie et des contraintes de leur environnement, les divers leviers de contrôle afin de compenser les effets pervers des uns et des autres et afin de prendre en compte les divers aspects de la stratégie : la perspective, la position, le processus et le plan. Au final, les systèmes de contrôle ne sont pas simplement des outils de mise en œuvre de la stratégie, ils guident aussi son émergence.

@ Lorino P., (2000) « Cohérence : la quête du Graal », Les Échos, 6 avril.) sur le site www.cnamintec.fr.

II. LE SYSTÈME BUDGÉTAIRE

A. DÉFINITION ET PRINCIPES

« Dans la conception classique du contrôle de gestion, le budget est (ou devrait être) 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 de plans opérationnels. »³³

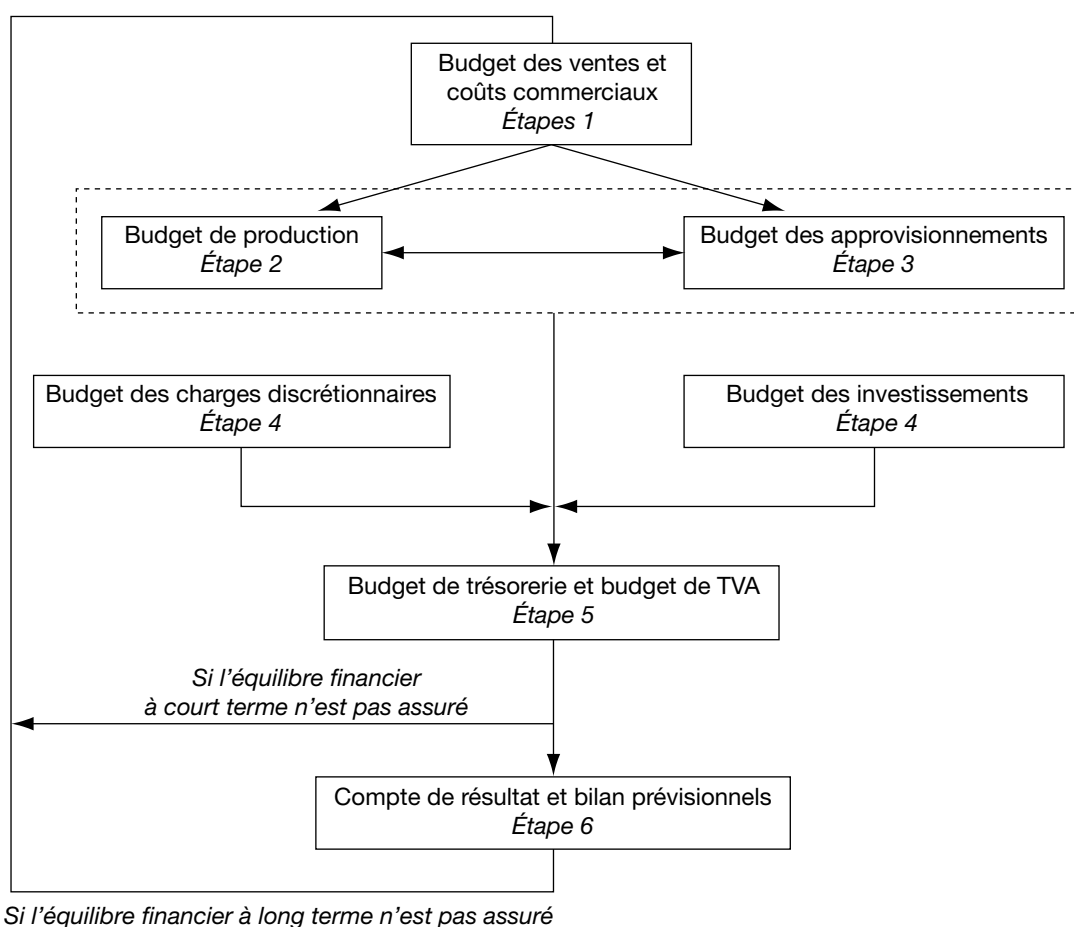
En étant la déclinaison annuelle des stratégies, le budget articule le court terme (le mensuel et l'annuel) et le moyen terme (l'annuel et le pluriannuel). C'est donc un outil de prévision. Il permet ensuite un contrôle budgétaire grâce au calcul des écarts. Chaque écart peut en effet être affecté

33. Bouquin, H. (2006), *Le contrôle de gestion*, Paris, PUF.

à un service, permettant ainsi d'identifier les sources des inefficiences. Enfin, il peut être utilisé pour évaluer la performance des managers. Pour ces différentes raisons, le budget est l'outil central du contrôle de gestion.

Dans la pratique, un budget est défini pour chaque fonction de l'entreprise. Il est nécessaire de commencer la construction des budgets par les contraintes les plus fortes. Dans une économie de l'offre (par exemple les 30 glorieuses en France ou aujourd'hui dans quelques entreprises proposant des innovations technologiques ayant un succès tel qu'elles n'arrivent pas à répondre à la demande), la principale contrainte vient des capacités de production puisque les entreprises n'arrivent pas à satisfaire la demande. Dans ce cas, il faut construire en premier lieu le budget de production. Dans une entreprise familiale, qui a des problèmes de financement, la trésorerie constitue la principale contrainte : c'est par ce budget qu'il faudra débiter. Dans une économie de la demande, la marche de l'entreprise est essentiellement contrainte par la demande du marché. Dans ce cas, il faut commencer par établir le budget des ventes. C'est le cas le plus courant, et c'est celui que nous développerons dans la suite de cette section.

L'élaboration fonctionnelle des budgets



Le schéma ci-dessus synthétise les différentes étapes du processus budgétaire dans le cas classique d'abondance de l'offre. Le premier budget qui doit être réalisé est le budget des ventes (étape 1). Ensuite, le programme de production, aussi appelé plan d'activité, qui permet de définir les quantités à produire et les modalités de production doit être établi (étape 2). Sur la base de programme de production, il est possible de construire le budget des coûts de production et des coûts d'approvisionnement (étape 3). Le budget des investissements et le budget des frais généraux (frais de siège par exemple) sont des budgets discrétionnaires. Ils ne dépendent pas directement du niveau d'activité mais doivent permettre de la soutenir. Le niveau de dépense dans ces domaines doit donc être défini en fonction de la stratégie de l'entreprise et du niveau de rentabilité attendu (étape 4).

Ces différents budgets sont ensuite rassemblés pour construire le budget de trésorerie (étape 5) ainsi que le compte de résultat et le bilan prévisionnel (étape 6).

Si le budget de trésorerie fait apparaître des besoins de financement auxquels l'entreprise ne peut pas faire face ou si le compte de résultat prévisionnel fait apparaître une rentabilité trop faible, le niveau des ventes doit, dans la mesure de ce qui peut être vendu sur le marché par l'entreprise, être modifié. Le budget est donc un outil fondamental en phase de prévision puisqu'il permet de tester la faisabilité de la stratégie en ce qui concerne les besoins de trésorerie sur le court terme et d'évaluer l'impact de cette stratégie sur le résultat et la rentabilité économique de l'activité.

La démarche budgétaire est initiée par les contrôleurs de gestion qui sont les garants de la procédure. Mais la construction budgétaire va impliquer le plus souvent les managers. Ceux-ci seront les garants que le budget intègre les préoccupations stratégiques de l'entreprise, que le budget est en phase avec les réalités opérationnelles de l'entreprise. Les contrôleurs fournissent le cadre budgétaire permettant de collecter les données, ils vont collecter les données primaires et ils vont organiser les réunions budgétaires permettant la confrontation des points de vue. Les managers fournissent les données, challengent les hypothèses budgétaires et arbitrent sur les grands choix à réaliser.

B. L'ÉLABORATION DES BUDGETS

La construction du budget implique le recueil de données endogènes (capacités de production, coûts, chiffre d'affaires prévisionnel) et exogènes (conjoncture économique et évolution du marché). Ceci en fait une démarche longue et qui implique, bien souvent, de nombreux acteurs dans l'entreprise, au-delà des contrôleurs de gestion.

Les différentes étapes de la construction des budgets opérationnels sont développées dans la suite de cette section.

1. Le budget des ventes et des coûts commerciaux

Le budget des ventes est en général le premier budget qui doit être construit. Sa construction implique de faire des choix sur les quantités vendues pour chaque produit ainsi que sur les prix de vente. Si l'entreprise réalise des ventes à l'international, cette prévision suppose de faire aussi des hypothèses sur le taux de change. Ceci implique de prendre en compte les facteurs macro-économiques, l'évolution de la réglementation, le comportement des concurrents et l'évolution de la demande des consommateurs.

Lors de cette étape, la place des vendeurs, marketeurs et chefs de produits est évidemment déterminante. Ce sont d'abord eux qui connaissent les produits et les marchés et qui ont la capacité de proposer des prévisions fiables. Ils s'appuient dans certains cas sur des études de conjoncture et des études sectorielles pour faire ces prévisions. Lorsque le marché est en croissance constante, il est possible de faire appel à des techniques statistiques et de réaliser une extrapolation linéaire à partir des années précédentes. Bien souvent, l'estimation des ventes se fait en reconduisant les réalisations de l'année N+1 plus ou moins un pourcentage qui correspond à la tendance générale du marché. Pour les entreprises qui ont une activité avec peu de clients (par exemple : les entreprises du BTP, un artisan plombier, un constructeur d'avions, une entreprise de gardiennage) la prévision peut se faire à partir du portefeuille de commandes et en évaluant le nombre de clients gagnés et perdus.

À partir de ce budget des ventes, il est possible de faire le budget des coûts commerciaux. Le budget des coûts commerciaux peut être divisé par type d'activités : administration de la vente (gestion des clients, facturation), marketing (études commerciales, publicité, promotion), vente (salaires et coût des représentants), livraisons (emballages, expéditions), service après-vente.

2. Le budget de production

Cette étape peut se décomposer en quatre temps :

1. définition du niveau de production ;
2. calcul de l'utilisation prévisionnelle des moyens ;
3. calcul des capacités de production disponible pour chaque facteur et comparaison avec l'utilisation prévisionnelle des moyens ;
4. la valorisation du programme de production retenu.

Dans un premier temps, il est donc nécessaire de définir le niveau de production nécessaire compte tenu du niveau des ventes espérées et du niveau de stock désiré. La production doit permettre de couvrir les ventes prévues et le stock final désiré, compte tenu du stock initial.

$$\text{Production} = \text{ventes} + \text{stock final désiré} - \text{stock initial}$$

Lorsque le niveau des ventes n'est pas uniforme toute l'année, il est nécessaire d'établir le niveau de production nécessaire sur une période plus courte (le trimestre, le mois, le jour, ou toute autre période de temps adaptée aux variations de l'activité). Selon la politique retenue par l'entreprise, le niveau des stocks ou le niveau de la production (notamment si l'entreprise a une politique de production en juste à temps) devront varier en fonction du niveau des ventes.

Une fois le niveau de production choisi, il est possible de préciser l'utilisation prévisionnelle des moyens concernant :

- les consommations prévisionnelles de matières ;
- la main-d'œuvre productive nécessaire ;
- le degré d'utilisation des équipements.

Cette utilisation prévisionnelle des moyens doit prendre en compte les rebuts, les défauts de qualité et les temps impayés.

Pour chaque facteur de production, il est évidemment nécessaire de vérifier que les capacités de production sont supérieures ou égales aux besoins de production. Lorsque cela n'est pas le cas, deux décisions sont possibles : accroître les capacités de production en faisant des investissements ou limiter les ventes en optimisant l'utilisation du facteur rare. Dans le court terme, seule la seconde solution est bien souvent envisageable (voir série 1 : la méthode du facteur rare).

Le budget de production est la valorisation du programme de production. Cette valorisation repose sur les calculs de coût complets effectués dans la comptabilité analytique (ou de gestion). Elle suppose la prise en compte des coûts variables (matières premières, fournitures, énergies, etc.) et fixes (amortissement des machines, main-d'œuvre, etc.) qu'ils soient directs ou indirects. Ceci permet de calculer le budget de production. Le budget de production nécessite de connaître le montant des achats, il doit donc être fait parallèlement au budget des approvisionnements.

3. Le budget des approvisionnements

Le programme d'approvisionnement résulte du programme de production. Ce programme d'approvisionnement définit les quantités qui devront être commandées et les dates de commande. Plusieurs paramètres déterminent les choix réalisés en la matière :

- le coût de passation de commande (coût de lancement et coûts de gestion des commandes : personnels affectés à la gestion des commandes, à la réception, au magasinage, à la manutention, etc.) : plus ce coût est élevé et plus il semble intéressant de faire des commandes en grande quantité pour limiter le nombre de commandes réalisées ;
- les coûts de stockage (coût de financement du stock, primes d'assurance, coûts des moyens de stockage – coût des entrepôts, du matériel de manutention –, coût de la dépréciation du stock, etc.) : plus ce coût est élevé et moins le stock doit être élevé, ce qui signifie qu'il est nécessaire de passer de nombreuses petites commandes ;
- le coût de la rupture de stock : plus ce coût est élevé et plus il faut être prudent en matière de gestion des stocks et limiter les ruptures possibles (ce qui implique d'avoir un niveau de stock élevé).

Diverses méthodes permettent alors d'optimiser ce coût d'approvisionnement (par exemple, le modèle de Wilson, voir série 3).

Le programme d'approvisionnement comprend quatre lignes : les commandes, les livraisons, les consommations et le stock (fin de mois).

Le budget des coûts d'approvisionnement comprend :

- les coûts d'achat qui dépendent souvent des quantités achetées et doivent inclure les frais liés aux achats (notamment le transport) ;
- les coûts d'approvisionnement (de passation de commande) et de stockage.

4. Les budgets des centres de coûts discrétionnaires

On parle de centre de coût discrétionnaire pour les centres de responsabilité dont le niveau de dépense n'a pas de rapport direct avec le niveau d'activité. Ceci concerne essentiellement l'administration (siège, direction générale, direction financière, service des ressources humaines, etc.) et la recherche et développement.

Du fait de l'absence de lien explicite entre le montant de ces dépenses et le niveau d'activité, les budgets sont souvent définis par reconduction des budgets de l'année précédente. L'analyse de la valeur et des coûts cachés (voir série 3) ou la méthode des budgets base zéro permettent de s'interroger sur la pertinence de cette reconduction systématique.

Dans le cas des budgets de recherche et développement, le niveau optimal de dépense pourra être défini à l'aide des méthodes de choix d'investissement.

5. Le budget de trésorerie et le budget de TVA

Le budget de trésorerie recense les encaissements et les décaissements relatifs à l'exploitation et aux investissements. Il est ainsi nécessaire de connaître les délais et dates de paiement pour les divers produits et charges pour l'établir.

Les encaissements dépendent des délais accordés aux clients (il faudra penser à insérer dans le budget des encaissements ce que les clients doivent de l'exercice précédent et qui se situe dans le bilan). Les décaissements dépendent des délais accordés par les fournisseurs, l'Etat, les salariés.

Le budget de trésorerie doit être accompagné du budget de TVA qui met en évidence la TVA à payer à l'Etat (qui est la différence entre la TVA collectée et la TVA déductible). Selon les régimes d'imposition, cette TVA est exigible à des dates différentes.

Le flux de trésorerie permet de calculer le niveau de trésorerie de l'entreprise de la manière suivante :

Trésorerie initiale + flux de trésorerie = trésorerie finale

Si la trésorerie finale est négative, il faut prendre en compte les charges financières liées au découvert (en fonction des conditions de découvert obtenues auprès de la banque).

Lorsqu'il y a des décalages entre le flux budgétaire et le flux de trésorerie, il est nécessaire de construire un tableau en mettant en ligne les flux budgétaires et en colonne les flux de trésorerie.

6. Le compte de résultat et le bilan prévisionnel

Les différents budgets réalisés permettent de construire un bilan et un compte de résultat prévisionnel. Le compte de résultat est la synthèse des produits et des charges mis en évidence dans les différents budgets. Il permet de mesurer la performance de l'entreprise sur une année donnée. Le bilan est une représentation du patrimoine à une date donnée. Le bilan prévisionnel peut être construit à partir du bilan de l'année précédente, en y ajoutant les produits, charges et décalages de trésorerie mis en évidence dans les différents budgets et en évaluant le niveau des stocks.

C. PARTICIPATION ET ÉTAPES DU PROCESSUS BUDGÉTAIRE

Au point de vue organisationnel, divers modes de construction des prévisions budgétaires sont envisageables. En effet, celui-ci peut être construit essentiellement par la direction générale de manière plutôt descendante (*top-down*) ou peut impliquer toute la ligne hiérarchique et les différentes fonctions opérationnelles (production, marketing, etc.) dans un processus participatif de collecte d'information (*bottom-up*). Les deux solutions ont des avantages différents.

Avantages du budget *top-down* (peu de participation des opérationnels) :

- Rapidité de construction (pas besoin de multiples discussions entre les différents niveaux hiérarchiques pour se mettre d'accord).
- Cohérence avec les attentes des actionnaires puisque le budget est défini par la direction pour respecter les contraintes de rentabilité.
- Vue d'ensemble des dirigeants qui facilite la coordination.

Avantages du budget *bottom-up* (forte participation des opérationnels) :

- Information recueillie au plus proche du terrain (meilleure qualité, plus grande rapidité...).
- Meilleure compréhension des objectifs budgétaires par les opérationnels (puisque'ils participent à la définition des objectifs budgétaires).
- Implication et motivation (participer à la définition de l'objectif budgétaire induit une plus forte implication).

Dans les faits, lors de la construction du budget se suivent des étapes *top-down* et des étapes *bottom-up*. De ce fait, bien souvent ce processus budgétaire est un processus long. Par exemple, pour une entreprise dont l'annualité budgétaire est calée sur l'année civile, le processus budgétaire peut commencer début mi-juillet ou septembre. Le tableau ci-après permet de donner un exemple du calendrier et des différentes étapes possibles.

Les étapes du processus budgétaire³⁴

Étapes	Diffusion des instructions budgétaires de la hiérarchie (septembre)	Construction du budget par les services (octobre)	Consolidation des budgets (novembre)	Discussions et approbation (novembre)	Mensualisation et actualisation (décembre)
Description	Rappel des attentes de la direction (objectifs financiers et opérationnels dans la lettre de cadrage). Définition des hypothèses économiques. Procédure à suivre (qui fait quoi, concepts et définitions, modèle de budget à respecter, calendriers). Construction d'un prébudget au niveau central (parfois). nota bene Au préalable, besoin de définir les règles générales d'organisation et de définition des responsabilités.	Plan d'action des services, hypothèses prix/volumes, et variantes possibles. Chiffrage. Articulation des budgets de vente, d'approvisionnement, de personnel, de production (budget d'exploitation). Budgets d'investissements et budgets discrétionnaires Synthèse : résultat et trésorerie pour chaque unité.	Remontée et discussions tout au long de la ligne hiérarchique. Consolidation pour avoir une vue d'ensemble de l'entreprise. Vérification de la cohérence interne (prix de cessions internes notamment). Appréciation du degré de réalisme des hypothèses et de leur sensibilité aux variables.	Comparaison du budget des services avec les objectifs de la direction générale. Arbitrages de la direction, itérations et approbation des budgets.	Prise en compte des variations saisonnières pour le découpage mensuel. Réajustement des budgets.
Intervenants	Direction générale. Contrôle de gestion groupe.	Contrôle de gestion opérationnel. Directions opérationnelles.	Contrôle de gestion central. Directions opérationnelles.	Contrôle de gestion central. Directions opérationnelles. Direction générale.	Contrôle de gestion central.

34. Adapté de Bouquin, H. (2006), *Le contrôle de gestion*, Paris, PUF.

D. LE CONTRÔLE BUDGÉTAIRE ET LES ANALYSES D'ÉCARTS

Le contrôle budgétaire se fonde sur une comparaison entre deux situations : le plus souvent une confrontation entre des prévisions et des réalisations, mais aussi entre deux périodes données (année N par rapport à N-1).

Les analyses d'écarts sur lesquelles les managers s'appuient sont essentiellement des outils de pilotage permettant notamment :

- Une **gestion par exception**, c'est-à-dire que ce n'est qu'au-delà d'un certain seuil de différence entre des prévisions et des réalisations que des actions correctrices seront envisagées. Les managers ne s'attacheront qu'aux écarts importants pour mettre en œuvre des améliorations. Cependant, une modification des objectifs pourra avoir lieu s'il s'avère que ces derniers n'étaient pas atteignables.
- Une **fixation d'objectifs et de références** afin d'inciter à la productivité. La responsabilité de chaque centre d'analyse est clairement mise en évidence. Un système de récompenses ou de sanctions pourra reposer sur une base solide.

Il conviendra de définir les **périmètres d'analyse**, en sachant que les centres d'analyse seront souvent plus fins que les centres de responsabilité ; c'est-à-dire qu'un périmètre trop large ne permettra pas de déterminer correctement les responsabilités des intervenants, alors qu'un découpage trop fin entraînera un contrôle pointilleux ne mettant pas en valeur des problèmes globaux³⁵.

La **périodicité** des mises en évidence des écarts sera également un enjeu de management. Dans les années 1990, elle était très souvent mensuelle pour le suivi opérationnel alors qu'elle était trimestrielle ou annuelle pour les aspects stratégiques (c'est-à-dire qu'il pouvait y avoir un reporting mensuel, un autre trimestriel et un autre annuel). Le développement d'Internet a conduit certaines entreprises à mettre en œuvre des indicateurs quotidiens (grande distribution, groupes de luxe mondialisés, etc.). Dans ce dernier cas, des inconvénients sont apparus : stress excessif, sentiment de harcèlement, et finalement des comportements souvent contreproductifs³⁶. De nombreux auteurs ont travaillé sur les inconvénients d'un contrôle de gestion trop prégnant et surtout trop axé sur une analyse primaire des chiffres bruts³⁷.

Un langage commun devra exister au sein de l'organisation pour fixer les analyses d'écarts. Nous reprendrons les termes d'Yvon Pesqueux :

« Le calcul des écarts est construit sur un algorithme de calcul dont il est possible de mentionner trois méthodes :

- celle qui figure dans le *plan comptable général*, référence obligatoire dans les examens de comptabilité en France et qui distingue les écarts sur matières, les écarts sur main-d'œuvre – qui sont des frais directs – et des écarts sur frais indirects ;
- celle des *approches analytiques d'inspiration américaine*, qui distingue aussi les écarts sur matières et sur main-d'œuvre – qui sont des frais variables directs –, les écarts sur frais variables et les écarts sur frais fixes³⁸ ;
- celle du *contrôle budgétaire*, qui conduit à calculer autant d'écarts que nécessaire pour comprendre les déviations par rapport au budget. L'idée de référence est que l'on a construit un budget pour s'y tenir, et que tous les écarts doivent être expliqués et analysés. »

35. Une municipalité de la région parisienne de 50 000 habitants avait ainsi découpé son action en 2 400 centres d'analyse et plus de 7 000 écarts. Ce déluge de chiffres ne lui permettait pas d'avoir une véritable vision des grandes tendances de sa gestion.

36. Ces phénomènes sont décrits dans *Lost in Management* de François DUPUY, Éditions du Seuil, février 2011, 273 p.

37. *Petit bréviaire des idées reçues en management*, sous la direction d'Anne PEZT et Samuel SPONEM, Éditions La Découverte, 2008, pp. 159-168 et 257-267.

38. C'est l'angle d'attaque d'Alain BURLAUD et de Claude SIMON dans *Comptabilité de gestion*, Vuibert Gestion, pp. 170-184 ou de Michel GERVAIS, *Contrôle de gestion*, Éditions Economica.

Nous retiendrons cette dernière approche pour examiner les performances selon que les centres d'analyse sont :

- des centres de coûts : nous analyserons alors les écarts sur coûts ;
- des centres de profits : les écarts sur résultats ou sur marges devront alors être analysés.

L'objectif de ce paragraphe sera d'être capable d'analyser les causes d'écarts pour pouvoir élaborer un système d'analyse d'écarts dans une organisation.

Introduction : Analyse générale des causes d'écarts

Partons d'un exemple simple : l'analyse de l'écart total sur chiffre d'affaires d'une entreprise monoproduit. Il se montera à :

$$E/CA = P_{n+1} \times Q_{n+1} - P_n \times Q_n$$

Nous chercherons à mesurer l'impact des différences de prix ($P_{n+1} - P_n$) et des quantités vendues ($Q_{n+1} - Q_n$). Pour cela deux décompositions sont possibles :

- $P_{n+1} \times Q_{n+1} - P_n \times Q_n = P_{n+1} \times Q_{n+1} - P_n \times Q_{n+1} + P_n \times Q_{n+1} - P_n \times Q_n$
 $= (P_{n+1} - P_n) \times Q_{n+1} + (Q_{n+1} - Q_n) \times P_n$
- $P_{n+1} \times Q_{n+1} - P_n \times Q_n = P_{n+1} \times Q_{n+1} - P_{n+1} \times Q_n + P_{n+1} \times Q_n - P_n \times Q_n$
 $= (P_{n+1} - P_n) \times Q_n + (Q_{n+1} - Q_n) \times P_{n+1}$

Nous voyons dans le premier cas, que l'écart sur prix peut être pondéré par Q_{n+1} et l'écart sur quantité par P_n alors que dans le deuxième les pondérations respectives sont Q_n et P_{n+1} . Laquelle des deux décompositions est la plus pertinente ?

La mise en évidence d'un effet volume (ou d'un écart sur quantité) ne doit pas être affecté par la variation des prix, et c'est la raison pour laquelle l'écart sur quantité ne peut être pondéré que par le prix initial, soit P_n . En revanche, la variation de prix (ou l'écart sur prix) entre les années n et $n+1$ n'aura un effet que sur les ventes de $n+1$ (ou Q_{n+1}). Un même raisonnement pourrait être fait pour une comparaison entre un chiffre d'affaires prévu et un chiffre d'affaires réel.

D'une façon générale :

Tout écart sur une valeur physique (volume de production, quantité de matière, temps de travail, etc.) sera pondéré par des éléments financiers initiaux (ou prévus). En revanche, tout écart sur des valeurs financières (prix, coûts, taux de frais, etc.) sera pondéré par des éléments financiers finaux (ou réalisés).

Enfin, nous avons mis en évidence deux sous-écarts dans l'analyse des variations de chiffre d'affaires car il y avait deux éléments explicatifs, les quantités et le prix. Plus généralement, **il y aura autant de sous-écarts que d'éléments explicatifs d'une variation générale**. Si nous avons trois éléments explicatifs a , b et c , nous aurons :

$$\begin{aligned} \text{Écart global} &= a_2 \times b_2 \times c_2 - a_1 \times b_1 \times c_1 \\ &= a_2 \times b_2 \times c_2 - a_1 \times b_2 \times c_2 + a_1 \times b_2 \times c_2 - a_1 \times b_1 \times c_1 \\ &= (a_2 - a_1) \times b_2 \times c_2 + [b_2 \times c_2 - b_1 \times c_1] \times a_1 \\ &= (a_2 - a_1) \times b_2 \times c_2 + (b_2 - b_1) \times a_1 \times c_2 + (c_2 - c_1) \times b_1 \times c_1 \end{aligned}$$

Nous pourrions étendre cette démarche à l'infini. Ces écarts pourront soit être favorables lorsque la performance réelle est meilleure que prévu, soit être défavorables dans le cas inverse.

1. Les écarts sur coûts

En coût complet, le coût des produits sortant d'un centre d'analyse sera la somme :

- du coût des intrants analysés ici comme des matières premières, mais ce sera souvent des composants ;
- du coût de la main-d'œuvre directe ;
- des charges indirectes.

a. Écarts sur matières premières

A priori les dépenses prévisionnelles se monteront à : $D_p = Q_p \times P_p$ avec Q_p étant les quantités prévues de matières consommées et P_p le coût unitaire (par kg, tonne ou autre) ; mais nous devons alors nous poser la question suivante : Comment obtient-on Q_p ?

À partir du volume de production prévu V_p et de la norme prévue, ou de la quantité prévue de consommation de matière pour fabriquer un produit q_p , nous obtiendrons $Q_p = q_p \times V_p$, et nos dépenses prévues deviendront :

$$D_p = P_p \times q_p \times V_p$$

Nous avons trois causes d'écart : le prix unitaire d'achat, le rendement matière (la quantité de matière utilisée pour un produit fabriqué) et enfin le volume de production. Ce qui donne à partir des définitions suivantes :

V_p : Volume de production prévu.	V_r : Volume de production réel.
q_p : Standard prévu de matière ou quantité de matière première consommée prévue pour une unité produite.	q_r : Quantité de matière première réellement consommée pour une unité produite.
P_p : Prix unitaire standard ou prix prévu d'une unité de matière première.	P_r : Prix réel d'une unité de matière première.
$Q_p = V_p \times q_p$: Quantité de matières premières consommées prévues.	$Q_r = q_r \times V_r$: Quantité de matières premières réellement consommées.

Ces trois éléments prévus (V_p , q_p et P_p), seront des normes prévues (standards en anglais) et V_r , q_r et P_r les résultats constatés.

$$\begin{aligned} \text{Écart total} &= \text{Dépenses réelles} - \text{Dépenses prévues} \\ &= \text{Coût constaté pour la production réelle} - \text{Coût prévu pour la production prévue} \\ &= P_r \times q_r \times V_r - P_p \times q_p \times V_p \end{aligned}$$

Il y a trois sources d'écarts, donc une décomposition en trois sous-écarts sera faite :

$$\begin{aligned} \text{Écart sur prix} &: (P_r - P_p) \times q_r \times V_r \\ \text{Écart sur quantité} &: (q_r - q_p) \times P_p \times V_r \\ \text{Écart sur volume} &: (V_r - V_p) \times q_p \times P_p \end{aligned}$$

Une autre présentation de ces sous-écarts pourra être faite en définissant :

Q_s : Quantité prévue pour la production réelle ; donc : $Q_s = q_p \times V_r$; c'est-à-dire la quantité de matières que l'on aurait dû consommer pour notre volume de production réel en ayant respecté la norme (le standard) prévu.

Nous aurons donc les formules suivantes :

$$\begin{aligned} \text{Écart sur prix} &: (P_r - P_p) \times Q_r \\ \text{Écart sur quantité} &: (Q_r - Q_s) \times P_p \\ \text{Écart sur volume} &: (Q_s - Q_p) \times P_p \end{aligned}$$

Il est clair que s'il y a trois sources de déviation entre les dépenses prévues et les dépenses réelles, seuls les deux premiers (prix et quantités) mesurent l'efficacité et leur somme sera appelée « **Écart global** ». Le troisième n'est qu'explicatif d'une variation des décaissements³⁹ car le volume de production réel dépend des ordres des supérieurs ou des ventes réalisées par le service commercial.

La mesure de la performance relèvera donc essentiellement de l'analyse de l'écart global.

Écart total = Écart global + Écart sur volume

$$\begin{aligned} \text{Écart global} &= \text{Coût constaté pour la production réelle} - \text{Coût prévu pour la production prévue} \\ &= P_r \times q_r \times V_r - P_p \times q_p \times V_p \end{aligned}$$

39. C'est essentiel dans le cadre d'un contrôle budgétaire.

EXEMPLE APPLICATIF

Une entreprise a prévu de produire 6 000 pièces à partir de 12 000 kg de matière première achetées 30 €/kg. En fait, il est produit 6 300 pièces avec 14 490 kg pour une dépense de 427 455 €. Mettez en évidence l'écart total, l'écart global et les trois sous-écarts.

Il conviendra de mettre en évidence les grandeurs nécessaires aux calculs. Nous proposons le tableau ci-après :

Prévisions	Réalisations
$V_p = 6\,000$ pièces	$V_r = 6\,300$ pièces
$Q_p = 12\,000$ kg	$Q_r = 14\,490$ kg
donc : $q_p = 12\,000 \div 6\,000 = 2$	donc : $q_r = 14\,490 \div 6\,300 = 2,3$
$P_p = 30$ €	$P_r = 427\,455 \div 6\,300 = 29,5$
Dépenses prévues = $6\,000 \times 2 \times 30 = 360\,000$ €	

Coût constaté pour la production réelle ou dépenses réelles : 427 455 € (énoncé)

Coût prévu pour la production prévue ou dépenses prévues :
 $6\,000 \times 2 \times 30 = 360\,000$ €

Écart total : **67 455 €**

Coût constaté pour la production réelle ou dépenses réelles : 427 455 € (énoncé)

Coût prévu pour la production réelle : $6\,300 \times 30 \times 2 = 378\,000$ €

Écart global : 427 455 – 378 000 = 49 455 € (défavorable)

Écart sur prix : $(29,5 - 30) \times 2,3 \times 6\,300 = -7\,245$ (favorable)

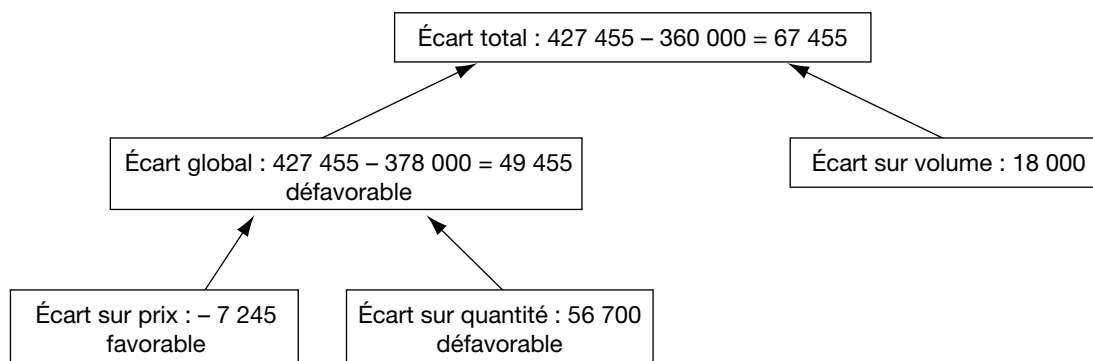
Écart sur quantités : $(2,3 - 2) \times 30 \times 6\,300 = 56\,700$ (défavorable)

Total : écart global : 49 455 (défavorable)

Écart sur volume : $(6\,300 - 6\,000) \times 2 \times 30 = 18\,000$

De façon très schématique, nous pourrions dire que l'écart sur prix mesure la performance des acheteurs (dans le cas présent, elle a permis d'économiser 7 245 €), l'écart sur quantité celle des exécutants (ouvriers ou personnel de production par exemple ; ici le rendement est nettement moins bon que prévu) et l'écart sur volume la simple conséquence budgétaire venue de la différence entre la production prévue et la production réelle (dans le cas présent l'augmentation des coûts de 18 000 € l'a été pour la bonne cause puisqu'elle découle d'une production réelle de 6 300 produits au lieu de 6 000).

L'arborescence suivante illustrera cette analyse :



Une autre présentation sous la forme de budgets peut être envisagée :

Dépenses réelles ou Coûts constatés (1)	Coûts prévus pour la production réelle (2)	Écart global (3) = (1) – (2)	Dépenses prévues ou coût prévu (4)	Écart sur volume (5) = (2) – (4)	Écart total (1) – (4) ou (3) + (5)
427 455	378 000	49 455	360 000	18 000	67 455

b. Écarts sur main-d'œuvre directe

La démarche sera identique, le taux horaire étant un prix et la productivité horaire assimilable à une productivité matière. Nous aurons donc :

Dépenses prévues = $T_p \times Cu_p$ avec T_p étant le temps total prévu et Cu_p le coût unitaire prévu pour une unité de temps. À partir du volume de production prévu V_p , et de la norme prévue, ou de la quantité de temps prévue pour fabriquer un produit t_p , nous obtiendrons $T_p = t_p \times V_p$, et nos dépenses prévues deviendront :

$$D_p = Cu_p \times t_p \times V_p$$

V_p : Volume de production prévu.	V_r : Volume de production réel.
t_p : Standard horaire prévu (quantité d'heure prévue pour fabriquer une pièce) ; nous pourrions travailler aussi avec des standards journaliers, hebdomadaires, mensuels...	t_r : Standard horaire réel ou temps réellement consommé pour produire un produit.
Cu_p : Coût unitaire horaire (ou journalier, ou hebdomadaire, ou mensuel...) prévu appelé aussi taux prévu.	Cu_r : Coût unitaire réel appelé aussi taux unitaire réel.
T_p : Temps total prévu = $V_p \times t_p$.	T_r : Temps total réel = $V_r \times t_r$.

$$\begin{aligned} \text{Écart total} &= \text{Dépenses réelles} - \text{Dépenses prévues} \\ &= \text{Coût constaté pour la production réelle} - \text{Coût prévu pour la production prévue} \\ &= Cu_r \times t_r \times V_r - Cu_p \times t_p \times V_p \end{aligned}$$

La décomposition en trois sous-écarts sera alors la suivante :

$$\begin{aligned} \text{Écart sur taux} &: (Cu_r - Cu_p) \times t_r \times V_r \\ \text{Écart sur temps} &: (t_r - t_p) \times Cu_p \times V_r \\ \text{Écart sur volume} &: (V_r - V_p) \times t_p \times Cu_p \end{aligned}$$

Une autre présentation des sous - écarts pourra être faite en définissant :

$$T_s : \text{Quantité d'unités de temps prévue pour la production réelle ; donc } T_s = V_r \times t_p.$$

Nous aurons donc les formules suivantes :

$$\begin{aligned} \text{Écart sur taux} &: (Cu_r - Cu_p) \times T_r \\ \text{Écart sur temps} &: (T_r - T_s) \times Cu_p \\ \text{Écart sur volume} &: (T_s - T_p) \times Cu_p \end{aligned}$$

De même manière que précédemment, nous pouvons faire apparaître l'écart global :

$$\begin{aligned} \text{Écart global} &= \text{Coût constaté pour la production réelle} - \text{Coût prévu pour la production prévue} \\ &= Cu_r \times t_r \times V_r - Cu_p \times t_p \times V_p \end{aligned}$$

EXEMPLE APPLICATIF

Un atelier doit produire 12 000 pièces au cours d'un mois : il est prévu un temps de production de 2 minutes par pièce. Le coût horaire prévu se monte à 30 €. En fait, il est produit 11 000 pièces en 363 heures pour un coût de 11 253 €.

Établissons un tableau préparatoire :

Prévisions	Réalisations
$V_p = 12\,000$ pièces	$V_r = 11\,000$ pièces
$t_p = 2$ minutes, donc $T_p = 12\,000 \times 2 = 24\,000$ minutes ou 400 heures	$T_r = 363$ heures, donc $t_r = 363 \div 11\,000 = 0,033$ heures ou 1,98 minutes
$Cu_p = 30$ €	$Cu_r = 11\,253 \div 363 = 31$ €
Dépenses prévues = $400 \times 30 = 12\,000$ €	

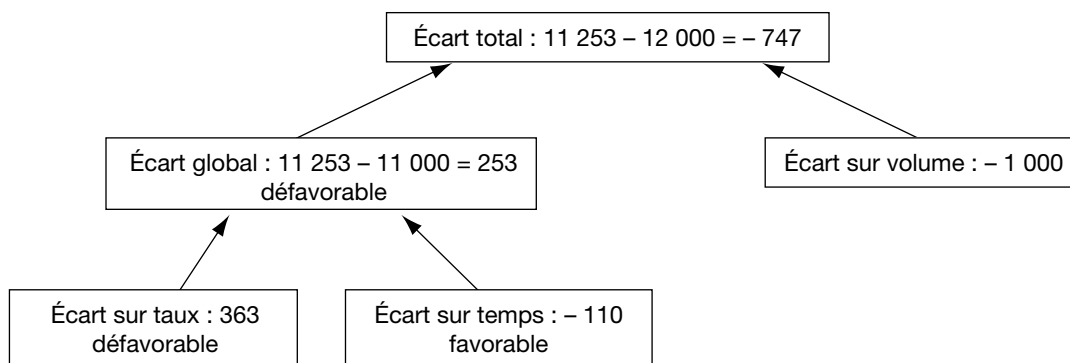
Coût constaté pour la production réelle ou dépenses réelles :	11 253 € (énoncé)
Coût prévu pour la production prévue ou dépenses prévues :	12 000 €
Écart total :	- 747 €

Coût constaté pour la production réelle ou dépenses réelles :	11 253 € (énoncé)
Coût prévu pour la production réelle : $11\,000 \times 30 \times (2 \div 60) =$	11 000 €
Écart global : $11\,253 - 11\,000 =$	253 € (défavorable)

Écart sur taux : $(31 - 30) \times (1,98 \div 60) \times 11\,000 =$	363 (défavorable)
Écart sur temps : $[(1,98 \div 60) - (2 \div 60)] \times 30 \times 11\,000 =$	- 110 (favorable)
Total : écart global :	253 (défavorable)
Écart sur volume : $(11\,000 - 12\,000) \times (2 \div 60) \times 30 =$	- 1 000

De façon très schématique, nous pourrions dire que l'écart sur taux mesure la performance des gestionnaires à maîtriser les coûts de main-d'œuvre (dans le cas présent, ils ont dérapé de 363 €), l'écart sur temps de celle des exécutants (ouvriers ou personnel de production par exemple ; ici le rendement est meilleur que prévu) et l'écart sur volume la simple conséquence budgétaire venue de la différence entre la production prévue et la production réelle (dans le cas présent la diminution des coûts de 1 000 € l'a été pour une mauvaise cause puisqu'elle découle d'une production réelle de 11 000 produits au lieu de 12 000).

