

## **Première partie**

### **Présentation de quelques expériences sous la forme de monographies.**

#### **A.1. Le bilan des expérimentations de management par les activités (ABM) dans un grand groupe français.** **page 2**

*Travaux de Philippe Deherripont.*

1. Les raisons à l'origine des expérimentations.
  - 1.1. Les défaillances du système en place.
  - 1.2. Les objectifs assignés à l'ABC/ABM.
2. La mise en oeuvre.
  - 2.1. Les conditions de mise en oeuvre d'un système ABM.
  - 2.2. Les caractéristiques du système mis en place.
  - 2.3. Les problèmes rencontrés.
3. Le bilan de ces expériences.
  - 3.1. les résultats obtenus
  - 3.2. Les perspectives de développement.

#### **A.2. La mise en oeuvre de la méthode de comptabilité par activité dans une moyenne entreprise de l'Ouest de la France.** **page 11**

*Travaux de Pierre Mévellec.*

1. les raisons à l'origine de l'expérience.
  - 1.1. Un contexte concurrentiel difficile.
  - 1.2. L'ancien système de calcul des coûts.
  - 1.3. Des choix stratégiques rendant caduc le système de gestion traditionnel.
  - 1.4. Les problèmes soulevés par la nouvelle logique industrielle.
2. La mise en oeuvre.
  - 2.1. Les acteurs et leurs réactions.
  - 2.2. La démarche d'analyse des activités.
  - 2.3. Un système de gestion pertinent.
  - 2.4. Les objectifs visés par la démarche de gestion par activité.
3. Les résultats obtenus.
  - 3.1. Les premières conséquences.
  - 3.2. Les perspectives d'évolution du système de gestion et de la gestion à OCE.

Bibliographie.

#### **A.3. L'histoire de la productivité globale chez BSN/Danone.** **page 24**

*Travaux de Dominique Centlivre.*

1. Les raisons à l'origine de l'expérience.
    - 1.1. Historique.
    - 1.2. 1987 : une vision du global
  2. A la recherche d'un indicateur de productivité globale.
    - 2.1. Le concept.
    - 2.2. Le mode de calcul.
    - 2.3. La mise en place.
    - 2.4. Les problèmes rencontrés.
  3. Les enseignements tirés de cette expérience.
- Conclusion.

#### **A.4. L'expérience de la comptabilité par activité chez Hewlett-Packard.** **page 31**

*Travaux d'Isabelle Lacombe.*

1. Les raisons qui ont amené le groupe à expérimenter la gestion par activité.
  - 1.1. L'inadaptation de la comptabilité traditionnelle à la diversification de la production de la division Réseaux de Roseville.
  - 1.2. L'incapacité de la comptabilité traditionnelle à maîtriser les coûts de l'usine de Grenoble.
  - 1.3. Une gestion inadaptée aux activités de service : le cas de la maintenance informatique HP France.
2. Mise en place de la méthode de gestion par activité.
  - 2.1. Mise en place dans les unités de fabrication.
  - 2.2. Extension à une unité de service.
  - 2.3. Les obstacles rencontrés.
3. Les résultats obtenus.
  - 3.1. Bilan des expériences au sein des unités de fabrication.
  - 3.2. Bilan de l'expérimentation au sein du service client.
  - 3.3. Quel avenir pour la démarche ABC/ABM.

#### **A.5. De l'optimisation à la performance globale : le projet LASI chez Danone.**

page 41

*Travail de Dominique Centlivre*

Présentation du projet.

1. Problématique.
2. Méthodologie.
3. Le processus approvisionner.
  - 3.1. Le modèle.
  - 3.2. Analyse des coûts du processus.
  - 3.3. Analyse de la performance du processus.
  - 3.4. Analyse des contraintes.
  - 3.5. Synthèse.
4. Le processus acheter.
  - 4.1. Le modèle.
  - 4.2. Analyse des coûts du processus.
  - 4.3. Analyse de la performance du processus.
  - 4.4. Analyse des contraintes.
  - 4.5. Synthèse.
5. Une démarche de progrès global.
  - 5.1. La méthode et ses résultats.
  - 5.2. Le pilotage de la performance.
  - 5.3. Bilan de l'étude.

Annexes.

## **Deuxième partie Etudes et analyses transversales.**

#### **B.1. La comptabilité par activité en France.**

page 59

*Travaux d'Eurogroup et de Pierre-Laurent Bescos.*

1. Les raisons à l'origine des expériences menées.
  - 1.1. insuffisance du système classique en place.
  - 1.2. Attentes et objectifs assignés à la gestion par les activités.
2. La mise en oeuvre d'une gestion basée sur les activités.
  - 2.1. Mise en route de l'ABC.
  - 2.2. L'usage de l'ABC.
3. Etat des lieux des méthodes de gestion en France.
  - 3.1. Les systèmes de gestion des entreprises ne pratiquant pas l'ABC.
  - 3.2. Ce qu'a permis d'obtenir la méthode ABC.
  - 3.3. Les perspectives de diffusion de la gestion par activité.

Bibliographie.

#### **B.2. Les outils de gestion dans les PME.**

page 77

*Travaux de Frantz Rowe, Valérie Fernandez et Christian Picory.*

1. Les outils de gestion des PME.
  - 1.1. Présentation de la nomenclature retenue pour classer les outils de gestion.
  - 1.2. Les PME et leurs outils de gestion.
2. Evaluation des outils : contingence, adéquation et pertinence.
  - 2.1. La contingence des outils de gestion des PME.
  - 2.2. Cohérence des outils de gestion.
  - 2.3. Pertinence des outils de gestion.
3. Perspectives.
  - 3.1- Les limites de l'étude.
  - 3.2 - Les enseignements.

Bibliographie et annexes :  
- annexe 1  
- annexe 2.

**Annexe :**

**B.3. Le management par projet.**

**page 93**

*Travaux de Vincent Giard, François Lhote et Jean-François Troussier.*

1. Quelques grilles de lecture de la diversité des projets.
  - 1.1. La place économique du projet dans l'entreprise.
  - 1.2. Le projet et l'organisation de l'entreprise.
  - 1.3. La place du client par rapport au projet.
2. Diversités et convergences des formes de pilotage.
  - 2.1. Le pilotage temporel du projet.
  - 2.2. Le pilotage économique du projet.
3. Les résultats obtenus.

**Conclusions :  
Une situation en mouvement.**

*Rédigé par Pierre-Laurent Bescos et Marianne Tournon.*

**C.1. Synthèse des expériences françaises.**

**page 105**

1. Système de gestion et modèles productifs.
2. Les conditions du succès des méthodes ABC et ABM.
3. Les causes des freins ou des accélérations dans la diffusion des innovations.
4. Les résultats obtenus grâce à ces innovations.

**C.2. Les expériences étrangères peuvent-elles donner des éléments de réponse ?**

**page 116**

1. Les Etats-Unis.
2. Le Japon.

**C.3. Comment aller plus loin en France dans la diffusion de nouveaux outils.**

**page 119**

1. Les transformations nécessaires dans les professions chargées de l'évaluation de la performance industrielle.
2. Les transformations nécessaires dans la formation et la culture des gestionnaires.
3. Les transformations nécessaires dans le rôle de l'Etat pour encourager l'innovation.

## LISTE DES AUTEURS

<b>Pierre-Laurent Bescos</b>	Professeur à l'Ecole Supérieure de Commerce de Paris, Co-Président d'ECOSIP.
<b>Dominique Centlivre</b>	Doctorante en convention CIFRE : Danone / Centre de Recherche en gestion, Ecole Polytechnique.
<b>Philippe Deherripont</b>	Ancien Directeur de Projet au siège d'un grand groupe industriel français. Actuellement Consultant indépendant au sein de l'Association <i>Echanges et Consultations Techniques Internationaux</i> .
<b>Eurogroup Consultants</b>	Cabinet de conseil en management (Organisation et Reengineering des processus, Contrôle de Gestion, Conception et Mise en oeuvre des Systèmes d'Information).
<b>Valérie Fernandez</b>	Ecole Nationale Supérieure des Télécommunications, Dpt. <i>Economie et Manangement</i> .
<b>Vincent Giard</b>	Professeur à l'IAE de Paris.
<b>Claude Henry</b>	Chercheur CNRS, Laboratoire LIMSI, Université Paris Sud, Orsay.
<b>Isabelle Lacombe</b>	Doctorante en convention CIFRE : Hewlett-Packard / Université Paris XII.
<b>François Lhote</b>	Professeur, Laboratoire d'Automatique, Université de Besançon.
<b>Pierre Mévellec</b>	Professeur IAE. Université de Nantes.
<b>Christophe Midler</b>	Centre de Recherche en Gestion, Ecole Polytechnique.
<b>Christian Picory</b>	Ecole Nationale Supérieure des Télécommunications, Dpt. <i>Economie et Manangement</i> .
<b>Frantz Rowe</b>	Ecole Nationale Supérieure des Télécommunications, Dpt. <i>Economie et Manangement</i> .
<b>Marianne Tournon</b>	Assistante de Recherche ECOSIP.
<b>Jean-François Troussier</b>	Maître de Conférence, Laboratoire IREPD, Université des Sciences Sociales de Grenoble.

# **PREMIERE PARTIE**

## **PRESENTATIONS SOUS FORME DE MONOGRAPHIE**

### **DE QUELQUES EXPERIENCES NOVATRICES**

#### **EN MATIERE DE GESTION**

#### **OU DE MESURE DE LA PERFORMANCE.**

## **A.1. Le bilan des expérimentations de management par les activités (ABM) dans un grand groupe industriel français.**

*Travaux de Philippe Deherripont*

Ce bilan concerne les résultats' de vingt-cinq expérimentations réalisées sur vingt-trois sites industriels d'un grand groupe français à dimension internationale, dont nous ne pouvons divulguer le nom pour **des raisons de confidentialité**.

Cette campagne d'expérimentations s'est poursuivie durant cinq années et concernait des établissements implantés dans sept pays différents, où le système comptable en place était soit de type français soit de type américain.

Nous proposons de voir dans une première partie les éléments qui ont amenés les directions à implanter un management par activités. Puis nous consacrerons notre deuxième partie à la mise en place du système de gestion proposé, sans oublier de s'arrêter sur les difficultés rencontrées. La troisième partie tentera d'établir un bilan rapide de ce qu'a permis d'obtenir ce nouveau mode de gestion.

### **1. Les raisons à l'origine des expérimentations.**

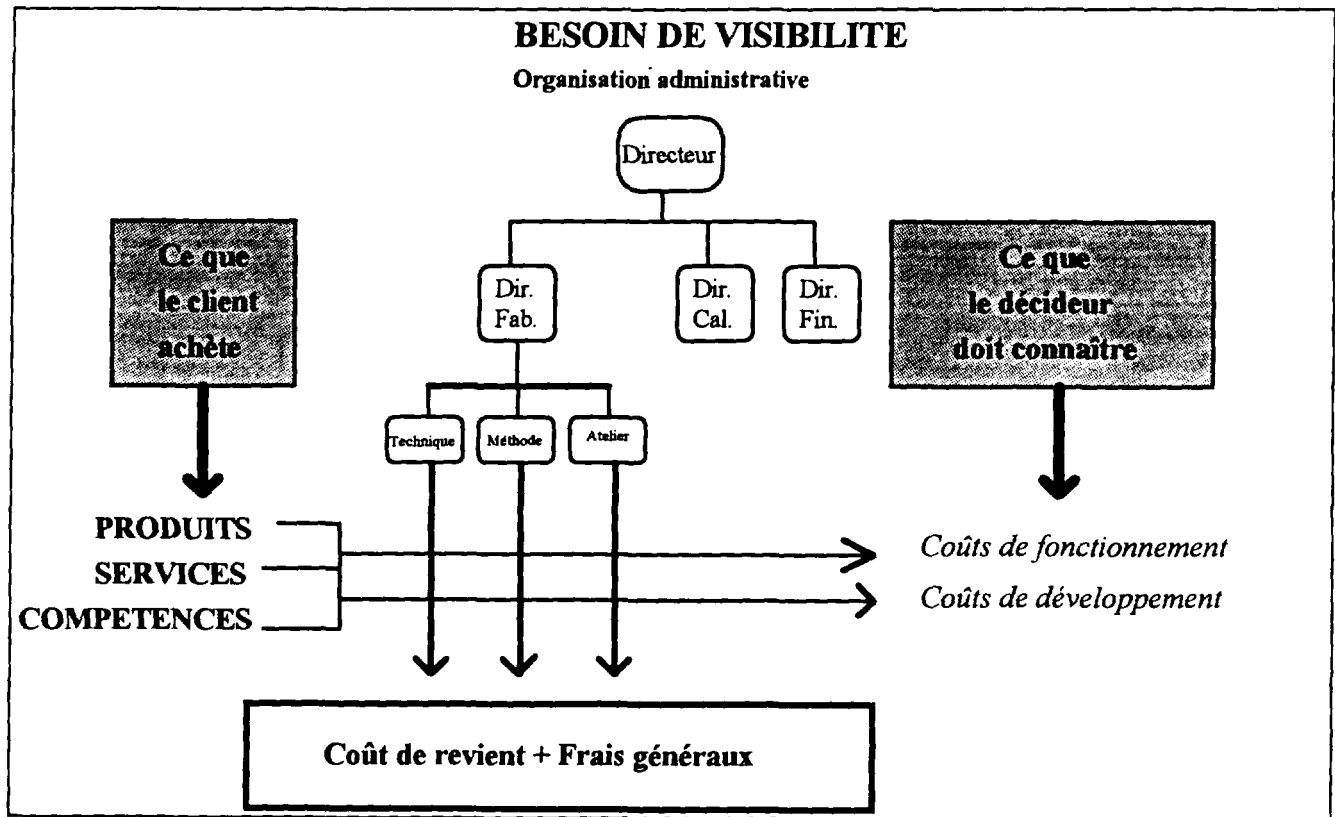
#### **1.1. Les défaillances du système en place.**

Au sein de ce groupe, trois raisons majeures ont amené les responsables à envisager un nouveau mode de gestion.

La première concerne la confusion qu'entretenait le système traditionnel de gestion entre les dépenses de fonctionnement et celles de développement. Les frais de fonctionnement regroupent l'ensemble des ressources consommées par l'entreprise pour répondre à la demande présente d'un client en termes de produits, de services ou de mise à disposition de compétences. Les frais de développement rassemblent pour leur part, l'ensemble des ressources consommées par l'entreprise pour maintenir ou accroître sa capacité à répondre aux demandes futures de ces clients actuels ou potentiels en termes de produits, de services, ou de mise à disposition de compétences.

Cette distinction est absolument fondamentale pour la survie à terme d'une entreprise. En effet, dans un contexte concurrentiel centré sur l'innovation et des politiques de marketing focalisées sur le renouvellement des produits, il devient absolument nécessaire de maîtriser les dépenses de développement. Or la comptabilité analytique traditionnelle ne permet pas de faire apparaître clairement cette distinction (cf. graphique A).

*Graphique A. Besoin du décideur et possibilités comptables.*

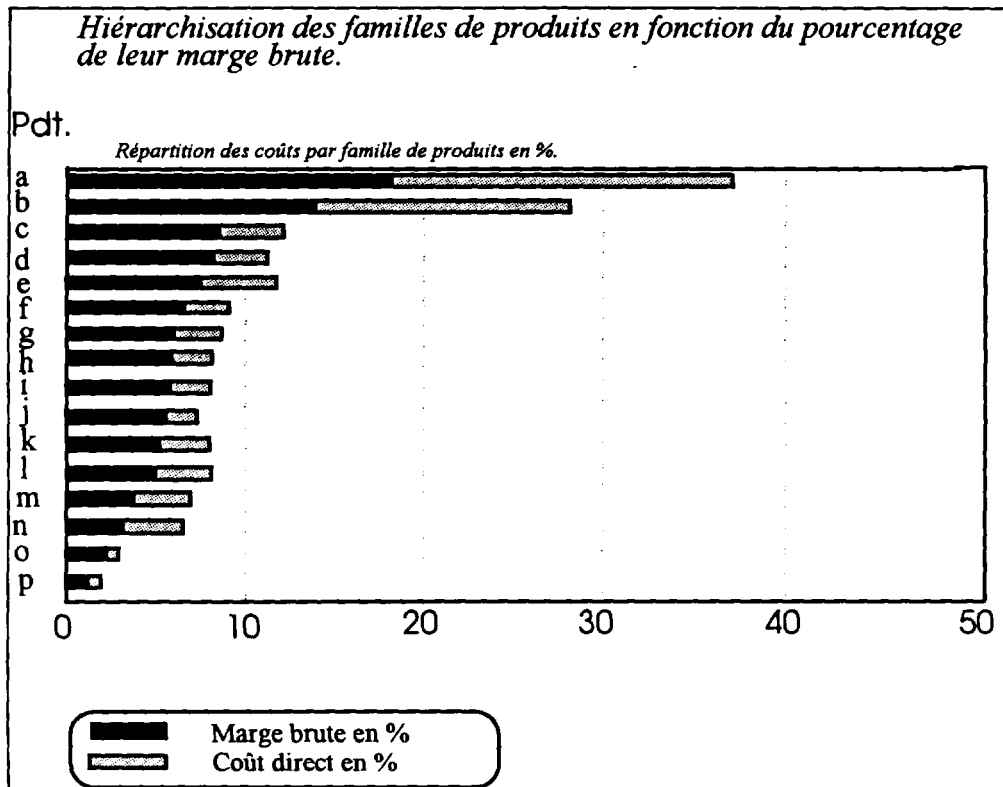


Ainsi, son incapacité à analyser clairement les coûts de structures ne permet pas une gestion efficace des coûts de développement. Le secteur de pointe et hautement concurrentiel auquel appartient les entreprises du groupe a obligé leurs dirigeants à changer de mode de gestion, car une information adaptée ou non aux besoins des dirigeants conditionne le succès ou l'échec de ces entreprises.

La deuxième raison concerne la gestion des dépenses de structure. Le système traditionnel de gestion se focalisait surtout sur les coûts directs qui étaient l'objet d'un étroit contrôle. En revanche, les frais de structure qui étaient affectés en fonction de clés de répartition arbitraires, n'étaient pas gérés. En effet, l'approche classique d'analyse des coûts utilisait des clefs de répartition liées aux rendements pour allouer les coûts indirects (par exemple, l'heure-ouvrier ou l'heure-machine). Il en résulte généralement une sous-estimation des coûts indirects imputés aux produits à l'origine de la croissance de ces frais généraux et une surestimation pour les produits qui n'ont pas d'influence en la matière.

Par exemple, il est fréquent que dans des entreprises du groupe, les produits entraînant de nombreuses modifications, ou fabriqués en petites quantités, génèrent des coûts indirects qui ne leur sont imputés qu'en partie. En revanche, les produits dont les spécificités sont stables, ou fabriqués en grande série, se voient attribuer une part de charges indirectes supérieure à celle induite par leurs caractéristiques. Cela s'explique tout simplement du fait que les unités d'oeuvre utilisées pour cette répartition n'ont aucun rapport avec les facteurs à l'origine des coûts indirects.

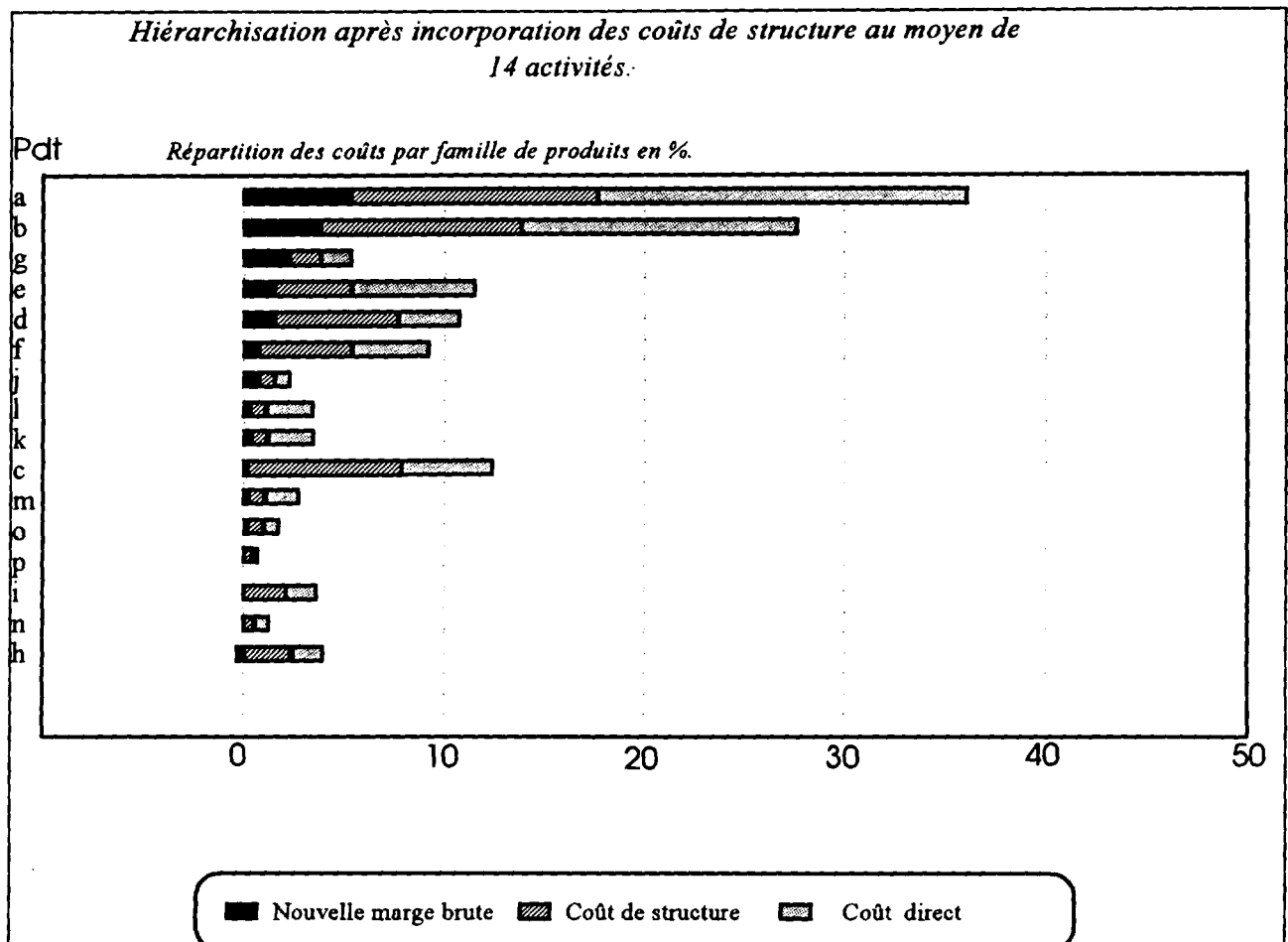
*Graphique B. Ancienne répartition des coûts.*



Cette situation devient aujourd'hui inacceptable et surtout dangereuse pour les entreprises dont la part des frais de structure est de plus en plus importante et qui, comme nous venons de le voir, évoluent dans un univers extrêmement concurrentiel. En effet, les distorsions entre coût réel et coût affecté ont un impact sur la gestion des produits, notamment pour l'appréciation des marges. Ainsi, de nombreuses erreurs peuvent être commises dans la fixation des prix de vente et dans la gestion stratégique des produits, comme le suggère la comparaison entre le graphique B et le graphique C. On s'aperçoit effectivement que le fait de ne tenir compte que des coûts directs aboutit à une information erronée. Les décisions prises sur cette base là, du type maintien ou suppression de la production de tel ou tel produit, risquent d'être inadéquates et remettront à terme en cause la compétitivité de l'entreprise.



### Graphique C. Nouvelle répartition des coûts.



La troisième critique adressée au contrôle de gestion en place concernait son incapacité à être un outil de management efficace de l'activité industrielle des entreprises à court et moyen terme. En effet, l'information industrielle a besoin de flexibilité. L'information pour être efficace doit être rapidement disponible et doit mettre en évidence les relations de causes à effets afin que les managers puissent réagir rapidement aux évolutions du marché. Or le contrôle de gestion en vigueur ne le permettait pas : tout d'abord, il réagissait très lentement aux évolutions, il ne permettait de n'appréhender que les tendances lourdes et, ensuite, il ne permettait pas de comprendre la cause de l'évolution des coûts pour les raisons précédemment évoquées. En effet, les systèmes traditionnels se contentent de chiffrer, mais ne disent pas où agir, puisqu'il n'existe pas de liaison entre les effets et les causes.

#### 1.2. Les objectifs assignés à l'ABC / ABM.

L'objectif majeur était de fournir aux décideurs industriels un ensemble d'informations indispensables à la prise de décisions. Les considérations théoriques ou philosophiques habituellement développées dans les diverses présentations de ce nouveau concept ont dû s'adapter à la réalité des situations industrielles. Au-delà de la mesure, il fallait donner aux décideurs industriels les outils pour manager la performance. Le système ABM devait donc être au service à la fois de la stratégie et des responsables opérationnels. Pour cela la nouvelle approche devait faciliter l'analyse des sources de la performance telles que la qualité, la flexibilité du système productif, les délais de conception, de

fabrication et de livraison, le niveau de satisfaction des clients et les divers type de coûts. En effet, la force d'une démarche ABC / ABM est de permettre un meilleur diagnostic des causes à l'origine des coûts et des performances à l'intérieur d'une entreprise. Ainsi, elle a pour but d'identifier les inducteurs, c'est-à-dire les facteurs expliquant les coûts et les performances. A travers cette analyse, la méthode ABC / ABM permet de rationaliser l'organisation de l'entreprise et de mieux utiliser les ressources disponibles.