L'arborescence suivante illustre cette analyse :



Une autre présentation sous la forme de budgets peut être envisagée :

Dépenses réelles ou Coûts constatés (1)	Coûts prévus pour la production réelle (2)	Écart global (3) = (1) × (2)	Dépenses prévues ou coût prévu (4)	Écart sur volume (5) = (2) - (4)	Écart total : (1) - (4) ou (3) + (5)
11 253	11 000	253	12 000	- 1 000	- 747

c. Écart sur charges indirectes

Les coûts élémentaires abordés au paragraphe précédent ne sont constitués que de coûts variables ; les charges indirectes seront étudiées au travers de leurs éléments fixes et variables composant le budget prévu d'un centre d'analyse.

Les dépenses prévues se montent à :

$$CUO_p \times \text{Nombre d'unités d'œuvre prévu ou activité prévue ou } CUO_p \times A_p.$$

Or le nombre d'unités d'œuvre prévu découlera du volume de production prévu V_p et du rendement prévu (par exemple le nombre de minutes de machine nécessaire pour fabriquer une pièce si l'unité d'œuvre est la minute de machine) que nous appellerons a_p .

Cela nous donne :

$$A_p = a_p \times V_p$$

et les dépenses prévues :

$$CUO_p \times a_p \times V_p$$

Donc l'écart total sera :

$$CUO_r \times a_r \times V_r - CUO_p \times a_p \times V_p$$

Avec la décomposition suivante :

$$\begin{aligned} \text{Écart sur coût d'unité d'œuvre} &= (CUO_r - CUO_p) \times a_r \times V_r \\ \text{Écart sur rendement} &= (a_r - a_p) \times V_r \times CUO_p \\ \text{Écart sur volume} &= (V_r - V_p) \times a_p \times CUO_p \end{aligned}$$

De façon très schématique, nous pourrions dire que l'écart sur coût d'unité d'œuvre mesure la performance de ceux qui établissent les budgets (les contrôleurs de gestion), l'écart sur quantité celle des exécutants (ouvriers et équipe de production par exemple) et l'écart sur volume la simple conséquence budgétaire venue de la différence entre la production prévue et la production réelle.

Mais l'existence de charges fixes induit un biais, car les charges fixes unitaires sont variables. Donc CUO_r peut être différent de CUO_p par ce simple fait, sans que la responsabilité des contrôleurs de gestion soit en cause. En effet :

$CUO = \text{Dépenses} / \text{Nombre d'UO} \text{ ou } \text{Dépenses} / \text{Activité} = (CV + CF) / \text{Nb UO} = CV_u + CF / \text{Nb UO}$; donc le coût d'unité d'œuvre diminue avec l'augmentation de l'activité (ou nombre d'unités d'œuvre).

Nous subdiviserons donc l'écart sur coût d'unité d'œuvre en deux sous-écarts :

$$\text{Écart sur activité} = (CV_{up} \times A_r + CF_p) - A_r \times CUO_p$$

qui mesure les bonis ou malis d'imputation rationnelle.

$$\text{Écart sur budget} = \text{Dépenses réelles} - (CV_{up} \times A_r + CF_p)$$

qui mesure la différence entre les prévisions ajustées à l'activité réelle, hors effets de la sous-activité (boni ou mali), et les dépenses réelles.

Nous donnerons donc les définitions suivantes :

V_p : Volume de production prévu. CF_p : Charges fixes totales prévues. CV_p : Charges variables totales prévues. CV_u : Charges variables unitaires prévues A_p : Activité prévue ou nombre d'unités d'œuvre totale prévu. a_p : Standard prévu ou nombre d'unités prévues pour la production d'un produit ou encore rendement prévu = A_p / V_p . CUO_p : Coût d'unité d'œuvre prévu.	V_r : Volume de production réel. A_r : Activité réelle ou nombre d'unités d'œuvre réellement consommées. a_r : Standard réel ou rendement réel = A_r / V_r . CUO_r : Coût d'unité d'œuvre réel.
---	--

Nous aurons donc les quatre sous-écarts :

$$\text{Écart sur Budget} = \text{Dépenses réelles} - [CV_{up} \times A_r + CF_p]$$

$$\text{Écart sur Activité} = [CV_{up} \times A_r + CF_p] - [A_r \times CUO_p]$$

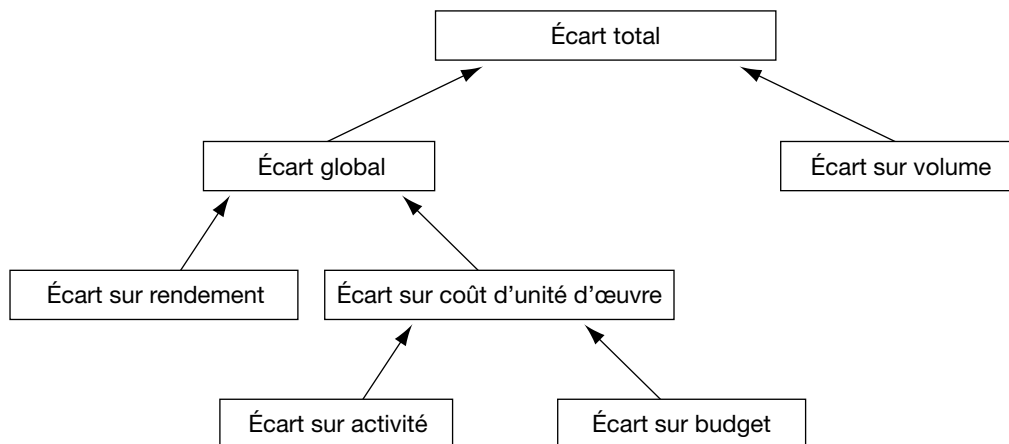
$$\text{Écart sur Rendement} = (a_r - a_p) \times V_r \times CUO_p$$

$$\text{Écart sur Volume} = (V_r - V_p) \times a_p \times CUO_p$$

$$\begin{aligned} \text{Écart total} &= \text{Dépenses réelles} - \text{Coût prévue de la production prévue} \\ &= \text{Dépenses réelles} - A_p \times CUO_p \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Écart global} &= \text{Dépenses réelles} - \text{Coût prévu de la production réelle} \\ &= \text{Dépenses réelles} - a_p \times V_r \times \text{CUO}_p\end{aligned}$$

Une arborescence illustrera nos propos :



Le produit $a_p \times V_r$ est l'activité prévue pour la production réelle, c'est-à-dire le nombre d'unités d'œuvre qu'il aurait fallu consommer selon les standards prévus.

EXEMPLE APPLICATIF

Pour fabriquer 9 000 pièces, il faudra 4 500 heures de machine pour un coût de 270 000 € dont 90 000 € de charges fixes. En fait, il est fabriqué 9 450 pièces nécessitant 4 536 heures de machines pour 300 000 €.

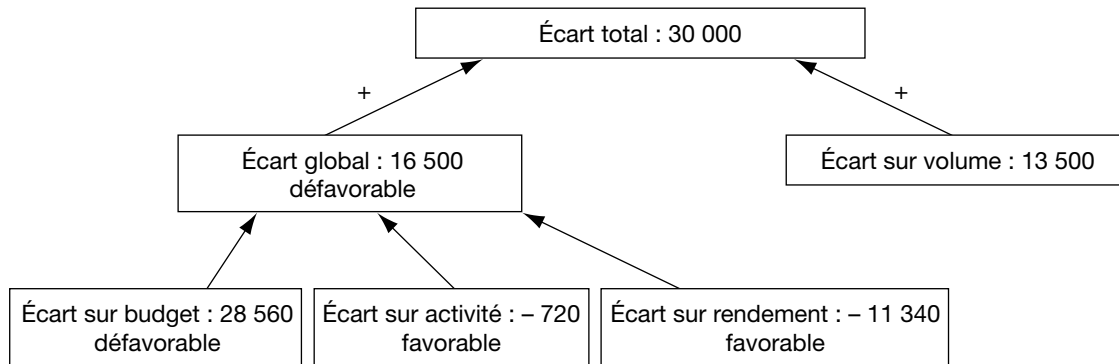
Prévisions	Réalisations
$V_p = 9\,000$ pièces	$V_r = 9\,450$ pièces
$A_p = 4\,500$ heures de machine	$A_r = 4\,536$ heures de machine
Donc : $a_p = 4\,500 \div 9\,000 = 0,5$	Donc : $a_r = 4\,536 \div 9\,450 = 0,48$
Dépenses prévues ou coût prévu pour la production prévue : 270 000 €	
Donc : $\text{CUO}_p = 270\,000 \div 4\,500 = 60$	
Coût variable prévu : $270\,000 - 90\,000 = 180\,000$	
Donc : $\text{CV}_{up} = 180\,000 \div 4\,500 = 40$	

Écart total : $300\,000 - 270\,000 = 30\,000$

Écart sur Budget	$= 300\,000 - [40 \times 4\,536 + 90\,000]$	
	$= 300\,000 - 271\,440 =$	28 560 (défavorable)
Écart sur Activité	$= 271\,440 - 4\,536 \times 60 = 271\,440 - 272\,160 =$	- 720 (favorable)
Écart sur Rendement	$= (0,48 - 0,50) \times 9\,450 \times 60 =$	- 11 340 (favorable)
Écart sur Volume	$= (9\,450 - 9\,000) \times 0,5 \times 60 =$	13 500

Le coût prévu pour la production réelle se monte à : $0,5 \times 9\,450 \times 60 = 283\,500$ et l'écart global sera alors de :

$$300\,000 - 283\,500 = 16\,500 \text{ (défavorable)}$$



L'augmentation des dépenses vient clairement des mauvaises prévisions du (des) contrôleur(s) de gestion : 28 560 par rapport à 30 000, alors que les opérationnels ont amélioré leur productivité, provoquant une économie de 11 340.

La production réelle a été supérieure à la production prévue, générant un surcoût de 13 500. Seule une analyse pointilleuse des écarts permet de montrer que le surcroît de production n'explique pas tous les surcoûts.

Ces analyses sont donc simples dans leurs principes, mais quelquefois beaucoup plus complexes dans leurs mises en œuvre pour plusieurs raisons :

- Existence de plusieurs produits ou familles de produits.
- Les conditions de production peuvent receler de très nombreuses phases : Faut-il les regrouper avec le risque du simplisme ou au contraire les analyser excessivement finement au risque de se noyer dans les détails ?
- Les contrôleurs de gestion sont trop éloignés des réalités humaines des opérationnels.

2. Les écarts sur profits ou écarts sur chiffre d'affaires

Le budget d'un centre de profit est généralement très simple à établir à partir d'un compte de résultat simplifié faisant la différence entre charges directes (matières premières, main-d'œuvre), charges indirectes (frais d'atelier) et charges de structure qui peuvent être celles du centre d'analyse ou des charges communes imputées au centre). C'est-à-dire que la démarche ci-dessous peut être utilisée avec profit dans une PME.

Nous mettrons alors en évidence un **écart sur chiffre d'affaires**, un **écart sur marge commerciale** et ultérieurement **une prise en compte de la diversité** (écart sur composition des ventes).

a. L'écart sur chiffre d'affaires et l'écart sur marge commerciale

L'écart sur chiffre d'affaires reflète la performance des services commerciaux et marketing en mettant en évidence la différence entre les ventes réelles et les ventes prévues.

Écart sur chiffre d'affaires : $V_r \times P_r - V_p \times P_p$;

que nous décomposerons en un écart sur prix et un écart sur volume :

- **Écart sur prix** : $(P_r - P_p) \times V_r$
- **Écart sur volume** : $(V_r - V_p) \times P_p$

Écart sur marge commerciale : il se justifie par la nécessité de mettre la force de vente sous tension.

Marge prévue : $V_p \times (P_p - C_p)$, avec C_p : coût unitaire de production.

Mais la marge réelle ne doit pas être mesurée comme on aurait envie de le faire spontanément, soit :

$$V_r \times (P_r - C_r)$$

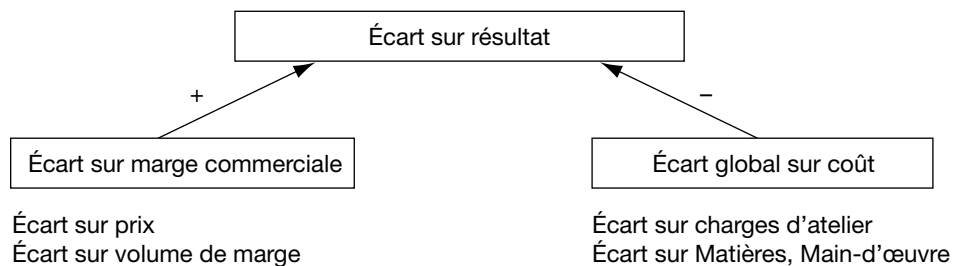
car la force de vente n'est pas impliquée par les variations du coût unitaire de production, notamment si $C_r > C_p$, sauf sur la faible fraction des coûts impliquant des frais commerciaux. On mesurera la performance au plan de la marge en comparant les données réelles aux données prévues en gardant le coût unitaire C_p prévu. Donc l'écart sur marge commerciale se monte à :

$$V_r \times (P_r - C_p) - V_p \times (P_p - C_p)$$

Cette démarche vise à bien faire la part de la responsabilité de la force de vente par rapport à celles des personnels de production. Cette démarche est fondamentale pour éviter des confusions génératrices de tensions dans l'entreprise.

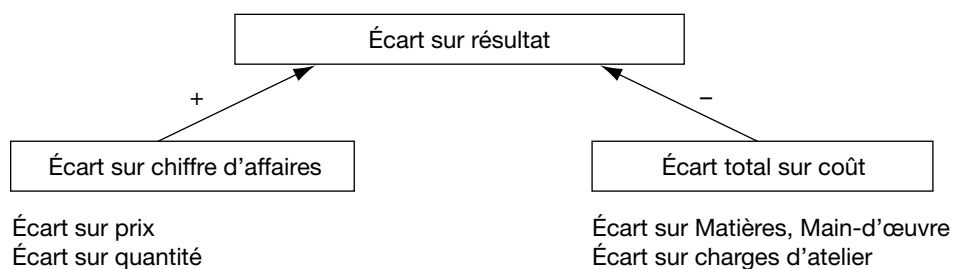
Nous aurons deux présentations de la contribution de la marge commerciale et/ou du chiffre d'affaires au résultat :

1^{re} présentation



Elle a l'avantage de mettre en évidence les remises parfois excessives des commerciaux.

2^e présentation



La synthèse des deux présentations se fera en démontrant :

$$\text{Écart sur marge} = \text{Écart sur CA} - \text{Écart sur volume du coût de production}$$

$$\begin{aligned} \text{En effet : } V_r \times (P_r - C_p) - V_p \times (P_p - C_p) &= V_r \times P_r - V_r \times C_p - V_p \times P_p + V_p \times C_p \\ &= V_r \times P_r - V_p \times P_p - V_r \times C_p + V_p \times C_p = V_r \times P_r - V_p \times P_p - (V_r - V_p) \times C_p \end{aligned}$$

$$\Downarrow \quad \Downarrow$$

$$\text{Écart sur CA} - \text{Écart sur volume}$$

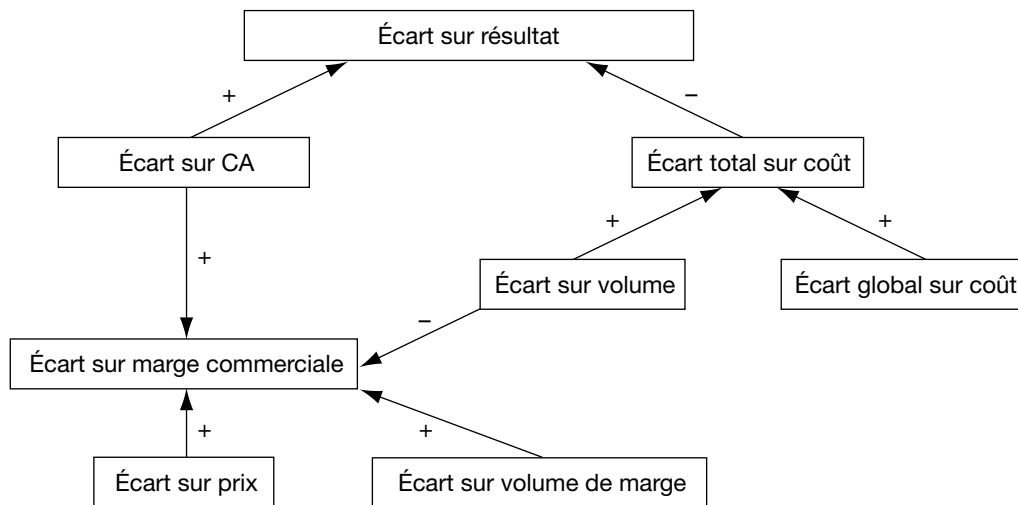
L'écart sur marge se décompose en deux sous-écarts :

$$\begin{aligned} V_r \times (P_r - C_p) - V_p \times (P_p - C_p) &= V_r \times P_r - V_r \times C_p - V_p \times (P_p - C_p) \\ &= V_r \times P_r - V_r \times P_p + V_r \times P_p - V_r \times C_p - V_p \times (P_p - C_p) = (P_r - P_p) \times V_r + (V_r - V_p) \times (P_p - C_p) \end{aligned}$$

$$\text{Écart sur prix : } (P_r - P_p) \times V_r$$

$$\text{Écart sur volume de marge : } (V_r - V_p) \times (P_p - C_p)$$

Cela nous donnera l'arborescence suivante :



EXEMPLE APPLICATIF

Il a été prévu qu'un centre de profit produise 5 000 articles vendus 220 € pièce (ce peut être un prix de vente public ou un prix de cession interne).

Matières premières utilisées : 7 500 kg à 20 € le kg.

Main d'œuvre directe : 2 500 heures à 80 € de l'heure.

Charges d'atelier : 300 000 € (dont 90 000 € de charges fixes).

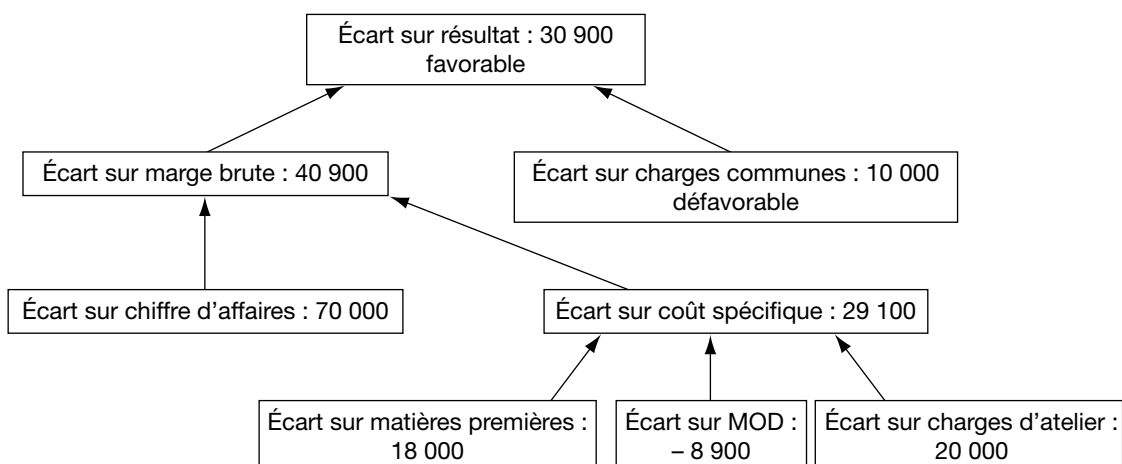
Charges communes ou frais généraux : 200 000 €.

Le budget prévisionnel et le budget constaté peuvent se présenter ainsi :

	Prévisions		Réalizations		Écarts totaux
Chiffre d'affaires	$220 \times 5\,000$	1 100 000	$5\,200 \times 225$	1 170 000	+ 70 000
Matières premières	$7\,500 \times 20$	150 000	$8\,000 \times 21$	168 000	+ 18 000
Main d'œuvre	$2\,500 \times 80$	200 000	$2\,450 \times 78$	191 100	- 8 900
Charges d'atelier ⁽¹⁾	$2\,500 \times 120$	300 000		320 000	+ 20 000
Coût spécifique		650 000		679 100	+ 29 100
Marge brute		450 000		490 900	+ 40 900
Charges communes		200 000		210 000	+ 10 000
Résultat		250 000		280 900	+ 30 900

(1) L'unité d'œuvre est l'heure de main-d'œuvre directe.

Un schéma illustrera la méthode :



⋮ Nous allons décomposer ces écarts.

L'objectif recherché est ici de comparer les budgets prévus et les dépenses constatées puis d'analyser les causes d'écarts.

Écart total sur matières premières : + 18 000

Il se décomposera en :

Écart sur prix : $(21 - 20) \times 8\,000 =$ 8 000 (défavorable)

Écart sur quantités : $(8\,000 - 7\,800) \times 20 =$ 4 000 (défavorable)

Il était prévu 7 500 kg pour 5 000 pièces, soit 1,5 kg par pièce et donc $5\,200 \times 1,5 = 7\,800$ kg pour 5 200 pièces.

Écart global : 12 000 (défavorable)

Écart sur volume : $(7\,800 - 7\,500) \times 20 =$ 6 000

Écart total sur main-d'œuvre : - 8 900

Il se décomposera de la même manière que l'écart sur matières premières, le taux étant un prix et le temps une quantité.

Écart sur taux : $(78 - 80) \times 2\,450 =$ - 4 900 (favorable)

Écart sur temps : $(2\,450 - 2\,600) \times 80 =$ - 12 000 (favorable)

Il était prévu 2 500 heures pour 5 000 pièces (0,5 heure par pièce) ; pour 5 200 pièces il en faudra donc 2 600.

Écart global : - 16 900 (favorable)

Écart sur volume : $(2\,600 - 2\,500) \times 80 =$ + 8 000

Écart total sur charges d'atelier : + 20 000

Écart sur budget : $320\,000 - (90\,000 + 210\,000 \times 2\,450 \div 2\,500) = 320\,000 - 295\,800 = 24\,200$ (défavorable)

En effet les dépenses prévues se montaient à 300 000, dont 90 000 de charges fixes pour 2 500 unités d'œuvre ; le coût variable unitaire se monte à $(300\,000 - 90\,000) \div 2\,500 = 84$; pour 2 450 unités d'œuvre (activité réelle) le coût variable sera donc : $84 \times 2\,450 = 205\,800$

et le budget prévu pour l'activité réelle : $205\,800 + 90\,000 = 295\,800$.

Écart d'activité : $295\,800 - 2\,450 \times 120 = 1\,800$ (défavorable).

En effet le coût préétabli de l'unité d'œuvre se monte à : $300\,000 \div 2\,500 = 120$.

Écart sur rendement : $2\,450 \times 120 - 5\,200 \times 0,5 \times 120 =$ - 18 000 (favorable)
(0,5 heure de main-d'œuvre directe par pièce)

Écart global : 8 000 (défavorable)

Écart sur volume : $5\,200 \times 0,5 \times 120 - 300\,000 =$ 12 000

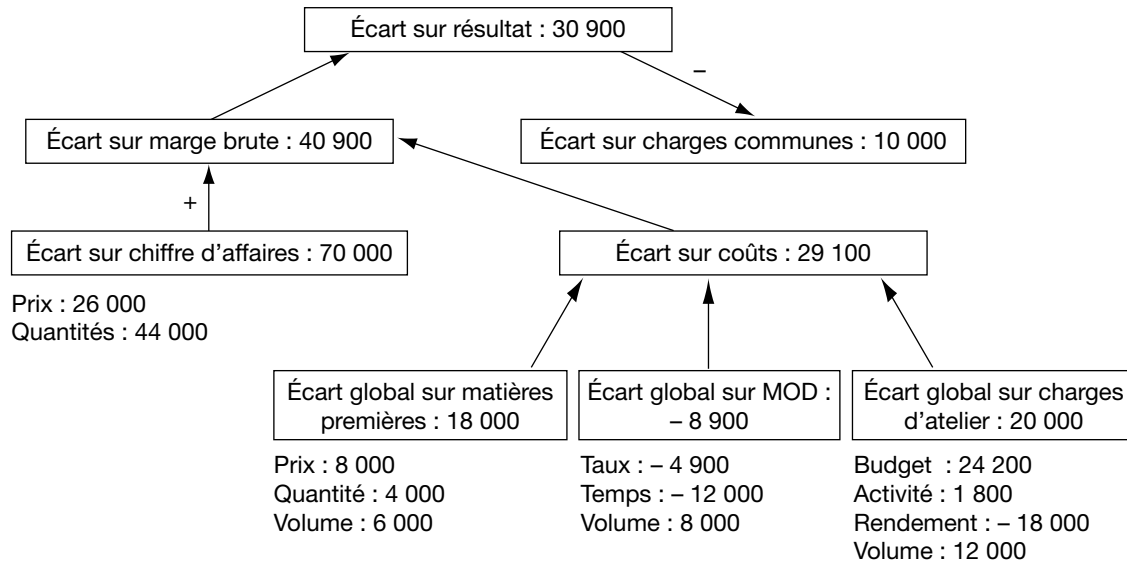
Écart sur chiffre d'affaires : 70 000

Dans un premier temps il ne peut y avoir qu'un écart sur volume et un écart sur prix, soit :

Écart sur prix : $(225 - 220) \times 5\,200 = 26\,000$ (favorable)

⋮ Écart sur volume : $(5\,200 - 5\,000) \times 220 = 44\,000$ (favorable)

Un schéma donnera une vue globale de l'analyse :



L'écart sur marge commerciale sera aisé à obtenir ; calculons d'abord C_p (coût unitaire prévu). Ce sera la somme des coûts des matières premières, de la main-d'œuvre directe et des charges d'atelier prévues (650 000) divisées par la production prévue (5 000), soit 130.

Écart sur marge commerciale : $5\,200 \times (225 - 130) - 5\,000 \times (220 - 130) = 44\,000$

Nous vérifions bien la relation :

Écart sur marge commerciale = Écart sur CA - Écart sur volume
 = 70 000 - (6 000 + 8 000 + 12 000) = 44 000.

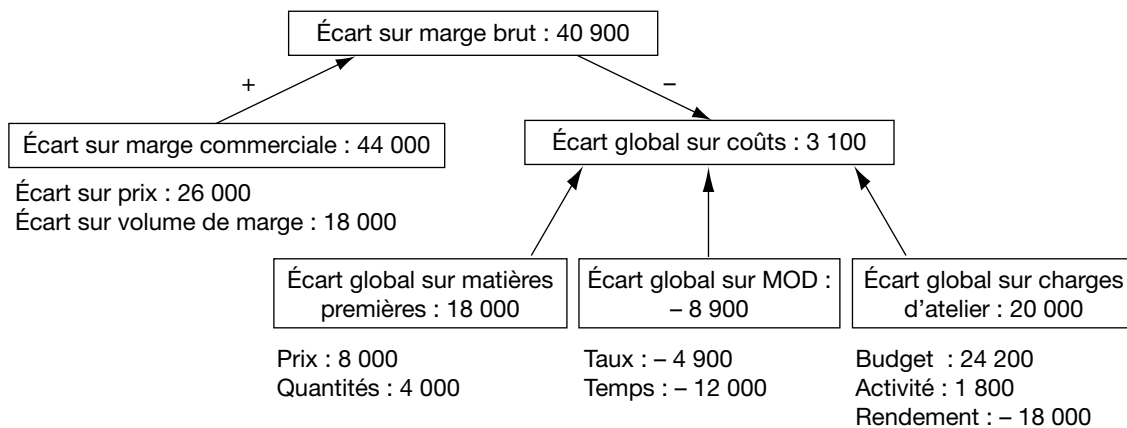
L'écart sur volume est ici égal à la somme des trois écarts sur volume relatifs aux éléments de coût.

Décomposition de l'écart sur marge commerciale :

Écart sur prix : $(225 - 220) \times 5\,200 = 26\,000$

Écart sur volume de marge : $(5\,200 - 5\,000) \times (220 - 130) = 18\,000$

Soit sous forme d'arborescence, sachant que les écarts sur résultat, sur charges communes et sur marge brute ne changent pas :



Ce mode d'analyse permet donc d'expliquer tous les paramètres expliquant les différences ou les écarts entre les budgets prévus et les dépenses constatées. Il suffit de rassembler des données élémentaires de la comptabilité générale :

- a) Ventes ou cession en quantité et en valeur.
- b) Achats également en quantité et en valeur.
- c) Horaires travaillés et rémunération du personnel en coût salarial.
- d) Charges d'atelier en essayant de vérifier périodiquement la pertinence de l'évaluation des charges fixes et des charges variables. Cette exigence est au cœur de toutes les recherches actuelles en contrôle de gestion. On s'est aperçu que l'unité d'œuvre la plus fréquemment utilisée était l'heure de main-d'œuvre directe. Cette dernière a l'avantage d'être facile à connaître. Mais elle peut manquer de pertinence lorsque l'on se trouve en présence d'une production dont le coût de la main-d'œuvre n'est qu'un élément secondaire. C'est dans ce contexte que s'est développée la comptabilité par activité décrite dans une prochaine série.
- e) les frais généraux seront surveillés en essayant de déterminer leurs facteurs d'augmentation.

Les méthodes modernes de contrôle de gestion comme le BBZ (Budget Base Zero) ne sont pas adaptées pour les petites structures comme les PME ; toutefois une division ou un service peut être mis sous cette tutelle par une démarche de Direction Générale. Il faut alors veiller à ce que cette procédure ne soit pas contreproductive. De nombreux auteurs ont mis en évidence les comportements négatifs induits par les contrôles trop tatillonnés : frilosité, absence d'esprit d'initiative, obsession de se couvrir face à ces supérieurs, etc.

b. Prise en compte de la multiplicité des produits : les écarts de composition ou écarts de mix

Ils sont souvent enseignés dans le cadre d'une décomposition d'un écart sur marge commerciale lorsqu'il y a plusieurs produits. Or le mix permet également d'analyser d'autres situations : les chiffres d'affaires lorsqu'il y a plusieurs produits (on aura même des mix géographique), l'effet technicité de charges de personnel dans le cas d'une pluralité de qualifications, etc.

Partons d'un exemple pour analyser les écarts sur chiffres d'affaires et sur marge commerciale :

EXEMPLE APPLICATIF

Produits	Prévisions						Réalizations			
	V _p	P _p	CA _p	C _p	M _{up}	M _p	V _r	P _r	CA _r	M _r
A	600	90	54 000	60	30	18 000	1 110	80	88 800	22 200
B	900	120	108 000	75	45	40 500	1 200	115	138 000	48 000
C	1 200	75	90 000	15	60	72 000	750	90	67 500	56 250
Totaux	2 700		252 000			130 500	3 060		294 300	126 450

Écart sur chiffre d'affaires :

294 300 – 252 000 = 42 300 (favorable) ; décomposé en :

- Écart sur prix : – 5 850 (défavorable)
 - A : $(80 - 90) \times 1\,110 =$ – 11 100
 - B : $(115 - 120) \times 1\,200 =$ – 6 000
 - C : $(90 - 75) \times 750 =$ + 11 250
- Écart sur volume : 48 150 (favorable)
 - A : $(1\,110 - 600) \times 90 =$ 45 900
 - B : $(1\,200 - 900) \times 120 =$ 36 000
 - C : $(750 - 1\,200) \times 75 =$ – 33 750

Il apparaît clairement que la forte baisse des ventes de C a été largement compensée par des ventes largement supérieures aux prévisions pour A et B.

Les entreprises n'ont pas uniquement le souci de vendre plus que prévu, mais aussi du respect du portefeuille commercial. Si la force de vente n'a pas assez insisté sur les ventes de C, cela peut créer un vide comblé par un concurrent. Nous évaluerons le respect du portefeuille commercial ou du poids relatif de chaque produit dans les ventes totales, par l'écart de composition des ventes ou écart sur mix. Associé à l'écart sur volume global, il sera issu de l'écart sur volume.

Écart sur volume global :

$$(\Sigma V_r - \Sigma V_p) \times \text{Prix moyen prévu}$$

$$\text{Prix moyen prévu} = \Sigma CA_p \div \Sigma V_p = 252\,000 \div 2\,700 = 93,33$$

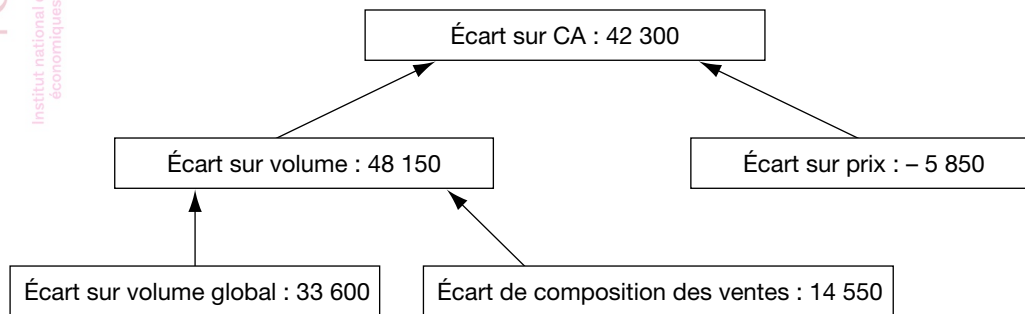
$$\text{On obtient donc : } (3\,060 - 2\,700) \times 93,33 = 33\,600$$

Écart de composition des ventes :

$$\begin{aligned} & (V_{rA} - \frac{V_{pA} \times \Sigma V_r}{\Sigma V_p}) \times P_{pA} + (V_{rB} - \frac{V_{pB} \times \Sigma V_r}{\Sigma V_p}) \times P_{pB} + (V_{rC} - \frac{V_{pC} \times \Sigma V_r}{\Sigma V_p}) \times P_{pC} \\ &= (1110 - \frac{600 \times 3\,060}{2\,700}) \times 90 + (1200 - \frac{900 \times 3\,060}{2\,700}) \times 120 + (750 - \frac{1\,200 \times 3\,060}{2\,700}) \times 75 \\ &= (1\,110 - 680) \times 90 + (1\,200 - 1\,020) \times 120 + (750 - 1\,360) \times 75 = 14\,550 \end{aligned}$$

Autrement dit, il était prévu de vendre respectivement 600 A, 900 B et 1 200 C ; soit un total de 2 700 produits. Il a été vendu au total 3 060 produits soit 13,33 % de plus. Le respect des proportions des trois produits nous aurait conduits à vendre 13,33 % de A, de B et de C de plus, soit 680 A, 1 020 B et 1 360 C. Il n'en a rien été. C'est la conséquence de cette réalité que mesure l'écart sur composition des ventes.

Soit sous forme d'arborescence :



Le manque de respect du portefeuille commercial par les commerciaux a donc généré 14 550 de chiffre d'affaires supplémentaires ; ceci semble à première vue clairvoyant. Mais décomposons l'écart sur marge commerciale :

Écart sur marge commerciale :

126 450 – 130 500 = – 4 050 (défavorable) ; décomposé en :

- Écart sur prix : – 5 850 (défavorable)
 - A : $(80 - 90) \times 1\,110 = - 11\,100$
 - B : $(115 - 120) \times 1\,200 = - 6\,000$
 - C : $(90 - 75) \times 750 = + 11\,250$
- Écart sur volume de marge : 1 800 (favorable)
 - A : $(1\,110 - 600) \times 30 = 15\,300$
 - B : $(1\,200 - 900) \times 45 = 13\,500$
 - C : $(750 - 1\,200) \times 60 = - 27\,000$

Le fait d'avoir privilégié les produits à faible marge donne ce résultat moins reluisant. Comme pour l'écart sur chiffre d'affaires, nous décomposerons l'écart sur volume de marge :

Écart sur volume global :

$$(\Sigma V_r - \Sigma V_p) \times \text{Marge unitaire moyenne prévue}$$

Marge unitaire moyenne prévue = $\Sigma M_p \div \Sigma V_p = 130\,500 \div 2\,700 = 48,33$

On obtient donc : $(3\,060 - 2\,700) \times 48,33 = 17\,400$

Écart de composition des ventes :

$$\begin{aligned} & (V_{rA} - \frac{V_{pA} \times \Sigma V_r}{\Sigma V_p}) \times M_{u_{pA}} + (V_{rB} - \frac{V_{pB} \times \Sigma V_r}{\Sigma V_p}) \times M_{u_{pB}} + (V_{rC} - \frac{V_{pC} \times \Sigma V_r}{\Sigma V_p}) \times P M_{u_{pC}} \\ & (1110 - \frac{600 \times 3\,060}{2\,700}) \times 30 + (1200 - \frac{900 \times 3\,060}{2\,700}) \times 45 + (750 - \frac{1200 \times 3\,060}{2\,700}) \times 60 \\ & = - 15\,600 \end{aligned}$$

Le sous-écart le plus défavorable vient de l'écart de composition des ventes, qui traduit la perte de marge issue des faiblesses des ventes de C dont les marges unitaires sont les plus fortes. C'est-à-dire que le fait d'avoir négligé le produit C est favorable en termes de chiffre d'affaires, mais défavorable au plan de la marge commerciale.

Cette méthode d'analyse de l'écart sur marge est critiquée car elle **ne peut concerner que des produits complémentaires**. Si une entreprise vend des ordinateurs, avec ou sans extension de garantie, avec ou sans formation..., l'écart de composition ne pourra pas se fonder sur des données volumiques comme nous le lisons dans de nombreux manuels⁴⁰. L'analyse de l'écart sur volume (qui reste de 1 800) se calcule alors selon les poids relatifs en valeur :

Écart sur volume global :

$$(\Sigma V_r \times P_p - \Sigma V_p \times P_p) \times \Sigma M_p \div (\Sigma V_p \times P_p)$$

$$\Sigma V_r \times P_p = 90 \times 1\,110 + 120 \times 1\,200 + 75 \times 750 = 300\,150$$

$$\Sigma V_p \times P_p = CA_p = 252\,000$$

$$\text{Donc : } (300\,150 - 252\,000) \times 130\,500 \div 252\,000 = 24\,935$$

40. C'est le choix fait par Alain BURLAUD et Claude SIMON, *Comptabilité de gestion*, Vuibert Gestion, pp. 238-265. Ils faisaient remarquer que « l'on ne peut pas additionner des savonnets et des tubes de dentifrice » page 243. Patrick BOISSELIER rappelle aussi cette exigence avec force dans *Contrôle de gestion*, Vuibert, collection Expertise comptable, pp. 306-310.

Écart de composition des ventes :

$$\{\Sigma V_r(P_p - C_p) \div \Sigma V_r \times P_p\} - [M_p \div CA_p] \times \Sigma V_r \times P_p$$

$$\Sigma V_r \times (P_p - C_p) = 1\,110 \times 30 + 1\,200 \times 45 + 750 \times 60 = 132\,300$$

$$\text{Donc : } \{[132\,300 \div 300\,150] - [130\,500 \div 252\,000]\} \times 300\,150 = -23\,135$$

Par cette dernière forme d'analyse, le caractère pénalisant du fait d'avoir délaissé C apparaît encore plus nettement.