Par exemple, dans les entreprises de ce groupe, il était nécessaire de mieux cerner les facteurs à l'origine des coûts d'ingénierie de conception en évaluant le temps que les ingénieurs de conception consacrent à diverses activités, comme la mise au point d'un nouveau produit ou la définition de changements à apporter au processus de fabrication. Le but était non pas de contrôler le travail de ces ingénieurs, mais de déterminer si le nombre des changements dans les spécificités des produits était ou non excessif. Ou bien encore, l'objectif était de déterminer si l'importance des ressources consommées par la conception des produits pouvait s'expliquer par la non utilisation de techniques de standardisation, ce qui se traduisait par un nombre excessif de composants nouveaux. Ainsi, dans cet exemple, on remarque que les causes à l'origine des consommations de ressources des deux fonctions identifiées sont différentes. L'analyse par activités doit parvenir ainsi à mettre en évidence les facteurs qui induisent les coûts et les performances. Elle ouvre alors des pistes pour des décisions et des actions futures.

## **2. La mise en oeuvre.**

En général, les demandes étaient formulées à la suite d'une présentation individuelle ou collective de la méthode. Le faible coût apparent d'un essai sur site de l'approche a grandement facilité la décision. Les motivations étaient très variées, allant de la simple curiosité pour la plupart des cas, à la recherche d'une plus grande visibilité, en passant dans quelques cas par des motivations plus "carriéristes" des directeurs d'unités. Mais, quoi qu'il en soit, les entreprises les plus intéressées sont le plus souvent celles qui fournissent des produits ou services très diversifiés à un marché très concurrentiel.

### **2.1. Les conditions de mise en oeuvre d'un système ABM.**

#### *2.1.1. Les conditions posées par les entreprises.*

Trois types déterminants de conditions ont été rencontrés pour la mise en route du management par activité.

La première des conditions était de ne pas bouleverser la structure comptable. La seconde portait sur le temps de mobilisation des opérationnels qui devait être pas trop long. Une autre condition, bien que le plus souvent implicite, était l'absolue confidentialité par rapport au Siège Social, à différentes directions centrales et dans certains cas à certains contrôles administratifs. D'ailleurs, ce dernier point fut à l'origine de quelques échecs.

#### *2.1.2. Les conditions de succès.*

De manière générale, il est préférable d'adopter une méthode douce permettant aux responsables d'entreprises de se familiariser progressivement à ces nouveaux concepts. Il ne faut pas effrayer les gens avec des perspectives de révolution, même si le monde industriel a en effet intérêt à modifier ses structures d'informations en introduisant la gestion par activité.

Dans cette perspective, mais également pour d'autres raisons, il est important de ne pas intégrer la structure d'activités dans le système comptable. En effet, les indicateurs physiques ont souvent une validité très temporaire. Par exemple les *cost divers* (vecteurs de coût ou inducteurs) sont des indicateurs de tendances, ils sont donc peu précis et il est alors dangereux de les utiliser comme unité de valorisation comptable. Par ailleurs, introduire cette structure d'activités dans le système comptable risque de la rigidifier, ce qui est préjudiciable à la transparence et à la pertinences recherchées.

De plus, il est indispensable que le maître d'oeuvre soit le décideur industriel. En effet, le problème à résoudre est intimement lié à la spécificité du processus industriel, il s'agit de construire pour et avec le décideur son tableau de bord et non pas de créer un nouveau système comptable. La recherche d'une adaptation permanente aux évolutions du marché oblige à une remise en cause permanente de la nature des indicateurs utilisés. La structure d'indicateurs ainsi créée facilite la communication dans l'unité. Par ailleurs, il est nécessaire d'expliquer aux principaux responsables opérationnels pourquoi il faut monter une telle opération et en quoi cette nouvelle structure complète l'organisation comptable (mais ne la remplace pas). En particulier, il faut montrer comment l'emploi d'indicateurs physiques rend le dialogue avec l'ensemble des responsables plus facile parce que plus concret. Ainsi, pour conduire l'opération, il est bon qu'un conseiller ayant déjà pratiqué cette démarche assiste le groupe de travail. Mais c'est le groupe qui effectue les choix. La présence du conseiller permet d'éviter certaines erreurs, en particulier dans les choix des unités d'oeuvre ou inducteurs.

Pour finir, la structure d'activités et d'indicateurs de performance doit être évolutive, c'est-à-dire que concrètement, elle doit être revue au moins une fois par an, à l'aide d'une méthode bien précise qui permet de limiter le coût de ces adaptations. Les choix fondamentaux doivent être pris par un comité restreint dans l'entourage immédiat du décideur industriel et les indicateurs doivent être basés sur des paramètres directement liés aux contraintes des marchés traités.

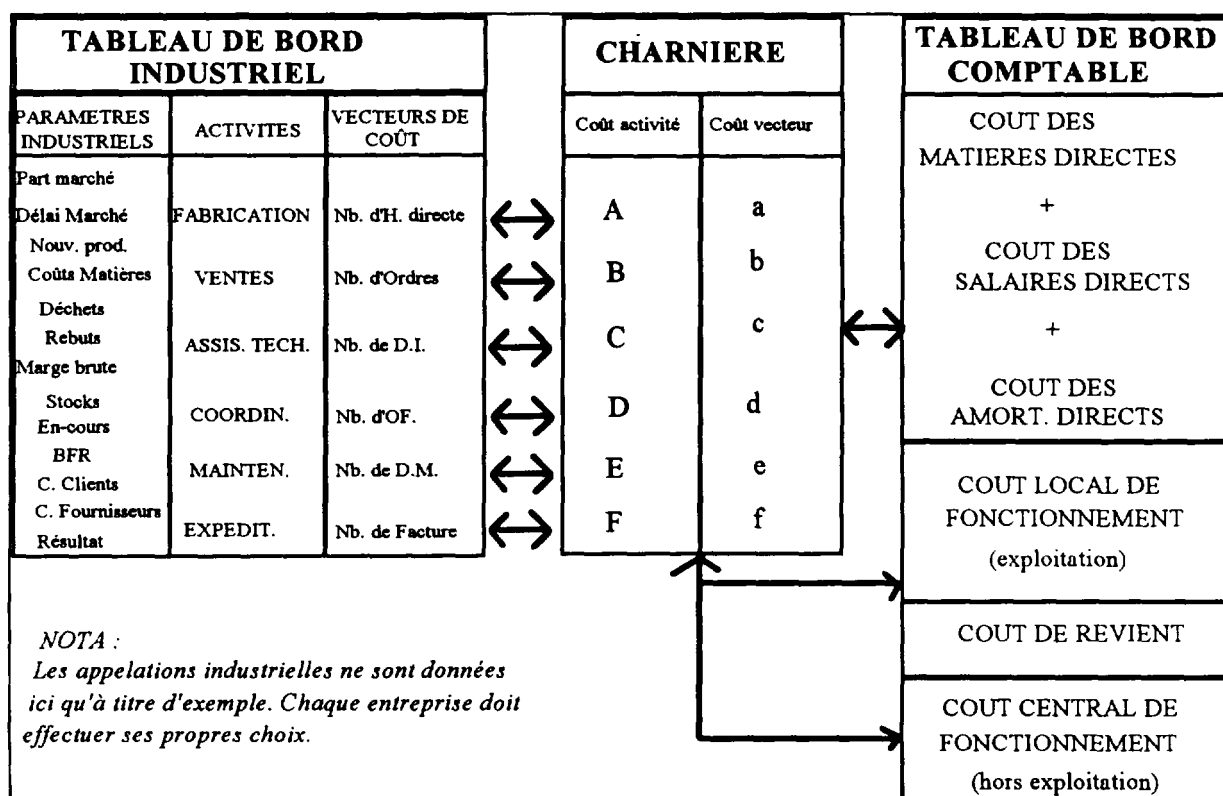
## **2.2. Les caractéristiques du système mis en place.**

### *2.2.1. Les principes de base.*

Le principe de la méthode proposée au sein de ce groupe repose sur un "diptyque". Ce diptyque comprend deux structures différentes et une "charnière" (cf. graphique D) :

- une structure purement comptable qui est générale et permanente ;
- une structure purement industrielle qui est pour sa part locale et flexible et ce, au niveau de chaque unité ;
- une charnière réévaluée chaque année qui permet les transferts d'informations entre les deux structures précédentes.

*Graphique D. Mise en rapport de la structure comptable avec la structure industrielle par l'intermédiaire de la structure charnière.*



Ainsi, ces dispositions permettent de concilier les principes de stabilité comptable avec ceux de la flexibilité industrielle.

### 2.2.2. L'application pratique.

La structure comptable du départ reste, comme cela était demandé par les entreprises, inchangée ou peu modifiée. Les raisons de ce choix sont d'abord d'ordre psychologique. Comme nous l'avons déjà évoqué précédemment, il est inutile d'effrayer les gens avec des perspectives de révolution.

Ensuite, l'information industrielle doit absolument être flexible dans un environnement où les mutations sont de plus en plus rapides du fait de la mondialisation de l'économie. Or, comme le disait le directeur financier du groupe : "si vous introduisez quelque chose dans un système comptable, vous en prenez pour vingt ans!", puisque un système comptable est rigide par nature. Introduire une structure d'activités dans l'organisation comptable équivaut à un gel de la structure d'informations.

Et enfin, il y a aussi une raison liée à la nécessaire convergence des raisonnements et donc des actions des différents acteurs de l'entreprise. Il est important de "casser" le monopole de l'information actuellement détenu par les comptables et les financiers. C'est un grand progrès que l'ensemble des acteurs doivent concourir à obtenir l'information nécessaire à la décision.

La structure du tableau de bord industriel doit comprendre :

- moins de vingt indicateurs de performance ;
- moins de dix activités et *cost drivers* (vecteurs de coût).

En fait, puisqu'on s'inscrit dans une perspective d'outil stratégique peu de *cost drivers* sont nécessaires, ce qui compte c'est leur adéquation à la stratégie retenue par le décideur.

Cette structure d'analyse est mise au point par une équipe réduite de responsables proches du décideur industriel. Son établissement est assez rapide : d'expérience cette structure demande deux jours de travail pour quatre personnes.

Comme cela a été précisé, cette structure est hors organisation comptable pour pouvoir être évolutive.

La charnière doit permettre l'harmonisation des deux structures. Sa gestion est la tâche essentielle du contrôleur de gestion. Elle nécessite de trois à dix jour pour être opérationnelle. Sa raison d'être est justifiée et même absolument nécessaire. En effet, il existe un grave danger à disposer de deux structures d'information différentes et entretenues par deux populations d'acteurs distinctes. Lorsqu'on cherche à traduire des réalités industrielles en chiffres, quel que soit le système utilisé, il y aura toujours des effets pervers. Il est impossible de les supprimer complètement et on ne peut qu'essayer de les réduire (c'est d'ailleurs l'objectif visé par les démarches ABC ou ABM). Si on laisse se développer deux systèmes concurrents, non reliés, pour analyser ces réalités industrielles, les effets pervers différents des deux systèmes vont se combiner pour produire des écarts qui ne pourront que s'amplifier au cours du temps. Il est donc indispensable d'organiser un contrôle de ces écarts et une remise à zéro périodique des indicateurs.

La solution actuellement la plus couramment adoptée est d'organiser un suivi comptable des activités. Cela veut dire que, pour chaque activité, il faut une entrée et une sortie physique observables et administrativement enregistrables. On imagine sans peine la lourdeur administrative d'une telle démarche et également l'introduction obligée de ce suivi dans le système comptable, ce qui signifie alors le gel de la structure. Pour éviter ces inconvénients majeurs, il a été décidé au sein du groupe de choisir pour chaque activité une unité de suivi de type analogique (le vecteur de coût) conduisant à un suivi extrêmement léger (pas d'entrées et de sorties) et une remise à jour relativement fréquente sans introduction dans le système comptable, mais en utilisant les chiffres fournis par une structure comptable inchangée et permanente. Ainsi, on peut répartir les consommations de ressources selon quatre vecteurs :

- le volume, par exemple le nombre d'appareils ;
- la diversité, c'est-à-dire le nombre de variantes ;
- le développement, c'est-à-dire le nombre de nouvelles variantes ;
- la logistique, c'est-à-dire le nombre de composants.

C'est cette fonction qui a été baptisée du nom de "charnière", cette disposition permet de concilier la nécessaire flexibilité de l'information industrielle avec l'incontournable rigidité du traitement comptable, sans pour autant alourdir les procédures administratives.

### **2.3. Les problèmes rencontrés.**

Les problèmes rencontrés sont essentiellement de l'ordre de la résistance au changement. L'annonce du partage de la responsabilité de la collecte de l'information s'est heurtée parfois à certaines réticences. Deux raisons peuvent être évoquées. Tout d'abord, réticence de la direction financière qui se voit ainsi dessaisie de son monopole de l'information. La perte de pouvoir qui s'ensuit est souvent un motif suffisant pour déclencher des réticences. Ensuite, la direction industrielle se voit investie de nouvelles responsabilités et doit régler des problèmes nouveaux en matière de gestion. Il est donc nécessaire qu'elle y soit préparée, au risque sinon de la voir se désintéresser du projet et que celui-ci soit abandonné.

Par ailleurs, il arrive que la transparence ne soit pas réellement souhaitée par les unités locales, qui se sentent alors mis en concurrence avec d'autres unités par la direction générale. Il n'est pas toujours facile d'accepter que les décisions prises puissent être discutées, voire contestées.