Dans une même entreprise, on pourra utiliser chacune des approches selon les circonstances ; dans une entreprise de l'industrie du luxe, il sera utilisé l'approche volumique pour analyser l'influence des différents modèles de foulards ou de carrés de soie sur le résultat global. En revanche, la performance d'une boutique qui vend, outre des carrés de soie, des sacs, des parfums et même... des selles de cheval, devra être analysé selon la deuxième approche.

Exercice 2 : Prise en compte des effets de taux de change**ÉNONCÉ**

Une entreprise de produits de grande distribution a établi son siège social en France. Par souci de simplification, nous réduirons sa taille à son activité européenne et son activité nord-américaine et nous éliminerons l'influence des stocks car le juste-à-temps est de mise. Les ventes en Europe viennent des usines françaises, alors que les ventes Nord-américaines viennent d'usines de Virginie du nord. Ses activités prévues et réelles sont les suivantes :

Prévisions fondées sur un taux de change moyen de : 1 € = 1,45 \$						
	EUROPE			ÉTATS-UNIS (en \$)		
Chiffres d'affaires	10 000 000	2 €	20 000 000	18 000 000	2,61 \$	46 980 000
Coûts de revient	10 000 000	1,4 €	14 000 000	18 000 000	1,885 \$	33 930 000
Résultats	10 000 000	0,6 €	6 000 000	18 000 000	0,725 \$	13 050 000

Réalizations avec un taux de change moyen de : 1 € = 1,30 \$						
	EUROPE			ÉTATS-UNIS (en \$)		
Chiffres d'affaires	11 000 000	2,05 €	22 550 000	19 000 000	2,47 \$	46 930 000
Coûts de revient	11 000 000	1,43 €	15 730 000	19 000 000	1,755 \$	33 345 000
Résultats	11 000 000	0,62 €	6 820 000	19 000 000	0,715 \$	13 585 000

TRAVAIL À FAIRE

1. Présentez les comptes de résultat consolidés prévu et réel.
2. Présentez les analyses d'écarts usuels sur chiffre d'affaires, marge commerciale et coûts de revient avec leurs décompositions. Quelle première analyse peut-on faire ?
3. Mettez en évidence les effets des taux de change. Cela peut-il modifier l'analyse précédente ?

CORRIGÉ**Question 1**

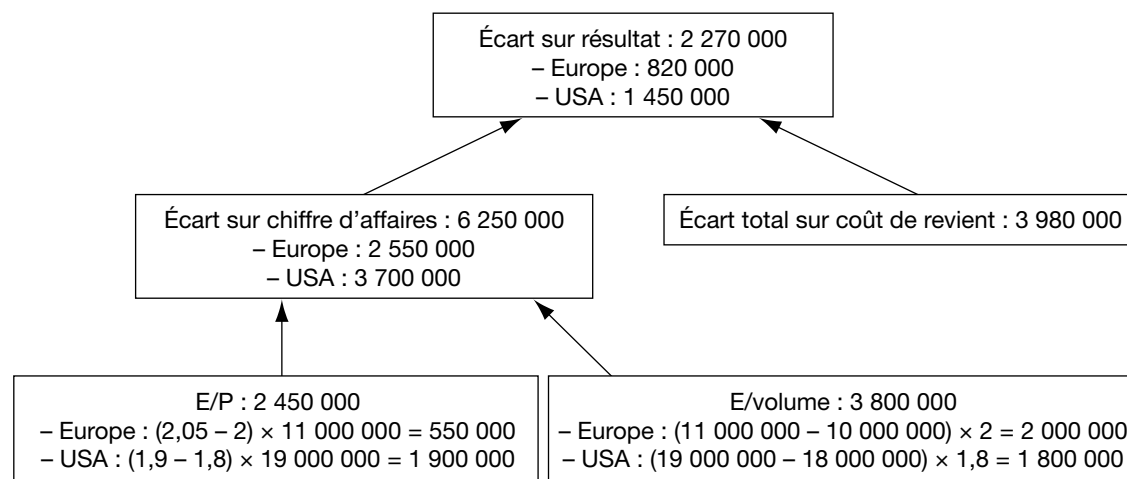
Il convient de convertir les éléments relatifs aux États-Unis en euros :

Prévisions							
	EUROPE			ÉTATS-UNIS			Total en €
Chiffres d'affaires	10 000 000	2 €	20 000 000	18 000 000	1,8 €	32 400 000	52 400 000
Coûts de revient	10 000 000	1,4 €	14 000 000	18 000 000	1,3 €	23 400 000	37 400 000
Résultats	10 000 000	0,6 €	6 000 000	18 000 000	0,5 €	9 000 000	15 000 000

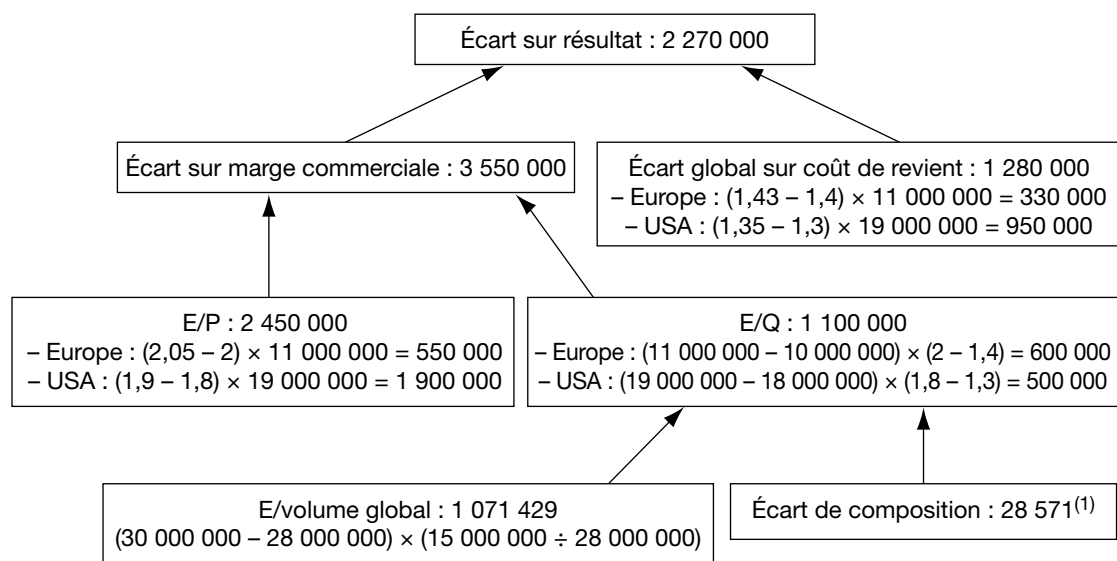
Réalizations

	EUROPE			ÉTATS-UNIS			Total en €
Chiffres d'affaires	11 000 000	2,05 €	22 550 000	19 000 000	1,9 €	36 100 000	58 650 000
Coûts de revient	11 000 000	1,43 €	15 730 000	19 000 000	1,35 €	25 650 000	41 380 000
Résultats	11 000 000	0,62 €	6 820 000	19 000 000	0,55 €	10 450 000	17 270 000

Question 2



La contribution des USA au résultat est nettement plus importante que celle de l'Europe, malgré une moins forte augmentation des volumes. Il a été possible d'y augmenter les prix de façon significative.



$$(1) \left(11\,000\,000 - \frac{10\,000\,000 \times 30\,000\,000}{28\,000\,000} \right) \times 0,6 + \left(19\,000\,000 - \frac{18\,000\,000 \times 30\,000\,000}{28\,000\,000} \right) \times 0,5 = 28\,571$$

Les écarts sur marge commerciale et sur résultat confortent l'analyse précédente. La croissance semble équilibrée au regard de l'écart de composition.

3. Mise en évidence de l'effet de taux de change

Le dollar a fortement augmenté puisque le cours de l'euro est passé de 1,45 \$ à 1,30 \$; c'est une situation nullement théorique puisqu'en 10 ans, les cours ont connu des extrêmes situés entre 0,86 \$ et 1,50 \$.

Pour analyser la performance réelle, nous serons donc amenés à éclater les écarts sur prix, sur chiffre d'affaires, sur coût de revient global, sur marge commerciale et sur résultat entre les écarts hors effet taux de change et l'effet taux de change. Les écarts sur quantités et sur volume ainsi que les écarts européens ne changeront pas.

Précédemment nous avons calculé :

$$[P_r(\text{taux de change réel}) - P_p(\text{taux de change prévu})] \times Q_r.$$

Nous allons maintenant faire apparaître :

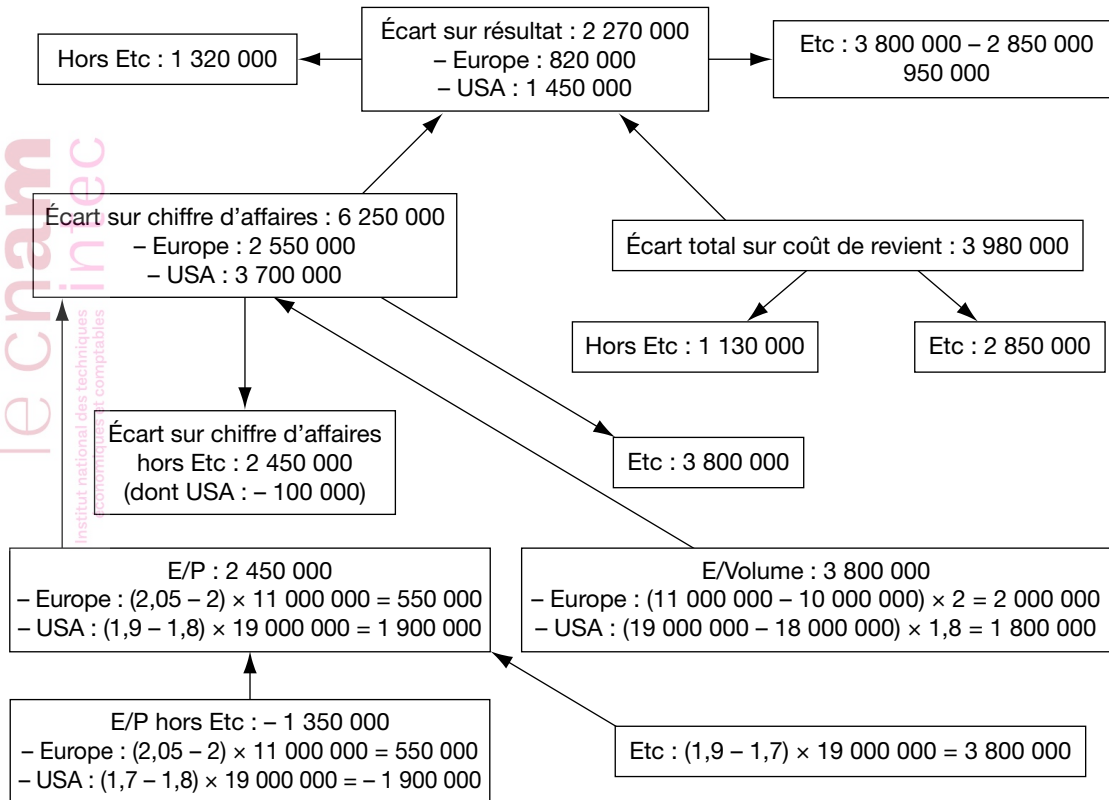
- $[P_r(\text{taux de change réel}) - P_r(\text{taux de change prévu})] \times Q_r$ ou effet taux de change ou Etc
- $[P_r(\text{taux de change prévu}) - P_p(\text{taux de change prévu})] \times Q_r$ ou performance hors effet taux de change.

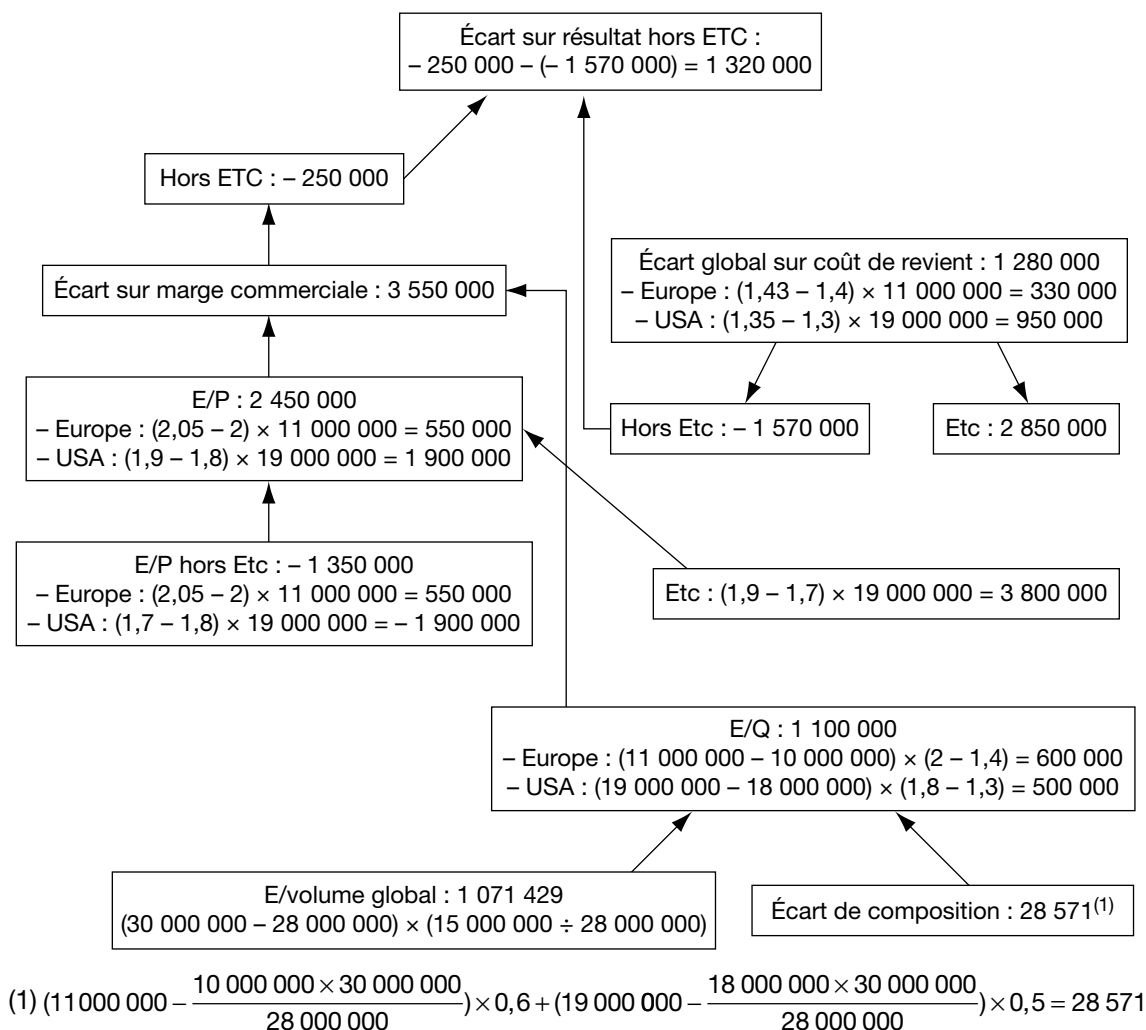
Or $P_r(\text{taux de change prévu}) = 2,47 \div 1,45 = 1,70$;

et $C_r(\text{taux de change prévu}) = 1,755 \div 1,45 = 1,21$;

c'est-à-dire que l'écart global sur coût de revient des USA hors effet taux de change passe à : $(1,2-1,3) \times 19\,000\,000 = -1\,900\,000$ (favorable) au lieu de 950 000 (défavorable).

L'effet du taux de change se monte à 2 850 000.





Nous voyons que les résultats hors effet taux de change sont beaucoup moins favorables. L'entreprise est sauvée par le fait qu'elle produit aux USA ; c'est-à-dire qu'elle bénéficie aussi des effets de taux de change sur ses coûts de production. Nous pouvons donc nous demander si elle ne doit pas réfléchir sur son exposition à long terme au risque du dollar.

Exercice 3 : Les différents écarts sur marge commerciale

ÉNONCÉ

Une entreprise du secteur du luxe désire tester son système de mesure des performances de ses centres de profit. Deux situations retiennent particulièrement son attention et elle vous sollicite :

- La performance d'une ligne de produit. Celle des sacs « milieu-haut de gamme » lui semble adaptée pour cette étude. Ce sont des produits connus par l'ensemble des intervenants du processus de production et de distribution. Les responsables d'une ligne de produits sont appelés « chefs de produits ».
- L'efficacité d'une boutique qui sera étudiée à partir de trois produits-phares :
 - les selles de cheval ;
 - le sac à main de base (il ne s'agit pas du sac à main d'entrée de gamme, mais de celui qui est le plus emblématique) ;
 - le carré de soie de base.

TRAVAIL À FAIRE

1. À partir de l'annexe 1, retrouvez les montants des écarts calculés en détaillant votre démarche. Qu'en concluez-vous ?
2. Un autre mode de calcul et d'analyse des écarts sur marge commerciale vous est proposé dans l'annexe 2. La décomposition pour la ligne de sacs vous est donnée. Calculez les mêmes éléments pour la boutique.
3. Les décompositions calculées dans les questions 1 et 2 s'opposent-elles ou se complètent-elles ? Comparez aussi les résultats aux marges prévues.
4. Des chefs de produits et des responsables de boutiques désireraient que leurs performances soient analysées en terme de chiffre d'affaires et non plus de marge, invoquant les contraintes qui leurs sont imposées en termes de négociation de prix avec leurs clients. Que leur répondez-vous ? Les réponses devraient-elles être les mêmes pour les chefs de produits et pour les responsables des boutiques ?

ANNEXE 1

L'analyse des performances se fait à partir de la décomposition de l'écart sur marge commerciale exposée ci-après.

La ligne de sacs à main sera étudiée à partir de trois modèles : People (P), Traditionnel (T) et Exception (E). Les données de prix et de coûts sont les suivantes :

sacs	Prévisions			Réalizations		
	Coûts unitaires	Prix de vente	Volumes	Coûts unitaires	Prix de vente	Volumes
P	40	100	90 000	45	95	100 000
T	75	190	60 000	85	200	50 000
E	160	480	10 000	170	500	8 000
Volume total			160 000			158 000

On en tire les calculs d'écarts suivants :

Écart sur marge commerciale :	- 1 030 000
Écart sur prix :	160 000
Écart sur volume global :	- 193 750
Écart de composition des ventes :	- 996 250

Une boutique type a été choisie dans laquelle nous étudierons les selles de cheval (SC), les sacs à main (SM) et les carrés de soie (CS) :

	Prévisions			Réalizations		
	Coûts unitaires	Prix de vente	Volumes	Coûts unitaires	Prix de vente	Volumes
SC	6 000	18 000	2	5 900	19 000	1
SM	75	190	200	85	200	220
CS	45	120	300	48	100	270
Volume total			502			491

On en tire les calculs d'écarts suivants :

Écart sur marge commerciale :	- 14 150
Écart sur prix :	- 2 200
Écart sur volume global :	- 1 523
Écart de composition des ventes :	- 10 427

ANNEXE 2

Une nouvelle forme de décomposition des écarts sur marge commerciale vous est proposée. Si l'écart sur marge commerciale est identique, sa décomposition est différente car la composition des ventes n'est pas fondée sur les volumes des ventes, mais sur les chiffres d'affaires des différents produits.

Pour la ligne de sacs :

Écart sur marge commerciale :	- 1 030 000
Écart sur prix :	160 000
Écart sur volume global (1) :	- 1 144 048
Écart de composition des ventes (2) :	- 45 952

$$(\sum V_{ri} \times P_{pi} - \sum V_{pi} \times P_{pi}) \times \sum M_{pi} \div (\sum V_{pi} \times P_{pi})$$

Avec : V_{ri} : Volumes réels ; P_{pi} : Prix de vente prévus ; V_{pi} : Volumes prévus ; $M_{pi} = P_{pi} - C_{pi}$ ou marges unitaires prévues.

$$\{[\sum V_{ri}(P_{pi} - C_{pi}) \div \sum V_{ri} \times P_{pi}] - [\sum M_{pi} \div (\sum V_{pi} \times P_{pi})]\} \times \sum V_{ri} \times P_{pi}$$

CORRIGÉ**1. Analyse de la performance pour les sacs à main**

Écart sur marge commerciale :	- 1 030 000
Écart sur prix :	160 000
Écart sur volume global :	- 193 750
Écart de composition des ventes :	- 996 250

Écart sur prix :
 $[(95 - 100) \times 100\,000 + (200 - 190) \times 50\,000 + (500 - 480) \times 8\,000]$

Écart sur volume global :
 $(158\,000 - 160\,000) \times \frac{(100 - 40) \times 90\,000 + (190 - 75) \times 60\,000 + (480 - 160) \times 10\,000}{160\,000}$

Écart de composition des ventes :
 $(100\,000 - \frac{90\,000 \times 158\,000}{160\,000}) \times (100 - 40) + (50\,000 - \frac{60\,000 \times 158\,000}{160\,000}) \times (190 - 75)$
 $+ (8\,000 - \frac{10\,000 \times 158\,000}{160\,000}) \times (480 - 160)$

L'écart défavorable vient essentiellement de l'écart de composition des ventes. T et S ont été vendus en moins grandes quantités que prévu et leurs poids relatifs dans les ventes globales en volume ont fortement diminué. Or ce sont les sacs qui dégagent les plus fortes marges. Les augmentations de prix qui ont pu être obtenues portent sur des volumes.

Analyse de la performance pour la boutique :

	Prévisions			Réalizations		
	Coûts unitaires	Prix de vente	Volumes	Coûts unitaires	Prix de vente	Volumes
SC	6 000	18 000	2	5 900	19 000	1
SM	75	190	200	85	200	220
CS	45	120	300	48	100	270
Volume total			502			491

On en tire les calculs d'écarts suivants :

Écart sur marge commerciale :	14 150
Écart sur prix :	- 2 200
Écart sur volume global :	- 1 523
Écart sur composition des ventes :	- 10 427

Écart sur prix :

$$(19\,000 - 18\,000) \times 1 + (200 - 190) \times 220 + (100 - 120) \times 270$$

Écart sur volume global :

$$(491 - 502) \times \frac{(18\,000 - 6\,000) \times 2 + (190 - 75) \times 200 + (120 - 45) \times 300}{502}$$

Écart de composition des ventes :

$$\left(1 - \frac{2 \times 491}{502}\right) \times (18\,000 - 6\,000) + \left(220 - \frac{200 \times 491}{502}\right) \times (190 - 75) + \left(270 - \frac{300 \times 491}{502}\right) \times (120 - 45)$$

La dégradation de la marge vient essentiellement du fait qu'il n'a été vendu qu'une selle de cheval (SC) et non pas deux. Les carrés de soie (CS) se sont également mal comportés, alors qu'un gros effort sur les prix a été consenti.

2. Analyse pour la boutique

Écart sur marge commerciale :	14 150
Écart sur prix :	- 2 200
Écart sur volume global :	- 11 246
Écart de composition des ventes :	- 704

Écart sur volume global :

$$\begin{aligned} & (1 \times 18\,000 + 220 \times 190 + 270 \times 120) - (2 \times 18\,000 + 200 \times 190 + 300 \times 120) \\ & \times \frac{(18\,000 - 6\,000) \times 2 + (190 - 75) \times 200 + (120 - 45) \times 300}{2 \times 18\,000 + 200 \times 190 + 300 \times 120} \end{aligned}$$

Écart de composition des ventes :

$$\begin{aligned} & \left(\frac{(18\,000 - 6\,000) \times 1 + (190 - 75) \times 220 + (120 - 45) \times 270}{1 \times 18\,000 + 220 \times 190 + 270 \times 120} - \frac{(18\,000 - 6\,000) \times 2 + (190 - 75) \times 200 + (120 - 45) \times 300}{2 \times 18\,000 + 200 \times 190 + 300 \times 120} \right) \\ & \times (1 \times 18\,000 + 220 \times 190 + 270 \times 120) \end{aligned}$$

3. Comparaison des deux approches

Les deux approches aboutissent à des résultats opposés, que ce soit pour la ligne des sacs ou pour la boutique. Les écarts sur marges commerciales et sur prix sont, bien entendu, identiques.

- Pour la ligne des sacs : l'analyse volumique montre un écart de composition des ventes très élevé (- 996 250) car les résultats constatés ont été inférieurs aux prévisions pour les produits aux plus fortes **marges prévues**. Or, il se trouve que les **prix de vente constatés** ont été supérieurs aux prévisions. Dans une analyse fondée sur les poids relatifs des chiffres d'affaires, la baisse en volume a été largement compensée par l'augmentation des prix de vente pour donner un écart de composition des ventes beaucoup plus faible (- 45 952), de plus de 20 fois inférieur.
- Pour la boutique : l'analyse volumique donne une importance très (trop) grande au fait de n'avoir vendu qu'une selle de cheval au lieu de deux. Or l'importance d'une baisse de chiffre d'affaires sur les carrés de soie est presque aussi dommageable.

Mais dans un cas comme dans l'autre, nous devons nous interroger sur le seuil de signification des écarts. La marge commerciale totale prévisionnelle pour les sacs se montait à 3 200 000 ; la baisse (1 030 000) est de près de un tiers. Cela vient-il d'un positionnement inapproprié au plan des prix ou au plan esthétique ?

La marge commerciale prévisionnelle pour la boutique se montait à 69 500. On a donc une baisse de 20 %. Le volume global explique largement ce fait, même si la vente de deux selles au lieu d'une aurait sauvé la marge. D'autre part, il convient de relier les ventes au contexte économique global. Fait-on moins bien ou mieux que la concurrence ?

Question 4

À notre avis, la réponse doit être différente pour les chefs de produits et pour les responsables de boutique.

Les chefs de boutique se concentrent sur des ventes composites. **L'analyse de la marge commerciale fondée sur les volumes est non pertinente**, car les produits proposés sont trop éloignés les uns des autres. Ils ne le sont pas seulement aux plans physiques, mais au plan commercial : on ne vend pas un carré de soie à un(e) cadre de passage comme on vend une selle de cheval.

Les chefs de produits ne sont pas uniquement concernés par la marge commerciale, mais aussi par le marketing-mix. **Pour la performance de la force de vente prise globalement (boutiques en propre et autres modes de distribution), l'analyse de la marge commerciale volumique est adaptée**, ne serait-ce que pour évaluer sa position concurrentielle. En revanche, un chef de produit doit aussi être concerné par les coûts de production, et même par des coûts hors production comme les coûts de conception ou des coûts relevant de choix d'image (contrats avec des célébrités). Nous serons dans des **démarches de coûts-cibles, voire même d'analyse de la valeur**. L'évaluation des performances s'en ressentira alors en ayant recours à des critères pluriannuels. Le groupe LVMH a d'ailleurs parfois recruté des chefs de produits dotés d'expériences fortes dans la grande distribution (Carrefour, Leclerc).

E. LE BUDGET : DES RÔLES DIVERS

Divers rôles sont attribués au budget. Anthony résume les finalités du budget et du processus de préparation budgétaire en cinq points⁴¹ :

« (1) Motiver les managers à dresser des plans, (2) informer les managers de ce qui est attendu d'eux, (3) obtenir un engagement des managers, (4) coordonner les différentes activités d'une organisation, (5) fournir un standard pour juger la performance réelle. »

Les rôles du budget le plus souvent mis en avant s'articulent autour de quatre pôles : coordination/communication, gestion prévisionnelle, délégation/motivation et apprentissage au management⁴². Ainsi, le processus budgétaire est l'occasion pour les divers services de se coordonner, par exemple de s'assurer que ce qui va être vendu par le service commercial aura bien été produit par les usines. Le budget doit permettre de prévoir les difficultés à venir et de choisir les programmes d'activité : il est donc un outil de gestion prévisionnelle. Le budget peut aussi être utilisé comme un contrat passé entre un responsable et sa hiérarchie sur les résultats à atteindre et/ou les moyens à mettre en œuvre. Enfin, le budget est une occasion privilégiée pour introduire la dimension économique et financière dans les choix opérationnels qui sont faits. Il est à ce titre un outil d'apprentissage au management.

Comme l'ont souligné Barrett et Fraser⁴³, certains rôles sont incompatibles et l'utilisation du budget pour des rôles différents peut entraîner des effets pervers. Ils mettent notamment en évidence un conflit majeur entre les fonctions de prévision, de coordination et de communication d'une part et la fonction de délégation et d'évaluation d'autre part. En effet, les budgets utilisés pour la planification et la prévision doivent être fixés à un niveau réaliste pour permettre l'allocation des ressources et la coordination alors que s'ils sont utilisés pour motiver, ils doivent être fixés de façon à être difficiles à atteindre. Il y a donc contradiction entre la volonté de prévoir l'avenir le mieux possible et celle d'amener des managers à s'engager sur des objectifs ambitieux.

41. Anthony, R.N. (1988), *The management control function*, The Harvard Business School Press, Boston (Trad. *La fonction contrôle de gestion*), Paris, Publi-Union, 1993.

42. Bouquin, H. (2006), *Le contrôle de gestion*, Paris, PUF.

43. Barrett, M.E. & Fraser, L.B. (1977), « Conflicting Roles in Budgeting for Operations », *Harvard Business Review*, juillet-août, p. 136-147.

De plus, on peut penser que les intérêts des supérieurs et des subordonnés diffèrent selon le rôle qui est accordé au budget. Ainsi, si le budget est d'abord utilisé dans un but de planification, les contrôlés ont intérêt à ce qu'on leur fixe des objectifs budgétaires plus importants pour disposer de plus de ressources. Si le budget est utilisé dans un but de motivation, les contrôlés vont chercher à minimiser leurs objectifs budgétaires pour accroître leurs chances de les atteindre. C'est ce qu'on appelle le *slack ou matelas budgétaire*.

Pour réconcilier les divers objectifs du budget, plusieurs solutions peuvent être mises en œuvre. Ainsi, lors du processus de consolidation budgétaire, il est possible pour le responsable de se constituer des matelas budgétaires afin de fixer des objectifs assez difficiles à atteindre à ses subordonnés tout en donnant à ses supérieurs des objectifs budgétaires qui sont des prévisions réalistes. Une autre solution est de dissocier le système qui permet de fixer des objectifs du processus de prévision budgétaire.

À vouloir faire remplir des rôles trop divers au budget, il n'en remplirait plus aucun. En dépit de son rôle central dans le processus de contrôle de gestion, le budget a ainsi fait l'objet de nombreuses critiques et ce depuis longtemps.

F. LES LIMITES DU BUDGET

Depuis l'étude d'Argyris au début des années 1950⁴⁴, le budget fait l'objet de critiques importantes. L'école des relations humaines en contrôle de gestion s'est ainsi développée sur l'étude de ses effets négatifs sur la motivation. Argyris souligne notamment que les budgets ne permettent pas de comprendre la performance, s'intéressent à la performance passée, sont rigides et parfois irréalistes. Ils sont de plus un moyen de pression qui crée de la tension, détruit la coopération et produit du stress. La solution proposée par l'école des relations humaines est alors de promouvoir la participation des opérationnels au budget pour favoriser leur implication.

Au début des années 1990, la critique du budget reprend de la vigueur. En France, cette critique s'est traduite par une enquête de la DFCG (association des Directeurs Financiers et des Contrôleurs de Gestion) qui se demandait au début des années 1990 : *Faut-il tuer le budget ?* Deux remèdes ont été proposés à la fin des années 1990, celui des partisans d'une amélioration du budget grâce à l'*Activity Based Budgeting* (ABB) et celui des adeptes de sa suppression dans le cadre du *Beyond Budgeting* (BB)⁴⁵. Le tableau ci-après rassemble les principales critiques de ces deux courants.

Principales critiques énoncées par les courants *Activity Based Budgeting* et *Beyond Budgeting*

Activity Based Budgeting	<ul style="list-style-type: none"> • Le budget occupe une bonne part de l'année et implique plusieurs centaines d'opérationnels et de fonctionnels. • Les managers sont plus préoccupés par la mécanique budgétaire que par la stratégie lorsqu'ils font leur budget. • Les coûts sont reportés et augmentés d'une année sur l'autre sans qu'il n'y ait remise en cause. • Les budgets ne collent pas à l'évolution de la structure et des responsabilités. • Les budgets ne sont pas crédibles.
Beyond Budgeting	<ul style="list-style-type: none"> • Le budget renforce une culture de contrôle au détriment de la liberté et l'autonomie. • Le cycle annuel n'est pas adapté aux entreprises dont l'environnement évolue rapidement. • Le budget encourage la réflexion incrémentale au détriment des changements radicaux. • Les budgets ignorent des éléments importants pour la création de valeur actionnariale (savoir et capital intellectuel). • Les budgets ne fournissent pas des chiffres dans lesquels on peut avoir confiance. • Les budgets découragent la coopération. • Les budgets prennent trop de temps aux managers. • Les budgets ont une valeur ajoutée trop faible.

44. Argyris C. (1953), « Human problems with budgets », *Harvard Business Review*, vol. 31, n° 1, p. 97-110.

45. Hansen, S.C., Otley, D. & Van der Stede, W.A. (2003), « Practice developments in budgeting : an overview and research perspective », *Journal of Management Accounting Research*, vol. 15, p. 95-116.

En résumé, on reproche principalement au budget de faire prévaloir le court terme sur le long terme, de rigidifier l'entreprise, de négliger la gestion de la valeur, d'inciter au marchandage pour obtenir des *bonis*, de provoquer de l'individualisme et du stress, d'être bureaucratique et de faire oublier la concurrence.

Les critiques émises semblent relever de trois catégories : une critique du contrôle de gestion comme mode de direction par objectifs, une critique des effets pervers du budget et une critique du budget comme un des éléments du système de planification stratégique.

Le budget est critiqué car il va souvent de pair avec un mode de management contractuel de type délégation/évaluation/rémunération qui ne permet pas toujours d'exploiter au mieux les compétences des salariés. On retrouve ici plus ou moins la critique du behaviorisme qui prônait dans les années 1970 le « management participatif » et dans les années 1990 « l'empowerment ». Le courant « Beyond Budgeting » en fait le cœur de sa critique⁴⁶ :

« Les entreprises ont investi des sommes considérables dans les technologies de l'information en réseau, le reengineering des processus et une palette d'outils de management tels que l'EVA, le balanced scorecard et la comptabilité d'activité. Mais elles n'ont pas été capables d'établir un "nouvel ordre" parce que le budget et la culture de type "diriger et contrôler" restent prédominants. »

Ce mode de management a, de plus, un certain nombre d'effets pervers, qui correspondent de manière générale aux reproches que l'on peut faire au contrôle de gestion (cloisonnement, vision à court terme, ne permet de gérer que le financier, empêche l'innovation...). Plus généralement, comme tout système formalisé, il peut être à l'origine des cercles vicieux bureaucratiques tels qu'ils ont été identifiés par les sociologues des organisations américains depuis les années 1950. Pour Hope et Fraser, le contrat budgétaire est à l'origine de nombreux comportements opportunistes :

« Essayer de négocier au plus bas les objectifs, obtenir son bonus à tout prix, faire passer le client après les objectifs, ne pas partager le savoir, dépenser le budget intégralement, pouvoir expliquer les écarts, ne pas fournir des prévisions justes, atteindre le budget mais ne pas le dépasser et ne pas prendre de risques ».

Ils ajoutent même qu'il serait l'origine des grandes faillites et fraudes nord-américaines :

« Dans des cas extrêmes, l'utilisation du budget pour forcer l'amélioration des performances peut conduire à des failles dans l'éthique des entreprises. Les personnes qui travaillaient à WorldCom, aujourd'hui en faillite [...] disent que les demandes rigides du président, Bernard Ebbers, étaient incontournables dans la vie dans l'entreprise. "Vous aviez un budget et il vous demandait de faire 2 % de moins que le budget", a dit une personne travaillant à WorldCom [...] "rien d'autre n'était accepté". WorldCom, Enron, Barings Bank et les autres entreprises qui ont chuté avaient des processus de contrôle budgétaire serrés qui n'orientaient l'information que vers ceux qui "doivent savoir". »

Jensen, pourtant ardent partisan d'une vision contractuelle de l'entreprise (dans le cadre de la théorie de l'agence), n'est pas moins véhément lorsqu'il affirme⁴⁷ :

« Le budget est une blague, et tout le monde le sait. Il prend beaucoup de temps aux managers, les forçant à tenir des réunions répétées et sans fin et à s'investir dans des négociations tendues. Il encourage les managers à mentir et à tricher, à minimiser les objectifs et à gonfler les résultats et il les pénalise lorsqu'ils disent la vérité. Il transforme les décisions en un jeu et monte les collègues les uns contre les autres, créant de la méfiance et de la rancune. Il produit des distorsions dans les incitations en motivant les gens à agir dans un sens qui va contre l'intérêt de leur entreprise. »

46. Hope, J. & Fraser, R. (2003), « Who needs budget ? », *Harvard Business Review*, février, p. 108-115.

47. Jensen, M.C. (2001), « Corporate Budgeting Is Broken – Let's Fix It », *Harvard Business Review*, vol. 79, n° 11, novembre, p. 94-101.

Ce sont les effets pervers induits par un système de contrôle financier strict, tel le contrôle budgétaire, qui semblent être au centre de ces critiques.

Une troisième catégorie de critiques a trait à la capacité des budgets à faire passer la « bonne stratégie ». Au-delà du budget, c'est la faillite de la planification stratégique préconisée par l'école de Harvard ou par Ansoff de la fin des années 1960 aux années 1970 qui est critiquée ici. Il semblerait que le budget traduise généralement assez mal la stratégie telle qu'elle est proposée dans les plans stratégiques. Gérer avec des plans à long terme conduirait également à rigidifier l'entreprise en ne lui permettant pas de s'adapter aux opportunités qui se présentent en cours d'année. Cela interdirait aussi l'émergence d'idées stratégiques émanant de la base.

G. LES PROPOSITIONS ALTERNATIVES AU BUDGET

Reprenant le modèle de coût développé dans le cadre de l'*Activity Based Costing*, la proposition centrale du courant *ABB* est de construire le budget en se référant à un modèle d'organisation qui repose sur les activités. Cette approche propose de faire précéder l'élaboration du budget d'une phase opérationnelle⁴⁸ au cours de laquelle un plan opérationnel est construit grâce à une modélisation de l'organisation au travers de ses activités (*boucle opérationnelle*). Il est considéré que la demande conduit à consommer des activités (dont le niveau est déterminé par le taux de consommation des activités) qui elles-mêmes consomment des ressources (qui sont déterminées par le taux de consommation de ressources). La *boucle financière* permet ensuite de déduire un plan financier du plan opérationnel : le coût des ressources permet de déterminer le coût des activités pour obtenir le coût des produits/services. Ceci rend possible le calcul des résultats financiers (qui peuvent être partiellement ajustés en jouant sur les prix, le coût des ressources, le taux de consommation d'activités et de ressources).

Cette manière de procéder permettrait d'éviter les budgets irréalisables, de repérer les inefficiences (par la modélisation des consommations), d'améliorer la communication avec les opérationnels (grâce à la traduction du budget financier en termes opérationnels) et l'évaluation de la performance et de favoriser une approche horizontale de l'organisation. La prévision et l'allocation de ressources en seraient améliorées, l'organisation rendue transparente et les jeux politiques limités.

L'approche *BB* reprend largement les propositions de l'*ABB* mais elle va plus loin en affirmant qu'il faut supprimer le budget. Son objectif premier est d'éviter le *piège de la performance annuelle*⁴⁹. Le contrat budgétaire serait en effet à l'origine de nombreux comportements opportunistes qui pourraient être évités en transformant le « contrat fixe de performance », tel que le préconise le contrôle budgétaire traditionnel, en un « contrat d'amélioration relative ».

48. Hansen S.C., Otley, D. & Van der Stede, W.A. (2003), « Practice developments in budgeting : an overview and research perspective », *Journal of Management Accounting Research*, vol. 15, p. 95-116.