Pour finir, il faut reconnaître que la notion de diptyque n'est pas toujours bien admise par certaines personnes imprégnées des pratiques comptables classiques. En effet, ce système propose deux chiffres différents, soit deux explications différentes à un même événement. Lorsque les écarts sont importants, les décisions à prendre peuvent être diamétralement différentes.

### **3. Le bilan de ces expériences.**

Globalement, le bilan est positif.

#### **3.1. Les résultats obtenus.**

Sur les vingt-cinq études réalisées au sein du groupe, il a été obtenu neuf succès entiers et cinq demi-succès. En revanche, six études ont dû être stoppées et cinq ont échoué.

La mise en place de l'ABM a permis d'outiller correctement les décideurs industriels, qui disposent d'une information pluraliste et non plus uniquement financière et comptable. Plus précisément, ils disposent enfin des informations nécessaires pour différencier les coûts de fonctionnement des coûts de développement. Sa visibilité stratégique est donc accrue.

Par ailleurs, les frais de structure apparaissant en tant que telles sont enfin gérées ce qui permet d'améliorer la compétitivité prix des entreprises en permettant des réductions de coût adaptées.

La logique industrielle est enfin soutenue par des outils de management pertinent car ils sont flexibles.

#### **3.2. Les perspectives de développement.**

Nous nous en tiendrons à deux idées fortes.

Le management par activités transforme peu à peu complètement la gestion des investissements qui répondait jusqu'ici à une logique purement comptable et financière.

Le management par les activités offre désormais la possibilité d'instaurer une liaison permanente entre la consommation de ressources et l'évolution des contraintes des marchés. En effet, une approche fondée sur les activités permet d'établir un lien immédiat entre le calcul des coûts et l'analyse stratégique.

Les travaux de M. PORTER ont récemment mis en évidence l'importance de la notion d'activité dans l'étude de la position concurrentielle d'une firme. Afin d'évaluer cette dernière il convient d'étudier, activité par activité, la position de la firme par rapport à ses principaux concurrents. L'entreprise peut ainsi chercher à se construire un avantage concurrentiel au niveau d'une ou de plusieurs activités qui constituent sa chaîne de valeur : conception, logistique, production, commercial, service après-vente. Elle peut également se différencier de ses concurrents en maîtrisant davantage la coopération et la coordination de ses activités. La méthode ABC/ABM contribue donc à l'identification des facteurs clés de succès d'une entreprise pour mesurer les efforts à faire afin de les renforcer.

D'ailleurs, l'analyse des activités et des sources d'avantage concurrentiel qu'elles représentent constituent actuellement l'une des phases essentielles de la réflexion stratégique. Les systèmes ABC/ABM conduisent à une remodelisation de la firme, car ils permettent d'isoler les différentes activités et de comprendre les mécanismes économiques qui les sous-tendent. Ils constituent ainsi un instrument d'information essentiel à la conduite d'une analyse stratégique de la firme.

## **A.2. La mise en oeuvre de la méthode de comptabilité par activité dans une moyenne entreprise de l'Ouest de la France : la société OCÉ-Graphics<sup>2</sup>.**

*Travaux de Pierre Mévellec*

OCE est une firme spécialisée dans le domaine de la reproduction par électrophotographie. Basée en Hollande et présente dans 90 pays, OCE est le numéro un mondial pour les copieurs de bureaux d'études et numéro deux européen pour les copieurs de bureaux et pour les traceurs. Dans ce groupe fort de 12 000 personnes et réalisant un chiffre d'affaires de 1,3 milliards de dollars en 1992, nous nous intéresserons ici à la division OCÉ-GRAPHIC spécialisée dans les traceurs pour bureaux d'études. Cette division de la taille d'une PME, contribue pour 15% à l'activité du groupe avec 8% de son personnel. L'expérience dont il va être question ne touche que la fonction de production de cette division. Cette fonction est assurée par un site unique, situé à Guérande, à l'extrême ouest de l'Europe, en Bretagne.

### **1. Les raisons à l'origine de l'expérience.**

Les raisons qui ont amené Océ-Graphics à mettre en place une comptabilité par activités sont nombreuses. Cependant toutes se justifient par la place centrale qu'accorde l'entreprise aux déterminants de la performance économique.

#### **1.1 Un contexte concurrentiel difficile.**

Pour le Directeur de l'établissement de Guérande, la situation en 1988 pouvait se résumer comme suit: *"La concurrence se durcit du fait que les compétiteurs travaillent à partir de pays à monnaie faible, dollars US et Yen. Les prix de vente moyens ont chuté de 20% par an ces dernières années. Dans un tel contexte, la survie passe par l'amélioration constante des performances industrielles et commerciales. Pour l'usine de Guérande, cela signifie abaisser les coûts de revient et ceci en renouvelant de plus en plus rapidement des produits de plus en plus sophistiqués. La clé de la réussite est dans la chasse aux gaspillages et dans l'amélioration des délais de réaction par rapport aux changements sur les marchés et dans la technologie".*

#### **1.2. L'ancien système de calcul de coûts.**

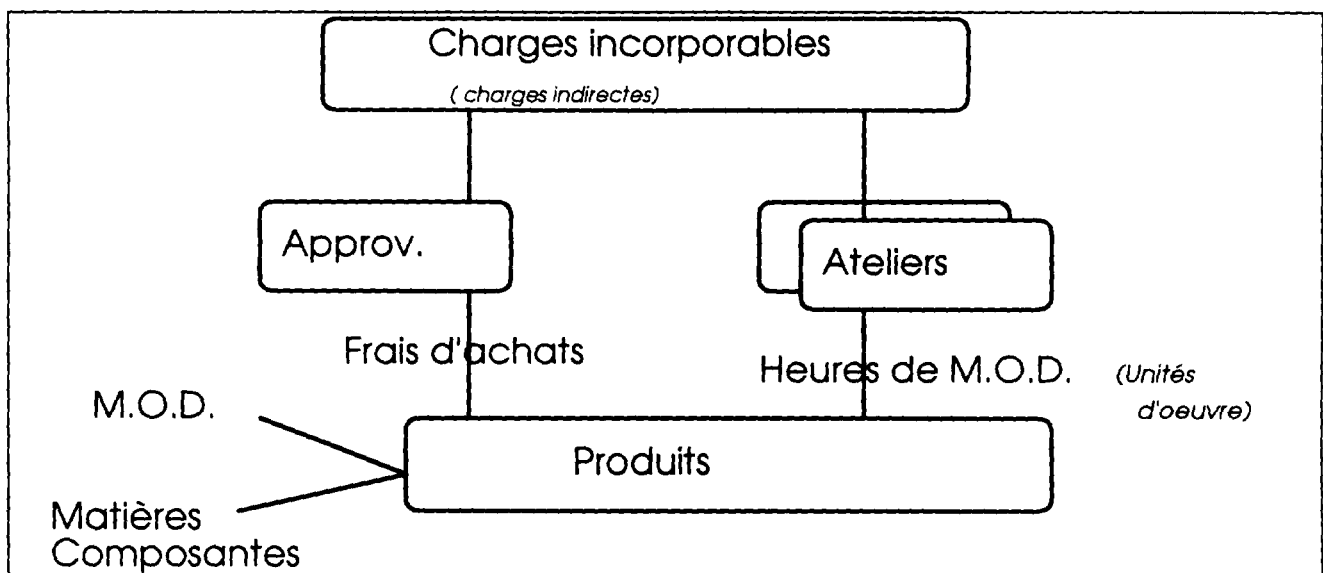
Le système en vigueur jusqu'en 1989 appartenait à la famille des systèmes issus de la méthode des sections homogènes mise au point en France dans les années trente et popularisée dans les années cinquante en liaison avec le développement de la normalisation comptable.

Bien que non obligatoire c'est en effet ce système qui était recommandé en annexe du plan comptable de 1982. Comme on le sait, ce système repose sur la distinction entre les charges directes et les charges indirectes. Les premières sont affectées directement au produit final, alors que les charges indirectes sont ventilées dans des sections homogènes. Ces sections constituent à l'origine des regroupements de charges fondés sur un facteur de causalité que l'on désigne par le terme d'unité d'oeuvre. La répartition des charges indirectes sur les produits se fait *au prorata* de la consommation par ces produits des facteurs retenus comme unité d'oeuvre.

Le système peut être extrêmement détaillé, mais pour des raisons évidentes de coût de traitement de l'information, les entreprises ont eu tendance à définir les sections homogènes selon un découpage par ateliers dans le domaine de la production, et par centres de responsabilité dans les activités de support. Dans l'entreprise taylorisée, les ateliers constituaient effectivement des unités homogènes du point de vue technique et l'activité pouvait y être mesurée par le volume de la main-d'oeuvre directe. Sans jouer sur les mots, on peut dire que lors de son élaboration le système des sections homogènes constituait un véritable système de coûts à base d'activités. La longueur des séries et leur homogénéité permettaient de faire l'économie d'un calcul en deux étapes car arithmétiquement le passage par le coût de la série n'apportait aucune information supplémentaire.

Forts de leur système d'analyse des coûts performant, les entreprises françaises ne se sont pas préoccupées de le faire évoluer pour qu'il continue de rendre compte correctement de la consommation effective des ressources dites indirectes. Chez Océ-Graphics, comme dans les autres entreprises françaises, c'était ce système qui était en vigueur en 1988 lorsque la réflexion pour la réforme du système de calcul de coûts débute. Sans rentrer dans le détail de la technique de calcul utilisée, on peut schématiser l'architecture du système de calcul des coûts à ce moment de la manière suivante.

*Graphique A. L'architecture du système traditionnel de calcul des coûts.*



Les charges d'approvisionnement et de stockage sont ventilées sur les produits sur la base de la valeur des achats. Ces charges indirectes d'approvisionnement représentent 10% du coût des achats. Les autres charges indirectes du site de production, après divers traitements dans des centres d'analyse se retrouvent globalisées et ventilées sur les produits par le biais du nombre d'heures de main-d'oeuvre.

### **1.3. Des choix stratégiques rendant caduc le système de gestion traditionnel.**

Intégrée à OCE en 1989, la division des traceurs est issue d'une initiative française datant de 1955. Victime d'une crise de croissance très classique, l'entreprise a été reprise en 1982 par un groupe de taille internationale, Schlumberger. Le support financier de ce groupe permettra de financer



l'innovation et la mondialisation du réseau de distribution tout en renouant avec la rentabilité. Le changement d'actionnaire en 1989 ne remet pas en cause la stratégie amorcée au milieu des années quatre-vingt. Cette stratégie vise à se maintenir au niveau de l'excellence mondiale grâce à l'innovation, la qualité, le service à la clientèle et la maîtrise des coûts. Quelques chiffres traduisent les efforts accomplis au cours des six dernières années. Le nombre de machines livrées a été multiplié par 3 alors que pendant le même temps le personnel de production était divisé par le même chiffre. A fonctionnalité identique le coût d'une machine produite en 1992 ne s'élève qu'à 20% de celui d'une machine de 1985. Le cycle de production est passé de 6 à 1,5 mois, le nombre de fournisseurs de 750 à 100 et le niveau des stocks a été réduit de 6,5 à 2 mois de chiffre d'affaires.

*Tableau 1. Evolutions du système productif de 1985 à 1991.*

<b>Principales évolutions</b>	<b>1985</b>	<b>1991</b>
<b>Centres de fabrication</b>	3	1
<b>Personnel</b>	340	120
<b>Nb. de machine livrées</b>	3000	10 000
<b>Cycle de production (achat + fabrication)</b>	6 mois	1.5 mois
<b>Nb. de fournisseurs</b>	750	100
<b>Nb. d'équipes de travail</b>	4	30

Tous ces efforts se traduisent par le classement de l'unité de production en catégorie "A" dans le domaine de la gestion de production et par la certification ISO 9002 dans le domaine de la qualité. Cette évolution trouve ses racines au plan industriel dans la mise en oeuvre du juste à temps et dans la démarche de qualité totale.

Mais comme dans bien des cas, les effets bénéfiques visibles de ces politiques étaient très difficiles à saisir par les outils du contrôle de gestion, qu'il s'agisse des budgets ou du système de coûts de revient. En effet, l'information économique générée par le système en place s'articulait de plus en plus mal avec les indicateurs physiques utilisés pour mesurer l'amélioration des performances dans le domaine des délais et de la qualité.

#### **1.4. Les problèmes soulevés par la nouvelle logique industrielle.**

Ces problèmes ont été largement décrits depuis quelques années. Aussi exemplaire soit-il, le cas d'Océ-Graphics n'ajoute rien de particulier mais il les illustre une fois de plus.

Une des critiques faites au système de calcul de coûts utilisé avant 1989 dans l'entreprise était son incohérence avec les autres systèmes de contrôle mis en place pour maîtriser deux dimensions fondamentales de la compétitivité de l'entreprise : la qualité et les délais.

Par ailleurs, la chasse aux gaspillages qui est au coeur de la démarche industrielle, se traduit par la diminution considérable des stocks, des temps d'attente, des reprises pour raison de qualité, par une amélioration de la qualité des approvisionnements, etc.

Les résultats sont visibles à l'oeil nu. En revanche, le système de calcul des coûts est frappé de myopie. Il ne voit rien de près, c'est-à-dire avec un délai raisonnable. Et à terme, lorsqu'il arrive à saisir l'impact des mesures prises sur la consommation de ressources, il est incapable d'en expliquer le mécanisme.