49. Hope, J. & Fraser, R. (2003), « Who needs budget ? », *Harvard Business Review*, février, p. 108-115.

Budget traditionnel VS *Beyond Budgeting*

	Contrat fixe de performance (budget traditionnel)	Contrat d'amélioration relative (Beyond Budgeting)
Objectifs	Atteindre les chiffres.	Indicateurs clés de performance qui ne servent pas à évaluer ou à récompenser.
Récompenses	Récompenses liées aux objectifs.	Récompenses basées sur l'évaluation du groupe (par benchmark, par les pairs et les années précédentes).
Plans	Pas de lien entre plan et stratégie.	Les business units sont responsables de la stratégie. Elles ne doivent pas « atteindre le budget » mais agir pour maximiser la valeur pour les actionnaires.
Ressources	Ressources allouées à l'avance par un modèle soviétique de planification centralisée.	Ressources disponibles rapidement sur demande.
Coordination	Coordination centrale par les budgets sans cohérence avec la stratégie.	Coordination des plans par des accords entre services.
Contrôle	Mesure de la performance grâce au budget.	Tout le monde a accès à l'information. Comparaison à des benchmarks et aux années précédentes.

L'objectif central du *Beyond Budgeting* est donc de supprimer le budget comme référence intangible de l'évaluation de la performance et de l'attribution de sanctions/récompenses.

Il faut tout d'abord souligner que l'écho de ces propositions dans les pratiques d'entreprise est resté faible. Les différentes enquêtes réalisées montrent en effet que la quasi-totalité des entreprises et des organisations réalisent des budgets. Certes, elles ne l'utilisent pas toutes de la même manière : certaines en font la référence incontournable de l'évaluation des responsables, d'autres n'y accordent que peu d'importance, mais le budget est une quasi-obligation pour discuter avec des banques ou des apporteurs de capitaux, donc toutes les entreprises ou presque font un budget. On constate aussi qu'hormis quelques exemples toujours cités, très peu d'entreprises sont passées au *Beyond Budgeting* ou ont mis en place un budget basé sur les activités.

Le message des courants ABB et BB semble pourtant de bon sens et pas forcément nouveau. Rétablir un lien entre les plans d'actions et les budgets, comme le préconisent les partisans de l'ABB, ne semble qu'un simple rappel à l'ordre des principes de la planification stratégique classique. Pourquoi les entreprises ne s'y conforment-elles pas⁵⁰ ? Peut-être parce que construire le plan d'action avant le budget implique de savoir exactement ce dont chacun a besoin, ce qui vide de son sens la décentralisation et témoigne d'une vue mécaniste de l'organisation. De même, ne pas prendre le budget comme référence immuable dans un environnement mouvant, comme le souhaitent les partisans du BB, semble aussi – de prime abord – emprunt d'une certaine logique ; mais c'est oublier le rôle de réduction de l'ambiguïté que peut jouer un budget fixe dans un environnement où tout bouge⁵¹. On retrouve ici un paradoxe classique : il est d'autant plus important mais d'autant plus difficile de faire des prévisions que l'environnement est mouvant. Finalement, ces différentes évolutions ne conduiraient-elles pas à bureaucratiser un peu plus encore les grandes organisations ?

La planification et le budget sont des outils au cœur du fonctionnement des grandes organisations aujourd'hui. Ils servent à savoir où l'entreprise va et à s'assurer du déploiement des choix stratégiques dans l'entreprise. Ces plans sont parfois utilisés pour discuter avec des apporteurs

50. Une enquête récente montre ainsi que, dans 60 % des cas, les entreprises ne font pas de plans d'action avant de réaliser leur budget (Sponem, S. (2004), *Diversité des pratiques budgétaires : proposition d'une typologie et étude des déterminants*, thèse de doctorat ès sciences de gestion, Université Paris Dauphine).

51. Gignon-Marconnet, I. (2003), « Les rôles actuels de la gestion budgétaire en France : une confrontation des perceptions des professionnels avec la littérature », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, vol. 9, n° 1, p. 53-78.

de capitaux (banquier, actionnaires potentiels), notamment dans le cas des entreprises en phase de croissance (start-up). La prévision est alors appelée « *Business Plan* »



Cf. le thème « Le business plan » sur le site www.cnamintec.fr.

III. TABLEAUX DE BORD ET BALANCED SCORECARDS

En ce qui concerne le suivi, les informations fournies dans le contrôle budgétaire peuvent être insuffisantes. Elles se limitent en effet à des données comptables et financières et ne permettent pas de prendre en compte des indicateurs non financiers. De plus, les données comptables sont parfois longues à collecter. Pour faire face aux critiques des mesures financières de la performance, les organisations mettent parfois en place des tableaux de bord ou, leur équivalent nord-américain, des *balanced scorecards*.

A. TABLEAUX DE BORD : DÉFINITION ET MÉTHODE DE CONSTRUCTION

Le tableau de bord est un ensemble organisé et synthétique d'indicateurs financiers et non financiers qui doivent permettre au responsable de piloter (décider, coordonner, contrôler) l'entité qu'il dirige. Il est courant de différencier le tableau de bord de pilotage du tableau de bord de « reporting » qui regroupe le même type d'informations mais dont l'objectif est d'informer la hiérarchie.

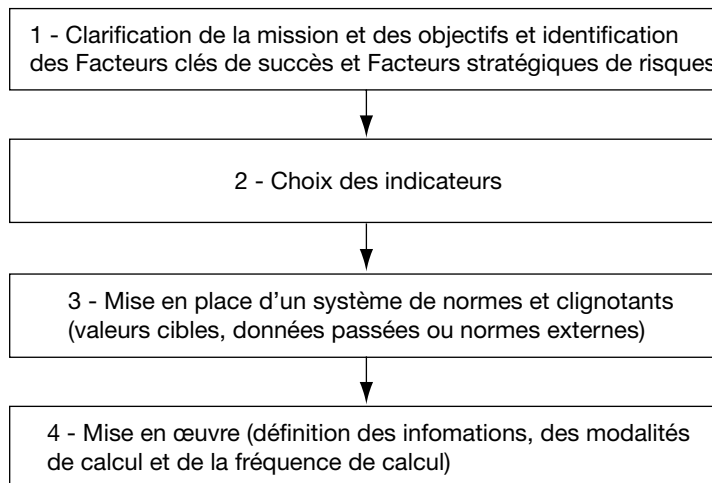
Indicateurs de pilotage VS indicateurs de reporting : exemple⁵²

Un conducteur chargé de véhiculer une voiture de Paris à Lyon le plus vite, le plus sûrement et le plus économiquement possible pourra se voir attribuer les indicateurs de *reporting* suivants : le temps total mis pour le trajet, le nombre d'infractions pénalisées, le nombre d'excès de vitesse enregistrés par la boîte noire, l'essence consommée. Il pourra utiliser pour sa propre gouverne les indicateurs de *pilotage* suivants : sa vitesse à un instant donné, son régime en tours/minute, le nombre de kilomètres de bouchons annoncés à la radio sur son itinéraire, la vitesse maximum autorisée sur un tronçon donné.

Selon le responsable auquel il s'adresse, son niveau dans l'organisation ou la mission qui lui est assignée, le tableau de bord et les indicateurs retenus doivent être différents. Il n'y a donc pas un tableau de bord unique adaptable à toutes les organisations.

Il est en revanche possible de proposer une méthode de construction du tableau de bord⁵³.

Méthode de construction des tableaux de bord



52. Demeestère R., Lorino, P. & Mottis, N. (2006), *Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise*, Dunod.

53. La démarche retenue ici s'appuie notamment sur :

- Berland, N. (2004), *Mesurer et piloter la performance*, Paris, Éditions de la performance.
- Mendoza, C., Delmond, M.-H., Giraud, F., Löning, H. & (De), F.R. (2005), *Tableaux de bord et balanced scorecards*, Guide de gestion RF, Paris, Groupe Revue Fiduciaire.

1. Étape 1 : Définition de la mission et des objectifs

Le tableau de bord doit notamment permettre de vérifier que les missions du service sont réalisées, il doit aussi permettre de vérifier que les facteurs clés de succès sont suivis et que les facteurs stratégiques de risque sont maîtrisés. Pour identifier ces différents éléments, il peut être utile de faire participer les opérationnels à la définition des missions, objectifs, FCS et FSR de leurs services. Plusieurs questions peuvent guider l'analyse : que fait le service ? Pour qui travaille-t-il ? Pourquoi travaille-t-il ?

2. Étape 2 : Choix et construction des indicateurs

Une fois définis ces différents éléments, il est possible de choisir les indicateurs. Le choix des indicateurs doit notamment respecter certaines caractéristiques :

- **Pertinence et congruence** : les indicateurs retenus doivent être en cohérence avec les objectifs de l'organisation. Ils doivent permettre de faire converger les objectifs locaux avec les objectifs globaux de l'organisation et doivent être choisis de manière à faciliter le travail en commun des divers responsables.
- **Fiabilité et sensibilité** : un bon indicateur doit refléter le sens et l'importance du phénomène observé. Un indicateur n'est fiable que si les mêmes situations produisent les mêmes valeurs. Par exemple, la comptabilité a une certaine fiabilité puisqu'elle donne lieu à des contrôles de la part d'instances externes (auditeurs internes et externes). Pourtant, les manipulations comptables restent possibles et sont nombreuses dans les faits (gonflement du chiffre d'affaires par le non-respect du principe de séparation des exercices, jeu sur les provisions, etc.). Un indicateur sensible est un indicateur qui varie dans les mêmes proportions que le phénomène qu'il représente : c'est un indicateur réactif.
- **Simplicité, clarté et lisibilité** : il est essentiel que la méthode de calcul de l'indicateur soit comprise et acceptée par ceux dont l'indicateur mesure l'action. Une opacité dans le calcul ou une trop grande complexité peuvent le rendre inopérant.
- **Rapidité et coût** : l'indicateur doit pouvoir être obtenu rapidement sous peine de ne plus être utile au décideur. Par ailleurs, le coût d'obtention de l'indicateur doit être inférieur à son utilité.
- **Sélectivité** : un individu ne peut pas porter attention à un nombre trop élevé d'indicateurs. Il convient donc de choisir les indicateurs les plus pertinents et uniquement ces indicateurs.

Différents types d'indicateurs peuvent être utilisés :

- Les indicateurs de résultat mesurent l'atteinte ou la non-atteinte des objectifs par le service (ex. : quantités vendues, parts de marché, nombre de produits défectueux, contribution).
- Les indicateurs de moyens s'intéressent à la productivité et mettent en regard les résultats obtenus avec les moyens engagés. Ils se présentent souvent sous forme de ratios (ex. : tonne de matière première consommée/unités produites, nombre de contrats émis/nombre de représentants). Il faut se méfier des ratios car leur amélioration peut s'obtenir en jouant sur le numérateur ou sur le dénominateur. Par exemple, l'amélioration d'une rentabilité peut s'expliquer par l'amélioration du résultat ou par la diminution des investissements qui permet, certes, de donner l'impression d'une meilleure rentabilité sur le court terme mais ceci au détriment des investissements sur le long terme.
- Les indicateurs de pilotage permettent de suivre les plans d'action à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs fixés.
- Les indicateurs d'environnement permettent au responsable d'un service de disposer d'informations clés sur son environnement afin d'orienter correctement son action (ex. : cours d'une matière première, taux de change).

3. Étape 3 : Définition des normes et standards

Une fois les indicateurs choisis, il est nécessaire de mettre en perspective les résultats obtenus avec des normes pour savoir si le service a été performant. Ces normes peuvent être :

- Des valeurs cibles (par exemple, un taux de rebut qui ne doit pas excéder 0,5 % ou un délai de livraison qui doit tendre vers 24 heures, un taux de satisfaction qui doit tendre vers 100 %).
- Des données passées. Dans ce cas, l'objectif est d'améliorer ses performances par rapport au passé.

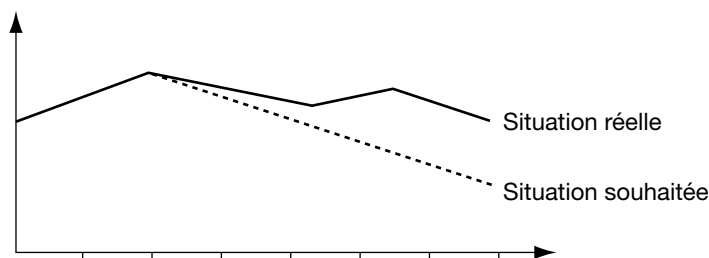
- Des normes externes qui peuvent être obtenues par un *benchmarking*, c'est-à-dire par une comparaison avec des concurrents (souvent difficile à réaliser car les concurrents ne veulent pas divulguer leurs informations) ou avec une organisation ayant des activités similaires (il est par exemple possible pour des grandes entreprises de comparer la performance de leur activité de suivi de réclamation clients même si elles sont sur des marchés différents). Ce processus de benchmarking peut aussi être réalisé en comparant les divers sites de production ou de distribution au sein d'une même organisation. Le benchmarking doit en général être réalisé en se comparant à ceux qui ont les meilleures pratiques.

EXEMPLE

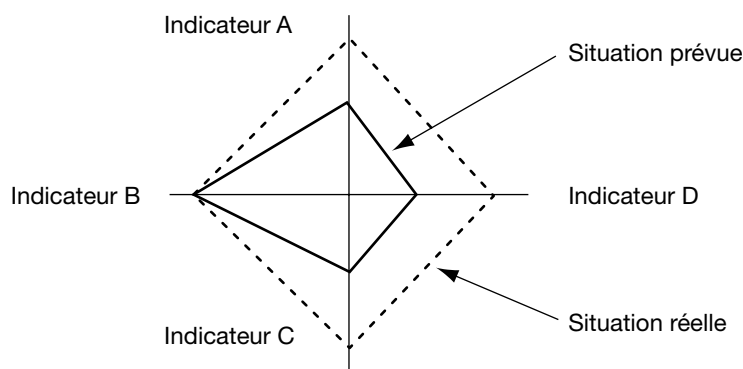
Réaliser le benchmarking de la fonction comptable⁵⁴ : Le directeur comptable peut vouloir savoir si son service comptable est bien organisé. Il peut ainsi se demander quel est le standard à atteindre en ce qui concerne la passation des écritures comptables (combien de comptes nécessaires pour passer 10 000 écritures par mois ?), la réalisation des états financiers (quelle est la durée nécessaire pour sortir les états financiers mensuels ?) et les systèmes d'information (quelles sont les dépenses en termes de systèmes d'information pour 1 000 employés ?). Pour répondre à cette question, il va chercher des entreprises ayant le même type de problèmes comptables et va chercher à déterminer celles qui sont les plus efficaces et/ou les plus efficaces sur les différentes dimensions afin de s'y comparer.

La comparaison par rapport aux normes retenues doit être mise en forme par le choix de modes de présentation des indicateurs qui retiendront l'attention. Des procédés visuels divers peuvent ainsi être employés : histogrammes, graphiques, codes de couleur, etc.

Graphique en courbe



Graphique en toile d'araignée



4. Étape 4 : Intégration du tableau de bord

La mise en œuvre des tableaux de bord passe par une documentation précise des indicateurs qui expliquent à la fois l'origine des informations nécessaires (quel service produit l'information ? dans quel système d'information est-elle disponible ?) et le mode de calcul des indicateurs retenus. Il est

54. Adapté de Simons, R. (2000), *Performance measurement and control systems for implementing strategy – Text and cases*, Prentice Hall.

aussi nécessaire de définir la fréquence d'actualisation des différents indicateurs. Cette fréquence d'actualisation doit dépendre de la valeur prévisionnelle de l'information et de la pertinence du diagnostic qu'elle autorise à faire⁵⁵. Ainsi, selon la turbulence de l'environnement ou la saisonnalité de l'activité, il est nécessaire d'adapter la mise à jour des tableaux de bord. On pourrait être tenté de recourir à une actualisation la plus fréquente possible. Cependant, celle-ci a un coût et n'a pas toujours une grande utilité. Il faut donc réaliser un arbitrage entre ce coût et cette utilité de l'information.

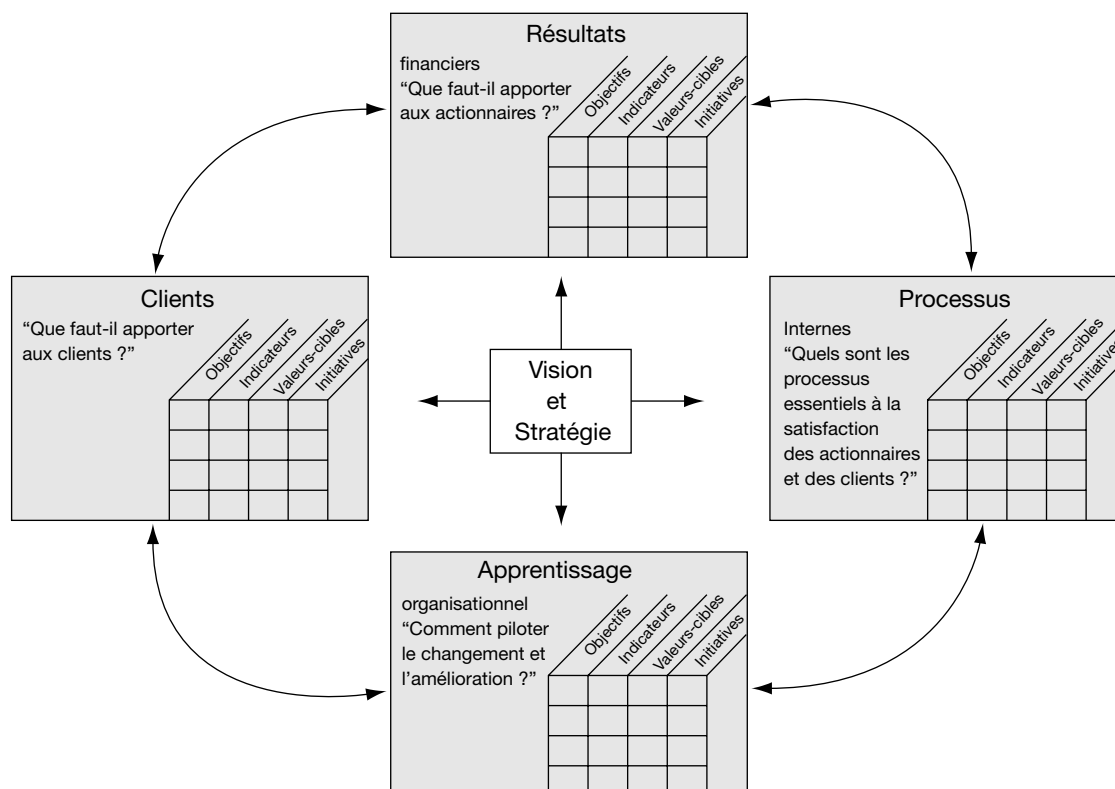
Au final, le tableau de bord construit doit s'emboîter dans le tableau de bord du niveau supérieur en suivant la ligne hiérarchique : les objectifs et missions retenus doivent permettre de décliner les objectifs et missions du niveau supérieur. C'est le principe gigogne d'intégration verticale.

Le tableau de bord doit aussi prendre en compte les besoins d'intégration horizontale en favorisant la coopération entre les différents services. Il doit permettre de prendre conscience des responsabilités communes et favoriser une vision transversale de l'entreprise en partageant certains indicateurs entre plusieurs responsables.

B. BALANCED SCORECARD

Le *Balanced Scorecard* (ou tableau de bord prospectif) est un type particulier de tableau de bord qui a été proposé au cours des années 1990 aux États-Unis par Kaplan et Norton⁵⁶. Il doit traduire la mission et la stratégie de l'entreprise en un ensemble d'indicateurs de performance qui constitue la base d'un système de pilotage de la stratégie. Ce système combine des indicateurs financiers et non financiers en nombre restreint et doit permettre aux responsables de disposer d'indicateurs prospectifs (c'est-à-dire qui sont plus tournés vers le futur que vers le passé) et de faire le lien entre la stratégie et les opérations. Les indicateurs sont groupés autour de quatre perspectives : financière, client, interne et apprentissage.

1. Les quatre perspectives retenues dans le tableau de bord prospectif⁵⁷



55. Bouquin, H. (2006), *Le contrôle de gestion*, Paris, PUF.

56. Kaplan, R.S. & Norton, D.P. (1998), *Le tableau de bord prospectif*, Les éditions d'Organisation.

57. *Op. Cit.*

L'axe financier évalue la rentabilité de la stratégie. La mesure de la performance financière peut par exemple être réalisée par le retour sur investissement (ROI) ou l'EVA (Valeur ajoutée économique).

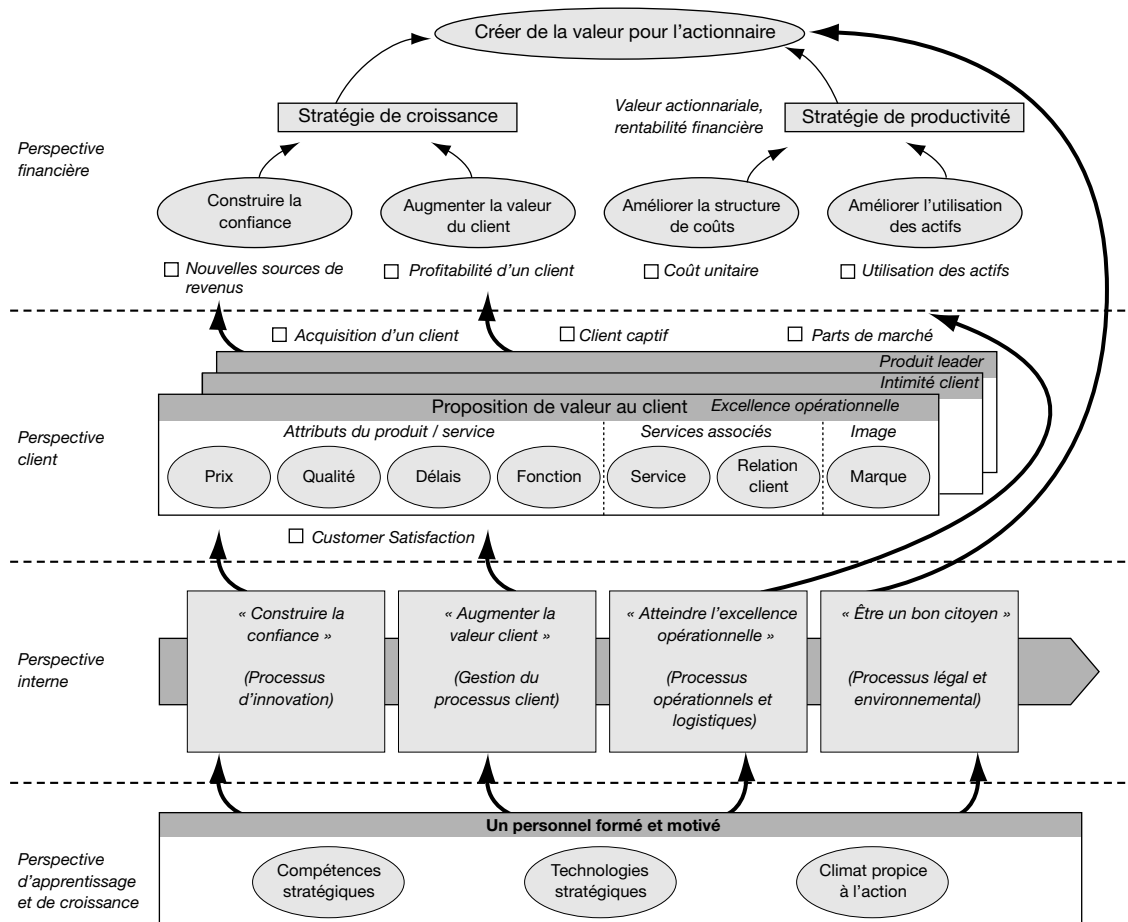
L'axe client doit permettre de mesurer la réussite de l'entreprise sur ses marchés. Trois dimensions relèvent de cet axe : le positionnement de l'entreprise en termes d'excellence opérationnelle (prix, qualité, délai, fonction du produit, service, relations, marque), la connaissance des besoins du client, le « leadership produit » permettant, grâce à l'innovation, de présenter la meilleure offre du marché. En fonction de la stratégie, les indicateurs suivants peuvent par exemple être retenus : satisfaction des clients, taux de fidélité des clients, taux d'acquisition de nouveaux clients, parts de marché dans les segments ciblés par la stratégie.

L'axe processus internes est consacré aux opérations internes qui agissent sur l'axe client, en créant de la valeur pour les clients, et sur l'axe financier, en augmentant la richesse des actionnaires. Quatre possibilités sont ouvertes :

1. se développer grâce à l'innovation ;
2. améliorer les relations avec les clients ;
3. améliorer l'excellence opérationnelle en gérant mieux la *supply chain*, les processus internes, l'utilisation des actifs, l'utilisation des ressources ;
4. devenir une entreprise citoyenne en soignant les parties prenantes. Sur cet axe, les indicateurs suivants peuvent par exemple être retenus : temps de développement des nouveaux produits, taux de défaut, productivité.

L'axe apprentissage et innovation identifie les domaines dans lesquels l'organisation doit exceller pour que ses processus internes soient les meilleurs, ceci afin de créer de la valeur pour les clients et pour les actionnaires. Trois dimensions relèvent de cet axe : la compétence des salariés, le degré de maîtrise des technologies clés et la qualité du climat social. Selon la stratégie choisie, les indicateurs suivants peuvent par exemple être retenus : la fidélité du personnel, la compétence du personnel, la qualité de l'information interne et la qualité de la formation interne.

En reliant les quatre perspectives entre elles, Kaplan et Norton identifient une carte stratégique qui peut être considérée comme un modèle causal de création de valeur. Ils proposent ainsi un modèle de performance « équilibré » entre les indicateurs financiers et non financiers.

2. La carte stratégique⁵⁸

Ce modèle causal de performance permet de lier entre elles les différentes perspectives : la réussite sur l'axe financier dépend de la satisfaction des clients qui dépend elle-même de l'efficacité des processus internes et de la capacité d'apprentissage. La carte stratégique doit être adaptée à la spécificité de chaque entreprise. Elle peut servir de support de discussion au sein de la hiérarchie et incite à trouver des relations de cause à effet entre les différents axes. Ce faisant, elle permet de mieux comprendre le modèle économique de l'entreprise. En revanche, sa construction s'avère particulièrement compliquée.

Le BSC a eu un retentissement assez faible en France par rapport aux autres pays, vraisemblablement en raison de l'utilisation déjà ancienne de tableaux de bord. Quelques éléments font cependant la spécificité du BSC par rapport aux tableaux de bord. En premier lieu, le BSC est décrit comme un outil de direction générale visant davantage à évaluer la performance qu'à piloter l'organisation. Par ailleurs, il impose la recherche de causalités entre des indicateurs de natures différentes qui sont censés converger sur le long terme, ce qui suppose d'être en mesure d'identifier le modèle de performance de l'entreprise.

58. Kaplan, R.S. & Norton, D.P. (2004), *Strategy Maps : Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*, Harvard Business School Press.

IV. CAS AUTOCORRIGÉ : LE CAS LAITDEFRANCE

Exercice 4

ÉNONCÉ

La société Laitdefrance a été créée dans les années 1950 par Antoine Grabau. Fils de fermiers, il décide d'ouvrir une laiterie pour fabriquer des fromages. Aidé de 3 employés, il collecte le lait de vache et de chèvre dans les fermes environnantes, fabrique ses fromages et approvisionne les marchés alentours. L'affaire se développe et comprend 200 employés à la fin des années 1970. En 1982, l'entreprise familiale est reprise par son fils aîné, Hubert Grabau, qui fait croître l'activité en rachetant des laiteries partout en France. Il entre progressivement dans la grande distribution et exporte une partie de la production en Allemagne et au Benelux.

Initialement présente exclusivement dans la production de faisselles et de fromages (crottin de chèvre, valençay, Picodon, chèvre frais, crottin de Chavignol, époisse, chaource, saint-marcellin et saint-félicien), la société se diversifie au cours des années 1990 dans les desserts (crème brûlée, île flottante, fondant au chocolat, profiteroles, fondant tatin, fondant aux poires). Ceci permet à Laitdefrance de se développer et de passer d'un chiffre d'affaires de 130 millions d'euros en 1993 (700 salariés) à 220 millions d'euros en 2004 (1 200 salariés). Cette diversification reste cohérente avec le cœur de métier de l'entreprise familiale : la transformation du lait. Une des clés de la réussite de Laitdefrance réside dans son positionnement : elle se veut marque authentique, qui fabrique des produits laitiers avec des ingrédients de qualité choisis soigneusement, et respecte les recettes originelles. À cet effet, elle achète ses matières premières à un réseau de producteurs locaux avec lesquels elle a noué des relations de confiance depuis de nombreuses années.

Par ailleurs, sa créativité lui permet de proposer régulièrement de nouveaux produits, toujours inspirés des recettes traditionnelles « faites maison ». Sa cellule Recherche et Développement s'attache à développer des technologies novatrices qui permettent de s'affranchir naturellement des additifs chimiques. Sécurité alimentaire, goût, plaisir et santé sont aujourd'hui les clés d'un engagement de qualité sans faille. Ces innovations marketing et industrielles ont, au cours des ans, permis à Laitdefrance de s'imposer sur le marché des desserts lactés, et de distancer en termes d'innovation les multinationales opérant sur ce secteur (Danone et Nestlé).

La société est composée de 9 usines, dédiées à des produits différents, dispersées en France. La commercialisation des produits Laitdefrance est assurée chaque jour par une équipe d'une quarantaine de commerciaux qui couvre l'ensemble du territoire français. Ils ont la charge d'assurer la présence des produits dans les hypermarchés et les supermarchés.

À la fin de l'année N, Hubert Grabau souhaite prendre sa retraite. L'entreprise est en bonne santé financière. Cependant, suite à des dissensions entre les membres de la famille, la société est partiellement vendue à un fonds d'investissement qui prend 30 % du capital et met à sa tête Vincent Beauregard, ancien responsable de la division Desserts d'un groupe agroalimentaire mondial. Le fonds d'investissement souhaite offrir à Laitdefrance les moyens de ses ambitions en apportant les capitaux nécessaires au développement de l'entreprise et en améliorant sa rentabilité par une plus grande attention aux coûts.

À son arrivée, Vincent Beauregard, le nouveau directeur, cherche à comprendre pourquoi la contribution⁵⁹ de l'usine de Chaumont qui produit des crèmes brûlées et des îles flottantes a baissé d'environ 15 000 euros en dépit de la quasi-stabilité du chiffre d'affaires global de l'usine entre N-1 et N. Dans l'entreprise, certains mettent en cause la capacité du directeur d'usine à contenir les coûts de production. Vous êtes chargé d'expliquer l'évolution de la contribution par la mise en évidence des écarts sur coûts de production et sur marge à l'aide des données ci-après.

59. La contribution de l'usine est définie par le calcul suivant : CA HT de l'usine – Coûts de production.

	N-1			N		
	Crèmes brûlées	Îles flottantes	Total	Crèmes brûlées	Îles flottantes	Total
Quantités produites et vendues	498 500	238 700	737 200	597 100	206 050	803 150
Chiffre d'affaires (1)	533 395	355 663	889 058	585 158	304 954	890 112
Charges						
Lait	42 871	18 141	61 012	47 649	14 877	62 525
Œufs	49 850	29 838	79 688	59 710	25 756	85 466
Sucre	14 157	5 538	19 695	16 068	4 661	20 729
Main-d'œuvre directe	170 487	90 229	260 716	194 535	82 049	276 584
Charges indirectes	120 637	89 274	209 911	130 168	71 870	202 038
Total des charges (2)	398 002	233 019	631 021	448 130	199 213	647 343
Contribution (1) – (2)	135 393	122 644	258 037	137 028	105 741	242 769

Coûts des facteurs de production (en €)	N-1	N
Litre de lait	0,2	0,19
Œuf	0,05	0,05
Kilo de sucre	0,4	0,39
Heure de main-d'œuvre directe	18	18,1

Charges indirectes	N-1	N
CF	95 414	
CV unitaire	12	
Nombre d'heures machine par crème brûlée (unités d'œuvre)	0,011	0,01
Nombre d'heures machine par île flottante (unités d'œuvre)	0,017	0,016
Unités d'œuvre totales (nombre d'heures machine)	9 541,4	9 267,8

NOTA BENE

On sait que les écarts peuvent être calculés en comparant les réalisations de l'année N aux prévisions budgétaires, mais aussi aux réalisations de l'année précédente N-1. Par ailleurs, la définition algébrique des écarts suppose une convention de signe. Ici, on demande explicitement de calculer les écarts en retenant la convention « données N » – « données N-1 ».

TRAVAIL À FAIRE

- Calculez l'écart sur coûts de production entre N-1 et N en mettant en évidence⁶⁰ :
 - l'écart sur prix et l'écart sur quantité concernant le lait consommé ;
 - l'écart sur prix et l'écart sur quantité concernant les œufs consommés ;
 - l'écart sur prix et l'écart sur quantité concernant le sucre consommé ;
 - l'écart sur taux et l'écart sur temps concernant la main-d'œuvre directe ;
 - l'écart sur budget, sur activité et sur rendement concernant les charges indirectes.
- Calculez l'écart sur marge entre N-1 et N en mettant en évidence :
 - l'écart sur prix ;
 - l'écart sur volume ;
 - la décomposition de l'écart sur volume entre un écart sur quantités globales et un écart sur composition.
- Vérifiez que la différence entre l'écart sur marge et l'écart sur coûts de production est égale à l'écart de contribution entre N-1 et N. Commentez ces écarts. Peut-on mettre en cause la capacité du directeur d'usine à contenir ses coûts de production ?

60. Arrondir, si nécessaire, à la troisième décimale après la virgule.

Vincent Beauregard souhaite « mettre l'entreprise sous tension » en instaurant un contrôle budgétaire systématique.

À cet effet, il découpe l'entreprise en 5 divisions (division Fromages, division Desserts, division Transport, division Achats et division Recherche et Développement)⁶¹. Ceci introduit notamment les changements suivants :

- les achats effectués par l'ensemble des 9 usines sont regroupés afin de faire des économies sur les coûts d'achat des matières premières ;
- la flotte de 90 camions bitempérature (froid positif/froid négatif) est placée sous la responsabilité unique d'un directeur des transports.

Un directeur des achats et un directeur des transports sont débauchés de sociétés concurrentes et très performantes dans ces domaines. Ils sont placés à la tête des deux divisions créées.

Ainsi, chaque division a un budget et la direction vérifie par un suivi budgétaire des écarts l'atteinte des objectifs budgétaires.

Cette réforme est mise en place début N+1. Les objectifs de la division Achat et de la division Transport ont été fixés grâce à des données collectées auprès d'organismes de benchmarking (veille concurrentielle) permettant d'avoir des informations sectorielles concernant les prix d'achat des matières premières et les coûts de transport dans ce secteur. Globalement, les objectifs des divisions se veulent avant tout réalistes et n'ont pas pour mission première de créer un climat de terreur au sein des équipes, mais doivent, selon les termes de M. Beauregard, permettre d'identifier « des réservoirs de ressources » et des « îlots de sous-performance » afin d'améliorer la rentabilité de la maison Laitdefrance.

Le résultat d'exploitation prévu en N+1 pour Laitdefrance est de 8 500 000 euros (en hausse de 500 000 euros sur l'année N) notamment grâce à :

- une prévision de la hausse des ventes de la division Desserts dont le marché est en pleine croissance (qui doit permettre à cette division d'augmenter sa contribution de 200 000 euros par rapport à N) ;
- des économies attendues sur les achats de matières premières (volonté de baisser les coûts d'achat de 200 000 euros par rapport à l'année N en dépit de la hausse des quantités nécessaires du fait de l'augmentation des ventes) ;
- une baisse attendue des coûts de recherche et développement de 50 000 euros ;
- une baisse attendue des coûts de transport de 50 000 euros.

Fin N+1, M. Beauregard vous fournit la feuille de synthèse des données budgétaires réalisée par ses équipes de contrôleurs de gestion (en milliers d'euros).

	Réalisé N	Prévu N+1	Réalisé N+1
(1) Division Fromages (Contribution)	26 100	26 100	25 900
(2) Division Desserts (Contribution)	20 900	21 100	20 850
(3) Division Achats (Coûts)	27 000	26 800	26 900
(4) Division Recherche et Développement (Coûts)	1 500	1 450	1 450
(5) Division Transport (Coûts)	10 500	10 450	10 400
Résultat d'exploitation	8 000	8 500	8 000
(1) + (2) - (3) - (4) - (5)			

Pour compléter les données collectées grâce au système comptable, vous passez quelques appels téléphoniques qui vous permettent de recueillir les témoignages suivants :

Responsable de la division Achats

« Nous avons réduit nos coûts en rationalisant notre politique d'achat. Nous avons diminué le nombre de fournisseurs de lait et obtenu des rabais importants sur nos achats de matières premières. Nos objectifs initiaux ne sont pas complètement atteints mais il nous reste une marge de progression. Je n'ai pas voulu imposer les changements de manière trop brutale mais nous allons continuer à rationaliser les achats tels que nous avons commencé à le faire. »

61. La division Fromages regroupe les 5 usines produisant des fromages et la division Desserts regroupe les 4 usines produisant des desserts.

Responsable de la division Transport

« Nous avons diminué les coûts de livraison et même dépassé nos objectifs. Nous avons rationalisé le processus de livraison et nous allons poursuivre dans cette voie ; il est inadmissible que des camions circulent partiellement vides. »

Responsable de la division Recherche et Développement

« Habituellement, nous sortons un nouveau dessert et un nouveau fromage chaque année. Cette année, nous avons tenu nos engagements budgétaires. Nous avons juste dû reporter une partie de nos recherches sur un projet de commercialisation du Cheesecake. Ce dessert a le vent en poupe chez les trentenaires et une étude de marché que nous avons réalisée permet de penser qu'il devrait être un vrai succès commercial. On en trouve sur de nombreuses cartes de restaurants et de chaînes de cafés, mais aucun de nos concurrents n'est parvenu à lancer ce produit en grande distribution car sa conservation pose problème. Nous sommes en bonne voie pour trouver des méthodes de production et une formule adaptée, mais malheureusement, le budget alloué ne nous a pas permis de finaliser nos essais. »

Responsable de la division Desserts

« Nous n'avons pas atteint nos objectifs de contribution cette année. Notre problème principal est que nos coûts ont dérapé du fait de la mauvaise qualité des matières premières. Ceci a entraîné des taux de perte plus élevés qu'à l'habitude et de nombreuses ruptures de la chaîne de production. Nous avons même été obligés de retourner certaines matières premières aux fournisseurs. Notre productivité a donc baissé, nous avons dû faire travailler des ouvriers en heures supplémentaires pour réaliser le plan de production.

Par ailleurs, du fait de ces problèmes de production, certaines commandes imprévues dans le secteur de la restauration collective n'ont pu être honorées à temps. Nous venons juste de signer un contrat avec l'entreprise n° 1 dans ce secteur sur les fondants aux chocolats et les fondants aux poires. Nos problèmes pourraient nous coûter cher. C'est rageant, car ce marché est en plein développement et car nos taux de marge sont plus élevés avec la restauration collective qu'en grande distribution. Nous espérons à terme y réaliser 10 % de notre chiffre d'affaires.

Enfin, pour la première année depuis 10 ans, nous n'avons pas sorti de nouveau dessert. On nous dit que le Cheesecake devrait être prêt prochainement... mais quand ? »

Responsable de la division Fromages

« Nos ventes ont été moins bonnes que l'année dernière et nous n'avons pas atteint la contribution attendue. Nous avons un problème d'approvisionnement des magasins : ils ne sont plus livrés aussi souvent. Selon le responsable de la division Transport, nous faisons ainsi des économies car les camions ne partent plus "à moitié vides" mais cela nous pose problème car il arrive que certains clients soient en rupture de stock.

De plus, en discutant avec certains restaurateurs, clients de longue date, j'ai l'impression que nos produits ont baissé en qualité : ils ne se garderaient plus aussi longtemps. Pourtant, nous n'avons rien changé au processus de production. Je suis inquiet car c'est grâce à la constance de leurs qualités gustatives que nos produits ont rencontré un grand succès tant dans la grande distribution qu'auprès des restaurateurs. »

4. Rédiger une analyse structurée et synthétique (1 page) concernant les résultats des différentes divisions et les effets de la mise en place du contrôle budgétaire chez Laitdefrance.

Les actionnaires familiaux ne sont pas convaincus des résultats du système de contrôle budgétaire mis en place. Ils le font savoir en conseil d'administration. Ils détiennent encore 70 % du capital et ils ont l'impression que l'entreprise est en train de perdre son âme sans que cela ne produise les résultats financiers attendus. Monsieur Grabau estime à ce sujet qu'il faut certes faire attention aux coûts mais que cela ne peut se faire au détriment de la qualité des produits, qualité qui a toujours été la préoccupation principale de l'entreprise et le moteur de son succès. Pour faire face à ces critiques, monsieur Beauregard propose de mettre en place pour chaque division un tableau de bord afin de ne plus évaluer leur performance uniquement à partir du contrôle budgétaire.

5. Quel semble être l'avantage compétitif de l'entreprise Laitdefrance ?

Définir la notion de facteurs clés de succès. Indiquer les principaux facteurs clés de succès de Laitdefrance.

6. Construire un tableau de bord pour les divisions Desserts, Fromages, Transport et Achats. À cet effet, définir les facteurs clés de succès de chaque division et proposer au moins un indicateur de performance par facteur clé de succès. Pour chaque indicateur, spécifier l'origine des informations, les modalités de calcul et la valeur cible.

7. Indiquer quelle pourrait être la périodicité de ces tableaux de bord et quels seraient les avantages, les coûts et les risques associés à la mise en place d'un tel système de gestion.

CORRIGÉ

Question 1

Pour calculer les différents écarts, il est nécessaire, dans un premier temps, de connaître les quantités de facteur consommées par chaque produit.

	N-1		N	
	Crèmes brûlées	Îles flottantes	Crèmes brûlées	Îles flottantes
Lait	$42\,871 / (498\,500 \times 0,2) = 0,43$	$18\,141 / (238\,700 \times 0,2) = 0,38$	$47\,649 / (597\,100 \times 0,19) = 0,42$	$14\,877 / (206\,050 \times 0,19) = 0,38$
Œufs	$49\,850 / (498\,500 \times 0,05) = 2$	$29\,838 / (238\,700 \times 0,05) = 2,5$	$59\,710 / (597\,100 \times 0,05) = 2$	$25\,756 / (206\,050 \times 0,05) = 2,5$
Sucre	$14\,157 / (498\,500 \times 0,4) = 0,071$	$5\,538 / (238\,700 \times 0,4) = 0,058$	$16\,068 / (597\,100 \times 0,39) = 0,069$	$4\,661 / (206\,050 \times 0,39) = 0,058$
Main-d'œuvre	$170\,487 / (498\,500 \times 18) = 0,019$	$90\,229 / (238\,700 \times 18) = 0,021$	$194\,535 / (597\,100 \times 18,1) = 0,018$	$82\,049 / (206\,050 \times 18,1) = 0,022$

Lait

$$\begin{aligned} \text{Écart sur prix} &= (597\,100 \times 0,42) \times (0,19 - 0,2) + (206\,050 \times 0,38) \times (0,19 - 0,2) \\ &= -2\,507,82 + -782,99 \\ &= -3\,290,81 \text{ FAV} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Écart sur quantité} &= 597\,100 \times (0,42 - 0,43) \times 0,2 + 206\,050 \times (0,38 - 0,38) \times 0,2 \\ &= -1\,194,2 + 0 \\ &= -1\,194,2 \text{ FAV} \end{aligned}$$

$$\text{Écart global} = -4\,485,1 \text{ FAV}$$

Œufs

$$\begin{aligned} \text{Écart sur prix} &= 0 \\ \text{Écart sur quantité} &= 0 \\ \text{Écart global} &= 0 \end{aligned}$$

Sucre

$$\begin{aligned} \text{Écart sur prix} &= (597\,100 \times 0,069) \times (0,39 - 0,40) + (206\,050 \times 0,058) \times (0,39 - 0,40) \\ &= -411,999 + -119,509 \\ &= -531,508 \text{ FAV} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Écart sur quantité} &= 597\,100 \times (0,069 - 0,071) \times 0,4 + 206\,050 \times (0,058 - 0,058) \times 0,4 \\ &= -477,68 + 0 \\ &= -477,68 \text{ FAV} \end{aligned}$$

$$\text{Écart global} = -1\,009,188 \text{ FAV}$$

Main-d'œuvre directe

$$\begin{aligned}\text{Écart sur taux} &= (597\,100 \times 0,018) \times (18,1 - 18) + (206\,050 \times 0,022) \times (18,1 - 18) \\ &= 1\,074,78 + 453,31 \\ &= 1\,528,09 \text{ DEF}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Écart sur temps} &= 597\,100 \times (0,018 - 0,019) \times 18 + 206\,050 \times (0,022 - 0,021) \times 18 \\ &= -10\,747,8 + 3\,708,9 \\ &= -7\,038,9 \text{ FAV}\end{aligned}$$

$$\text{Écart global} = -5\,510,81 \text{ FAV}$$

Charges indirectes

$$\begin{aligned}\text{Écart sur budget} &= 202\,038 - (9\,267,8 \times 12 + 95\,414) \\ &= -4\,589,6 \text{ FAV}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Écart sur activité} &= (9\,267,8 \times 12 + 95\,414) - 9\,267,8 \times (9\,541,4 \times 12 + 95\,414) / 9\,541,4 \\ &= 2\,736 \text{ DEF}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Écart sur rendement} &= (9\,541,4 \times 12 + 95\,414) / 9\,541,4 \times (9\,267,8 - [597\,100 \times 0,011 + 206\,050 \times 0,017]) \\ &= -17\,669,3 \text{ FAV}\end{aligned}$$

$$\text{Écart global} = -19\,522,9 \text{ DEF}$$

Question 2

Pour réaliser le calcul des différents écarts, il est nécessaire de connaître les prix de vente et les marges unitaires.

	N-1		N	
	Crèmes brûlées	Îles flottantes	Crèmes brûlées	Îles flottantes
Prix de vente unitaire	533 395/498 500 = 1,07	355 663/238 700 = 1,49	585 158/597 100 = 0,98	304 954/206 050 = 1,48
Marge unitaire	135 393/498 500 = 0,2716	122 644/238 700 = 0,5138	137 028/597 100 = 0,2295	105 741/206 050 = 0,5132

Le tableau ci-dessous expose l'écart sur prix de vente et l'écart sur volume pour les deux produits.

	Écart sur prix de vente	Écart sur volume	Écart sur marge
Crèmes brûlées	$(0,98 - 1,07) \times 597\,100$ = - 53 739 DEF	$(597\,100 - 498\,500) \times 0,2716$ = 26 779,76 FAV	- 26 959,24 DEF
Îles flottantes	$(1,48 - 1,49) \times 206\,050$ = - 2 060,5 DEF	$(206\,050 - 238\,700) \times 0,5138$ = - 16 775,57 DEF	- 18 836,07 DEF
Total	- 55 799,5 DEF	10 004,19 FAV	- 45 795,31 DEF

L'écart sur quantité peut être décomposé en deux sous-écarts : l'écart de composition (auss appelé écart sur *mix*) et l'écart sur quantité globale vendue.

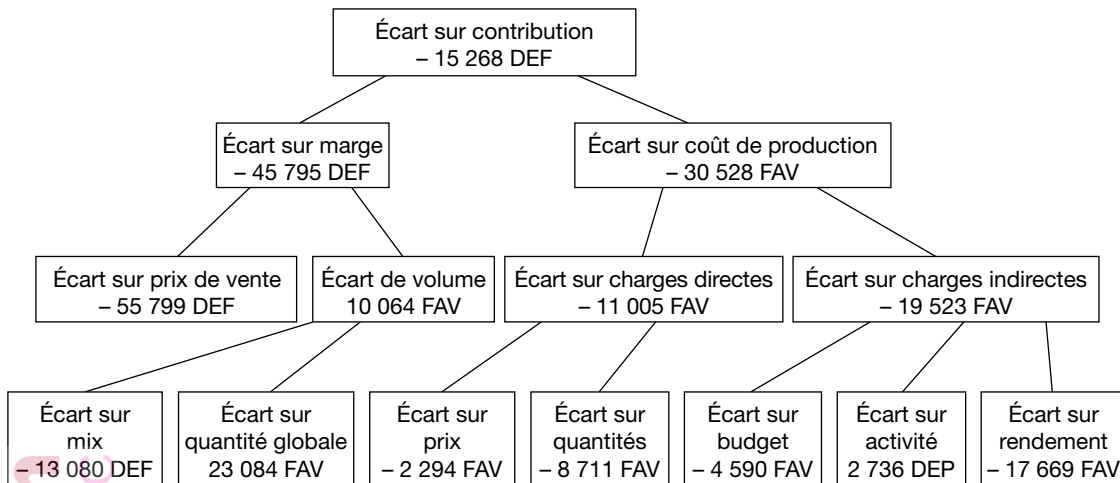
$$\begin{aligned}\text{Écart sur composition} &= (597\,100 - 803\,150 \times 498\,500/737\,200) \times 0,2716 \\ &\quad + (206\,050 - 803\,150 \times 238\,700/737\,200) \times 0,5138 \\ &= 14\,667,52 - 27\,747,32 \\ &= -13\,079,8 \text{ DEF}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Écart sur quantité globale} &= (803\,150 - 737\,200) \times 258\,037/737\,200 \\ &= 23\,084 \text{ FAV}\end{aligned}$$

Question 3

Écart des contributions = 242 769 – 258 037 = – 15 268 DEF

Cet écart de contribution est égal à l'écart sur marge auquel on soustrait l'écart sur coûts de production – 15 268 = – 45 795 – (– 30 528) (cf. la décomposition de la contribution ci-après).
(La différence de 1 € s'explique par les arrondis.)

Décomposition de la contribution de l'usine de Chaumont

La décomposition de la contribution de l'usine de Chaumont montre que l'écart défavorable sur la contribution ne vient pas des coûts de production car les écarts sur charges directes et indirectes sont favorables. On constate d'ailleurs que les écarts sur quantité et sur rendement sont favorables ce qui indique que la productivité s'est améliorée.

En revanche, l'écart sur marge est défavorable en dépit de la hausse des ventes. Ceci s'explique notamment par la baisse des prix de vente mais également par une évolution défavorable de la composition des ventes. En effet, la part des îles flottantes dans les ventes totales a baissé alors que le taux de marge de ce produit est nettement supérieur au taux de marge sur les crèmes brûlées.

En conclusion, on ne peut pas mettre en cause la capacité du directeur de l'usine à maintenir ses coûts de production. On doit cependant s'interroger sur la politique commerciale et sur l'action des vendeurs : la stratégie de baisse des prix de vente et d'accroissement des volumes a eu un impact négatif sur la marge.

Question 4

Vincent Beauregard a découpé l'entreprise en cinq divisions et a attribué à chacune de ces divisions des objectifs budgétaires. L'examen des chiffres et des commentaires des différents responsables permet de comprendre les effets de cette réorganisation :

- La division Achats n'a pas réalisé ses objectifs budgétaires. Néanmoins, les coûts d'achat ont globalement diminué par rapport à N. Il faudrait cependant avoir connaissance des quantités achetées pour s'assurer que les coûts unitaires d'achat ont réellement baissé. Si l'on en croit les déclarations du responsable des achats, ces coûts ont baissé grâce à la diminution du nombre de fournisseurs et à l'obtention de rabais importants. Le directeur a ainsi mené une politique classique de gestion des achats telle qu'il la réalisait dans son ancienne entreprise. Pourtant, les déclarations du directeur de la division Desserts et de la division Fromages concernant les effets de cette politique sont inquiétantes. En effet, cette politique aurait fait baisser la qualité des matières premières achetées et ceci aurait eu des conséquences sur l'efficacité du processus de production de la division Desserts, sur la qualité gustative et le temps de conservation des fromages. Au final, les résultats de la politique d'achat doivent être examinés avec circonspection.

- La division Transport a dépassé ses objectifs et les coûts de transport ont diminué en N+1 par rapport à N. Ces résultats ont été obtenus par le responsable de la division Transport grâce à une rationalisation du processus et par une optimisation du remplissage des camions. Néanmoins, cette politique aurait, selon le responsable de la division Fromages, posé des problèmes d'approvisionnement des magasins. Les livraisons ne seraient plus aussi fréquentes, ce qui entraînerait des ruptures de stocks. Ceci pourrait, à terme, poser des problèmes de confiance avec les distributeurs qui pourraient décider de déréférencer tout ou partie de la gamme des produits Laitdefrance.
- La division Recherche et Développement a diminué ses coûts mais cela a eu des conséquences sur le nombre de produits mis au point et lancés cette année. En effet, faute d'avoir les moyens pour réaliser les essais nécessaires, il n'a pas été possible de proposer un nouveau dessert, le Cheesecake, cette année.
- Les divisions Fromages et Desserts n'ont pas réalisé leurs objectifs mais les responsables en rejettent la faute sur les deux nouveaux responsables des divisions Achats et Transport. Trois éléments expliqueraient la baisse de leur contribution : la mauvaise qualité des matières premières, les problèmes d'approvisionnement des magasins et le retard pris concernant le lancement du nouveau dessert.

Au final, l'image comptable et budgétaire de la performance des divisions semble, si l'on en croit les témoignages recueillis, ne pas refléter complètement la performance opérationnelle des divisions. La mise en place du contrôle budgétaire aurait conduit à des politiques de diminution des coûts ayant des effets inattendus. Si ces problèmes semblent peu importants dans l'immédiat, on peut penser qu'ils sont susceptibles de devenir critiques sur le long terme et peser sur la rentabilité de l'entreprise.

Cette situation illustre notamment les insuffisances possibles du contrôle budgétaire classique.

Question 5

L'avantage compétitif de Laitdefrance semble être la recherche d'une différenciation sur la qualité des produits.

Les facteurs clés de succès (FCS) sont « *le petit nombre de choses qui doivent bien fonctionner pour assurer le succès d'un manager ou d'une organisation. Ils constituent donc les domaines auxquels il faut accorder une attention spéciale et constante pour atteindre une performance élevée* »⁶². Ce sont « *les performances critiques sur lesquelles l'entreprise compte* » pour faire face à la concurrence⁶³. Ces FCS peuvent se décliner au niveau de chaque fonction, chaque processus, chaque activité et aider à générer des indicateurs de performance et/ou de pilotage figurant dans les tableaux de bord. Ils doivent refléter les choix stratégiques !

Il semblerait que les facteurs clés de succès de Laitdefrance soient les suivants :

- des produits ayant de bonnes qualités gustatives ;
- des relations de confiance avec ses fournisseurs, lui permettant d'obtenir des matières premières d'une qualité irréprochable ;
- une innovation constante qui lui permet de proposer des nouveaux produits avant ses concurrents ;
- une image de marque authentique et proche du terroir.

62. Boynton, Andrew, C. & Zmud, Robert, W. (1984), « Identifying and using critical success factors », *Sloan Management Review*, vol. 25, n° 4, p. 17-27.

63. Bouquin, H. (2006), *Comptabilité de gestion*, Economica, 4^e édition.

Question 6

On peut par exemple proposer les facteurs clés de succès et indicateurs suivants (d'autres solutions sont possibles) :

Facteurs clés de succès	Indicateurs	Origine des informations	Modalités de calcul	Valeur cible
Division Achats				
Coût des approvisionnements	Évolution des prix d'achat	Division Achats (acheteurs)	Coût des matières premières au kilo ou au litre	Coûts d'achat N-1
Qualité des approvisionnements	Retours aux fournisseurs	Division Achats (saisie de l'information par le responsable des achats)	Nb de retours/Nb de réceptions	Doit tendre vers 0
	Satisfaction des clients	Service commercial	Nb de réclamations/Nb de produits vendus	Doit tendre vers 0
Division Transport				
Coût du transport	Évolution des coûts de transport	Division Transport (service contrôle de gestion)	Coût du transport par dessert Coût du transport par fromage	Coûts de transport de N-1
Approvisionnement des magasins	Ruptures de stocks en magasin	Division Transport (logisticiens)	Nombre de ruptures de stock par magasin et par an	Doit tendre vers 0
Division Fromages				
Contribution au résultat de l'entreprise	Contribution	Division Fromages (service comptabilité)	CA des fromages – Coût de production des fromages	Contribution de N-1
	Coût des produits	Division Fromages (service contrôle de gestion)	Coût de production unitaire (pour chaque fromage en coûts complets)	Coût de production unitaire de N-1 (pour chaque fromage)
	Taux de marge	Division Fromages (service contrôle de gestion)	Prix de vente/Coût de production (pour chaque fromage)	Taux de marge N-1 (pour chaque fromage) Taux de marge moyen des fromages
Qualité des produits	Satisfaction des clients	Service commercial	Nb de réclamations concernant les fromages/Nb de fromages vendus	Doit tendre vers 0
Division Desserts				
Contribution au résultat de l'entreprise	Contribution	Division Desserts (comptabilité)	CA des desserts – Coût de production des desserts	Contribution de N-1
	Coût des produits	Division Desserts (service contrôle de gestion)	Coût de production unitaire (pour chaque dessert en coûts complets)	Coût de production unitaire de N-1 (pour chaque dessert)
	Taux de marge	Division Desserts (service contrôle de gestion)	Prix de vente/Coût de production (pour chaque dessert)	Taux de marge N-1 (pour chaque dessert) Taux de marge moyen des desserts

Qualité des produits	Satisfaction des clients	Service commercial	Nb de réclamations concernant les desserts/Nb de desserts vendus	Doit tendre vers 0
Développement des ventes à la restauration collective	Chiffre d'affaires réalisé dans la restauration collective	Division Desserts (service contrôle de gestion)	CA desserts vendus à la restauration collective/CA desserts	10 %

Afin que la division Achats se sente responsable de la qualité, la satisfaction des clients entre aussi dans le tableau de bord de cette division.

Question 7

Globalement, un tableau de bord mensuel pour chaque division semble adapté. Ceci permettrait de piloter les différentes activités et de vérifier que les objectifs stratégiques de l'entreprise sont suivis. Ainsi, la performance ne serait pas uniquement prise en compte sous son aspect financier mais aussi sur des facteurs qui peuvent avoir un impact à plus long terme (qualité, innovation...).

Les coûts afférents à ce type d'outil concernent l'embauche nécessaire de contrôleurs de gestion pour collecter l'information et réaliser les tableaux de bord. Il y a donc un dilemme entre l'utilité de l'outil et son coût.

Les risques concernant la mise en place d'un tableau de bord viennent d'une focalisation excessive sur les objectifs du tableau de bord. En effet, il est possible que certains FCS n'aient pas été identifiés formellement dans le tableau de bord et que, de ce fait, ils soient sacrifiés au profit de ce qui est mesuré. Cette démarche repose sur l'hypothèse qu'on ne gère bien que ce que l'on mesure. Pourtant, certains éléments fondamentaux dans la performance de l'entreprise sont difficiles à mesurer (image de marque, confiance avec les fournisseurs...).

IV. LE CONTRÔLE DES PROJETS

A. LA DIMENSION STRATÉGIQUE DE LA GESTION DE PROJET

Le projet est un ensemble de tâches liées entre elles par des dépendances directes ou indirectes concourant à la réalisation d'un objectif, d'un but, d'un ouvrage bien déterminé qui doit pouvoir être décrit avec précision. Cet ensemble comporte un début et une fin et il oblige en général une diversité d'acteurs de l'organisation à coopérer.

On peut distinguer les projets en fonction de leur objet :

- Les projets de production unitaire (grands travaux d'aménagement, programmes militaires et spatiaux, etc.).
- Les projets de production de produits nouveaux.
- La réalisation d'opérations ponctuelles (par exemple, un déménagement d'entreprise, l'organisation d'une coupe du monde, la participation à un salon).

On peut aussi distinguer les types de projets en fonction de leur client. On aura ainsi :

- Les projets à coûts contrôlés qui se caractérisent par un devis (contrat) et un client connu, des budgets et délais négociés. Ces projets peuvent être développés dans le cadre d'un marché à prix forfaitaire (avec obligation de résultat et impossibilité de dépassement de budget) ou dans le cadre d'un marché en régie (avec obligation de moyens). Dans ce cas, le contrôle doit d'abord porter sur les délais et sur les coûts.
- Les projets à rentabilité contrôlée se caractérisent par des clients potentiels non nécessairement identifiés (cas des nouveaux produits par exemple) ou par des bénéfices attendus sur des changements menés en interne (déménagement, investissement dans une nouvelle ligne de production ou un nouveau système d'information). Dans ce cas, le contrôle doit d'abord porter sur la rentabilité.

Les projets peuvent avoir une dimension stratégique dans les cas suivants :

- Le projet est d'un volume important par rapport à la taille de l'entreprise de telle sorte que dans le cas où le projet échouerait, cela mettrait en péril la survie de l'entreprise.
- Le projet est la raison d'être de l'entreprise (société d'ingénierie). Dans ce cas, la maîtrise de la conduite d'un projet est essentielle au point que beaucoup d'entreprises d'ingénierie estiment que leur avantage concurrentiel vient, non pas de la possession de savoirs techniques particuliers, mais de leur aptitude à piloter un projet surtout lorsqu'il est important et complexe.
- La réussite du projet est indispensable afin de permettre à l'entreprise de changer afin de s'adapter aux évolutions de son environnement.

La gestion d'un projet pose ainsi des problèmes spécifiques. En effet, au cours du temps la connaissance sur le projet avance mais les marges de manœuvre et les possibilités de choix sur le projet diminuent (du fait des décisions qui ont déjà été prises). La complexité vient aussi de la nécessité de résoudre des problèmes imprévus et de la nécessaire convergence d'efforts d'un nombre très important de travailleurs de métiers divers.

EXEMPLE

Des grands chantiers comme celui de l'université de Ryad mobilisent jusqu'à 100 000 personnes de nationalités très diverses nécessitant une aptitude au management interculturel très poussée et parfois subtile, des qualifications sur un éventail très large et des délais tendus.

De plus, lorsque le projet correspond à une vente à un client, il est rare qu'à la signature se trouvent tous les éléments finaux réalisés. Parmi ces derniers figurent de nombreux ajustements négociés entre les cocontractants. C'est ainsi que des contrats débutés sous de brillants auspices se trouvent modifiés de façon désavantageuse. Il est donc nécessaire de connaître et de maîtriser les projets tout au long de leur vie.

Du fait de l'importance que prennent les projets dans certaines organisations, il est donc logique que des outils de contrôle spécifiques aient été développés.

B. LES OUTILS DE LA GESTION DE PROJET

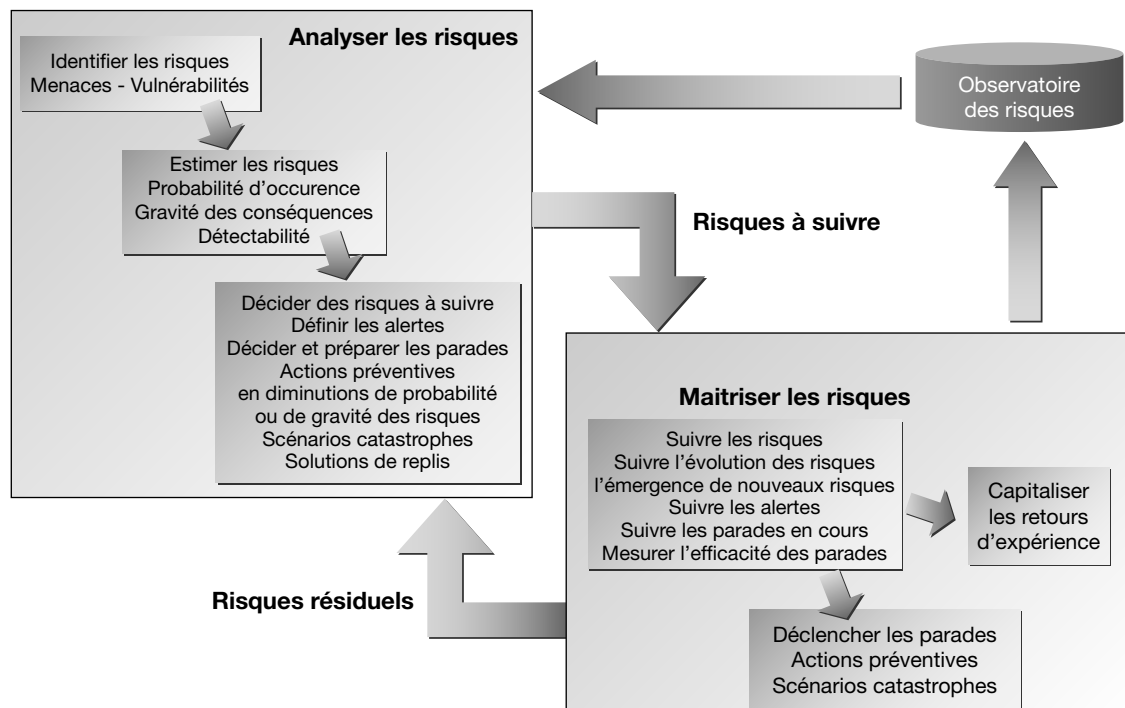
1. Le choix des projets

La sélection d'un projet peut se faire par l'utilisation de techniques connues⁶⁴ :

- calcul des VAN ou des TIR à partir de valeurs certaines ;
- calcul des VAN ou des TIR en analysant les espérances et les écart-types ;
- analyse par les méthodes d'aide à la décision telles que les critères de Laplace, du MAXIMAX, du MINIMAX de Savage ou d'Hurwicz.

Un élément fondamental dans le choix du projet est l'évaluation des risques qu'il implique pour l'entreprise. Certaines entreprises mettent en place un processus spécifique de suivi des et de gestion des risques.

64. Sur ce thème voir les UE de finance d'entreprise (DCG) et de finance (DSCG).



L'Association française d'Ingénierie Système

Les facteurs de risque sont recensés en termes d'incertitude et de complexité :

	Complexité	Simple	Modéré	Complexe	Commentaires	Coeff.	Val.	Val. Pond.
ENVIRONNEMENT CIBLE								
Le système d'information du domaine								
Hétérogénéité des acteurs						1	0	0
Taille du domaine PRODUIT FINAL						1	0	0
Complexité des processus d'entreprise						1	0	0
Hétérogénéité du projet						1	0	0
Les systèmes informatiques impliqués								
Volume et complexité des données du SI						1	0	0
Complexité de la technologie produit final						1	0	0
DOMAINE DU PROJET								
Environnement technique et contractuel								
Taille du projet						1	0	0
Complexité de migration						1	0	0
Nombre de sous-traitants						1	0	0
Nombre d'interfaces/autres adaptations de SI						1	0	0

À partir des facteurs de risque et de leur impact sur le risque, une probabilité de survenance du risque peut être établie. Les risques importants sont mis en évidence et traités.

Facteurs situationnels	Incertitude																					
	Environnement cible											Domaine projet										
	Attitude des acteurs	Compétence des acteurs	Stabilité de l'environnement	Formalisation des informations	Formalisation des processus d'entreprise	Stabilité des processus d'informations	Importance des changements organisationnels	Disponibilité, clarté et stabilité des exigences	Qualité des spécifications existantes	Importance des changements technologiques	Nouveauté de la technologie produit final	Nouveauté de l'adaptation du SI	Adéquation du calendrier (contraintes de délai)	Adéquation du budget	Dépendance par rapport aux sous-traitants	Dépendance / adaptations des autres systèmes	Nouveauté technologie de développement	Disponibilité technologie de développement appropriée	Stabilité technologie de développement	Somme	Probabilité du risque (0-100)	Impact du risque (0-4)
Valeur du facteur situationnel (1 - 3)	2	3	2	2	2	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3			
Risques																						
Spécifications irréalisables		3		2	2			3								3				14	65%	
Interfaces incertaines avec d'autres SI								X												0	0%	
Spécifications incertaines et en constante évolution			X			X		X								X				0	0%	
Coûts imprévisibles pour l'organisation							X			X										0	0%	
Coûts imprévisibles pour la									X		3	3					3	3		0	0%	

Ce tableau est établi pour piloter un projet informatique. Les risques humains sont situés en bonne place.

2. Le planning des activités et le suivi des temps des projets

Le graphe de Gantt est utilisé pour prévoir les activités et comparer le réalisé au prévu à certains moments cruciaux.

Exercice 5 : Optimisation de production

ÉNONCÉ

Une entreprise du secteur agroalimentaire désire implanter une nouvelle ligne de production. Des retards demandent l'intervention de personnels d'encadrement payés à un taux horaire supérieur à la normale. Or il est indispensable de tenir les délais.

TRAVAIL À FAIRE

- À l'aide de l'annexe ci-après, établissez un planning de vente (selon un diagramme de Gantt). En déduire la date prévisionnelle de fin des travaux.
- Analysez l'état d'avancement du projet et déduisez-en la date de fin probable des travaux. Reporter le résultat de l'analyse en zones « réalisation » sur le diagramme de l'annexe.

ANNEXE IMPLANTATION D'UNE NOUVELLE LIGNE DE PRODUCTION**Prévisions**

Tâches	Description des opérations	Taches antérieures	Nombre de semaines prévues	Nombre d'heures prévues ⁽¹⁾
A	Démontage de l'ancienne ligne		3	750
B	Préparation du bâtiment, fondations	A	2	490
C	Installations des infrastructures électriques	B	2,5	560
D	Installations des infrastructures pneumatiques	B	1,5	190
E	Installation de la machine	C, D	2,5	560
F	Installations des équipements	C, D	2	450
G	Mise en place du matériel de manutention	E, F	3,5	750

(1) Il s'agit d'heures relatives à du personnel ouvrier qualifié (120 €).

Réalisations

Tâches	Nombre réel de semaines	Nombre réel d'heures ⁽¹⁾	Pourcentage réel d'avancement	Coût réel constaté
A	4	950	100 %	114 000
B	3	725	100 %	87 000
C	1	250	33,33 %	33 000
D	1	125	50 %	16 500
E				
F				
G				

(1) Il s'agit d'heures relatives à du personnel au coût horaire de 120 € ou de 180 € dans le cas de la tâche C pour 50 heures et pour la tâche D pour 25 heures. Les hypothèses suivantes sont retenues : maintien de la répartition entre les personnels à 120 € et à 180 € (1 heure pour ces derniers lorsqu'il y en a 4 pour les premiers). Les délais relatifs aux tâches E, F et G devraient être tenus mais il faudrait maintenir en sus la présence de personnel à 180 €. Enfin les charges sont consommées régulièrement pendant la durée d'une tâche.

CORRIGÉ**Question 1**

On peut présenter le tableau suivant.

Un graphe des prévisions est élaboré ; les réalisations sont indiquées et la durée prévisible du projet est recalculée en fonction du degré d'avancement des travaux.

Tâches																	
A	Prévisions	■	■	■													
	Réalisations	■	■	■	■												
B	Prévisions				■	■											
	Réalisations				■	■	■	■									
C	Prévisions						■	■	■								
	Réalisations						■	■	■	■							
D	Prévisions						■	■									
	Réalisations						■	■	■								
E	Prévisions							■	■	■							
	Réalisations									■	■	■	■				
F	Prévisions							■	■	■							
	Réalisations									■	■	■					
G	Prévisions										■	■	■	■			
	Réalisations											■	■	■	■	■	■
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16

Les tâches qui sont sur le chemin critique sont les suivantes : A-B-C-E-G. La tâche D peut être commencée au plus tôt à la fin de la 5^e semaine et au plus tard au début de la 7^e semaine. La tâche F peut être commencée au plus tôt en milieu de semaine 8 et au plus tard au début de la semaine 9.

Question 2

Le projet aurait dû être terminé au bout de 13,5 semaines. Mais du retard a été pris : 1 semaine pour A et 1 semaine pour B. Cela se répercute sur C et D qui ne sont que commencées. Pour C, il faudra 3 semaines au lieu de 2,5 car cette tâche n'est avancée que d'un tiers au bout d'une semaine. De même pour D : il faudra 2 semaines au lieu de 1,5, car l'état d'avancement est de 50 % au bout d'une semaine. Le projet ne devrait être achevé qu'à la fin de la 16^e semaine si les tâches E, F et G se déroulent normalement.

3. Le contrôle des coûts des projets

Le principe du suivi des écarts sur projet reste le même que sur les écarts classiques : il est nécessaire de comparer le réel avec le prévu.

Ainsi, l'écart total sur coût est la différence entre les dépenses réelles et les dépenses prévues :

$$\begin{aligned} \text{Écart total} = & \text{Coût encouru} & - & \text{Budget encouru} \\ & \text{ou coût réel du travail fait} & & \text{ou coût budgété} \\ & & & \text{ou prévu du travail prévu} \\ & (\text{avancement réel} \times \text{coût prévu}) & & (\text{avancement prévu} \times \text{coût prévu}) \end{aligned}$$

Cet écart total peut avoir deux grandes causes :

- *L'avancement réel des travaux est différent de l'avancement prévu.* L'avancement réel s'obtient souvent en faisant la différence entre le nombre de jours facturables et le nombre de jours restant à produire (on l'appelle souvent le « reste à faire »). On obtient alors un écart sur délai :

$$\text{Écart sur délai} = \text{Valeur budgétaire du réalisé} - \text{Budget encouru}$$

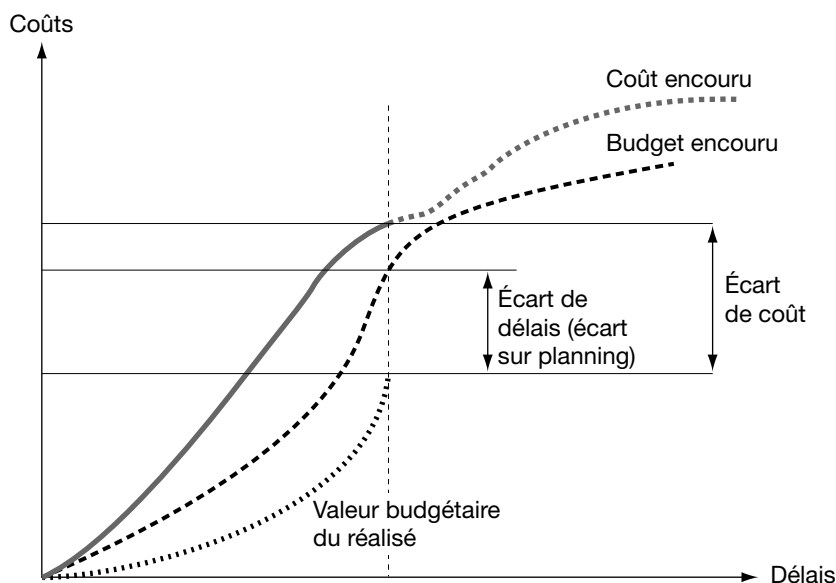
ou coût budgété du travail réel (avancement réel – avancement prévu)

- Le coût réel est différent du coût prévu hors effet de planning. Il y a une productivité réelle différente de la productivité prévue.

$$\text{Écart sur coût} = (\text{Coût unitaire réel} - \text{Coût unitaire prévu}) \times \text{Avancement réel}$$

On peut faire apparaître l'évolution de ces écarts au cours du temps en traçant sur un même graphique les droites représentant le coût encouru, la valeur budgétaire du réalisé et le budget réalisé.

Le suivi des écarts sur projets



L'écart sur coût pourra faire l'objet d'une division « volume-prix » et donner :

- Écart sur quantités
= (Moyens réellement mis en œuvre – Moyens prévus) × Coût unitaire prévu de ces moyens
- Écart sur prix
= (Coût unitaire réel des moyens mis en œuvre – Coût unitaire prévu) × Moyens réellement mis en œuvre.

Exercice 5 (suite)

ÉNONCÉ

TRAVAIL À FAIRE

1. Analysez la consommation de ressources sur les huit premières semaines d'activité en comparant le budget encouru (coût budgété du travail prévu) et le coût encouru (coût réel du travail effectué).
2. Analysez l'écart obtenu en mettant en évidence les divers facteurs explicatifs à partir de la notion de valeur budgétaire du réalisé.
3. Déterminez la consommation budgétaire additionnelle jusqu'à la fin des travaux (le reste à faire) ainsi que le budget total réestimé.

CORRIGÉ**Question 1 : Contrôle budgétaire**

Il a été dépensé : $114\,000 + 87\,000 + 33\,000 + 16\,500 = 250\,500$ (**coût encouru**)

Le budget prévu pour l'activité prévue (**ou budget encouru**) se monte à :

Tâches	Degré d'avancement	Nombre d'heures	Coût prévu
A	100 %	750	90 000
B	100 %	490	58 800
C	100 %	560	67 200
D	100 %	190	22 800
E	20 %	560	13 440
F	25 %	450	13 500
Total			265 740

Le coût prévu de l'activité réelle sera de :

Tâches	Degré d'avancement	Coût prévu de l'activité prévue	Coût prévu de l'activité réelle
A	100 %	90 000	90 000
B	100 %	58 800	58 800
C	1/3	67 200	22 400
D	50 %	22 800	11 400
E, F, G	0		0
Total			182 600

Question 2 : Analyse

Écart sur délai : $265\,740 - 182\,600 = 83\,140$ (défavorable : allongement des délais)

Écart sur coût : $250\,500 - 182\,600 = 67\,900$ (mauvaise productivité)

Ce dernier écart sera décomposé :

Écart sur quantité : $(\text{Nombre d'heures réelles} - \text{Nombre d'heures prévues}) \times \text{Taux horaire prévu}$

Tâches	Heures constatées	Heures totales prévues	Degré d'avancement	Heures prévues	Écart
A	950	750	100 %	750	200
B	725	490	100 %	490	235
C	250	560	33,33 %	186,66648	63,33352
D	125	190	50 %	95	30
	2 050			1 521,66648	528,33352

$$528,33352 \times 120 = 63\,400$$

- Écart sur taux

– Pour 75 heures, il a été payé 180 au lieu de 120, ce qui nous donne :

$$75 \times (180 - 120) = 4\,500$$

– Nous retrouvons bien :

$$4\,500 + 63\,400 = 67\,900$$

Question 3

Évaluation du reste à faire, la difficulté vient de la nécessité de prendre en compte l'activité réelle déjà faite et les prévisions que l'on peut en tirer.

Ainsi pour C l'avancement est de 33,33 % avec 250 heures consommées, donc il restera 500 heures à effectuer alors qu'il était prévu au total 560 heures au lieu de 750 heures.

Même remarque pour D où l'état d'avancement est de 50 % pour 125 heures consommées, donc il restera 125 heures à effectuer alors qu'il était prévu 190 heures au total contre 250.

Comme il y aura 1 heure à 180 pour 4 heures à 120, 20 % de l'horaire restant à faire sera facturé à 180 et 80 % à 120.

En revanche pour les tâches E, F et G l'intégralité de l'horaire prévu sera payée 12 € avec en sus 1/4 de cet horaire payé à 180. Le tableau sera le suivant :

Tâches	Horaires à 120	Horaires à 180	Coût total
C	400	100	66 000
D	100	25	16 500
E	560	140	92 400
F	450	112,5	74 250
G	750	187,5	123 750
	2 260	565	372 900

@ Cf. aussi le « Cas Batec » et le « Cas Aramis » sur le site www.cnamintec.fr.

Au-delà des calculs d'écarts, il est possible de mettre en place des tableaux de bord spécifiques pour suivre un projet.

Ressources disponibles

Ressources	Début	Fin	Fournisseur	Bénéficiaire

Dates	Budget prévu	Budget engagé	Budget liquidé	Observations

Incidents/ Changements	Description	Décision	Impact	
			Charge	Délais

	Charge			Calendrier			
	Initiale (H/J)	Avancement	Total ré-estimé	Date prévue	Début réel	Fin prévue	Fin ré-estimée
Phase 1							
Phase 2							
Phase 3							
Global Projet							

C. CONCLUSION

Les outils qui interviennent dans le pilotage stratégique sont nombreux. Nous avons plus précisément étudié la planification stratégique, les budgets, les tableaux de bord et les dispositifs de contrôle des projets. Si ces outils peuvent aider au pilotage stratégique, ils ne sont pas totalement spécifiques au pilotage stratégique et peuvent aussi être utilisés pour le pilotage opérationnel.

La difficulté est d'identifier les outils qui relèvent de la stratégie (et doivent à ce titre faire l'objet d'un suivi particulier par les dirigeants). En effet, selon le type de stratégie décidée au niveau de l'organisation dans son ensemble ou au niveau de l'une de ses activités, tous les outils ne seront pas d'égale importance. Multiplier les systèmes de contrôle n'est d'ailleurs pas toujours le moyen le plus efficace pour assurer la réussite de l'entreprise : les systèmes de contrôle doivent permettre de limiter les risques sans pour autant rendre impossible toute prise d'initiative ou tout changement.