Citons quelques exemples pris parmi d'autres. Pour le directeur de l'approvisionnement "La recherche de l'approvisionnement au meilleur coût correspond à l'approche traditionnelle de la fonction, cette dimension est bien sûr toujours présente, mais les efforts portent de plus en plus sur deux autres

dimensions : la recherche de la qualité et le respect des délais". Cette nouvelle vision de la fonction achat tend à faire augmenter le montant de charges indirectes des approvisionnements. La démarche est cohérente avec l'orientation de la gestion de la production, mais pour le système de calcul économique le signal émis est défavorable.

La réduction des temps d'attente améliore la fluidité sur les lignes de production et permet de mieux satisfaire le client en juste à temps. Cette amélioration est totalement ignorée par le système de calcul de coût puisque seuls les temps opératoires sont pris en compte.

L'impact sur le coût de revient des tailles des séries n'est pas visible dans les coûts affichés alors que ce problème occupe les responsables de la production. L'impact de la standardisation des composants n'a pas d'autre influence que par le biais du coût d'achat du composant, etc.

L'ensemble de ces problèmes "gène l'étude et l'évaluation des nouvelles étapes dans le développement de l'usine" indique le directeur de l'établissement qui confie au contrôleur de gestion la mission d'étudier un nouveau système de coûts.

## **2. La mise en oeuvre de la gestion par activité chez Océ-Graphics.**

Afin que l'on puisse tirer des enseignements intéressants de l'expérience de mise en oeuvre de l'ABC à OCE, nous présenterons les acteurs ayant porté le projet, les réactions que ce dernier a suscité, la méthode de mise en oeuvre choisie ainsi que les objectifs visés par les initiateurs.

### **2.1. Les acteurs et leurs réactions vis-à-vis de ce projet de gestion par les activités.**

#### *2.1.1. les acteurs ayant porté le projet.*

Fin 1988, le contrôleur de gestion s'attelait à la rude tâche de la refonte du système de calcul des coûts. Les objectifs étaient d'une part d'améliorer la cohérence entre les indicateurs physiques et les indicateurs économiques, et d'autre part d'aboutir à un système simple et lisible par tous. En s'inspirant des publications du CAM-I et de quelques expériences pilotes menées à l'Université de Nantes, le contrôleur de gestion s'est orienté vers l'analyse des activités pour la refonte du système de coûts.

#### *2.1.2. Les réactions des acteurs de l'entreprise.*

Globalement, il faut insister sur le fait que la taille de l'unité et les habitudes de travail par groupe transversal constituent un environnement favorable à la démarche du contrôleur de gestion. La démarche était donc bienvenue pour tous au sein de la fonction production. La réflexion commune s'en est trouvée enrichie car il n'y pas eu de rétention d'information. Cette démarche répondait à un réel problème des opérationnels qui vivaient au quotidien les contradictions existant entre les données physiques et les informations du contrôle de gestion.

Cependant, la décision n'a pas été prise sans réticences. Les freins sont venus essentiellement de la direction générale française qui redoutait la perte de toute référence historique, l'influence de la valorisation des stocks sur les résultats de l'année, les modifications de comportement en dehors de la fabrication. La direction du marketing n'a pas été non plus un ardent partisan de la nouvelle méthode. Cela se comprend aisément car, comme le note le directeur de l'établissement de Guérande : "Le changement de calcul de la base sur laquelle les tarifs sont traditionnellement établis oblige les commerciaux à une autre démarche en matière de tarification. L'étude de marché devient réellement

nécessaire à la fixation du prix et ce dernier se déconnecte un peu plus de la notion de coût de revient industriel". Enfin les responsables du service de Recherche et Développement ont mis en avant le risque de freinage de l'innovation. Forte de sa cohésion interne, la direction de l'établissement industriel a néanmoins obtenu le feu vert pour un changement de méthode, sous réserves d'atténuer au maximum les conséquences de celle-ci sur l'évaluation du résultat.

## **2.2. La démarche d'analyse des activités.**

### *2.2.1. Des hypothèses structurantes clairement explicitées.*

La première étape a consisté à présenter les hypothèses qui serviraient de support à l'organisation des informations nécessaires pour l'élaboration des nouveaux coûts.

L'idée de départ est simple : la maîtrise des coûts ne peut se réaliser que là où les ressources sont consommées, c'est-à-dire au sein des activités. Les activités doivent donc constituer les briques de base du nouveau système.

Le second principe suppose que l'on soit capable d'identifier une relation de causalité entre les consommations et un facteur quantifiable, afin que l'on puisse réaliser un réel contrôle de la consommation des ressources. De plus, si la consommation des ressources est contrôlée au sein des activités, le système de coût des produits pourra être simple car sa dimension d'outil de contrôle est réduit. Mais bien entendu, le système de coût, bien que simple, doit prendre en compte d'autres dimensions que le volume fabriqué, comme par exemple la complexité des processus de fabrication.

### *2.2.2. Mise en forme des informations.*

Une fois ces hypothèses présentées, la collecte de l'information s'est déroulée sur une courte période et sans aide extérieure. Les entretiens réalisés dans les services se sont traduits par l'identification des activités et des générateurs de consommation de ressources. A titre d'exemple, on trouvera ci-après le cas du département d'approvisionnement.

*Tableau 2. Liste des activités et des inducteurs possibles ( ou générateurs de coût) du département approvisionnement.*

Activités	Générateurs de consommations de ressources
Contrôle à l'entrée	Nombre de livraisons Qualité des fournisseurs Complexité des pièces Nombre de réceptions
Achats	Niveau de performance du fournisseur Nb. de références A et B Nb. de livraisons C Coefficient de performance Inexistence de marché

La démarche s'est soldée par l'identification de 10 activités majeures sur l'ensemble du site de Guérande. Et après un premier tamisage, 13 générateurs de consommation de ressources ont été retenus. Cette première sélection a tenu compte de l'appréciation donnée par le responsable de l'activité, de la possibilité de quantification et de l'accessibilité à l'information.

La synthèse de cette première étape a été présentée sous la forme d'une matrice croisant les activités et les générateurs de consommation de ressources. A deux exceptions près, il y avait dans toutes les activités de multiples générateurs. Le problème de la simplification du système restait entier. En revanche, l'affectation des ressources aux activités n'a pas présenté de difficulté car aucune activité ne chevauchait plusieurs services.

*Tableau 3. La matrice des activités et des générateurs de coût répertoriés (vue partielle).*

Activités	Achats	Réception magasinage	Contrôle des entrées	Méthodes	Bâtiments	Comptabilité	Gestion de production	Gestion d'ateliers
Inducteurs d'activités.								
Notation des fournisseurs	*							
Gestion des marchés	*							
Nombre de références	*	*	*	*		*	*	
Mouvements		*						
Surface					*			
Heures de M.O.D.								*
Modification technique				*			*	*
etc.								

Comme on l'aura noté, l'analyse des activités n'a pas porté sur les activités directes de production. Celles-ci sont supposées correctement traduites dans le système de coûts par l'affectation des heures de main-d'oeuvre directe sur la base des temps opératoires figurant en gamme. En revanche, toutes les autres activités, y compris dans le service de production, se retrouvent dans la matrice. On peut considérer qu'il s'agit là de l'ensemble des activités de support à la production.

### **2.3. Un système de gestion pertinent.**

#### *2.3.1. Une vision transversale et non volumique du processus de production.*

La matrice précédente fait apparaître un phénomène intéressant : l'existence de générateurs de consommation de ressources communs à de multiples activités. Il y a une source importante de simplification potentielle de l'information. En effet, l'existence de facteurs communs traduit une influence transversale. On peut de ce fait envisager de rassembler dans un centre de regroupement l'ensemble des activités dans lesquelles un facteur (ou un générateur de coût) est une cause importante de consommation de ressources.

Par exemple, la mise en évidence de l'influence transversale du facteur "nombre de références de composants" permet d'identifier une source importante de consommation de ressources dans l'ensemble du processus d'approvisionnement, le terme processus étant pris ici dans un sens large car intégrant l'ensemble des activités de support pour l'activité d'approvisionnement elle-même. Certes, comme il a été mentionné plus haut, le nombre de références est très rarement un facteur constituant une cause unique, mais cela ne doit pas être un obstacle au regroupement.

La recherche de l'exactitude des coûts est toujours extrêmement coûteuse, tant lors du développement du système d'information que lors de sa maintenance. Aussi est-il souvent préférable de se contenter d'un système imparfait, mais dont la cohérence avec les orientations stratégiques sont fortes. C'est bien le cas de figure dans lequel nous sommes ici. Le juste à temps et la qualité totale constituent les deux orientations majeures de la gestion de la production sur le site de Guérande. Ces deux axes stratégiques font tous deux largement appel à la standardisation, à la réduction du nombre de composants, à la simplification des nomenclatures, etc., toutes choses qui se trouvent reliées à la notion de référence. Il a donc été décidé de construire un premier centre de regroupement des activités sous le vocable "Gestion des références".

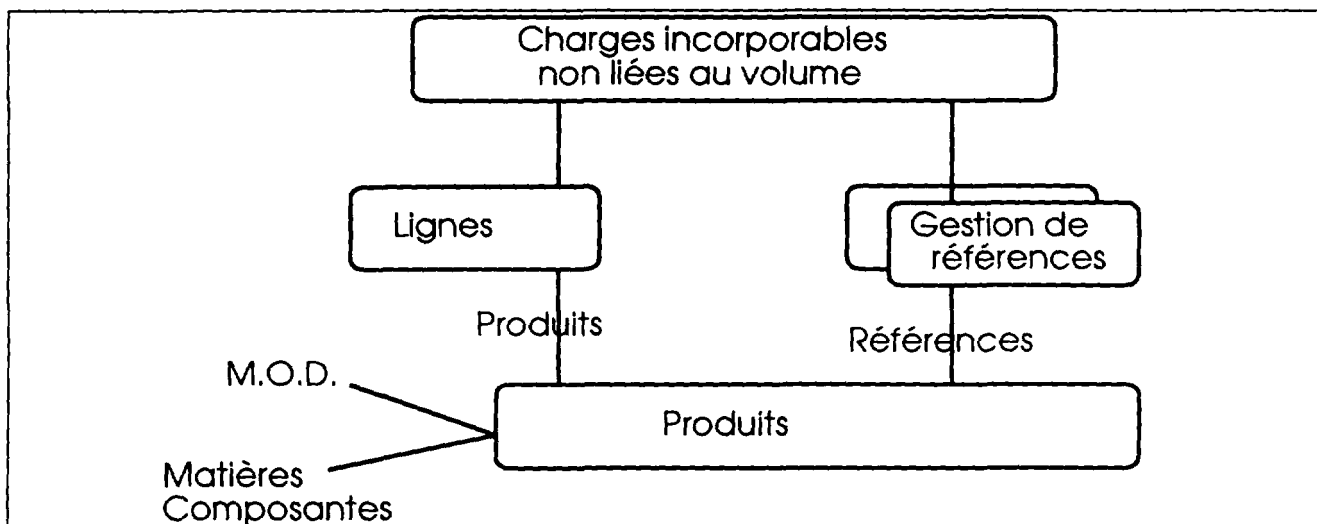
Les activités sur lesquelles l'influence des références n'avait pas été notée comme significative concernent les services généraux et tout ce qui est lié aux bâtiments. Il a été décidé de ventiler ces charges de manière égalitaire sur les produits finis en les regroupant avec les frais de chaque ligne de production, frais qui sont également affectés de manière égalitaire sur tous les produits sortis de chaque ligne.

Au total, on se retrouve avec un système extrêmement simple puisque l'ensemble des charges va être affecté aux produits par le biais de trois inducteurs ou générateurs de coût. Mais cette simplicité cache une révolution dans la procédure d'affectation car sur ces trois bases il n'y en a plus qu'une qui soit volumique au sens traditionnel. C'est celle qui permet également l'affectation des consommations de matière et de main-d'oeuvre directe. La base nombre de produits est volumique, mais seulement au niveau de chaque ligne de production et non au niveau global de l'ensemble des produits.

Enfin la troisième base, la référence, n'est plus volumique. En effet chaque référence se voit affecter un coût fixe, puis l'attribution au produit prend en compte le volume de consommation de la référence. Par exemples, deux références A et B auront le même coût de gestion soit mille francs, mais si A est consommée en dix exemplaires et B en mille exemplaires, les produits consommant A se

verront attribuer 1000/10 soit 100 et ceux consommant B 1000/1000 soit 1. On élimine ainsi les phénomènes de subventionnement entre les composants standard et les composants spécifiques. La simplicité du système a un revers, c'est sa faiblesse comme outil de contrôle en raison de sa très grande agrégation. Il doit donc être complété par des mesures de performance dont il va maintenant être question. Le graphique suivant donne l'architecture générale du nouveau système.

*Graphique B. L'architecture du système de comptabilité par activité.*



### *2.3.2. La recherche d'une articulation avec les mesures de performance.*

On vient de voir que la nouvelle architecture de calcul rompt la logique volumique. Mais cette rupture se matérialise à un seul niveau : celui de l'établissement industriel. L'information économique fournie est donc trop agrégée pour constituer un outil de contrôle de court terme pour la consommation de ressources. Les coûts non volumiques affichés, coûts à la référence et coût au produit par ligne doivent être considérés comme des signaux orientant l'action sur le moyen terme. L'action quotidienne doit être stimulée par des signaux plus fins et plus rapidement disponibles. De tels indicateurs sont déjà présents dans le département de production. Il existe partout quelques indicateurs plus ou moins officiels dans chaque service. Le problème qui se pose alors au contrôleur de gestion est de construire un ensemble cohérent, c'est-à-dire qui n'envoie plus des signaux contradictoires entre les domaines économiques et physiques. Dans cette démarche il accepte comme hypothèse de départ que les indicateurs physiques, mis en place pour améliorer la qualité et réduire les délais, sont valables dans le domaine de l'approvisionnement et la production. Il reste donc à les compléter par d'autres indicateurs dans l'ensemble des autres services.

Puisque la nouvelle base du calcul des coûts est l'activité, il est logique de réfléchir à la mise en place d'indicateurs de contrôle à ce niveau. Traditionnellement dans les services tertiaires, la bonne performance se réduit au respect du budget, c'est-à-dire à la mesure de l'efficacité. Or grâce à l'analyse des activités qui vient d'être menée, on dispose désormais d'éléments permettant d'approcher la notion d'efficacité. En effet, on a identifié dans chaque activité les facteurs explicatifs de la consommation de ressources. Ces derniers sont de deux types. Le premier type traduit la production de biens ou services, par exemple le nombre de commandes passées, le nombre programmes informatiques développés. Le second type traduit un gaspillage de ressources : par exemple le

traitement des anomalies de factures à la comptabilité ou la recherche de manquants à l'ordonnancement.

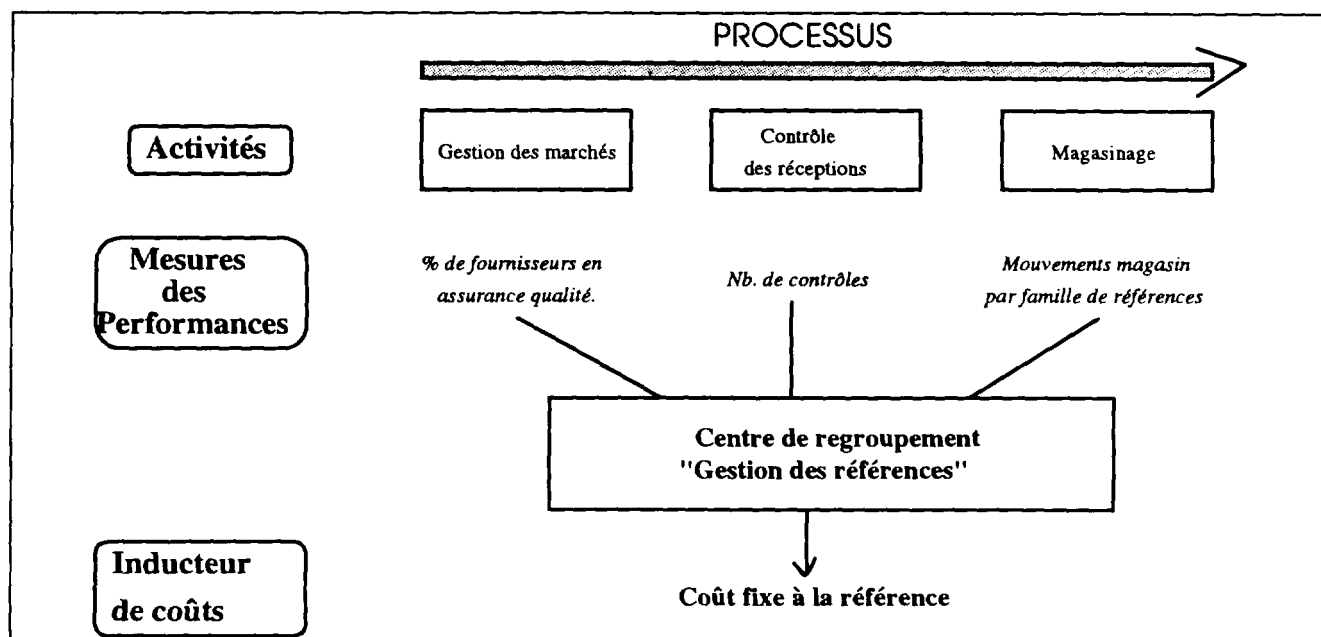
Dans le premier cas, la performance de l'activité peut prendre la forme traditionnelle du coût unitaire de production (par exemple le coût d'une commande passée), alors que dans le second cas, une telle mesure serait catastrophique. En fait, le problème n'est pas de faire baisser le coût unitaire, mais d'éliminer l'activité qui ne contribue pas à la création de valeur pour le client final. Si l'objectif est l'élimination, pourquoi consacrer des ressources à une évaluation économique ? Le suivi par un indicateur physique est suffisant, du moins à court terme. Il faudra veiller à moyen terme à ajuster les ressources consommées en fonction de l'élimination des gaspillages. Pour la première série d'indicateurs on peut aussi se poser la question de l'intérêt de leur évaluation économique. Le montant des ressources affecté aux activités dans le cadre de la procédure budgétaire est relativement constant au moins sur le semestre. Dès lors, l'évaluation économique n'apporte rien de plus en terme d'information. Ainsi, la mesure de performance peut également prendre la forme d'indicateurs physiques traduisant le niveau de production.

Ce choix méthodologique réalisé, reste à déterminer les indicateurs à suivre. Le choix se porte bien évidemment sur les facteurs présents dans la matrice des activités et des générateurs de consommation de ressources déjà indiquée. Comme un seul facteur a été retenu dans le système de coûts, on peut en retenir un (ou plusieurs) comme indicateur(s) de performance désagrégé(s), afin de contrôler de manière très fine le fonctionnement de l'établissement. Il s'agit une fois de plus d'une illustration de la loi de la variété requise d'Ashby. On retrouvera partout un indicateur lié à la gestion des références, mais celui-ci sera partout complété par des indicateurs supplémentaires, non retenus dans l'architecture du calcul des coûts.

### *2.3.3. L'intérêt de la méthode choisie.*

La solution choisie a de multiples avantages. Le premier d'entre eux est que le contrôle de gestion se fait partout dans le langage des opérationnels, puisque les indicateurs de performance sont des indicateurs physiques. Le deuxième avantage, c'est que ces indicateurs sont disponibles sans délais, chaque jour, chaque semaine ou chaque mois selon le type d'activité. Le troisième avantage concerne la conjonction enfin possible, d'un contrôle d'efficacité par le budget et d'un contrôle d'efficience par ces nouvelles mesures. Le quatrième avantage est le renforcement de la cohérence du comportement des acteurs au sein de l'établissement. Enfin, le système est peu coûteux à mettre en place car il ne nécessite pas de système intégré. Le contrôle de chaque activité se fait au sein de chaque activité par comptage et mesures directes, ce qui constitue un pas réel vers l'auto-contrôle et l'appropriation par les opérationnels de l'information pour l'action.

Graphique C. Système de calcul des coûts et système de mesure de la performance.



Le choix fait chez Océ-Graphics est assez inhabituel, comme la deuxième partie de cette étude nous le montrera <sup>3</sup>. En effet, dès la fin de l'étude il a été décidé de privilégier l'option du système unique. Cela signifie que les nouvelles procédures de calcul de coûts ont été intégrées au système d'information et sont désormais utilisées comme base pour l'évaluation des stocks, pour les études prévisionnelles, pour les études de rentabilité par produits et pour l'information de la direction du marketing. La décision n'a pas été prise sans réticences. Celles-ci sont venues essentiellement de la direction générale, de la direction du marketing et des responsables du service de Recherche et Développement comme nous l'avons précédemment exposé.

#### 2.3.4. les moyens.

Sur le plan matériel et plus précisément informatique, les développements ont été réduits car le nouveau système n'utilise *in fine* que deux bases d'attribution des coûts des activités aux produits (en dehors des coûts directs), tout comme l'ancien système. L'architecture générale a donc pu être conservée, le passage du coût de gestion de la référence au coût attribuable se faisant dans un sous-programme annexe. Les développements informatiques n'ont représenté que 3 hommes-semaine. Le travail le plus délicat a consisté à faire des simulations pour obtenir une procédure de passage du coût fixe de la référence au coût attribuable aux produits. En effet, une application brutale de la règle de consommation conduisait à attribuer un coût de gestion de référence qui atteignait dans certains cas (faible coût unitaire et faible consommation) plusieurs dizaines de fois la valeur du composant! Pour éviter de telles situations il a été décidé de plafonner à K fois la valeur du composant, le montant du coût de gestion des références attribuable à l'une d'entre elles lors de son incorporation aux produits. Notons également que la collecte des indicateurs de performance n'a posé aucun problème. A quelques exceptions près, tous étaient disponibles, mais non intégrés au suivi traditionnel des activités. Chaque responsable d'unité a développé sur son micro ordinateur la présentation qui lui paraissait la plus pertinente. Tous les ordinateurs étant en réseau et utilisant le même logiciel de



traitement, le contrôleur de gestion a aisément pu construire son tableau de bord de synthèse. Et c'est sans problème que l'ancien système a été abandonné au cours de l'hiver 1989.

#### 2.4. Les objectifs visés par la démarche de gestion par activités.

Une des améliorations importante attendue du nouveau système a été sa capacité à prendre en compte des phénomènes de complexité, notamment dans le domaine de la composition des produits et de l'organisation de la production.

*Tableau 4. La complexité du système de production.*

Volume	et Complexité
Produits finis	40
Options	une quarantaine
Fournitures	700
Pièces primaires	150
Sous-ensembles	1500
Opérations en gamme	3800
Enregistrement en nomenclature	50 000

### 3. Les résultats obtenus.

#### 3.1. Les premières conséquences.

Il est certainement présomptueux de vouloir ramener certaines modifications constatées depuis 89, dans l'entreprise aux seules vertus du nouveau système de calcul des coûts. On peut néanmoins affirmer que sa mise en place a permis de faire évoluer plus rapidement les comportements en supprimant certains signaux contradictoires entre la gestion de production et le système de calcul économique.

La première modification notable a été la diminution importante du nombre de modifications techniques. Réalisées par le service des méthodes, celles-ci étaient auparavant évaluées sur la base du coût complet. C'est-à-dire que chaque centième d'heure gagné en temps opératoire était multiplié par un taux horaire chargé dans lequel le poids des charges indirectes était bien plus important que celui du coût direct de la main-d'oeuvre. Le système de calcul incitait de ce fait à la multiplication des modifications alors que la gestion de production et la qualité totale préconisaient leur suppression. En montrant que les économies affichées par l'ancien système étaient fictives le nouveau système a permis de trouver la cohérence recherchée.

La prise de conscience de l'inefficacité des modifications en cours de vie du produit a également contribué à déplacer l'attention vers la conception des produits futurs. Comme le note le responsable du service des méthodes industrielles : *"La disparition du taux horaire a renforcé la collaboration précoce avec le service central des études et des méthodes pour la définition des nouveaux produits"*. C'est ce qui a été fait. Le temps libéré par la diminution du nombre de modifications a été réinvesti dans l'intégration de la dimension conditions de fabrication des produits futurs en développant les collaborations avec le service de recherche et développement.

Ce dernier service, en adoptant le nouveau mode de calcul du coût de revient industriel, a également modifié son comportement. Une attention plus grande a été portée à la standardisation des

composants et à la réduction de leur nombre dans les produits. D'une manière générale, on peut dire que dans ces deux services l'attention s'est totalement focalisée sur les produits futurs. Le nouveau système apparaît ainsi comme un bon support pour le développement de la notion de coût cible, essentielle dans un secteur aussi concurrentiel que celui de la péri-informatique.

Une autre modification majeure peut être portée partiellement au crédit de la nouvelle méthode : la suppression du pointage de la main-d'oeuvre directe. Bien que la MOD ne représente plus que 8% du coût de fabrication, la surveillance des temps de main-d'oeuvre directe continuait de consommer des ressources considérables pour une efficacité limitée. Et ce d'autant plus que la contradiction de ces contrôles avec la gestion des ressources humaines dans le juste à temps et dans la démarche de qualité totale était apparente pour tous, aussi bien pour les salariés et que pour la direction. Mais aussi longtemps que les temps de main-d'oeuvre directe sont restés nécessaires à l'imputation des charges indirectes sur les coûts de revient, la suppression du pointage n'était pas envisageable. Dès lors que cette fonction disparaît, ce qui est le cas dans le nouveau système, il n'y a plus d'obstacle technique derrière lequel s'abriter. Ce que le responsable de la production traduit par *"une véritable démystification du rôle de la MOD au sein de l'entreprise"*. Au terme d'une période préparatoire de six mois, le pointage a été abandonné sans dommage pour la productivité, mais au plus grand bénéfice de la gestion des ressources humaines qui peut aujourd'hui réellement se développer hors de toute contrainte taylorienne. Polyvalence, auto-organisation, maintenance de premier niveau, participation à la conception des postes de travail et à l'aménagement des nouvelles lignes de production sont des exemples de cette gestion du personnel de production libérée des contraintes du pointage.