La réussite d'une organisation passe donc par une mise en adéquation de ses systèmes de contrôle avec la stratégie envisagée. Ceci nécessite de savoir réaliser un diagnostic stratégique et de connaître les différentes typologies permettant de caractériser les stratégies développées dans une organisation donnée.

À retenir

Résumé de la série 2

– On peut qualifier une **décision de stratégique** lorsqu'elle remplit les trois conditions suivantes : la stratégie engage l'avenir de l'entreprise (il faut que l'enjeu soit significatif) ; la stratégie indique l'horizon permanent de l'action (il doit y avoir définition de règles, de principes, de décisions qui vont guider l'action) ; la stratégie se décline en chiffres (il doit y avoir allocation de ressources matérielles, financières et humaines).

– On peut distinguer **deux principaux niveaux de stratégies** :

1. La **stratégie globale** d'entreprise (*ou corporate strategy*) concerne la mission et le périmètre de l'organisation. La définition de la stratégie globale nécessite de répondre à trois questions : Quels sont les **domaines d'activité stratégique (DAS)** ? Quelles activités démarquer, développer, quitter ? Comment procéder ? Faut-il acheter une autre entreprise, investir dans un nouvel équipement, s'allier à une autre entreprise ? Pour identifier les DAS, il est nécessaire de procéder à la **segmentation stratégique**. Il s'agit de regrouper ou, à l'inverse, de diviser les activités de l'entreprise, afin de constituer des pôles homogènes de technologies, de marchés et de concurrents. À cet effet, il est possible de se fonder sur des critères de segmentation externe (relatifs au marché) et de segmentation interne (relatifs à l'entreprise). Pour choisir les DAS dans lesquels l'entreprise doit opérer, celle-ci peut s'appuyer sur les **matrices de portefeuille** de type BCG. Il est possible d'identifier quatre types de missions des DAS : construire, maintenir, récolter ou désinvestir. Le contrôle de gestion mis en place devra être cohérent avec la mission du DAS.

2. La **stratégie par domaine d'activité** (DAS) consiste essentiellement à définir l'avantage concurrentiel que l'on souhaite développer pour chaque activité. Au niveau des stratégies par domaine d'activité il est nécessaire de définir une stratégie spécifique à chacun des DAS. On peut identifier **trois stratégies génériques** : la **différenciation**, la **domination par les coûts** et la **focalisation**. Une stratégie générique est l'avantage concurrentiel sur lequel le DAS compte pour accomplir sa mission stratégique. Le contrôle de gestion mis en place devra être cohérent avec la stratégie générique mise en œuvre.

– Les choix effectués en termes de stratégies *corporate* et *business* induisent des orientations en termes de produits et de marchés, ainsi que de moyens de croissance. Les orientations en termes de développement de produits/marchés sont appelées **voies de développement**. On peut identifier quatre voies de développement : le développement de marchés (ou extension de marchés), le développement de produits, la diversification, la pénétration de marché.

– Le **diagnostic stratégique** comprend deux étapes : le diagnostic interne et le diagnostic externe. Le **diagnostic interne** repose sur l'examen des **forces** et des **faiblesses** de l'entreprise. Ces forces et faiblesses peuvent être observées au travers des ressources et compétences de l'organisation. Elles définissent la capacité stratégique de l'organisation. Le **diagnostic externe** passe par l'examen des **opportunités** et des **menaces**. Il s'appuie sur l'étude des facteurs macro-environnementaux et sur l'étude des 5 forces de Porter. Le diagnostic externe permet de définir les facteurs clés de succès pour réussir dans un environnement donné.

– La **planification stratégique** est une modalité fondamentale du pilotage stratégique. Elle permet de s'assurer de la mise en œuvre des **stratégies délibérées** dans l'organisation. Il faut cependant noter que certaines stratégies sont **émergentes**. Pour faciliter la mise en œuvre des stratégies délibérées mais aussi permettre l'émergence de nouvelles stratégies, les organisations s'appuient sur divers leviers de contrôle : les contrôles interactifs et diagnostiques, les systèmes de croyances et les « garde-fous ». En fonction de la situation de l'entreprise, ces divers leviers doivent plus ou moins être activés par la direction.

– Le **budget** déploie la stratégie sur le court terme. Le **contrôle budgétaire** permet de s'assurer que les réalisations sont conformes aux prévisions. Il rend possible l'explication et l'**analyse des écarts**. Le budget et le contrôle budgétaire ont pourtant été très largement critiqués du fait de leur caractère bureaucratique et de leur focalisation sur les éléments financiers de la performance.

– Les **tableaux de bord** et **balanced scorecard** permettent d'évaluer des éléments non financiers de la performance. Leur construction n'est cependant pas aisée. Elle doit reposer sur une définition des facteurs clés de succès, des indicateurs et des normes auxquelles devront être comparés les résultats. D'origine américaine, le *balanced scorecard* s'assure du caractère équilibré des indicateurs retenus en définissant quatre axes de performance : la performance financière, la performance pour les clients, la performance en termes de processus internes et la performance concernant l'apprentissage.

EXERCICES AUTOCORRIGÉS

Ne pas envoyer à la correction

Exercice : Cas Arnaud éditions⁶⁵

ÉNONCÉ

La société Arnaud Éditions a été créée en 1966 par Daniel Arnaud. Elle est spécialisée dans la publication d'ouvrages d'art. En 1983, le fils, Éric Arnaud, a repris l'entreprise de son père et lui a permis de se développer en passant d'un chiffre d'affaires de 2 millions d'euros en 1983 à un chiffre d'affaires de plus de 7 millions d'euros en 2003.

Le livre d'art est un objet particulier combinant à la fois textes et reproductions. Il est onéreux (en général plus de 50 € et souvent aux alentours de 100 €) et s'adresse à un public restreint en comparaison avec des tirages des romans, des livres pour la jeunesse ou des manuels scolaires. Comme tous les livres, le livre d'art est soumis à la loi du 10 août 1981 sur le prix unique du livre qui dit que chaque livre a un prix fixé par l'éditeur ou par l'importateur et que ce prix s'impose à tous les détaillants. Le prix unique implique que le même livre sera vendu au même prix par tous les détaillants, quelle que soit la période de l'année concernée, avec la possibilité d'une remise légale de 5 % que tous les détaillants peuvent pratiquer. Que l'on soit à Paris, dans une grande ville ou dans une zone rurale, le même livre sera donc vendu au même prix dans les Fnac, dans un hypermarché, dans une maison de la presse, dans une librairie traditionnelle ou une librairie spécialisée. Cette législation est considérée par les professionnels de l'édition comme indispensable au maintien de la diversité des canaux de distribution.

Les ouvrages publiés par Arnaud Éditions portent sur des peintres, des sculpteurs, des architectes mais aussi sur l'histoire ou la géographie. Ils comprennent de nombreuses illustrations et sont imprimés sur du papier de grande qualité. Afin d'assurer la qualité scientifique de ses ouvrages, les Éditions Arnaud font appel aux meilleurs auteurs, français ou étrangers, qui font autorité dans leur discipline : universitaires, conservateurs de musées, historiens, historiens d'art, anthropologues ou même philosophes... À travers eux, les plus grandes institutions ont collaboré à l'élaboration des ouvrages publiés.

Les Éditions Arnaud ont environ 200 titres à leur catalogue et sortent en moyenne 20 livres par an. Les livres édités sont considérés comme des références dans le monde de l'édition mais se vendent à une échelle qui reste modeste : en moyenne 3 500 unités sur l'ensemble de leur durée de vie pour un prix moyen de 110 €. Certains ouvrages atteignent même le prix de 200 € et s'adressent à une clientèle à fort pouvoir d'achat qui aime qu'on lui propose des livres rares, précieux, qui sortent de l'ordinaire et du formatage.

L'une des meilleures ventes des Éditions Arnaud est le « Dictionnaire de la civilisation Grecque » qui a été réalisé en 1967. Il s'en vend encore aujourd'hui plus de 300 exemplaires par an. En 1972, la collection « L'art dans les grandes civilisations » est lancée. Le premier titre de la collection « La Préhistoire de l'art occidental », remis à jour régulièrement, est salué comme un ouvrage qui révolutionne la notion de livre d'art. Trente-cinq ans après et avec plus de vingt-cinq titres publiés, cette collection est reconnue comme une référence essentielle en histoire de l'art. Parmi les collections créées depuis, citons « Arts Majeurs », collection consacrée aux artistes incontournables de l'art

65. Cas fictif réalisé notamment avec les documents suivants :

- J. Cardona, C. Lacroix, « Statistiques de la culture : chiffres clés », *La documentation française*, 2007.
- E. Hazan, « Le point de vue d'un éditeur concentré », *Esprit*, juin 2003, p. 155-158.
- B. Legendre, « Regards sur les petits éditeurs », *Culture études*, n° 1, 2007.
- « Quel avenir pour le livre d'art ? », Table ronde du 20 mai 2006 ; « Du livre d'art en librairie », *Carré des Arts*, n° 5, 2005 ; « Les livres d'arts seront-ils sans images ? », *Carré des Arts*, n° 4, 2004 ; « Les métiers du livre d'art », *Carré des Arts*, n° 2, 2002. (Disponibles sur <http://www.mai-livredart.com>).

occidental : Raphaël, Rembrandt, Goya, Ingres, Delacroix... Citons aussi « L'art dans les grandes cités », collection créée en 1988 avec un volume consacré à Rome (actuellement en cours de remise à jour). Cette collection fait découvrir au lecteur le patrimoine artistique des grandes villes mondiales : Rome, Lisbonne, Le Caire, Prague, Jérusalem. La maison d'édition publie également certains livres hors collection dont la qualité lui semble digne de figurer dans son fonds.

De manière générale, les Éditions Arnaud cherchent à réaliser des collections de synthèse, conçues et écrites pour être utiles aux enseignants, chercheurs, conservateurs, et accessibles au grand public d'amateurs.

Les Éditions Arnaud regroupent une équipe d'environ quarante personnes. Le système de gestion des ressources humaines appliqué aux Éditions Arnaud est fondé sur la responsabilité de chacun : du moment que le travail est fait, peu importent les heures d'arrivée et de départ, les jours de vacances, les « ponts », etc. L'échelle des salaires est de 1 à 3 et la standardiste, la plus ancienne dans la maison, a un salaire de professeur agrégé. On peut considérer ce système comme une variante du paternalisme : toujours est-il que le taux d'absentéisme est de zéro, qu'on trouve encore des gens au bureau à huit heures du soir et que le samedi, il n'est pas rare que trois ou quatre personnes soient là pour finir un travail urgent.

Chaque mois, Éric Arnaud réunit les responsables d'édition, les attachées de presse et le secrétaire général de l'entreprise. À cette occasion, les ventes réalisées sont analysées et commentées, et les prévisions de vente pour les mois à venir sont discutées collectivement pour chaque projet de publication en cours.

La fabrication des livres est faite dans le respect de la tradition du métier, avec un souci de rigueur et d'exigence technique permanente. Plusieurs acteurs internes et externes interviennent dans le processus de fabrication et de distribution des livres d'art chez Arnaud Éditions. Pour chaque titre est constituée une équipe, quand l'auteur a remis son manuscrit en partie ou en totalité.

L'éditeur, Éric Arnaud, joue un rôle central dans le choix des livres : « Je lis le texte avant de me décider. Lorsque je le lis je me pose deux questions : qu'apporte ce livre et quel est son intérêt intellectuel ? Qui va avoir envie de le lire ? Si je pense que le livre a un intérêt intellectuel et qu'il peut trouver un public, nous envisageons avec le responsable de publication de le publier. Je le fais lire si nécessaire à un spécialiste. En même temps, j'en examine la construction générale. J'en relève les éventuelles longueurs ou au contraire les manques, ce dont je fais part à l'auteur. Puis a lieu une réunion avec l'auteur, le maquettiste, le responsable d'édition et le responsable de fabrication. Il est nécessaire de faire entrer les différents intervenants dans l'esprit du livre que nous souhaitons réaliser. La prémaquette m'est soumise, ensuite le travail se déroule généralement sans moi, jusqu'à la maquette finale que je regarde d'abord seul, puis s'il le souhaite, avec l'auteur. »

L'un des huit responsables d'édition de l'entreprise prend le relais une fois que la décision de publier un manuscrit est prise. Son rôle est capital dans la production d'un livre d'art puisqu'il organise et contrôle les tâches des divers intervenants – auteur, correcteur, iconographe, maquettiste, fabricant –, tout en veillant au respect du budget et du planning de publication. Chez Arnaud Éditions, tous les responsables d'édition sont salariés ce qui n'est pas le cas dans toutes les maisons ; certaines font appel à des indépendants.

Hormis quelques ouvrages de théorie, les livres sur l'art ne peuvent se concevoir sans la présence des images qui accompagnent, illustrent et soutiennent le texte. Ce rôle peut être uniquement administratif et être réalisé en interne. Trois personnes sont employées à cette fonction : il faut rédiger des courriers de demandes aux institutions, musées, bibliothèques, etc. ; si nécessaire, assurer la prise de vue des œuvres, solliciter les autorisations de reproduction auprès des ayants droit, négocier les prix, gérer les règlements. Dès lors que l'éditeur a prévu un nombre important d'illustrations pour un livre, ou que leur collecte s'annonce longue et difficile, trop lourde en tout cas pour être traitée à l'intérieur de la maison, il devient nécessaire de faire appel aux services d'un iconographe indépendant. En la matière, les coûts liés aux droits de reproduction des photographies et illustrations ont explosé. En effet, les droits d'auteur pour l'artiste, pour les photographes, les musées, les propriétaires des bâtiments photographiés ou les ayants droit ont plus que doublé depuis dix ans. Les contestations juridiques sont de plus en plus

fréquentes et les éditeurs souvent acculés à payer des sommes astronomiques pour pouvoir reproduire des œuvres ou des photos de bâtiments. Les ayants droit sont, par ailleurs, de plus en plus regardant sur l'utilisation des œuvres.

Des correcteurs participent aussi au processus. Souvent salariés de l'éducation nationale en tant que professeurs de français, ils sont sous le statut d'indépendant lorsqu'ils travaillent avec Arnaud Éditions.

Intervient ensuite le maquettiste qui doit s'occuper de la mise en page de manière à faire du livre un objet dont les lecteurs tourneront les pages avec plaisir. Il choisit ainsi la typographie, le format, la répartition des pages entre le texte et les illustrations, les couleurs, etc. Neuf maquettistes sont salariés par les Éditions Arnaud.

Le « chef de fabrication » doit organiser la production du livre. Il est associé à la conception du livre dès la réunion de cadrage entre les différents intervenants et doit mettre en œuvre la fabrication pour respecter les standards de qualités choisis tout en maintenant les coûts dans les limites retenues par l'éditeur et le responsable d'édition. Il choisit les fournisseurs, les photographes, les papetiers, les imprimeurs, les relieurs et les brocheurs qui seront retenus après une mise en concurrence. Le moins disant en termes de prix n'est pas toujours retenu. L'un des six « chefs de fabrication » de la maison d'édition affirme ainsi qu'« il ne suffit pas d'avoir le matériel, les machines au format demandé, ou l'habitude du livre scolaire. Le livre d'art est très particulier, tout le monde n'en connaît pas les exigences. Dans la compétence des imprimeurs, j'inclus aussi la disponibilité : certains vous expliquent qu'on ne peut pas rester une demi-heure en calage, parce que leur machine ne doit pas s'arrêter pour des raisons de rentabilité... Pour moi, un bon imprimeur doit savoir prendre le temps de faire son métier, sans facturer de supplément à son client. Autre condition nécessaire à cette disponibilité : lorsque tout est prêt, encore faut-il que l'imprimeur puisse au dernier moment vous "caser" dans ses propres plannings ». Les devis établis, pendant que l'équipe éditoriale travaille, le chef de fabrication crée ses fiches financières, demande une maquette en blanc à l'imprimeur – laquelle servira par la suite à réaliser la couverture en tenant compte de l'épaisseur de l'ouvrage ; c'est aussi la période pendant laquelle il fait livrer le papier, établit les plannings pour tenir la date de livraison.

Le choix de l'imprimeur est un choix important pour la qualité du livre. Une bonne impression suppose une relation de confiance entre l'éditeur et l'imprimeur. Il n'est pas rare qu'autour du « conducteur » de la machine soient réunis l'éditeur ou son chef de fabrication, le graphiste, le photographe et parfois l'artiste. Ainsi, un imprimeur qui travaille souvent avec la maison Arnaud déclare que « rien n'est plus intéressant pour nous que de discuter, d'optimiser le résultat. Il peut nous arriver de passer trois heures sur une feuille si nous ne sommes pas satisfaits. » Il en résulte donc une conception encore assez artisanale du travail, bien que l'entreprise soit industrielle en ce sens qu'elle utilise un équipement lourd et onéreux.

Trois attachées de presse sont employées aux Éditions Arnaud. Elles doivent rendre visibles les livres auprès des libraires et du public. La presse constitue en effet un vecteur privilégié, mais informer les journalistes et obtenir un écho des parutions est une tâche ardue si l'on en juge d'après la place plus que modeste concédée aux livres d'art. L'attachée de presse doit connaître ses interlocuteurs et connaître ce qu'elle « vend ». De plus en plus, pour réussir à attirer l'attention sur des livres d'art, ces derniers doivent être reliés à une actualité (une exposition, un anniversaire...). Cette tendance pourrait avoir pour effet pervers de conduire à proposer des livres d'art soumis à des effets de mode et moins intemporels.

Les livres sont distribués et diffusés par les propres moyens d'Arnaud Éditions, de manière assez disparate et bricolée avec un représentant unique employé par la maison et trois personnes chargées des envois et livraisons. Le représentant déclare : « Depuis trente ans que j'exerce ce métier avec les mêmes libraires, nous avons instauré de bonnes relations. L'efficacité tient notamment à l'affect, à la confiance. Au ton de ma voix, le libraire saura si c'est un titre important : il est vrai que je fais spontanément une présélection selon l'importance de la librairie, la personnalité de mon interlocuteur. Ma subjectivité joue, bien sûr, et il est certain que si j'ai entendu l'auteur d'un livre, vu un artiste, cela aura des répercussions sur ma manière de le défendre. Quand nous regardons ensemble mon book qui contient toutes les fiches techniques,

le libraire en voit les titres, et si je ne m'arrête pas mais que l'un d'eux l'intéresse, nous entrerons dans le détail. »

Dans la société sont aussi employées trois assistantes, deux comptables qui réalisent les enregistrements d'achat et de vente, une standardiste et un secrétaire général qui s'occupe notamment de la gestion du personnel.

Une estimation réalisée par les comptables et les directeurs de fabrication permet de décomposer le coût d'un livre vendu 100 € hors taxes au lecteur :

- Diffusion : 7 €
- Distribution : 5 €
- Librairies : 25 €
- Frais d'édition : 21 €
- Fabrication : 19 €
- Droit d'auteur : 8 €
- Droit de reproduction des illustrations et photographies : 15 €

La maison Arnaud travaille depuis longtemps avec les mêmes entreprises et artisans en considérant que les bons photgraveurs, les graphistes qui apportent de l'inventivité aux projets et que les correcteurs cultivés coûtent cher. Elle entretient ainsi un véritable réseau d'intervenants spécialisés et compétents concernant les différentes étapes de l'édition d'art. Éric Arnaud aime souligner que dans l'édition d'art, il faut savoir prendre son temps : prendre son temps pour concevoir des ouvrages de qualité et laisser aux livres le temps de se diffuser. Ainsi, certains titres mettent deux ans à trouver un public puis se vendent pendant plusieurs années.

Les Éditions Arnaud publient, avec un souci de qualité et d'exigence, un nombre relativement restreint de livres, dont chacun doit faire date dans le monde de l'édition et de l'histoire de l'art. Ceci favorise le maintien d'un fonds éditorial vivant, sans cesse réédité et actualisé. La presse salue d'ailleurs régulièrement la qualité du travail éditorial des Éditions Arnaud : extrême qualité des ouvrages, tant par leur contenu iconographique, scientifique, esthétique que par leur fabrication, la régularité et l'exemplarité des parutions. Quotidiens, news ou magazines spécialisés sont d'ardents défenseurs de cette production. Par la qualité de ses collections, l'entreprise a pu bénéficier d'une place originale au sein de l'édition d'art en France. La réputation de la société a gagné l'Europe et les États-Unis, permettant la parution d'éditions en langues anglaise, allemande, italienne, japonaise, ou espagnole. Chaque année, 3 à 5 coproductions internationales sont ainsi réalisées. D'ailleurs, au niveau mondial, le marché du livre d'art est en expansion. En revanche, la direction s'est pour l'instant refusée à réaliser des coproductions avec des musées ou des entreprises, elle craint de voir son image de marque se détériorer en proposant des produits de commande. Pourtant, la coproduction semble se généraliser dans le secteur :

Coproduire ou mourir ?⁶⁶

Une des particularités de l'édition d'art est le très fort pourcentage de coéditions. La coédition traditionnelle permet de réduire les coûts. Les foires de Francfort et de Londres sont les lieux où se mettent au point ces montages. Pour un projet avec beaucoup d'illustrations, il est évident que les coûts d'illustration et d'impression, quand ils sont partagés avec au moins une autre maison, font baisser le prix de revient d'une façon significative et parfois du simple au double, l'idéal étant évidemment de décliner en plusieurs langues. Mais ceci n'est possible qu'avec un sujet qui ne soit pas typiquement français, pouvant intéresser un large public.

Le coût des images

En photographie contemporaine par exemple, secteur à faible tirage et à fort coût de fabrication, la coédition est devenue monnaie courante. D'autant plus que les ayants droit ont des exigences financières exponentielles et qu'à cette hausse des coûts de reproduction s'ajoutent les difficultés à photographier les personnes et les monuments publics. Affronter ces différents paramètres à deux ou trois éditeurs permet tout simplement de faire le livre. La coédition peut se faire aussi avec

.../...

66. Dossier de presse, le mai du livre d'art 2007, <http://www.mai-livredart.com/>.

.../... une institution, une collectivité qui n'a pas vocation à éditer. Ainsi Scala a fait sa collection « Patrimoine » avec le ministère de la défense, la Fédération hospitalière de France, les Voies navigables de France [...] : « Non seulement ils achètent des volumes mais surtout ils ouvrent les portes et aident à entrer dans les lieux. » [...] Certaines entreprises peuvent être des partenaires pour des ouvrages autour de leur métier. Aux Éditions du Cercle d'art, Philippe Monsel a fait un livre avec Hermès « regardant une valise comme une sculpture... Le livre sur Hermès n'est pas un livre d'entreprise comme cela était à la mode il y a quelque temps. On a montré que le territoire s'élargissait aux objets de luxe du quotidien ; on les a fait rentrer dans les arts décoratifs et en même temps on a élargi la sphère esthétique ».

Public/privé

Mais la coédition la plus prisée est celle qui réunit un musée, une institution et un éditeur privé. À la suite de la circulaire Jospin du 9 décembre 1999, les éditeurs institutionnels ont été fortement incités à inscrire leurs publications dans ce cadre. Les éditions des musées du Louvre et du quai Branly en sont le résultat. Les catalogues d'exposition sont le signe visible de cette collaboration. Chez Gallimard, Jean-Loup Champion, responsable du livre d'art déclare : « Nous faisons des catalogues d'exposition de manière régulière depuis 1993 (chefs-d'œuvre de la Fondation Barnes) en les coéditant avec des institutions. Depuis quatre ans leur nombre a augmenté jusqu'à représenter un tiers de notre production en art. » [...] Il y a aussi les musées qui n'ont pas ou n'ont pas voulu avoir une structure d'édition. Somogy a mis son savoir-faire éditorial à leur service pour donner une autre visibilité à leurs expositions. Mais souvent la coédition est une collaboration à part entière entre deux partenaires. [...]

La marque en partage

La coédition a aussi un risque : celui de voir l'image de marque de l'éditeur se diluer dans un produit de commande. Les institutions, les musées, les collectivités territoriales sont devenus les initiateurs des projets et dans cette recomposition du paysage éditorial, les éditeurs ne risquent-ils pas de n'être qu'au mieux les maîtres d'œuvre, au pire les packageurs ? Ne va-t-on pas vers un formatage ? Dans ces conditions [...] « comment rester inventif, réactif et persuasif ? ».

Coincées entre la concurrence que leur font les éditeurs publics comme la Réunion des musées nationaux, l'Imprimerie nationale ou l'Institut géographique national, et la concurrence de l'éditeur allemand Maanen, qui produit en série des livres illustrés plutôt flatteurs à l'œil, et peu chers, édités en de nombreuses langues à la fois (mais dont certains titres sont remplis d'erreurs) ; les Éditions Arnaud doivent faire face à une concurrence féroce. Si le nombre de livres vendus dans ce secteur reste stable, le nombre de nouveautés augmente chaque année. L'offre se multiplie sans que la demande ne suive. De plus, la concentration croissante du secteur de la distribution culturelle rend plus difficile les négociations face aux distributeurs pour une petite maison comme Arnaud Éditions. Les livres d'art sont, en effet, vendus traditionnellement dans des librairies générales, des librairies de musées et des librairies spécialisées qui ont aujourd'hui un avenir incertain alors que les grandes surfaces multimédia (par exemple la Fnac et Virgin) représentent une part de plus en plus importante des ventes de livres d'art. Les vendeurs de ces grandes surfaces sont peu formés pour conseiller les clients sur ce type d'ouvrage. Par ailleurs, l'attractivité des livres d'art pour les libraires est faible. Les libraires ont intégré l'outil informatique et les capacités de gestion qu'il procure. Ils savent donc parfaitement comment tournent leurs rayons et notamment que le rayon livres d'art tourne peu : 40 % de la production des livres d'art est vendue sur deux mois (novembre et décembre). Le rayon livres d'art des librairies est donc de moins en moins fourni parce qu'il implique un investissement très important. Cette capacité à être distribuée est pourtant un élément majeur de la réussite de la maison d'édition : elle détermine sa capacité à vendre des livres.

En parallèle de la concentration des distributeurs, une concentration très importante des éditeurs se dessine en France. Le niveau de concentration de l'activité est souligné par les statistiques professionnelles : alors que 34 maisons ou groupes réalisaient en 2004 les trois quarts du chiffre d'affaires de la profession, elles n'étaient plus que 12 en 2005, à en représenter 70 %. Cette concentration touche aussi l'édition d'art et plusieurs maisons ont ainsi été rachetées depuis la fin des années 1990 par les grands groupes du secteur.

Enfin, comme d'autres secteurs culturels, l'édition est touchée par les innovations numériques. Si le livre papier l'emporte encore, en terme d'ergonomie, sur la lecture de livres sur écran d'ordinateur, l'offre (légale ou illégale) de livres numériques progresse, et l'arrivée sur le marché de tablettes de lecture (type « ereader ») basées sur la technologie de l'encre électronique, pouvant télécharger un grand nombre de pages pour un poids et prix de plus en plus compétitifs, devrait accélérer cette évolution. Cette révolution technologique est porteuse de nouveaux marchés, d'une meilleure exploitation du fonds éditorial, d'un meilleur accès au savoir et à la culture... mais peut aussi conduire à un mythe de la gratuité des livres. Pour le moment, l'édition d'art semble peu touchée par ce phénomène et l'entreprise Arnaud Éditions n'y est pas du tout préparée.

Avec un chiffre d'affaires annuel consolidé d'environ six millions d'euros Arnaud Éditions est leader de l'édition d'art française. Cependant, ce chiffre d'affaires est en baisse depuis 2003 puisqu'il est passé de plus de sept millions à six millions en 2005. Pour la première fois depuis 30 ans, les éditions Arnaud enregistrent une perte, certes faible, de 50 000 euros. Pour Éric Arnaud, comme pour la majorité des éditeurs d'art, ce métier est avant tout une passion. Mais, cette passion ne peut être pérenne que si les équilibres financiers de la maison d'édition sont respectés.

Première partie

TRAVAIL À FAIRE

1. Présentez et évaluez l'intensité des forces concurrentielles du secteur dans lequel se situe Arnaud Éditions.
2. Décrivez et analysez les différentes activités de la chaîne de valeur interne et externe de la maison Arnaud Éditions.
3. Présentez les opportunités et menaces auxquels la société Arnaud Éditions est confrontée.
4. Mettez en évidence les forces et faiblesses d'Arnaud Éditions.
5. Quel est l'avantage compétitif d'Arnaud Éditions ? Quels sont les facteurs clés de succès du secteur ? Quels sont les facteurs clés de succès qu'Arnaud Éditions maîtrise ? Que pensez-vous de la stratégie d'Arnaud Éditions ?
6. Quels sont les leviers de contrôle sur lesquels s'appuie Éric Arnaud ?

Deuxième partie

Début 2006, l'éditeur est racheté à 90 % par Valor Livre, un grand groupe du domaine de l'édition qui réalise un chiffre d'affaires d'environ 2 milliards d'euros et qui est lui-même propriété d'un grand groupe diversifié. Au sein des Éditions Valor Livre coexistent diverses activités : éditions littéraires, éditions pour la jeunesse, guides touristiques et « beaux livres ». C'est pour renforcer sa présence dans le secteur « beaux livres » que la société Valor Livre a racheté les Éditions Arnaud.

L'ancien propriétaire, qui reste directeur à la suite du rachat et garde 10 % des actions de la société, a été rassuré par le discours de Valor Livre dont le directeur lui a déclaré : « Vous êtes extraordinaires, vous avez un savoir-faire que nous admirons profondément. Notre seule ambition est de vous libérer de toutes les contraintes matérielles qui vous gênent pour épanouir vos talents. Nous n'interférerons jamais dans vos choix intellectuels et artistiques. Nous voulons vous aider à valoriser le fonds remarquable que vous avez constitué pendant toutes ces années ». La société Valor Livre affirme que par ce rachat, les Éditions Arnaud vont pouvoir désormais donner une nouvelle dimension à leurs projets éditoriaux. Elle propose de rationaliser la gestion de l'éditeur en important les outils utilisés dans les autres activités du groupe d'édition. Éric Arnaud espère donc beaucoup apprendre sur un métier où il est entré sur le tard et où il a toujours navigué à vue, empiriquement. Il compte participer à l'élaboration d'une stratégie pour faire fructifier le nom, le fonds, l'équipe, les auteurs, les projets en cours pour améliorer la situation économique.

Fin 2006, il décide de démissionner de son poste de directeur et de vendre les actions qui lui restaient dans l'entreprise. Il explique pourquoi.

« En guise de stratégie, j'ai eu droit sans tarder à des économies de bouts de chandelle portant aussi bien sur le nombre d'exemplaires de presse que sur la papeterie, sur les tickets-restaurants des stagiaires que sur les émoluments des correcteurs. La seule préoccupation des gens du groupe était que je respecte le budget qui avait été défini et que je ne dépasse par les dépenses prévues. Pourtant, mes imprimeurs étant moins chers et meilleurs que ceux du groupe, je n'ai rien vu des fameuses "économies d'échelle" qui auraient dû nous sortir de cette mauvaise passe. En matière de livres d'art, les économies à tout va mettent très vite en danger la qualité. Les premières tensions ne tardèrent pas à apparaître sur ce sujet.

L'intimidation est une méthode de management dans le groupe Valor Livre. Le premier lundi du mois, à 9 heures, se tient une "réunion commerciale" où se retrouvent, autour d'une table rectangulaire, toujours assis aux mêmes places, les chefs des maisons d'édition du groupe (une bonne douzaine), les principaux contrôleurs de gestion et les directeurs des différentes branches commerciales. Le directeur général du groupe Valor Livre siège au milieu. L'un des contrôleurs passe au rétroprojecteur une série de tableaux dont chacun résume les résultats du mois pour une maison donnée : ventes, retours, chiffre d'affaires, comparaison du réel avec les prévisions. L'éditeur responsable est ensuite prié de commenter en trois minutes ce tableau, qu'il n'a jamais vu auparavant et qui est très difficile à lire d'un coup d'œil. Chacun s'en sort à sa manière, mais il est clair que le but de cette séance est de montrer où se trouve le pouvoir dans le groupe : certainement pas chez les éditeurs qui se prêtent à ce simulacre humiliant et vexatoire.

Le directeur de Valor Livre affirme que les filiales du groupe jouissent d'une totale indépendance éditoriale. Il est vrai que je n'ai rien vu chez Valor Livre qui s'apparente à une censure idéologique. Mais tous mes projets de livres étaient soumis, un par un et sans exception, à une évaluation économique : le "compte d'exploitation prévisionnel" devait montrer que la rentabilité serait atteinte à la fin de la deuxième année de vie, faute de quoi le projet était rejeté. Or, dans une maison d'édition d'art, il est fréquent que les projets soient trop coûteux pour être rentables dans ce délai. En contrepartie, ils ont une vie très longue : je vendais encore à plusieurs centaines d'exemplaires par an le "Dictionnaire de la civilisation grecque" publié par mon père en 1967. Pendant les quelque douze mois que j'ai passés chez Valor Livre, le système des comptes d'exploitation prévisionnels a amené le rejet de dizaines de projets. Le sujet des livres, leur auteur, leur forme, leur intérêt intellectuel n'étaient jamais pris en considération : seule comptait la rentabilité escomptée. Aucune censure, donc si ce n'est celle des contrôleurs de gestion. Aucune contrainte, si ce n'est celle du marché.

En entrant dans le groupe Valor Livre, j'étais certain que nos ventes, assurées par une aussi puissante machine, allaient augmenter. Or, ce qui se produisit très vite, ce fut un effondrement des ventes du fonds – un désastre pour une maison dont le fonds est la principale richesse. Les raisons de cet effondrement sont claires : les représentants Valor Livre ayant à peine le temps de présenter les nouveautés, ne parlent même pas du fonds aux libraires – et ce d'autant moins que la plupart des maisons du groupe n'ont pas de fonds qui méritent qu'on en parle. Donc, de nos Raphaël, nos Rembrandt, nos Goya, nos dictionnaires de l'art et de l'architecture, on ne vendait même plus la moitié de ce qui sortait avant l'ère Valor Livre. D'où des résultats financiers médiocres, d'où une vigilance accrue sur les fameux comptes prévisionnels et budgétaires, d'où des relations de plus en plus tendues : la spirale était bien amorcée.

La gestion du personnel fut une autre cause de la détérioration de mes relations avec Valor Livre. Les gestionnaires de Valor Livre ne tardèrent pas à mettre bon ordre à ce qu'ils considéraient comme une fantaisie en termes de gestion des ressources humaines. Ils instaurèrent un système d'évaluation au mérite pour tous les salariés de la maison en attribuant des primes trimestrielles en fonction des résultats du groupe, de la maison d'édition et de leur performance individuelle le plus souvent évaluée à partir d'indicateurs financiers. Après quelques mois de mesures mesquines et de petites humiliations, tout le monde partait à 18 heures pile, un quart de l'équipe était en arrêt maladie et les meilleurs éléments ne pensaient qu'à s'en aller. »

7. Quel est le style de contrôle du groupe Valor Livre ?

8. Sur quels leviers de contrôle s'appuie le nouvel actionnaire pour contrôler la maison Arnaud ?

9. Les systèmes de contrôle en place vous semblent-ils cohérents avec les facteurs clés de succès de l'entreprise ? Quels outils de contrôle proposeriez-vous pour piloter Arnaud Éditions ? Le choix du groupe Valor Livre de changer les outils de contrôle sans réfléchir à la stratégie vous semble-t-il pertinent ?

CORRIGÉ

Première partie

Question 1

L'intensité des forces concurrentielles du secteur dans lequel évolue Arnaud Éditions peut être présentée en reprenant les 5 forces (+1) mises en évidence par Porter : l'intensité de la concurrence, le pouvoir de négociation des clients et distributeurs, le pouvoir de négociation des fournisseurs, la menace des entrants potentiels et la menace des produits ou services de substitution.

Pouvoir de négociation des clients	Les grandes surfaces multimédia (par exemple la Fnac et Virgin) représentent une part de plus en plus importante des ventes de livres d'art. Ceci conduit une concentration des réseaux de distribution qui de ce fait accroissent leur pouvoir de négociation face aux éditeurs. Le problème qui se pose pour une petite maison d'édition comme Arnaud est de discuter avec des réseaux de distribution de grande taille qui n'accordent que peu d'intérêt aux petites maisons d'édition et aux éditeurs d'art en particulier.
Pouvoir de négociation des fournisseurs	Les détenteurs des droits des images semblent avoir des exigences croissantes en termes de contreparties financières et sont de plus en plus regardants sur l'utilisation des œuvres : « Les droits d'auteur pour l'artiste, pour les photographes, les musées ou les propriétaires des bâtiments photographiés ont plus que doublé depuis dix ans. »
Menace de substituts	Concurrence des supports numériques pour l'instant hypothétique mais qui pourrait peut-être à terme constituer une menace.
Menace de nouveaux entrants	Les entrants récents sont les musées qui éditent parfois seuls les catalogues de leurs expositions. Ils conduisent à faire du livre d'art un livre qui est lié à une actualité, ce qui n'était pas le cas avant.
Intensité concurrentielle	L'offre de livres d'art se multiplie alors que la demande reste stable (en France). Rachats des petites maisons d'édition par de grands groupes : concentration du secteur. Développement de l'éditeur Maanen. Ce dernier vend des livres dans le monde entier à bas prix, plutôt agréables à l'œil mais pas toujours exacts en ce qui concerne les commentaires.
Pouvoir de l'état	Le livre d'art est soumis à la loi du 10 août 1981 sur le prix unique du livre : Arnaud Éditions fixe donc le prix de ses livres et celui-ci s'impose à tous les distributeurs.

En résumé, l'environnement concurrentiel d'Arnaud Éditions est difficile compte tenu des divers mouvements de concentration qui affectent le secteur. De plus, les droits de reproduction des illustrations et photographies ont plus que doublé en dix ans : ce qui a un impact énorme puisque, si l'on en croit l'estimation réalisée par les comptables et les directeurs de fabrication, ce poste représente aujourd'hui environ 15 % du prix de vente hors taxe.

La réglementation sur le prix unique du livre semble être indispensable au maintien d'une certaine diversité des canaux de distribution.

Question 2

Michael Porter propose de représenter l'entreprise sous forme d'une chaîne de valeur. Il met en évidence 9 activités de base dont cinq principales : logistique interne (réception, entreposage), production, logistique externe (traitement des commandes, livraison), commercialisation et services (installation, réparation) ; et quatre dites de soutien : approvisionnements, études et développement technologique, gestion des ressources humaines, activités générales d'infrastructure (comptabilité, direction générale). En général, dans une industrie donnée, plusieurs organisations se partagent les différentes activités de la chaîne de valeur, de la conception de l'offre jusqu'au service après-vente pour le client final. On peut donc distinguer la chaîne de valeur externe (processus amont et aval à ceux que l'entreprise assure) et la chaîne de valeur interne (processus assurés par l'entreprise).

Chaîne de valeur interne

Activités de soutien :

- Activités générales d'infrastructure :
2 comptables qui enregistrent les opérations d'achat et de vente. On peut penser que les opérations d'inventaire sont réalisées par un expert-comptable externe.
- Gestion des ressources humaines : secrétaire général.

Activités principales :

- Production :
 - Éditeur et 8 responsables d'édition qui choisissent les titres à éditer et coordonnent les différents intervenants.
 - 3 iconographes qui rédigent des courriers de demandes aux institutions, musées, bibliothèques, assurent la prise de vue des œuvres, sollicitent les autorisations de reproduction auprès des ayants droit, négocient les prix, gèrent les règlements.
 - 9 maquettistes qui s'occupent de la mise en page.
 - 6 chefs de fabrication qui organisent la production du livre et choisissent les fournisseurs, les photogreveurs, les papetiers, les imprimeurs, les relieurs et les brocheurs qui vont être retenus.
- Logistique externe : 3 personnes chargées des envois et livraisons.
- Commercialisation : 3 attachées de presse et un représentant.

Chaîne de valeur externe

- Les auteurs.
- Les correcteurs indépendants.
- Les imprimeurs.
- Les distributeurs.