### **3.2. Les perspectives d'évolution du système de calcul des coûts et de la gestion.**

Comme dans bien des entreprises, l'introduction de l'analyse des activités pour des besoins de calcul de coûts a enclenché une dynamique nouvelle dans le domaine du contrôle de gestion et au delà dans le processus de gestion lui-même. On peut classer les évolutions prévisibles dans deux domaines : celui des outils de gestion et celui de la logique de gestion.

Dans le domaine des outils deux évolutions se dessinent : l'une dans le système de coûts et l'autre dans le système budgétaire. Tout d'abord, on assiste à un élargissement progressif de la zone d'influence de la méthode de calcul de coûts à base d'activités. On l'a vu plus haut, son influence s'étend déjà au secteur de la recherche&développement. Elle s'étend également au domaine des fournitures qui sont commercialisées en complément du matériel, c'est-à-dire à une activité purement commerciale et non plus industrielle.

Dans sa structure il est raisonnable de prévoir un amendement à la procédure de calcul pour les bases non volumiques. En particulier, on peut imaginer qu'au lieu de calculer un coût fixe unique puis autant de coûts attribuables qu'il existe de références, on calcule en s'appuyant sur une analyse de Paréto, deux ou trois coûts fixes correspondant aux habituelles trois classes A, B, C de l'analyse des consommations. Ce que l'on perdrait en finesse, on le gagnerait en simplicité de calcul. Certes, on rétablirait des subventionnements de type "effet de séries" au sein de chaque classe, mais il s'agit là de phénomènes mineurs au regard des subventionnements entre classes de produits qui eux continueraient d'être évités.

Un début d'utilisation de l'analyse d'activités a été réalisé pour la construction budgétaire. La démarche n'est pas encore assurée, mais c'est le lieu où peut s'instaurer la réflexion sur la capacité disponible des différentes activités. C'est également le cadre approprié pour la formalisation de la politique d'amélioration continue et la fixation des priorités en ce domaine. L'effort devra se poursuivre.

En matière de logique de gestion, ce qui est le plus apparent est la progression de la notion de gestion des processus en remplacement de la notion de gestion par centres de responsabilité. Certes, ces derniers n'ont pas été supprimés, mais les améliorations significatives obtenues récemment l'ont été à la suite d'analyses en termes de chaîne de valeur ou de processus interdépartementaux. L'analyse de la chaîne de valeur fournisseurs, entreprise, client a conduit à investir dans un système d'impression autonome pour la réalisation des notices qui accompagnent le matériel. Cela n'a été possible que par l'abandon de la notion de coût minimum unitaire. Il ne s'agit plus d'obtenir de son fournisseur des notices au coût minimum en commandant des grandes séries, mais de fournir avec chaque machine la notice adaptée. Ceci suppose un service fonctionnant en juste à temps. Le défi a été relevé et justifié sur le plan économique grâce à un raisonnement global s'appuyant sur l'analyse de l'ensemble des activités concernées par la fourniture d'une notice adéquate au client.

Si l'analyse des activités en tant que telle n'a pas encore pénétré les services commerciaux, une meilleure articulation entre la production et la vente a pu être obtenue par le biais d'un plan industriel et commercial. La qualité de la gestion de production dépend pour une part de la qualité des informations fournies par les services commerciaux. L'interconnexion et l'analyse conjointe de l'information permet des progrès sensibles en matière de planification des approvisionnements et le cadencement de la production. Il est apparu clairement qu'on ne pouvait agir sur certains inducteurs de coûts du domaine de la production qu'en remontant le processus d'organisation de cette production jusqu'à sa source, c'est-à-dire jusqu'à l'information sur la demande.

Enfin, on notera que cette notion de processus fait actuellement l'objet d'une formation importante dans l'entreprise. C'est une notion qui sur le terrain permet de faire le lien entre la gestion de la production en juste à temps, la démarche de la qualité totale et l'analyse d'activité dans sa dimension recherche de performance. L'entreprise complète ainsi sa panoplie d'outils lui permettant de progresser vers plus d'intégration et plus de cohérence.

## BIBLIOGRAPHIE.

- Bouquin H., *Comptabilité de gestion*, Sirey, 1993, Paris.
- Berliner C., Brimson J., *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing*, HBS Press, 1988.
- Cohendet P., Llerena P., "Flexibilité et évaluation des systèmes de production", in *Gestion industrielle et mesure économique*, Economica, 1990, Paris.
- Cooper R., "The rise of Activity Based Costing, part four : What do activity based cost system look like", *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, printemps 1989.
- Cooper R., "The rise of activity based costing : how many cost driver do you need, and how do you select them", *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, hiver 1989.
- Lorino, *Le contrôle de gestion stratégique*, Dunod, 1991, Paris.
- Mascré V., "Passage du "contrôle de gestion" au pilotage de la performance, l'expérience de la SNECMA Corbeil", *Revue Française de Comptabilité*, octobre 1994.
- Mévellec P., *Outils de gestion*, Edition Malesherbes, 1991.
- Mévellec P., "ABC", *Dossier de la revue Fiduciaire et Comptable*, octobre 1995.
- Mévellec P., "ABC, un succès construit sur un malentendu", *Revue Française de gestion*, février 1994.
- Mévellec P., "Plaidoyer pour une vision française de l'ABC", *Revue Française de Comptabilité*, décembre 1993.
- Mévellec P., Evraert S., "Les systèmes de coûts par activité. Réconcilier le calcul du coût des produits et le contrôle de gestion", *Revue Française de gestion*, numéro 82, 1991.
- Mévellec P., Evraert S., "Calcul des coûts : il faut dépasser les méthodes traditionnelles", *Revue Française de gestion*, numéro 78, 1990.
- Porter M., *L'avantage concurrentiel*, InterEditions, 1986.

### **A.3. L'histoire de la productivité globale dans le groupe Danone.**

*Travail de Domonique Centlivre*

La remise en cause de la productivité du travail n'est pas nouvelle sur le fond. Un rapide historique montre que dans les années 60, le concept de productivité global était déjà utilisé en France. Dans le Groupe Danone, il occupe depuis presque 10 ans une place importante.

Comment ce concept a-t-il été introduit dans ce Groupe ?

De quelle manière a-t-il été outillé ?

Cela renvoie à une expérience menée en interne à la fin des années 80, dont il sera fait ici un bilan. Enfin, il est intéressant pour conclure, de voir comment ce concept a évolué et où en est le Groupe Danone aujourd'hui.

#### **1. Les raisons à l'origine de l'expérience.**

##### **1.1. Historique.**

Le concept de la productivité globale est mis à l'honneur après la guerre par un inspecteur général de l'Insee M. Louis André Vincent. Il est ensuite utilisé à la fin des années 60, en pleine ère pompidolienne, quand M. Pierre Masse, alors commissaire général au plan, voulut élargir le problème de l'utilisation des gains de productivité à celui de l'affectation des "surplus de productivité". En juin 1984, le rapport du conseil économique et social, rédigé par M. Jacques Méraud appelait à un "affinement indispensable des instruments de gestion". Accusant déjà la productivité de se révéler "un indicateur imparfait parce que partiel de la performance économique", il lui opposait le concept de "productivité globale"

Le CERC<sup>4</sup>, placé auprès du Commissariat au Plan en 1966, va publier une série de travaux sur ce thème. De "la méthode des comptes de surplus", élaborée en 1969, au livre "mode d'emploi" sur la productivité globale, destiné aux entreprises, et publié en 1987 ("La productivité globale dans l'entreprise-mesure et répartition"), le concept s'enrichit. Les travaux du CERC comprennent notamment une action permanente de promotion des calculs de productivité globale auprès des entreprises.

##### **1.2. 1987 : une "vision" du global.**

L'analyse du CERC reçoit à l'époque une caution de poids en la personne de monsieur Antoine Riboud. Dans le rapport qu'il remet au Premier Ministre, "Modernisation, mode d'emploi"<sup>5</sup>, à la fin de l'année 1987, il consacre deux chapitres à la productivité globale. Le P-DG du Groupe Danone reconnaît clairement : "on s'est trompé de productivité".

La prise de conscience se situe à deux niveaux :

- c'est l'ensemble des facteurs qu'il faut prendre en compte et pas seulement la main-d'oeuvre. Et ce d'autant plus que dans les sociétés du Groupe, la part de la masse salariale dans le chiffre d'affaires tend à devenir de plus en plus minoritaire.

Chez Gervais-Danone, par exemple, elle est tombée de 21,6% à 16,8% en 7 ans.

- D'autre part, tous ces facteurs sont en interaction, et agir trop fortement sur l'un d'eux peut dégrader la performance des autres. Ainsi, lorsque l'on investit, on augmente la productivité main-d'oeuvre au détriment de celle du capital, mais en même temps, lorsqu'on ne maîtrise pas bien l'outil, on risque d'augmenter des pertes matières ou de dégrader la qualité, voire même d'accroître les frais de structure (entretien).

## **2. A la recherche d'un indicateur de productivité globale.**

En 1987, on est donc conscient de la nécessité de faire du global, mais on sait aussi que tant que le seul outil que l'on utilisera sera l'indicateur "nombre d'heures main-d'oeuvre à la tonne", on ne progressera pas. Le service du Développement Social du Groupe (rattaché à la Direction Générale des Ressources Humaines) se mobilise sur ce thème et met au point, avec le contrôle de gestion et deux stagiaires de l'Ecole Polytechnique, un indicateur de productivité globale<sup>6</sup>.

### **2.1. Le concept de productivité globale.**

On peut définir la productivité globale comme étant un ratio synthétique qui permet de comparer, d'une année sur l'autre, l'évolution du rapport entre les quantités produites et les quantités consommées, dans lesquelles figurent la main-d'oeuvre, mais aussi les matières premières, les emballages, les coûts de structure et les amortissements du capital. On aura fait des progrès de productivité d'une année sur l'autre si on a moins consommé de facteurs à production équivalente.

Ainsi, cet indicateur permet de mettre fin à la confusion existant dans l'entreprise entre productivité et productivité apparente du travail qui pour sa part ne repose que sur les coûts de main-d'oeuvre. En effet, on sait aujourd'hui que cet indicateur de productivité du travail comporte de graves insuffisances qui s'accroissent à la mesure des progrès de modernisation du système de production. Ainsi, dans une entreprise, il confond toutes les heures de main-d'oeuvre, celles des manoeuvres et celles des techniciens, ou bien celles de productions à haute valeur ajoutée avec celles de production à faible valeur ajoutée. Ainsi, ne tenant compte que d'un seul facteur de production, ce ratio primaire ne permet plus d'épuiser l'ensemble des sources de gains de productivité. A l'inverse, la productivité globale permet de mesurer l'évolution de l'efficacité de l'ensemble des facteurs de production.

L'indicateur de productivité globale, mis au point chez BSN-Danone, s'inspire des méthodes du CERC, mais reste propre à Danone et n'utilise que des informations disponibles dans le système d'information du Groupe. L'outil mis au point par le CERC va plus loin que le simple calcul de la productivité globale, qui ne représente que le côté pile d'une médaille, dont le côté face permet pour sa part de connaître le partage des gains de productivité. L'évolution du partage permet de connaître la position de l'entreprise et l'évolution de celle-ci en termes de pouvoir d'achat et de négociations vis-à-vis de tous ses partenaires : clients, fournisseurs, salariés, actionnaires, prêteurs. Pour sa part, le groupe Danone ne s'est pas intéressé à cet aspect, et a préféré se concentrer sur l'aspect mesure de la performance globale qui constituait déjà en soi une réelle révolution dans les pratiques du groupe.

## 2.2. Le mode de calcul.

Quel est le mode de calcul utilisé par le groupe Danone ?

En fait, deux problèmes se posent pour répondre à cette question :

- il faut prendre en compte l'ensemble des facteurs et donc mesurer la contribution de chacun à la variation de la productivité.

- il faut annuler l'effet prix. Celui-ci fait perdre toute visibilité sur les performances des sociétés. Le prix du lait par exemple, en 86-87, baissait chaque année et cela masquait les efforts, ou l'absence d'efforts de productivité.

Annuler l'effet prix signifie également annuler tous les efforts de productivité achats. Sur une baisse de 10 centimes du prix du lait par exemple : 8 centimes peut être dû à la baisse générale des prix, et 2 centimes à un effort de négociation des achats.