Il est intéressant de noter qu'une partie importante de la valeur du livre d'art est créée par des personnes qui ne font pas partie de la maison d'édition : l'auteur, les correcteurs, les imprimeurs et les distributeurs. La réussite de la maison d'édition passe donc par sa capacité à organiser un réseau d'intervenants dans lesquels elle a confiance. La réussite passe aussi par ses relations avec les librairies pour réussir à distribuer ses livres.

Question 3

Opportunités :

- Développement des ventes de livre d'art au niveau mondial.
- Possibilité de développer des partenariats institutionnels.
- Possibilité de développer des partenariats avec des entreprises privées.

Menaces :

- Concentration des distributeurs et des éditeurs.
- Développement des livres numériques ?
- Développement de livre d'art peu onéreux mais dont la qualité intellectuelle peut être remise en cause.

Question 4

Forces :

- Renommée mondiale.
- Bonne qualité des produits tant sur la forme que sur le fonds.
- Intervenants extérieurs de qualité avec lesquels la maison d'édition travaille depuis longtemps.

Faiblesses :

- Réseau de distribution.
- Pas de coproductions avec les institutions et les entreprises privées alors que ce type de produit concerne une part de marché croissante de l'édition d'art.
- Positionnement coût plus élevé que les autres maisons d'édition.

Question 5

Pour mettre en évidence l'avantage compétitif de la société Arnaud, il est possible d'utiliser la typologie de Porter. Celui-ci distingue deux stratégies génériques principales : la différenciation et la domination par les coûts.

L'avantage compétitif d'Arnaud Éditions est la différenciation des produits vendus qui sont d'une qualité supérieure à ceux de ces concurrents (par le contenu intellectuel et par les procédés de fabrication) mais à un prix plus élevé.

Facteurs clés de succès du secteur :

- Être bien distribué.
- Avoir de bonnes critiques dans la presse.
- Faire des coproductions au niveau international, avec des institutions ou avec des entreprises.

Facteurs clés de succès maîtrisés par Arnaud Éditions :

- Bonnes critiques dans la presse.
- Renommée mondiale.
- Coproductions internationales.
- Qualité intellectuelle et graphique des livres publiés.
- Conscience professionnelle des salariés.

La qualité intellectuelle et graphique des livres publiés et la conscience professionnelle des salariés ont permis aux Éditions Arnaud d'obtenir de bonnes critiques dans la presse et d'acquérir au cours des années une renommée mondiale qui lui ont notamment permis de développer des coproductions internationales.

L'une des évolutions majeures du secteur semble être le développement des livres d'art reliés à une actualité, à un événement. N'étant pas présente sur les coproductions avec des institutions ou avec des entreprises (de peur de perdre son âme dans des œuvres de commande), Arnaud Éditions n'a pas suivi les évolutions du marché en la matière : elle en subit les conséquences en termes de chiffre d'affaires.

Question 6

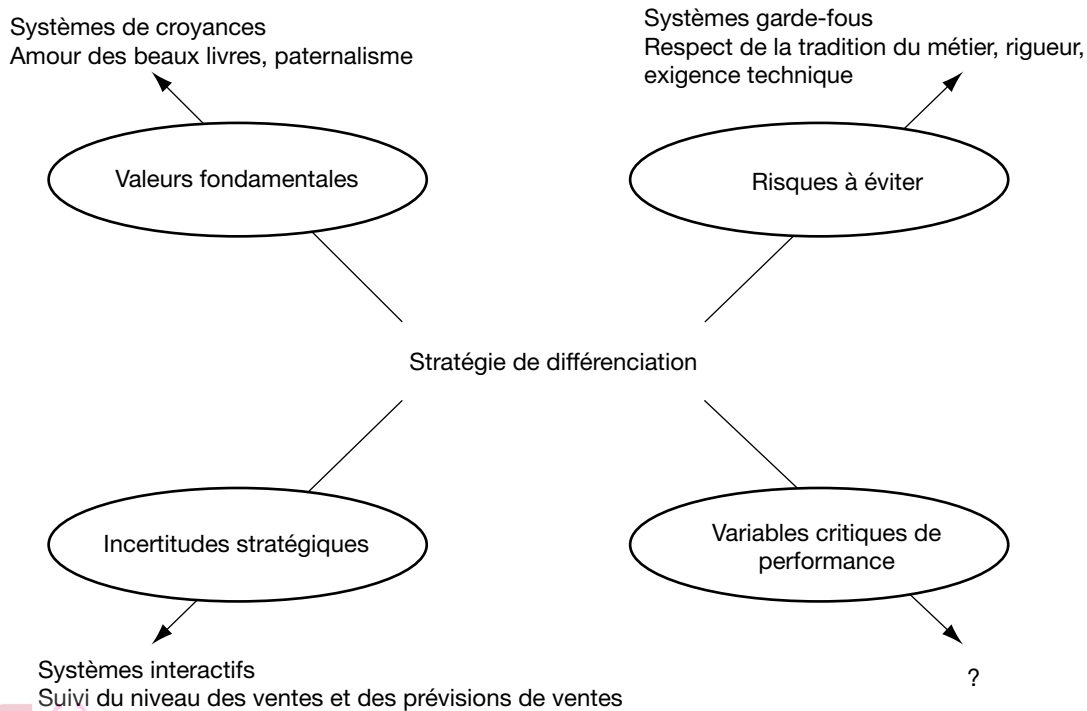
Robert Simons propose de distinguer quatre leviers de contrôle utilisés par les dirigeants : le contrôle diagnostique, le contrôle interactif, les garde-fous et les croyances.

Dans la maison Arnaud, le levier de contrôle fondamental semble être un système de croyance qui réunit l'ensemble des salariés dans un certain « amour » du « beau livre ». Ce système de contrôle est conforté par une gestion de type paternaliste dans laquelle la direction prend soin de chaque personne dans l'organisation dès lors que chacun fait des efforts pour l'organisation.

Il est précisé que « la fabrication de livres est faite dans le respect de la tradition du métier, avec un souci de rigueur et d'exigence technique permanente ». La tradition constitue ici un système garde-fous qui délimite ce qu'il est possible de faire et ce qui est interdit.

Le niveau des ventes et les prévisions de vente sont présentés et discutés chaque mois par le directeur et les directeurs de collection. Ce niveau des ventes constitue une incertitude stratégique forte : le chiffre des ventes réalisées et prévisionnelles est donc utilisé comme un outil de contrôle interactif qui oriente l'attention de chacun dans la maison d'édition et constitue la base des discussions stratégiques.

Les systèmes de contrôle diagnostique semblent absents de la maison d'Éditions Arnaud.



En combinant les incitations (non monétaires) issues du système paternaliste, un système de garde-fous basé sur la tradition, la rigueur et l'exigence technique, et, le suivi des incertitudes stratégiques par le suivi du niveau des ventes, la maison Arnaud Éditions semble avoir trouvé un certain équilibre qui lui a permis d'être bénéficiaire pendant plus de trente ans.

En revanche, l'absence de système de contrôle diagnostique suggère l'absence de suivi des variables critiques de performance. Ceci s'explique peut-être par le fait qu'il ne semble pas y avoir de réflexion stratégique en tant que tel sur l'évolution du secteur. Cette absence de réflexion stratégique sur l'évolution du secteur pourrait avoir conduit aux difficultés des trois dernières années.

Deuxième partie

Question 7

Pour discuter le style de contrôle de Valor Livre, il est possible d'utiliser la typologie de Goold et Campbell. Ces derniers distinguent trois types de style de contrôle de groupe : la planification stratégique, le contrôle stratégique et le contrôle financier.

Le groupe se comporte de la manière suivante :

- Il laisse la maison d'Éditions Arnaud choisir sa stratégie.
- Il a acheté les Éditions Arnaud dans une situation financière incertaine et semble chercher à croître par des acquisitions.
- Les ressources sont allouées en fonction de critères financiers et tous les projets rentables sont acceptés.
- Les objectifs financiers dominent.

Ces différents éléments laissent penser que le groupe Valor Livre est géré avec un style de contrôle financier. Se pose la question de l'adéquation de ce style de contrôle retenu par le groupe avec la stratégie de la filiale Arnaud Éditions.

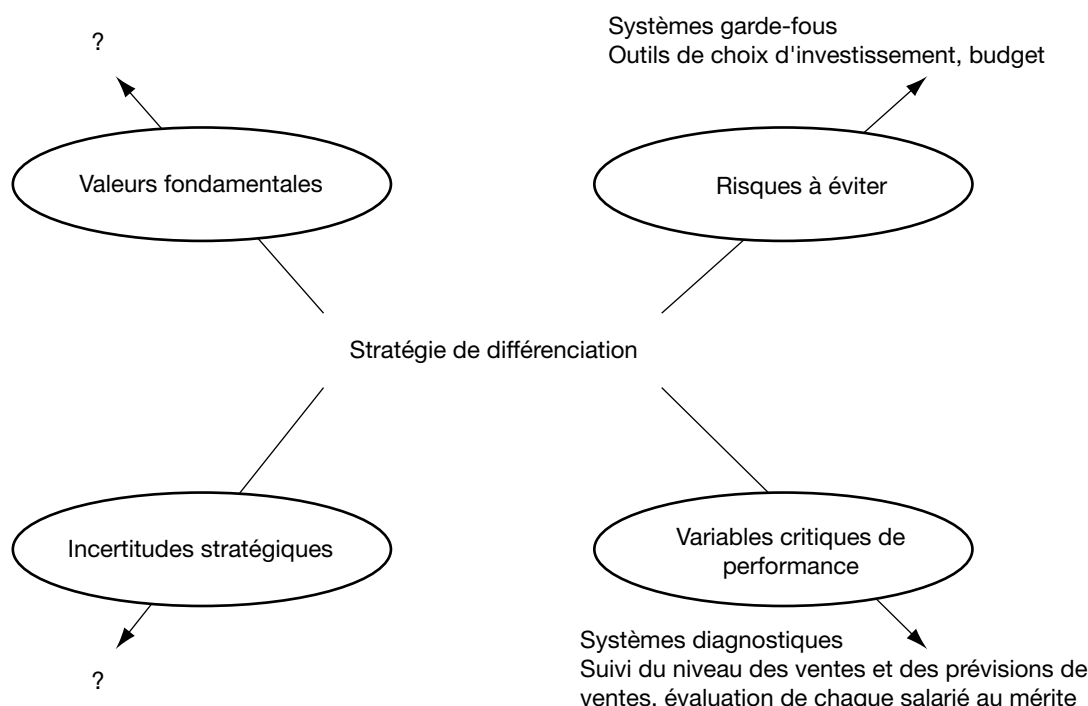
Question 8

Les chiffres des ventes et les prévisions de vente sont utilisés pour surveiller les résultats de l'organisation et corriger les déviations par rapport aux standards prédéfinis de performance. Éric Arnaud suggère qu'ils sont utilisés de manière assez coercitive et vexatoire. À ce titre, ils

s'apparentent à un système de contrôle diagnostique. Par ailleurs, chaque salarié a des primes en fonction de la performance du groupe, de la maison d'édition et de ses performances individuelles : ceci doit permettre de s'assurer qu'il agira bien dans le sens des intérêts de l'entreprise.

Les outils de choix d'investissement constituent des garde-fous : ils délimitent les livres qui peuvent être publiés et ceux qui ne peuvent pas être publiés en considérant que le compte d'exploitation prévisionnel doit montrer que la rentabilité est atteinte à la fin de la deuxième année de vie, faute de quoi le projet est rejeté. Le budget est aussi un outil de type garde-fous puisqu'il a un caractère impératif et que les dépenses ne doivent pas être plus importantes que prévu.

En revanche, le système de croyance semble plutôt être facteur de démotivation : les salariés n'ont plus aucun sentiment d'appartenance et les meilleurs s'en vont. Il n'y a plus de valeurs partagées dans l'organisation. De même, les outils de contrôle ne semblent pas être utilisés à des fins d'apprentissage stratégique : il n'y a pas de systèmes de contrôle utilisés de manière interactive.



Les seuls systèmes de contrôle qui semblent subsister sont des systèmes de contrôle qui visent à encadrer les choix qui sont faits (systèmes de contrôle diagnostique et garde-fous) mais aucun système de contrôle ne vise à rechercher des solutions stratégiques et à apprendre. Le nouveau système de contrôle conduit à refuser de nombreux projets et mécontente les salariés qui n'ont plus de réel sentiment d'appartenance à l'entreprise (certains ont d'ailleurs décidé de s'en aller).

Question 9

Les facteurs clés de succès sur lesquels s'est appuyée la maison Arnaud sont notamment la qualité intellectuelle et graphique des livres publiés et la conscience professionnelle des salariés. Ceci lui avait permis d'obtenir de bonnes critiques dans la presse, une renommée internationale et de ce fait des coproductions internationales. Les systèmes de contrôle développés chez Arnaud Éditions depuis son rachat sont de nature à mettre en péril la qualité des livres proposés par les économies de coût demandées et ont mis à mal la conscience professionnelle des salariés du fait des systèmes de surveillance et de primes mis en place. Globalement, il semble donc y avoir un manque de cohérence entre les facteurs clés de succès de l'entreprise et les systèmes de contrôle retenus.

Seuls des indicateurs financiers à court terme ont été choisis par le groupe Valor pour piloter Arnaud Éditions. L'activité d'édition de livres d'art prend du temps. S'il semble logique d'évaluer la rentabilité des lancements de livre, il faut certainement le faire sur une durée plus importante.

Par ailleurs, l'évaluation de tous et l'attribution de primes sur des indicateurs financiers peuvent avoir des effets pervers et n'ont pas toujours les effets positifs escomptés en termes de motivation. On peut se poser la question de l'intérêt du système dans cette société. Des indicateurs non financiers, inclus dans un tableau de bord, pourraient aider au pilotage des diverses activités.

En rachetant Arnaud Éditions, le groupe Valor Livre semble considérer que le problème de la maison d'édition est d'abord un problème de contrôle, de motivation et de maîtrise des dépenses. Or, si la société semble avoir d'indéniables qualités, son problème majeur semble d'abord être un problème de stratégie : comment être mieux distribué ? Comment augmenter les coproductions sans perdre son âme ? Le problème n'a pas été traité par Valor Livre.

QCM

QUESTIONS

1. DAS signifie :
 - a. Ensemble de compétences spécifiques.
 - b. Domaine d'activité stratégique.
 - c. Réponse stratégique à une agression (« *Due As Sensitive* »).
 - d. Une allocation de ressources spécifiques (« *Diligent assets specific* »).
2. La stratégie globale d'entreprise (ou stratégie corporate) désigne :
 - a. La définition de la mission et du périmètre de l'organisation.
 - b. La définition de l'avantage concurrentiel pour chaque activité.
 - c. Des stratégies spécifiques aux entreprises multinationales.
 - d. Une stratégie consistant à se replier sur le cœur de métier.
3. La segmentation marketing vise à :
 - a. Diviser les consommateurs en groupes de comportements d'achat homogènes.
 - b. Diviser les activités d'une entreprise en groupes homogènes de technologies, de marchés et de concurrents.
 - c. Acquérir des connaissances nouvelles sur la concurrence.
 - d. Diviser les concurrents en groupes homogènes de réseau de distribution et de clients.
4. Quelles fonctions sont des fonctions de soutien de la chaîne de valeur :
 - a. Services ?
 - b. Gestion des ressources humaines ?
 - c. Logistique (interne et externe) ?
 - d. Infrastructures et systèmes ?
5. Les leviers de contrôle de Simons mettent en évidence :
 - a. La manière dont une entreprise peut prendre le contrôle d'une autre entreprise.
 - b. Qu'il n'y a qu'un seul mode de contrôle efficace dans les organisations.
 - c. Que les organisations utilisent toutes de la même manière le contrôle de gestion.
 - d. Que les systèmes de contrôle de gestion peuvent aider à faire émerger des stratégies.
6. Quelles sont les trois stratégies dites « génériques » :
 - a. Différenciation ?
 - b. Réduction de prix ?
 - c. Internationalisation ?
 - d. Focalisation ?
7. À partir de la matrice BCG, dans quels cas un DAS doit-il être abandonné par l'entreprise :
 - a. Dilemme ?
 - b. Vache à lait ?
 - c. Star ?
 - d. Poids morts ?

8. Les compétences sont :
 - a. Les activités et processus au travers desquels une organisation déploie ses ressources.
 - b. L'ensemble des activités aboutissant à la mise à disposition d'un bien ou d'un service au consommateur final.
 - c. L'ensemble des procédés permettant la transformation de matières premières.
 - d. Les actifs tangibles de l'entreprise.
9. Lorsque l'entreprise propose une offre dont la valeur perçue est différente de celle des offres des concurrents, on parle de :
 - a. Stratégie de différenciation.
 - b. Stratégie de prix.
 - c. Stratégie de focalisation.
 - d. Stratégie de niche.
10. La stratégie « business » consiste à :
 - a. Composer un portefeuille de DAS.
 - b. Réduire le coût unitaire des biens ou services.
 - c. Définir l'avantage concurrentiel que l'on souhaite développer pour chaque activité.
 - d. « Faire des affaires ».
11. Le tableau de bord :
 - a. Sert uniquement au *reporting*.
 - b. A été inventé par Kaplan et Norton.
 - c. Est un ensemble d'indicateurs financiers et non financiers utilisés pour piloter l'organisation.
 - d. Est toujours plus efficace que le contrôle budgétaire.
12. Dans les entreprises qui ont une stratégie de différenciation :
 - a. Le contrôle de gestion ne sert à rien.
 - b. Il faut prendre en compte les aspects non financiers de la performance (qualité, réactivité, etc.).
 - c. Il faut évaluer les managers de manière stricte en fonction du respect des objectifs budgétaires.
 - d. Le calcul des écarts est inutile.
13. Le modèle de Goold et Campbell montre que :
 - a. Divers styles de contrôle des filiales existent dans les groupes.
 - b. La stratégie est toujours émergente.
 - c. La stratégie est toujours délibérée.
 - d. Le siège n'a aucune fonction dans un groupe diversifié.
14. La stratégie est :
 - a. Toujours l'affaire des dirigeants.
 - b. Parfois émergente.
 - c. Toujours couronnée de succès.
 - d. Une notion inutile pour comprendre le comportement des entreprises.
15. Un bon indicateur doit être :
 - a. Simple et compréhensible.
 - b. Fiable.
 - c. Plus utile que son coût.
 - d. Caché.

RÉPONSES

1. b ; 2. a ; 3. a ; 4. b d ; 5. d ; 6. a b d ; 7. d ; 8. a ; 9. a ; 10. c ; 11. c ; 12. b ; 13. a ; 14. b ; 15. a b c.

BIBLIOGRAPHIE

Les références proposées correspondent, dans le cas des ouvrages édités initialement en anglais, aux traductions et adaptations françaises (éditeur, date de publication)

Stratégie :

- A. Desreumaux, X. Lecocq, V. Warnier, *Stratégie*, Paris, Pearson éducation, 2006.
- G. Johnson, K. Scholes, R. Whittington, F. Fréry, *Stratégique*, Paris, Pearson éducation, 9^e édition, 2011.
- O. Meier, *Diagnostic stratégique*, Paris, Dunod, 3^e édition, 2011.
- H. Mintzberg, *Grandeur et décadence de la planification stratégique*, Paris, Dunod, 1994.
- H. Mintzberg, B. Ahlstrand, J. Lampel, *Safari en pays stratégie*, Paris, Village Mondial, 2005.
- M. Porter, *Choix stratégiques et concurrence (Competitive strategy)*, Paris, Economica, 1982.
- M. Porter, *L'avantage concurrentiel (Competitive advantage)*, Paris, Interéditions, 1986.
- J.-F. Soutenain, C. Torset, *Le meilleur du DCG 7, Management*, Paris, Foucher, 2^e édition, 2011.

Contrôle et pilotage :

- R. Anthony, *La Fonction contrôle de gestion*, Paris, Publi-Union, 1993.
- L. Bensimhon, Christophe Torset, *Le meilleur du DSCG 3, Management et contrôle de gestion*, Paris, Foucher, 2^e édition, 2010.
- P. Boisselier et al., *Contrôle de gestion*, Paris, Vuibert, 4^e édition, 2013.
- A. Burlaud, C. Simon, *Comptabilité de gestion : Coûts/Contrôle*, Paris, Vuibert, 2003.
- R. Demeestere, P. Lorino, N. Mottis, *Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise*, Dunod, 2009.
- D. Leclère, *L'essentiel de la gestion budgétaire*, Paris, Eyrolles, 2012.

- 5 forces concurrentielles de Porter 17
- 5 P de la stratégie 8
- Analyses d'écarts 59
- Anthony 44
- Balanced Scorecard* (ou tableau de bord prospectif) 90
- Budget 85
- Budget de production 56
- Budget des approvisionnements 56
- Budget des ventes 55
- Budget de trésorerie 57
- Chaîne de la valeur 14
- Compétences 14
- Compétences distinctives 14
- Compétences organisationnelles 14
- Contrôle budgétaire 59
- Contrôle des projets 102
- Contrôle diagnostique 50
- Contrôle financier 27
- Contrôle interactif 50
- Contrôle opérationnel 43
- Contrôle stratégique 27, 43
- Critique du budget 83
- Cycle de vie 24
- Diagnostic externe 16
- Diagnostic interne 13
- Diagnostic stratégique 12
- Dilemme 24
- Diversification 32
- Domaine d'activité stratégique 11, 22
- Écart global 61
- Écart sur activité 65
- Écart sur budget 65
- Écart sur charges indirectes 64
- Écart sur chiffre d'affaires 67
- Écart sur coût d'unité d'œuvre 65
- Écart sur coûts 60
- Écart sur main-d'œuvre directe 63
- Écart sur marge 68
- Écart sur marge commerciale 67
- Écart sur matières premières 61
- Écart sur prix 67
- Écart sur profits 67
- Écart sur rendement 65
- Écart sur volume 61, 65, 67
- Écart total 61
- Écoles de pensée sur la stratégie 9
- Facteurs clés de succès 11
- Gestion de projet 103
- Illusions de la planification stratégique 47
- Indicateurs de pilotage 87
- Indicateurs de reporting 87
- Kaplan 90
- Management stratégique 11
- Matrice BCG 25
- Matrice de Ansoff 32
- Mintzberg 9, 47
- Modèle PESTEL 16
- Norton 90
- Pilotage opérationnel 41
- Pilotage stratégique 41
- Planification stratégique 26, 46
- Poids mort 24
- Porter 14
- Processus budgétaire 58
- Projet 102
- Ressources 13
- Ressources uniques 13
- Rôles du budget 82
- Segmentation stratégique 22
- Stratégie 8
- Stratégie de différenciation 29
- Stratégie de domination par les coûts 29
- Stratégie de focalisation 30
- Stratégie délibérée 48
- Stratégie émergente 48
- Stratégie globale (ou *corporate strategy*) 11
- Stratégie globale (ou *corporate strategy*) 21
- Stratégie par domaine d'activité (ou *business strategy*) 11
- Stratégie par domaine d'activité (ou *business strategy*) 29
- Styles de contrôle 26
- Systèmes de croyance 52
- Systèmes garde-fous 52
- Tableau de bord 87
- Typologie de Goold et Campbell 26
- Vache à lait 24
- Vedette 24
- Voies de développement 31

À envoyer à la correction

Auteur : Christophe TORSET

La société Nortex est une PME du Nord de la France employant 57 salariés et produisant depuis plus d'un siècle des étoffes à maille et des tissus imprimés.

Les étoffes à maille se répartissent en deux principales catégories : mailles cueillies et mailles jetées. Les premières sont plus simples et moins coûteuses à industrialiser, elles sont notamment utilisées dans la fabrication de tissus d'habillement, principalement à partir de fils de coton, de lin ou de polyester. Les mailles jetées sont indémaillables et utilisées dans la production de vêtements techniques (vêtements de sport, vêtements professionnels de protection, etc.), mais également dans l'industrie du bâtiment, de l'ameublement ou de la construction automobile.

Chaque type de maille nécessite des machines spécifiques et il n'est pas possible d'alterner la production de plusieurs mailles d'une même sorte sur une machine sans la reprogrammer. L'outillage industriel pour la maille de Nortex est composé de machines anciennes qui génèrent des coûts de maintenance élevés. Pour suivre l'évolution technique dans le secteur, le directeur industriel estime qu'il est nécessaire d'envisager un remplacement de ces machines dans un délai de 3 ans maximum, pour un coût global de 15 millions €. Faute d'investissement dans cet outil industriel, Nortex risque de perdre environ un tiers de sa clientèle actuelle selon le directeur commercial. Pour les produits « maille », la clientèle de Nortex est composée de deux types d'entreprises :

- Pour les mailles cueillies (45 % du CA environ en 2013), des entreprises de bonneterie qui achètent les étoffes et produisent au Maghreb ou en Asie des pièces de confection, principalement pour les gammes premium de la grande distribution et les vêtements des chaînes spécialisées (Celio, Etam, Promod, etc.). Les mailles cueillies produites par Nortex sont reconnues pour leur qualité mais souffrent d'un coût de revient élevé par rapport aux concurrents asiatiques, ce qui entraîne une érosion certaine du chiffre d'affaires depuis plusieurs années, malgré la capacité très appréciée des clients à produire en petites ou moyennes séries dans des délais courts.
- Pour les mailles jetées (40 % du CA en 2013), des entreprises spécialisées dans la production de vêtements techniques pour professionnels, des fabricants d'articles de sport et des entreprises industrielles (chimie, transport, construction) qui passent des commandes spécifiques pour des mailles aux caractéristiques mécaniques ou chimiques adaptées à leur activité. Les mailles jetées produites par Nortex sont réputées pour leur grande qualité et l'entreprise est reconnue pour sa capacité d'adaptation et sa réactivité face aux demandes parfois urgentes et complexes de ses clients industriels. Nortex a notamment développé plusieurs mailles de haute technicité pour lesquelles elle doit déposer des brevets, mais le coût de ces brevets constitue un frein important.

Les tissus imprimés représentent environ 15 % du chiffre d'affaires de Nortex. Cette activité est le fruit du rachat par Nortex de l'entreprise d'ennoblissement créée par le frère du dirigeant actuel de Nortex. Lorsque son frère a décidé de vendre son entreprise de production de tissus imprimés à cause de difficultés financières importantes et de problèmes médicaux, le dirigeant de Nortex a souhaité racheter l'entreprise pour développer cette activité assez éloignée de son métier initial, mais qui permettait d'élargir la gamme des produits proposés aux clients : « si nous vendons du jersey de coton à Celio pour fabriquer des polos ou des caleçons, nous pouvons leur vendre aussi du tissu imprimé pour des tee-shirts ». Le marché du tissu imprimé est très dépendant des effets de mode et très largement dominé par les acteurs asiatiques, notamment chinois, qui ont massivement investi dans l'impression numérique pour proposer toutes sortes de motifs à des tarifs très compétitifs. Paradoxalement, Nortex ne réalise par d'impression sur des étoffes en mailles cueillies fabriquées par ses soins : l'entreprise achète des étoffes bas de gamme à des producteurs asiatiques ou moyen-orientaux, sur lesquelles elle réalise ensuite les impressions demandées par les clients. Nortex est, dans le domaine des tissus imprimés, réputée pour la qualité de ses impressions (l'encre ne bave pas, elle tient parfaitement au lavage, ne déstructure pas les tissus), mais reste handicapée par des coûts de revient élevés. L'entreprise offre, en contrepartie de tarifs plus élevés que la plupart des concurrents, une grande réactivité et une grande qualité de service.

Confrontés à une réduction régulière de son chiffre d'affaires depuis trois ans, à une concurrence accrue dans le domaine des tissus imprimés et à des ressources financières limitées, les dirigeants de Nortex savent qu'ils ne peuvent laisser en l'état le périmètre d'activité de leur entreprise. Ils vous demandent de les aider à concevoir la mutation stratégique de leur entreprise pour les années à venir, avec une exigence : maintenir la production en France.

Pour cela, vous disposez de nombreuses données et analyses en annexe.

TRAVAIL À FAIRE

1. Représentez la chaîne de valeur du secteur en positionnant Nortex dans cette chaîne de valeur. (1 point)
2. À partir du modèle PESTEL, proposez une analyse du macro-environnement du secteur de la fabrication d'étoffes et articles en maille en mettant en lumière l'impact potentiel des principaux facteurs environnementaux sur le secteur. (3 points)
3. En mobilisant le modèle des forces sectorielles de M. Porter, proposez une analyse de l'intensité concurrentielle du secteur. (6 points)
4. Proposez une synthèse de l'analyse sectorielle en termes d'opportunités et de menaces pour les entreprises françaises. (2 points)
5. En explicitant les critères retenus, quelle segmentation stratégique proposez-vous pour l'entreprise Nortex ? (2 points)
6. Proposez une analyse argumentée des forces et faiblesses de Nortex dans chacun des domaines stratégiques identifiés. (2 points)
7. Compte tenu des constats et analyses précédents et du niveau limité des ressources financières disponibles pour Nortex, proposez deux options stratégiques au dirigeant de Nortex, en discutant leurs enjeux, les avantages concurrentiels sur lesquels elles sont construites et les risques associés. (4 points)

ANNEXE 1 LES RECETTES DU TEXTILE « MADE IN FRANCE »

En septembre, Jean-Guy Le Floch, PDG d'Armor-Lux, la marque bretonne célèbre pour ses marinières, a prévu d'embaucher, pour ses usines quimpéroises (Finistère), une quinzaine de jeunes femmes, comme il l'a déjà fait – dans les mêmes proportions – il y a quelques mois.

L'initiative est singulière dans une industrie française de la confection textile sinistrée depuis des années par des délocalisations massives. À l'heure où le ministre du redressement productif, Arnaud Montebourg, lance son logiciel Colbert 2.0, pour aider les PME à évaluer leur intérêt à relocaliser en France, elle traduit le fait que quelques entreprises parviennent à subsister et à continuer à produire en France. « On y arrive, mais c'est très difficile, malgré la demande de plus en plus importante de produits fabriqués en France », ne cache pas M. Le Floch. Cela suppose force adaptations, industrielles et stratégiques.

Et des adaptations, il y en a eu. Rudes. S'il employait plus d'un million de salariés sur le territoire national au début des années 1980, ce secteur n'en totalisait plus que 103 000 fin 2010, selon les chiffres les plus récents de l'Insee. Aujourd'hui, si quelques gros employeurs, comme Dim, Petit Bateau, Lacoste, Chantelle, Descamps, Armor-Lux, Saint-James ou Grandis comptent plusieurs centaines de salariés, la majorité des entreprises en emploie moins de quarante, souligne Emmanuelle Butaud-Stubbs, déléguée générale de l'Union des industries textiles.

Comment ces industriels résistent-ils à la concurrence effrénée de pays où la main-d'œuvre est dix fois moins chère ? « Il faut réussir à vendre plus cher pour pouvoir se maintenir sur le sol français, travailler dans le luxe, le très haut de gamme, les spécialisations à forte valeur ajoutée, les vêtements professionnels, techniques, ou se différencier par le style », répond Emmanuelle Butaud-Stubbs.

Au-delà d'une volonté « civique » de se maintenir sur le sol français avancée par quelques-uns d'entre eux, la plupart des acteurs mettent d'abord en avant la réactivité dont ils ont appris à faire preuve face à leurs acheteurs.

Une qualité absolue

« Nous avons acquis une autre forme de compétitivité : notre savoir-faire nous permet une grande réactivité, comme de proposer un réassort en une semaine, voire deux jours, là où il faut compter quatre mois en Asie », explique Dominique Seau, président d'Eminence, qui emploie 250 ouvrières dans le tricotage de sous-vêtements masculins, sur deux sites dans le Gard.

Évoquant ses sites de confection à Quimper et à Troyes (Aube), M. Le Floch mentionne aussi la certitude de trouver « une qualité absolue, sans risque ». « Nous voulons préserver le savoir-faire qualitatif existant », indique lui aussi Jose Luis Duran, directeur général de Devanlay, lorsqu'on lui demande pourquoi les polos Lacoste (dont son groupe est le licencié) sont toujours fabriqués à Troyes.

« Le site devient un centre mondial de formation pour nos équipes et, très honnêtement, c'est devenu un peu à la mode de produire en France. Surtout des séries limitées, appréciées par les Asiatiques ou les Sud-Américains », relève M. Duran.

Lacoste a conservé 1 200 salariés dans ses ateliers dans l'Aube ; il les a réorganisés pour y produire moins de polos et de chemises mais « davantage de séries limitées, tous les prototypes des défilés, les commandes comme celle du Comité olympique pour les Jeux d'hiver ».

« Délais très courts, petites séries, sur-mesure », c'est ce qui peut permettre de justifier le maintien d'un atelier de confection de linge de maison à Gérardmer (Vosges), confirme Paul de Montclos, le PDG de Garnier-Thiebaut.

Pour son confrère Raphaël Denis, qui dirige Toiles de Mayenne, un fabricant de tissus de décoration haut de gamme – mais pas de luxe – installé à Fontaine-Daniel (Mayenne), il faut tendre vers le luxe, afin de trouver des marges.

À moins de panacher sa production : réaliser une partie en France et une autre dans des pays à plus bas coûts de fabrication. M. Denis, qui dispose d'un outil intégré en France (du tissage à la confection et au conseil en décoration), sous-traite une infime partie de sa collection en Inde. Il n'a pas envie d'amplifier le mouvement, « parce qu'on n'aurait pas les mêmes garanties de savoir-faire. »

Chez Armor-Lux, si les marinières sont toujours tricotées en Bretagne, 60 % de la production se fait hors de France : les commandes pour la SNCF, La Poste ou les uniformes des employés de Leroy Merlin ou de Casino sont sous-traitées, pour des raisons de prix, dans le bassin méditerranéen.

Une partie du secteur cherche son salut dans les textiles de santé et les textiles techniques (hors mode), où la valeur ajoutée est plus forte. C'est le cas des Thuasne, Sigvaris, Hartman, ou encore Lemahieu, dans le Nord : il « est impossible de livrer bataille ailleurs que dans les produits de niche, très spécialisés », considère Édith Lemahieu, codirectrice générale.

La PME produit des sous-vêtements chauds, vendus en grande surface, des vêtements à vocation médicale ou de la lingerie cosmétique, qui libère des agents amincissants, hydratants ou accélérateurs de bronzage. « Il faut des produits innovants », affirme Mme Lemahieu. Tout en travaillant en réseau avec des universités, des laboratoires, elle pressure ses coûts et calcule le fil au gramme près et le prix de la main-d'œuvre au centième de minute.

Nicole Vulser, 23 juillet 2013, *Le Monde*.

ANNEXE 2 LE RETOUR EN FORCE DU TEXTILE « MADE IN FRANCE »

Non, l'industrie textile n'a pas disparu de France. Si nombre d'entreprises ont été laminées par les importations à bas coûts, d'autres résistent en innovant et en diversifiant leurs marchés. Et le matériau textile conquiert désormais des secteurs multiples.

C'est une ficelle d'apparence banale. Elle est utilisée par les bouchers pour les rôtis. Elle n'en recèle pas moins un concentré de technologies. Et symbolise, pour la Corderie Meyer-Sansboeuf et ses 48 salariés de Guebwiller (Haut-Rhin), une vraie mutation. « En 2011, les normes européennes sur ces produits ont changé, raconte Benoît Basier, qui a repris en 2007, à la barre du tribunal de commerce, cette société créée en 1881. Un rôti est un milieu aqueux sur lequel on ajoute de la graisse, de l'alcool ou un acide, qu'on va chauffer à haute température et peut-être congeler. Les nouvelles normes imposent donc que la ficelle reste neutre vis-à-vis de tous ces réactifs entre - 40 °C et + 220 °C. Comme nous détenions 85 % du marché

français, nous avons dû revoir toutes nos ficelles alimentaires en dix-huit mois. Nous avons bousculé notre R&D en constituant une équipe transversale composée d'ingénieurs, d'ouvriers et même d'une comptable pour nous aider à garder les pieds sur terre. Nous avons mobilisé nos savoir-faire et fait appel à des laboratoires extérieurs pour des compétences ponctuelles, sur les polymères par exemple. »

L'entreprise relève donc le défi et met sur le marché une ficelle innovante, Rotifil, à peine plus chère que les produits traditionnels. Elle réussit ainsi à garder sa place sur un marché de l'alimentaire qui lui fournit 60 % de ses 5,7 millions d'euros de chiffre d'affaires, aux côtés de la plaisance (15 %) et des cordes à usage industriel (25 %).

Créativité, réactivité et qualité premium

Mobiliser ses compétences pour consolider ses marchés, c'est ce qu'ont fait certains survivants de la crise textile. Ainsi, la société Julien Faure, à Saint-Just-Saint-Rambert (Loire), réalise au début des années 1990, avec le soutien d'Oséo (l'Anvar, à l'époque), le prototype d'un métier à tisser à navette rapide (fidèle à la technologie ancienne, mais plus performant). De fait, quand ses sous-traitants en passementerie ferment les uns après les autres, le dernier en 2002, ce spécialiste du ruban fantaisie, mode et haut de gamme doit réagir. « Délocaliser n'était pas dans notre culture et nous aurions perdu en réactivité. Comme il ne se fabriquait plus de métiers adaptés à nos articles, nous avons constitué en interne une équipe de mécaniciens pour réaliser nos propres machines », explique Julien Faure, PDG et représentant de la cinquième génération de cette maison née en 1864 et employant une centaine de salariés avec ses filiales (J.B. Bernard et Vert & Renouat). Elle a connu des heures fastes, quand les églises de toutes confessions lui achetaient beaucoup d'ornements, et moins fastes durant les crises.

Aujourd'hui, le luxe tire son activité et elle sert tous les grands noms de France et du reste du monde : LVMH, Chanel, Hermès, etc. L'Italie et l'Espagne demeurent de bons clients et les États-Unis représentent son premier débouché hors Europe. « En Chine, nous fournissons des marques locales qui veulent se différencier en achetant des composants ailleurs », se félicite Julien Faure. Le dirigeant dispose d'un studio interne qui crée unis ou dessins sophistiqués à l'aide du logiciel de CAO conçu par ses informaticiens maison : « Aujourd'hui, il faut aller vite et livrer les clients par messagerie express », observe-t-il.

Répondre à des demandes très pointues et apporter du service, c'est aussi le leitmotiv de Michel Kekayas, PDG de BIC (Blanchisserie industrielle du Centre), à Saint-Chamond (Loire), qui œuvre dans un tout autre domaine, celui des chiffons d'essuyage pour l'industrie réalisés à partir de textiles dits de réforme achetés auprès des loueurs de linge (draps, nappes etc.). Pour contrer les importations de l'ex-Europe de l'Est qui trustent aujourd'hui 80 % du marché, il a opté pour une qualité « premium ».

« Nous offrons des chiffons très spécialisés répondant à des cahiers des charges », précise le dirigeant, qui propose aussi à ses clients un service de reprise des produits d'essuyage après utilisation afin de les libérer de la gestion de « ces déchets considérés comme dangereux ». De plus, et en capitalisant sur son savoir-faire dans le tri et le recyclage de rebuts textiles, l'entreprise de 60 salariés, fondée en 1936, prévoit de lancer, fin 2014 ou début 2015, des matériaux isolants éco-conçus capables de remplacer la laine de verre. Pour cela, elle a recruté un ingénieur, coopéré avec trois écoles d'ingénieurs et bénéficié du soutien de l'Ademe, d'Oséo et du conseil régional de Rhône-Alpes. Cette diversification, qui a fait l'objet de deux dépôts de brevet, sera logée dans une entité baptisée Eko-Text et dont le capital doit accueillir des financiers car l'investissement industriel est estimé à 6 millions d'euros au moins.

« Le textile a été l'un des secteurs les plus touchés par la mondialisation, analyse Marc Honoré, directeur général du pôle de compétitivité UP-tex, dans le Nord. Mais, paradoxalement, il va peut-être s'en sortir grâce à de nouvelles façons de travailler et à une démarche d'innovation très active. »

Adapter les savoir-faire aux nouveaux marchés

De fait, les entreprises ne ménagent pas leurs efforts pour appliquer leurs savoir-faire, parfois ancestraux, à de nouveaux marchés. Ainsi Polytrame, à Bourgoin-Jallieu (Isère), tisseur de soie dans l'entre-deux-guerres et aujourd'hui l'un des derniers tisseurs français de « monofilament synthétique », s'est orienté vers la confection de filtres pour liquides et le dépoussiérage de l'air. Et depuis l'an dernier, la société (20 personnes) fabrique des toiles en acier inox destinées à la sérigraphie pour cartes électroniques.

Texinov, expert de la maille jetée – indémaillable car chaque aiguille tricote son propre fil –, a démarré en 1972 dans les tulles et voiles de mariées. Dès la décennie suivante, cette production en France se révélant sans avenir, la société basée en Isère (13 millions de chiffre d'affaires 2012 dont les deux tiers à l'export) se

tourne vers l'agriculture – notamment les filets de protection contre les insectes –, le génie civil (géotextiles de renforcement), l'ingénierie textile et le médical, avec à la clé une trentaine de brevets. Dans le domaine agricole – un tiers de son activité – sa marque Filbio fait référence. « Au-delà du filet de base en polyamide programmé pour durer une saison, nous avons développé des produits plus lourds, qui résistent cinq ans, ainsi qu'un filet biosourcé à base de fibres d'origine végétale et donc biodégradable », souligne Marie Tankéré, ingénieur chef de produit et épouse du dirigeant. Dans les travaux publics, les géotextiles de la PME sécurisent les culées d'ouvrages d'art, tel le pont Marie-Sklodowska-Curie à Varsovie. Texinov, qui travaille en lien étroit avec le pôle de compétitivité Techtera, va aussi livrer plusieurs kilomètres de toiles pour la future ligne TGV Tours-Bordeaux dans la traversée du marais poitevin. « Nos géogrilles sont aussi résistantes que le métal et elles sont souples, donc plus faciles à poser », précise Marie Tankéré. Autre fierté : la certification européenne ISO 13485, décrochée en décembre pour ses tissus médicaux destinés à remplacer des ligaments croisés, dans la chirurgie des hernies, les bandelettes urologiques. De quoi accroître ses positions dans ce marché porteur, mais très bagarré.

Même révolution pour Cousin Frères, un groupe familial du Nord créé en 1848 dans le retordage du lin. Au fil des ans, il va se lancer dans les lacets, les filets de pêche, le fil de polyamide et de polyester, avant d'investir de multiples créneaux. « En 1995, la famille a scindé le groupe en plusieurs *business units* spécialisées : Filterie pour le fil à coudre, Trestec pour les cordages, Composites pour les câbles de fibre optique, et Biotech pour les produits médicaux implantables », détaille François Cousin, directeur général de Cousin Biotech. Cousin Filterie, revendu en 2002 à un groupe allemand, fermera ses portes quatre ans plus tard. Mais les autres branches prospèrent même si, en 2008, la famille a cédé Trestec et Composites à Dalle et Associés, « deux personnes avec lesquelles nous gardons des liens importants, relève François Cousin. Nous partageons d'ailleurs certaines structures, comme la direction financière, les ressources humaines ou l'informatique ». La famille n'a conservé que la division Biotech, « pour des raisons affectives, indique François Cousin. J'étais là au départ de cette activité dans laquelle nous sommes entrés un peu par hasard à la fin des années 1980, lorsqu'un client nous a demandé des tresses un peu compliquées en petites quantités en acceptant de payer un prix élevé ». Aujourd'hui, cette activité emploie près de 120 personnes et « il reste encore des marges de progrès importantes », note le dirigeant, qui cite l'adjonction de principes actifs dans ces « bouts de tissu » implantables.

Un matériau qui inspire les start-up

Loin de ses marchés traditionnels de la mode ou de la maison, le textile s'est transformé en un matériau propre à de multiples innovations. Et à l'émergence de start-up étonnantes. À l'image de Tibtech, créée à Bondues (Nord) par Guillaume Tiberghien et spécialisée dans les textiles chauffants ou conducteurs pour le transfert ou le stockage d'énergie. « Nos nappes chauffantes évitent l'utilisation de fours pour la fabrication ou la réparation de composites, indique le dirigeant. Nous mettons aussi au point des chaussures chauffantes. Nous avons une approche volontairement très transversale du marché, et l'innovation se fait à l'interface entre le textile et d'autres métiers comme la métallurgie, la chimie ou l'électronique. »

Marie-Annick Depagneux et Odile Esposito, 8 avril 2013, *La Tribune*.

ANNEXE 3 EXTRAITS DE *DISTRIBILAN*, BULLETIN D'INFORMATION DE L'OBSERVATOIRE ÉCONOMIQUE DE L'INSTITUT FRANÇAIS DE LA MODE (IFM)

Les derniers résultats de la consommation d'articles d'habillement et textiles

Juillet 2013 : hausse des ventes de 2,6 %

Après une hausse de 2,9 % au mois de juin, la consommation d'articles d'habillement et textiles a également bénéficié au mois de juillet d'une progression de 2,6 % en valeur, par rapport au même mois de 2012. Alors que la météo particulièrement maussade du printemps a pesé sur les ventes (notamment en mars et en mai), le retour du soleil cet été a redonné des couleurs à la consommation.

Les résultats des différents circuits de distribution restent malgré tout très contrastés. Ils sont compris entre une croissance de 12,5 % pour la vente à distance et un recul de 9,8 % pour les grands magasins. Selon les différents rayons, les ventes d'articles d'habillement ont progressé de 3,5 %, tandis que celles de textiles ont connu une baisse de 7,2 %.

Au total, pour les sept premiers mois de l'année 2013, la consommation d'articles d'habillement et textiles a enregistré un recul de 1,5 % en valeur et à surface comparable, par rapport à la même période de 2012.

Gildas Minvielle, *Distribilan*, N° 224, septembre 2013.

RÉSULTATS DU MOIS DE JUILLET 2013 EN VALEUR

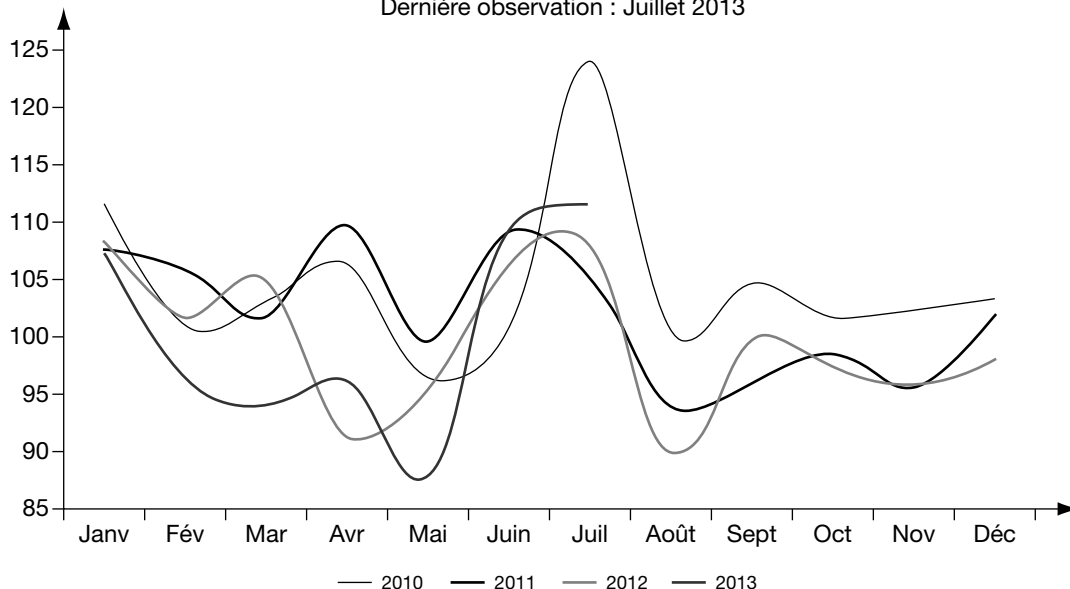
Variation du chiffre d'affaires sur juillet (en %, à surf. comparable)	Indépendants multimarques	Chaînes spécialisées	Chaînes gde diff.	Grands magasins	Magasins populaires	V.A.D. (*)	Hypers-Supers	Total
Prêt-à-porter Homme	+ 0,5	+ 0,4	+ 4,5	- 11,4	...	+ 31,9	+ 20,7	+ 0,6
Petites pièces Homme	+ 10,1	- 0,6	+ 18,1	- 8,5	- 3,0	+ 31,9	+ 3,4	+ 4,0
Sous-vêtements & Chaussants Homme	+ 2,1	+ 4,1	+ 12,2	- 7,1	"	+ 31,9	+ 3,4	+ 5,1
Prêt-à-porter Femme	+ 5,7	+ 3,9	+ 10,5	- 9,4	+ 2,4	+ 29,5	+ 13,4	+ 5,9
Petites pièces Femme	+ 1,3	+ 5,8	+ 19,2	- 5,5	"	+ 29,5	+ 8,3	+ 7,5
Lingerie & Chaussants Femme	+ 1,1	+ 6,8	+ 5,2	- 9,9	+ 2,4	+ 29,5	- 0,7	+ 4,2
Habillement Enfant	- 2,6	- 10,1	+ 3,7	- 14,3	- 4,9	+ 1,3	- 4,2	- 2,1
TOTAL ARTICLES HABILLEMENT	+ 2,9	+ 1,9	+ 8,6	- 9,4	- 0,1	+ 24,0	+ 2,5	+ 3,5
Linge de maison	+ 2,6	- 5,7	...	- 16,7	+ 3,6	- 5,8	- 8,5	- 6,8
Tissu au mètre	- 13,6	- 11,3	...	ND	...	- 5,8	...	- 9,9
Mercerie-Laine	- 1,6	- 10,9	...	ND	- 7,2	ND	...	- 8,3
TOTAL TEXTILE	- 3,9	- 6,8	...	- 16,1	+ 1,9	- 5,6	- 8,5	- 7,2
TOTAL TEXTILE-HABILLEMENT	+ 2,6	+ 1,7	+ 8,6	- 9,8	- 0,0	+ 12,5	+ 0,8	+ 2,6

* VAD : vente à distance (FEVAD). Le mode de calcul des résultats de la VAD a été changé pour mieux tenir compte des évolutions des différents profils d'acteurs. ND : Non disponible.

Concommodation textile-habillement

Indice de chiffre d'affaires, CVS A prix constants 1990 = 100

Dernière observation : Juillet 2013



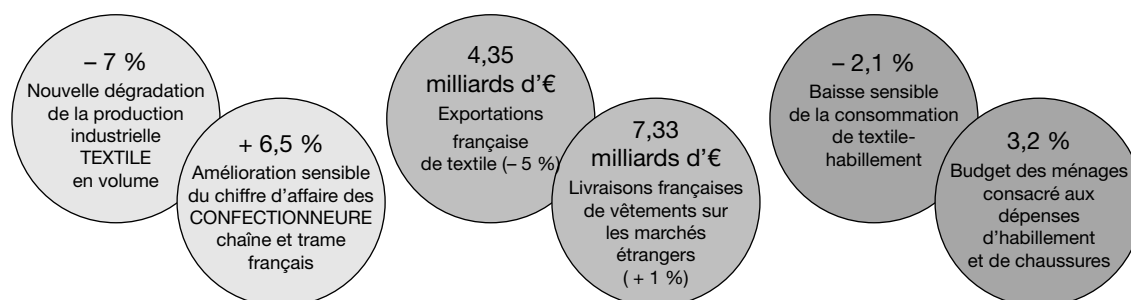
CUMUL EN VALEUR JANVIER-JUILLET 2013 / JANVIER-JUILLET 2012

Variation du chiffre d'affaires (En %, à surf. comparable)	Indépendants multimarques	Chaînes spécialisées	Chaînes gde diff.	Grands magasins	Magasins populaires	V.A.D. (*)	Hypers - Supers	TOTAL
Prêt-à-porter Homme	- 3,2	- 2,3	+ 0,9	- 0,6	...	+ 9,9	- 0,6	- 1,4
Petites pièces Homme	+ 2,8	- 2,9	- 0,5	- 5,1	- 10,2	+ 10,9	- 9,1	- 1,9
Sous-vêtements & Chaussants Homme	- 1,1	- 1,7	- 4,1	- 6,6	"	+ 10,6	- 5,8	- 4,2
Prêt-à-porter Femme	- 2,1	- 1,3	- 1,2	+ 0,8	- 5,3	+ 9,0	- 6,6	- 0,6
Petites pièces Femme	+ 1,6	- 0,1	+ 2,8	- 4,2	"	+ 8,6	- 10,2	+ 0,4
Lingerie & Chaussants Femme	- 0,3	+ 3,3	- 1,7	- 9,4	- 4,8	+ 8,8	- 6,9	- 1,4
Habillement Enfant	- 3,0	- 4,3	+ 0,4	- 5,8	- 8,0	- 3,9	- 9,7	- 3,3
TOTAL ARTICLES HABILLEMENT	- 0,9	- 1,4	- 0,1	- 2,5	- 6,7	+ 6,8	- 7,5	- 1,4
Linge de maison	- 0,4	+ 2,4	...	- 2,7	- 2,2	+ 0,3	- 8,5	- 2,4
Tissu au mètre	- 1,8	- 7,0	...	ND	...	- 0,3	...	- 3,9
Mercerie-Laine	- 3,5	+ 3,8	...	ND	- 0,5	ND	...	+ 2,3
TOTAL TEXTILE	- 1,4	+ 1,7	...	- 2,7	- 2,1	+ 0,2	- 8,5	- 2,1
TOTAL TEXTILE-HABILLEMENT	- 1,0	- 1,3	- 0,1	- 2,6	- 6,5	+ 6,8	- 7,7	- 1,5
CUMUL À PRIX CONSTANTS	- 1,6	- 1,8	- 0,4	- 3,4	- 6,1	+ 4,3	- 8,5	- 2,0

* VAD : vente à distance (FEVAD). Le mode de calcul des résultats de la VAD a été changé pour mieux tenir compte des évolutions des différents profils d'acteurs. ND : Non disponible.

ANNEXE 4 « FAITS ET CHIFFRES », SITE INTERNET DE LA FÉDÉRATION DE LA MAILLE ET DE LA LINGERIE, WWW.LA-FEDERATION.COM

« 2012, une année particulièrement marquée par la crise en France. L'activité du secteur textile-habillement a enregistré un fléchissement significatif. La production a marqué un net repli, tandis que la demande a ralenti tant sur le marché intérieur qu'à l'export. »



Évolution de la production textile en 2012

Indice de production (en % du volume) Sources : INSEE/IFM	2012
Préparation de fibres et filature	- 30 %
Fab. de fibres artificielles et synthétiques	- 27 %
Tissage et tricotage	- 13 %
Ennoblement	- 8 %
Fabrication d'autres articles textiles	- 4 %
Total textile	- 7 %

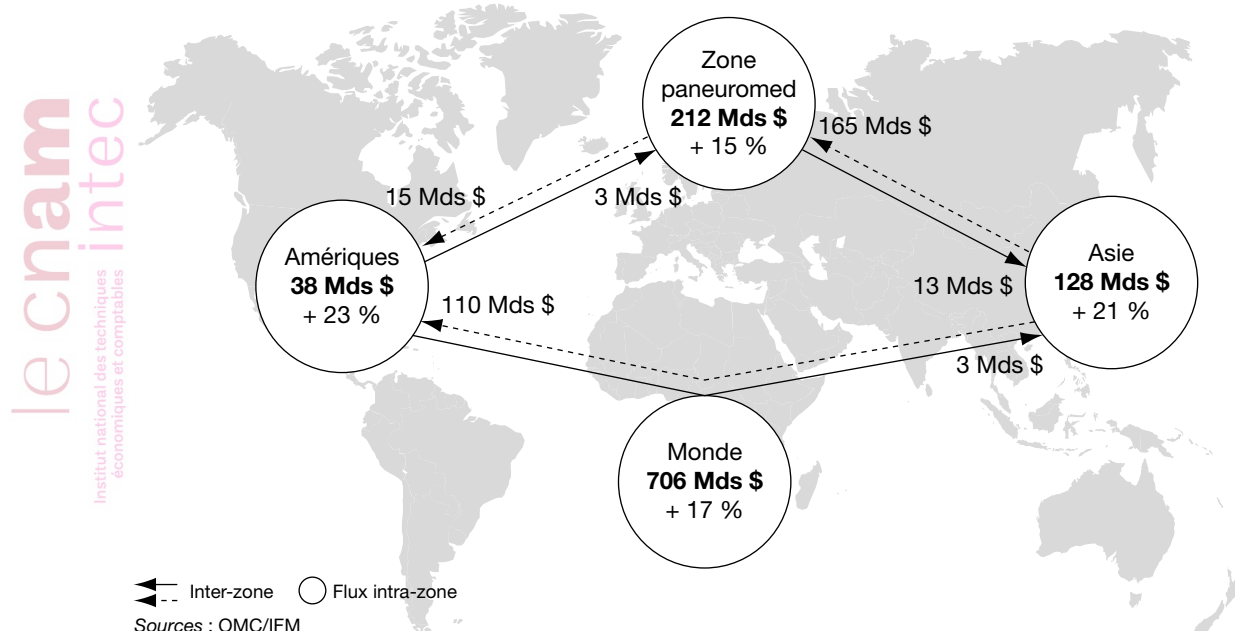
Évolution du CA des vêtements chaîne et trame en 2012

Chiffre d'affaires des vêtements chaîne et trame (en % des valeurs) Sources : DEFI/IFM	2012
Vêtements de dessus Homme et Garçon	- 1,4 %
Vêtements de dessus Femme et Fillette	+ 2,6 %
Vêtements sur mesure	+ 14,4 %
Vêtements de travail	- 2,5 %
Autre vêtement et accessoires	+ 34,5 %
Total vêtements chaîne et trame	+ 6,5 %

Cette année encore, les activités de l'amont de la filière textile témoignent d'un repli significatif. En 2012, la production industrielle de toutes les branches textiles a chuté de - 7 % (- 6 % en 2011).

En revanche, pour la 3^e année consécutive, le chiffre d'affaires des producteurs de vêtements chaîne et trame a progressé : + 6,5 % (versus + 8,7 % en 2011).

Les flux mondiaux et textile-habillement en 2011



2011 confirme le retour à la croissance des échanges mondiaux du textile-habillement (+ 17 % par rapport à 2010).

En hausse de + 15 %, les échanges intra-zone Paneuromed représentent près du tiers des échanges mondiaux.

Les exportations de la zone Asie s'élèvent à 275 milliards de dollars, en progression de 16,5 % par rapport à 2010.

Les exportations des Amériques ont été les plus dynamiques en 2012, mais restent en majorité internes au continent.

Zoom : 39 % c'est la part de la Chine dans le total des échanges mondiaux de textile-habillement, la Chine a exporté en 2011 l'équivalent de 154 milliards de dollars d'habillement, soit 37,3 % du commerce mondial.

Principaux pays clients de la France en 2012

Les exportations de textile-habillement se sont élevées à 11,6 milliards d'euros en 2012, en baisse de - 1,3 %.

Les livraisons à destination des pays de l'UE à 27 ont fléchi de 5,1 %. Hors Europe, elles ont progressé de + 5,5 %. Les exportations d'articles maille et de lingerie se sont stabilisées à 3,4 milliards d'euros et comptent pour près d'un tiers dans le total des exportations.

Les cinq premiers pays clients comptent pour 46 % dans le total des exportations françaises de textile-habillement. À l'exception du Royaume-Uni (+ 8,1 %), les exportations ont reculé dans les principaux pays.

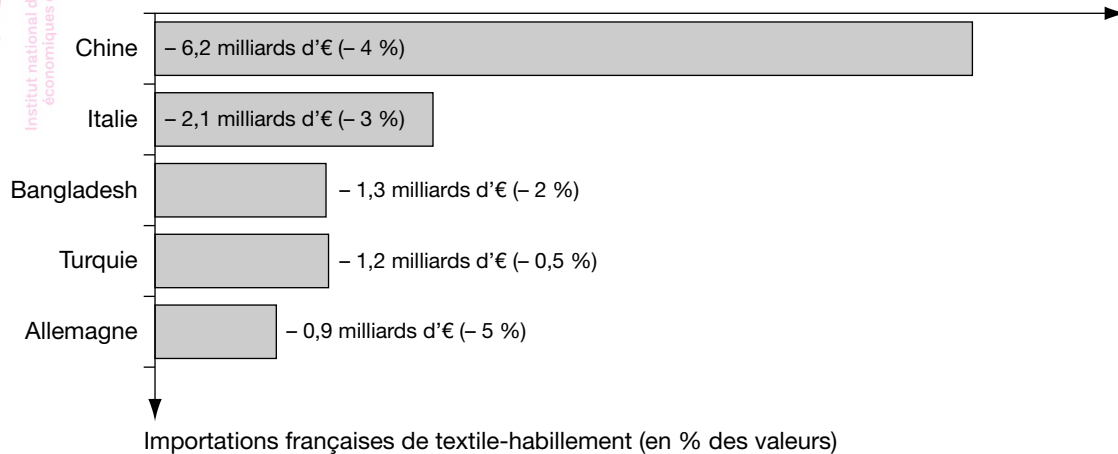
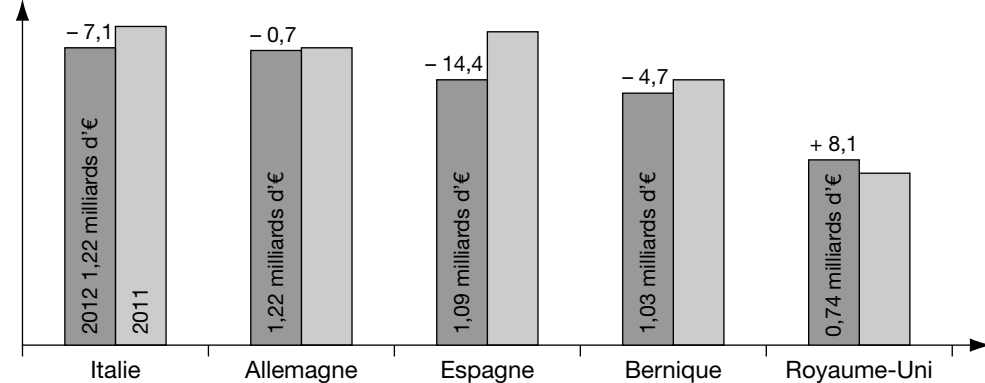
Principaux pays fournisseurs de la France en 2012

En 2012, les importations de textile-habillement sur le marché français ont fléchi de – 4 % pour atteindre 21,8 milliards d'euros, dont 7,2 milliards d'euros en provenance des pays de l'Union européenne à 27. Les importations de vêtements maille et de lingerie se sont élevées à 8,3 milliards d'euros et représentent 38 % du total.

L'ensemble des importations des principaux pays fournisseurs ont reculé. À noter que pour la première fois depuis plusieurs années, la Chine a enregistré une baisse de 4 % de ses livraisons.

Le commerce extérieur de la France en 2012

Exportations françaises de textile-habillement (en % des valeurs)



Importations françaises de textile-habillement (en % des valeurs)

ANNEXE 5 FABRICATION D'ÉTOFFES ET D'ARTICLES EN MAILLE – NES F23

1/ Cadrage économique

L'ensemble de l'industrie française du textile et de l'habillement est soumis à de profonds bouleversements depuis une quinzaine d'années. La production d'étoffes et articles en maille, en particulier, a subi l'impact des importations de produits asiatiques et les conséquences des délocalisations dans les pays à faibles coûts salariaux. Dans ce contexte, les industriels cherchent à se recentrer sur des produits à plus forte valeur ajoutée.

Forte dégradation du tissu industriel

Depuis une quinzaine d'années, l'industrie du textile et de l'habillement en maille a été particulièrement affectée par la très vive concurrence de produits importés de pays à faibles coûts de main-d'œuvre. La production dans les bassins traditionnels s'est maintenue grâce au savoir-faire des industriels, mais ailleurs les délocalisations sont fréquentes en raison d'un fort différentiel de coûts de main-d'œuvre et du renchérissement des tarifs d'approvisionnement en matières premières.

Le nombre d'entreprises n'a cessé de décroître entre 1996 et 2007, au rythme moyen de 8,5 % par an. Malgré un caractère moins intensif en main-d'œuvre que dans l'industrie de l'habillement, les effectifs salariés du secteur ont été divisés par plus de trois sur la période, soit une diminution moyenne de 9,8 % par an, pour atteindre 7 850 salariés en 2007.

Effondrement de l'activité depuis 2004

Entre 1996 et 2003, l'activité des fabricants d'étoffes et articles en maille s'est maintenue entre 1,9 et 2,2 milliards d'euros. Mais, dès 2004, la levée progressive des quotas d'importation sur le textile chinois (accords multifibres) a lourdement pesé sur l'activité des fabricants français. L'arrivée massive en Europe de produits à bas prix a notamment pénalisé les exportations des fabricants français. En 2007, avec 1,3 milliard d'euros, le secteur représentait seulement 0,9 % du chiffre d'affaires de l'ensemble des biens de consommation, contre 2,2 % en 1996. La valeur ajoutée du secteur a quant à elle diminué de 41 % entre 1996 et 2007.

Amélioration des performances financières

Compte tenu des mutations qui animent le secteur (délocalisations, baisse des effectifs, réorganisation de la chaîne logistique, etc.), les entreprises de fabrication d'étoffes et articles en maille sont parvenues à améliorer leurs performances financières entre 1996 et 2007. Le ratio EBE/CAHT s'élevait à 13 % cette dernière année (+ 6,4 points sur la période) et la rentabilité nette est passée de 1,5 % à 11,1 %.

Définition du secteur : Le secteur regroupe la fabrication d'étoffes (velours, peluches, étoffes bouclées ou à longs poils et imitations de fourrures) et d'articles (pull-overs, cardigans, gilets, etc.) tricotés ou crochetés. Il comprend également la fabrication d'articles chaussants tricotés pour hommes, femmes et enfants : chaussettes, bas, collants, etc.

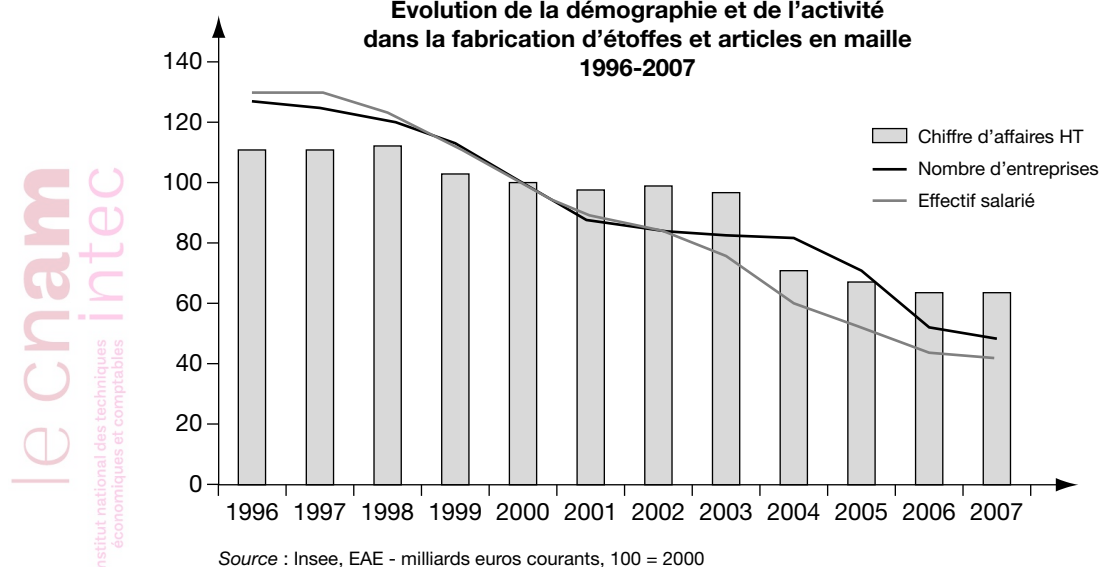
Chiffres clés de la fabrication d'étoffes et d'articles en maille

Chiffres clés	2007	Poids dans l'ind. des BC	Évolution 1996-2007
Nombre d'entreprises	89	2,3 %	- 147
Effectifs salariés	7 848	1,7 %	- 16 500
Chiffre d'affaires HT*	1 271 860	0,9 %	- 931 011
Exportations*	205 685	0,5 %	- 222 162
Valeur ajoutée HT*	464 340	1,2 %	- 323 951
Excédent brut d'expl.*	165 886	1,2 %	18 924
Résultat net comptable*	141 596	1,6 %	107 662

* Kilos euros ; nombre d'entreprises de plus de 20 salariés.

Source : Insee, Enquête annuelle d'entreprises

Évolution de la démographie et de l'activité dans la fabrication d'étoffes et articles en maille 1996-2007



1/ Cadrage économique (suite)

L'industrie de la maille, davantage capitalistique que celle de l'habillement, se caractérise par un éparpillement des structures et une grande technicité qui conduit les fabricants à se tourner vers le marché des textiles techniques innovants.

Un secteur atomisé

Le secteur est majoritairement constitué de petites entreprises : 77 % d'entre elles comptent moins de 10 salariés et seules huit structures emploient plus de 250 salariés. Cette industrie se différencie de l'habillement par sa technique et son intégration puisque le fil est utilisé pour réaliser des produits finis par tricotage ou crochetage. Toutefois, ici aussi l'ouverture des marchés a conduit à la réorganisation internationale du travail. Les activités de fabrication de l'hexagone correspondent désormais à une production très automatisée et plus capitalistique que dans l'habillement.

Orientation vers les textiles techniques

Les professionnels du secteur sont confrontés d'une part à l'intensification de la concurrence en provenance de l'étranger qui met sur le marché des produits bas de gamme à moindre coût et à la concentration des distributeurs toujours plus exigeants en termes de productivité et de flexibilité. Les fabricants orientent donc leur production vers les produits aux séries limitées répondant à des spécificités particulières, les articles haut de gamme destinés aux créateurs de mode et à la haute couture (pour les bas et les collants la création est tournée vers le confort et la fantaisie notamment), ou les produits à plus forte

technicité destinés à divers clients issus de l'industrie (automobile principalement), de la santé, du transport. Ces textiles techniques représentent un réel potentiel pour les industriels français en raison des investissements lourds en R&D et des besoins en main-d'œuvre qualifiée qu'ils nécessitent.

Ratios clés de fabrication d'étoffes et articles en maille

Ratios clés 2007	Fabrication étoffes et articles en maille	Ensemble BC
Exportations/CAHT	16,2 %	31,3 %
VAHT/CAHT	36,5 %	29,7 %
VAHT/Effectif salarié*	59,2 %	85,7 %
EBC/CAHT	13,0 %	10,0 %
RNC/CAHT	11,1 %	6,7 %

* Kilos euros

CAHT : chiffre d'affaires HT, VAHT : valeur ajoutée hors taxe,

EBE : excédent brut d'exploitation, RNC : résultat net comptable

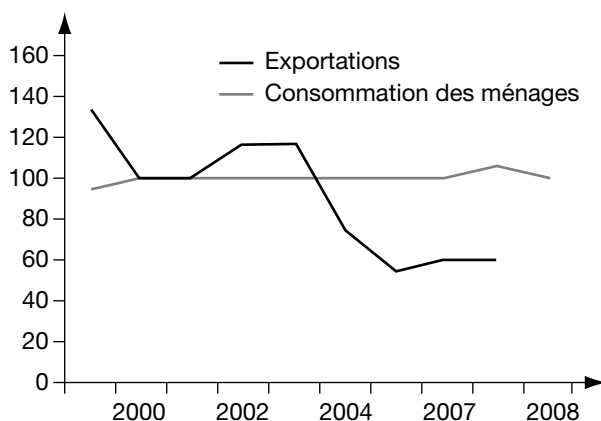
Source : Insee, Enquête annuelle d'entreprises

Répartition des entreprises de fabrication d'étoffes et articles en maille par catégorie d'entreprises en 2010

TPI < 10 salariés	PMI 10 à 249	Ent. taille intermédiaire 250 à 5 000	Grandes entreprises > 5 000	Ensemble étoffes articles en maille
364	99	8	0	471

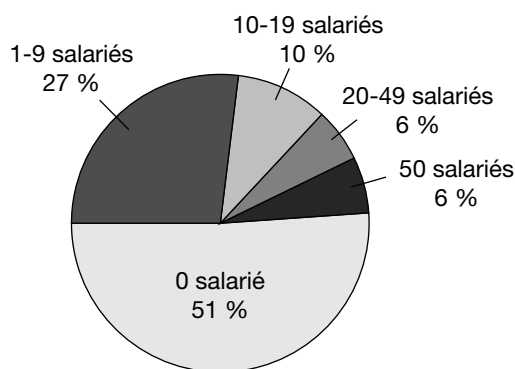
Source : Insee, Répertoire Sirene

Évolution des exportations et de la consommation des ménages en étoffes et articles en maille



Source : Insee, EAE - milliards euros courants, 100 = 2000

Évolution des entreprises de fabrication d'étoffes et articles en maille par tranche d'effectifs en 2010



Source : Insee, Répertoire Sirene

5/ Les recommandations générales pour les industriels

Pour rester compétitive, l'industrie française des étoffes et articles en maille devra mener des actions dans trois domaines en priorité : préserver ses atouts en matière d'innovation technique, de création et de marketing, renforcer ses capacités de commercialisation et combler ses faiblesses en termes de production et de services.

Trois axes d'actions prioritaires pour renforcer la compétitivité des industriels

Préserver les atouts	Renforcer les points forts	Comblar les faiblesses
Innovation technique / R&D : <ul style="list-style-type: none"> Fabriquer des produits de qualité plus élaborée Produits respectueux de l'environnement (fibre biologiques, produits recyclés...) Processus de production écologiques (ISO 14000...) Étoffes aux propriétés nouvelles, produits intelligents (santé, bien-être, performance, etc.) Création / design : <ul style="list-style-type: none"> Conserver une position dominante en termes de mode et d'esthétisme Marketing / gestion des marques : <ul style="list-style-type: none"> Associer une innovation marketing à chaque innovation produit (positionnement clientèle, attentes spécifiques...) Acquérir et maintenir une connaissance très précise des nouvelles tendances : adhésion à des réseaux d'innovation, participations à des salons... 	Commercialisation : <ul style="list-style-type: none"> Réfléchir en amont au concept de distribution le mieux adapté au produit, à la marque, à la clientèle (e-commerce, m-commerce, boutique traditionnelle, etc.) Établir des partenariats avec les filières de débouchés pour les textiles : BTP, domaine médical, etc. 	Développer le « fabriqué en France » : <ul style="list-style-type: none"> S'appuyer sur les compétences locales spécifiques disponibles dans les bassins industriels traditionnels Opter pour des modes d'organisation à forte flexibilité et réactivité (raccourcissement des délais de production, réduction des stocks, etc.) Services : <ul style="list-style-type: none"> Faciliter la relation client : règlement des litiges, prise en charge des retours, etc. Miser sur le service à la clientèle : accueil sur le point de vente, sur-mesure, livraison, etc.

Extraits de la fiche sectorielle « Fabrication d'étoffes et articles en maille », in « Conséquences des changements de mode de vie sur la consommation, la production, la distribution des biens de consommations », Direction Générale de la Compétitivité de l'Industrie et des Services (DGCIS), 2011

À envoyer à la correction
Auteur : Christophe TORSET

EXERCICE : CONTRÔLE BUDGÉTAIRE (16 POINTS)

La société Babylamp fabrique des veilleuses et lampes pour chambres d'enfants en Dordogne. Ces produits bénéficient d'un haut niveau de qualité et intègrent des composants, notamment des interrupteurs et systèmes électriques, très sécurisés pour éviter les accidents domestiques.

En forte croissance depuis trois ans, le chiffre d'affaires de la société continue à évoluer favorablement, bien que moins fortement, mais le résultat de l'entreprise se dégrade. Les dirigeants souhaitent comprendre les raisons de cette détérioration de leur performance pour y remédier au plus vite.

Le directeur de la production a extrait les données d'exploitation du dernier exercice pour analyser les écarts (annexe 1).

TRAVAIL À FAIRE

1. Présentez les budgets prévisionnels et réalisés pour 2013, en faisant apparaître le coût de production, la marge brute, le résultat et l'ensemble des écarts totaux. Commentez. (2 points)
2. Décomposez l'écart sur chiffre d'affaires en un écart sur prix et un écart sur volume. Commentez. (2 points)
3. Décomposez l'écart sur composants en un écart sur prix, un écart sur quantités consommées et un écart sur volume. Commentez. (3 points)
4. Décomposez l'écart sur main-d'œuvre en un écart sur taux horaire, un écart sur temps et un écart sur volume. Commentez. (3 points)
5. Décomposez l'écart sur charges d'atelier en un écart sur budget, un écart d'activité, un écart de rendement et un écart sur volume. L'unité d'œuvre retenue pour la répartition des charges d'atelier est l'heure de main-d'œuvre directe. Commentez. (4 points)
6. Proposez une arborescence graphique pour synthétiser l'ensemble des écarts et proposez un commentaire synthétique et des recommandations pour les dirigeants de l'entreprise Babylamp. (2 points)

ANNEXE DONNÉES DE PRODUCTION 2013**Données prévisionnelles 2013**

Ventes annuelles : 8 800 lampes.

Prix de vente unitaire HT : 90 €.

Stock initial : 500 lampes – Stock final : 500 lampes.

Composants : 158 400 € (essentiellement du fil électrique, du film et des arceaux en plastique dont l'unité d'œuvre est le mètre linéaire et le prix moyen au mètre linéaire est de 18 €).

Main d'œuvre : 4 000 heures à 75 €.

Charges d'atelier : 180 000 € dont 80 000 € de charges fixes.

Frais généraux : 52 000 €.

Données réalisées 2013

Chiffre d'affaires TTC (TVA à 20 %) : 947 952 €.

9 000 lampes ont été produites.

Stock initial : 500 lampes – Stock final : 420 lampes.

Composants : 181 600 € (consommation moyenne : 1,1 mètre linéaire par lampe).

Main d'œuvre : 296 400 € (le coût unitaire de l'heure de main-d'œuvre a augmenté de 4 %).

Charges d'atelier : 190 000 € dont 80 000 € de charges fixes.

Frais généraux : 56 000 €.

Questions à choix multiples (4 points)

Pour chacune des questions suivantes, aucune, une seule ou plusieurs réponses sont possibles (0,5 point par question).

QUESTIONS

1. Le *balanced scorecard*...
 - a) est un budget global.
 - b) est un budget équilibré.
 - c) est un outil de mesure la performance des commerciaux.
 - d) est un progiciel de gestion.
2. En contrôle de gestion, un indicateur...
 - a) est un salarié qui établit des rapports sur le fonctionnement de son service.
 - b) est une mesure chiffrée de l'activité de l'entreprise.
 - c) est nécessairement exprimé en unité monétaire (€).
 - d) doit être pertinent.
3. Le budget des ventes...
 - a) est construit à partir du budget de production.
 - b) intègre les remises accordées aux clients.
 - c) est toujours basé sur une extrapolation statistique des ventes des exercices précédents.
 - d) détermine le budget des charges discrétionnaires.
4. Un écart positif...
 - a) est toujours favorable à l'entreprise.
 - b) n'est favorable que s'il s'agit d'un écart sur coût.
 - c) est favorable s'il s'agit d'un écart sur marge.
 - d) est défavorable s'il s'agit d'un écart sur résultat.
5. Les budgets sont critiqués...
 - a) car ils sont très consommateurs de temps dans l'organisation.
 - b) car personne ne les regarde.
 - c) car ils sont exposés au jugement public.
 - d) car les managers les utilisent parfois comme des outils de sanction.
6. L'approche bottom-up du processus budgétaire...
 - a) favorise la cohérence entre les objectifs industriels et les objectifs des actionnaires.
 - b) est basée sur l'implication et l'adhésion des salariés à la stratégie.
 - c) est beaucoup plus rapide.
 - d) est basée sur une information a priori plus pertinente.
7. La sensibilité d'un indicateur mesure...
 - a) sa capacité à s'émouvoir.
 - b) sa capacité à varier dans tous les sens.
 - c) sa capacité à être compris et utilisé par différents utilisateurs.
 - d) sa capacité à varier dans les mêmes proportions que le phénomène qu'il représente.
8. L'écart total...
 - a) est un synonyme de l'écart global.
 - b) est égal à la différence entre le coût constaté pour la production réelle et le coût prévu pour la production réelle.
 - c) est égal à la différence entre le coût non prévu et le coût prévu.
 - d) est la somme de tous les écarts sur coûts.