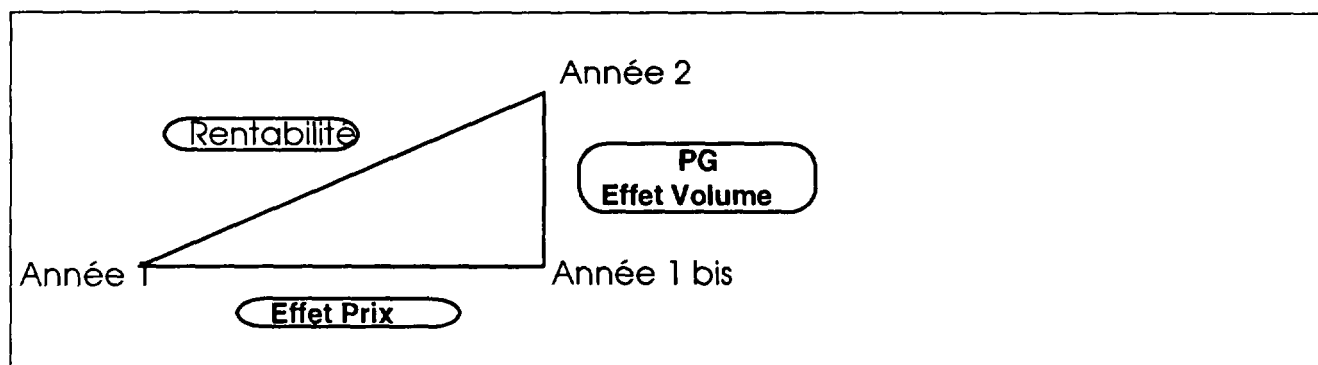
Mais, en 1986-87, la productivité des achats dans le Groupe était encore peu explorée.

### 2.2.1. L'effet prix doit être annulé.

Pour éliminer l'effet prix, on procède de la manière suivante :

puisque l'on cherche à mesurer l'évolution de productivité entre deux années, on doit comparer des quantités physiques entre elles. Mais il est impossible d'ajouter des tonnes de matières, des heures main-d'œuvre et des amortissements. On valorise donc chaque terme en francs (quantités X prix unitaires) et pour les rendre indépendants des effets prix, on les valorise en francs d'une même année (de la 2ème année). Le principe de calcul peut être résumé par le graphique A :

*Grahpique A. Le calcul de la productivité globale.*



### 2.2.2. L'indicateur de productivité globale.

On compare ainsi les ratios Recettes/Dépenses de l'année 2 à ceux de l'année 1 bis, définie comme étant l'exercice obtenu en utilisant au cours de l'année 2, donc avec les prix de l'année 2, le même processus de production que l'année 1.

L'indicateur de productivité globale est donc

$$IPG = \left[ \frac{(R/D)_2}{(R/D)_{bis}} - 1 \right] \times 100$$

C'est la variation en pourcentage du ratio (R/D)2 à (R/D) bis.

L'indicateur mesure des évolutions de productivité entre 2 années successives et non une productivité absolue sur une année.

Afin de mesurer "l'effet prix", il suffit pour chaque poste de faire la différence entre les comptes de résultat de l'année bis et de l'année 1 (cf. encadré 1).

#### \*\*\*\*\*Encadré 1. Exemple.\*\*\*\*\*

##### -année 1

	Quantités	Prix Unitaire	Total
Ventes	10	10	100
Coût des ressources	100	0,60	60
Résultat			40

Recettes / Dépenses = 1,667 (=100/60)

Pour 1 F de consommation des ressources j'ai 1,667 F de CA.

##### - année 2

	Quantités	Prix Unitaire	Total
Ventes	10	10,3	103
Coût des ressources	98	0,55	53,9
Résultat			49,1

Recettes/ Dépense = 1,911.

Pour 1 F de consommation de ressources j'ai désormais 1,911 F de CA.

Passer de 1,667 à 1,911 signifie qu'entre l'année 1 et l'année 2 **la rentabilité** a augmentée de 14,6%.

Pour isoler l'effet prix, j'introduis l'année 1-bis considérée comme étant l'exercice obtenu en utilisant au cours de l'année 2, donc avec les prix de l'année 2, le même processus de production que l'année 1.

**- année 1-bis.**

	Quantités	Prix Unitaire	Total
Ventes	10	10,30	103
Coût des ressources	100	0,55	55
Résultat			48

Recettes / Dépenses = 1,873

Pour 1 F de consommation de ressources j'ai 1,873 F de CA.

Passer de 1,667 l'année 1 à 1,873 l'année 1-bis signifie qu'entre l'année 1 et l'année 2 **l'effet prix** a été de 12,4%.

Une fois neutralisé l'effet prix, on peut mesurer l'évolution de la productivité globale (ou effet volume). Passer de 1,873 l'année 1-bis à 1,911 l'année 2 signifie que **l'évolution de la productivité globale** entre les années 1 et 2 est de 2%.

### 2.3. La mise en place de l'indicateur de productivité globale.

L'indicateur de productivité globale a été testé dans six sociétés du Groupe Danone, en France et en Belgique, en 1986-87 et a fait l'objet d'analyses en commun avec un groupe de contrôleurs de gestion. Les résultats ont fait apparaître, en moyenne, une forte productivité main-d'oeuvre, une productivité de l'investissement négative et au total une productivité globale faible. Cette faible productivité globale (1% en moyenne) a été masquée par un effet prix favorable conjoncturellement (baisse du prix de l'énergie et de certaines matières premières).

Aujourd'hui dans ces sociétés test, il n'est plus utilisé en tant que tel. Plusieurs raisons peuvent expliquer cela : des difficultés techniques et des freins culturels.

### 2.4. Les problèmes rencontrés.

#### 2.4.1. Les difficultés techniques.

Les sociétés changent de produits chaque année, or l'analyse de l'évolution de la productivité globale d'une année à l'autre suppose d'avoir un périmètre de comparaison stable. L'introduction de nouveaux produits ou la modification des anciens obligent donc à revoir en permanence ce périmètre.

Par ailleurs, la mise en oeuvre de l'IPG nécessite du temps et des moyens, il n'est donc pas adapté aux besoins des opérationnels de disposer d'un indicateur de pilotage informant de l'efficacité en temps réel d'une ligne de production ou d'un atelier.

Les gros investissements techniques entraînent des ruptures dans les comparaisons.

La construction elle-même pose problème : faut-il déduire les remises et les rabais de la production vendue, et comment ?

Quels indices utiliser : des données statistiques de prix et de coûts externes à l'entreprise, ou plutôt des indicateurs internes ?



Enfin, l'indicateur de productivité globale permet d'identifier une variation de productivité mais ne permet pas d'expliquer les causes de son amélioration ou de sa dégradation.

#### *2.4.2. Les freins culturels.*

L'IPG a l'image d'une notion simple, mais la présentation de celle-ci est très compliquée. Pour les opérationnels, elle est perçue comme étant "une construction d'intellectuels". Ainsi, pour les gens d'usine, il est plus facile de raisonner en tonnes, par exemple, qu'en unités monétaires.

L'IPG est concurrencé par d'autres indicateurs internes au Groupe (la contribution nette produits, la contribution industrielle, ou le prix de revient global par exemple qui est très utilisé tant par les directions de Branches que par la Direction Générale du Groupe).

Enfin, l'animation de cet outil posait un véritable problème : était-ce au contrôle de gestion ou à la direction industrielle de le faire ? Devait-on l'utiliser au niveau de l'usine ou de la société ?

### **3. Le bilan de l'expérience.**

#### **3.1. les enseignements tirés de cette expérience**

Il s'est avéré rapidement que cet indicateur de productivité globale n'était pas un instrument d'action pertinent au niveau des ateliers, mais plutôt au niveau des usines ou des sociétés. D'autre part, c'était plus un instrument d'audit pour réorienter des décisions économiques à moyen terme, qu'un instrument pour l'action au quotidien. Il n'est donc plus utilisé en tant que tel dans le Groupe. En revanche, il a fortement marqué la culture interne de l'entreprise : l'implication personnelle de la Direction Générale a fait que le terme "productivité globale" est passé dans le vocabulaire de la plupart des comités de direction des départements et a permis de faire évoluer leurs indicateurs de gestion. Comme l'explique Michel Hollard, le passage à un outil différent (chez Danone) indique une volonté de modifier des comportements dans l'entreprise et de définir par là-même une nouvelle articulation entre les pratiques des différentes unités du Groupe et la stratégie d'ensemble de ce dernier<sup>7</sup>.

#### **3.2. Que reste-t-il de cette expérience ?**

##### *3.2.1. Au niveau de la culture interne du groupe.*

Tout le monde désormais est d'accord sur les constats suivants :

- dans un système de production moderne, les gains de productivité sont à rechercher dans l'ensemble des facteurs de production : MO, mais aussi emballages, matières, énergie, investissements...
- la focalisation sur la MO peut conduire à dégrader la productivité des autres facteurs, pour finalement obtenir une productivité globale sans rapport avec la productivité MO ;
- un effet prix favorable conjoncturellement peut venir masquer une faible PG ;
- et enfin, ces facteurs sont en interaction et l'optimum du système n'est pas égal à l'optimum des facteurs pris séparément.

### 3.2.2. *L'impact sur les indicateurs et le système de gestion.*

Dans la Branche Produits Frais (30% du CA du Groupe) les directeurs d'usines disposent d'un indicateur de "coûts contrôlables", qui est directement issu de l'IPG. Il intègre donc ce qui est "contrôlable par l'usine" : la MOD, les coûts de structures, les amortissements et les pertes matières. Il n'intègre pas en revanche les matières premières et les emballages gérés au niveau de la société et non pas de l'usine.

D'autre part, dans le système de reporting entre les sociétés et le Groupe, il est désormais demandé de faire remonter des "actions de productivité globale", comme par exemple :

- dans une usine du Groupe, des tableaux de bord d'ateliers ont été élaborés. Ils permettent d'évaluer quotidiennement, en francs, l'écart entre la réalisation et la norme fixée. L'objectif de ces tableaux de bord est d'élargir le champ de décision de l'agent de maîtrise, et de l'aider à choisir la solution la meilleure possible d'un point de vue économique ;
- d'autres usines ont mis en oeuvre une organisation du travail responsabilisant en temps réel des équipes sur les résultats de leur ligne (maintenance premiers échelon, contrôle des procédés, etc.).

## **Conclusion**

Depuis presque 10 ans, ce concept de productivité globale a subi bien des évolutions. L'indicateur (de productivité globale) de 1986-87, s'il n'est plus utilisé en tant que tel, a eu un impact pédagogique très fort grâce aux quelques messages-clés qu'il véhiculait.

Pour Philippe Zarifian, "la productivité globale se présente comme un questionnement, invitant l'ensemble du personnel à développer une dynamique d'économie sur tous les postes de consommation des facteurs de production. Cette démarche permet de relativiser les économies main-d'oeuvre<sup>8</sup>".

Cet indicateur a laissé des traces à certains endroits : nous avons vu que dans la Branche Produits Frais, un indicateur du même type était utilisé. Ce concept s'est également enrichi puisqu'on l'applique désormais à d'autres services que l'industriel. Enfin, on veille à ne pas rester focalisé sur la réduction des coûts, mais à intégrer également la notion de valeur.

La question des nouveaux déterminants de la compétitivité prend en effet une importance nouvelle, comme le confirme la mission du Commissariat Général au Plan présidée par Jean Gandois. Elle a rendu en décembre 1992 un rapport sur "la performance globale". Le rapport souligne le fait que, "les objectifs de qualité et de réactivité assignés aux systèmes de production sont indissociables de l'objectif de maîtrise des coûts. Le cliché selon lequel l'entreprise fonde essentiellement sa compétitivité sur des coûts bas est aujourd'hui largement dépassé. Cependant, au sein d'une compétitivité globale faite de la mobilisation d'un ensemble de facteurs diversifiés, la compétitivité coûts demeure un enjeu d'importance. Le véritable enjeu, c'est la maîtrise globale de tous les facteurs"<sup>9</sup>.

D'après Michel Hollard, les entreprises sont donc dans une situation où elles cherchent à définir un couple stratégie/outil de gestion, conçu comme une réponse à celui de leurs concurrents<sup>10</sup>. C'est sur la recherche de cette nouvelle articulation que travaille actuellement le service du Développement Social du Groupe Danone.

#### A.4. Trois expériences ABC chez Hewlett-Packard <sup>11</sup>.

*Travaux d'Isabelle Lacombe*

La société Hewlett-Packard créée en 1939 à Palo Alto en Californie, est spécialisée dans l'informatique (les systèmes d'information, micro-informatique et périphériques) et l'électronique (test et mesure, médical, composants et analyse chimique).

En 1994 et dans le monde, le groupe HP réalise 25 milliards de dollars de chiffre d'affaires. Ce qui correspond à une hausse de 23% par rapport à 1993. Son bénéfice s'élève à 1,6 milliards de dollars (+36%). Elle emploie 98400 personnes.

Sa filiale française existe depuis 1964. Son chiffre d'affaires se monte à 13,5 milliards de francs en 1994, soit une hausse de 20% par rapport à 1993. Son bénéfice est de 253 millions de francs (+15% par rapport à 1993). Elle emploie 3600 personnes et se positionne comme la soixante-dixième société industrielle française.

HP a doublé son chiffre d'affaires entre 1991 et 1994. Il est leader du marché de la mesure et deuxième constructeur informatique mondial avec de fortes positions sur les imprimantes laser et jet d'encre ainsi que sur les grands serveurs sous UNIX destinés aux applications de gestion.

HP France est ainsi le premier exportateur français de micro-informatique et deuxième exportateur de produits informatiques.

Ce texte vise à analyser les expériences conduites surtout en France pour adapter l'analyse des performances aux enjeux et à la croissance de ce groupe industriel.

##### 1. Les raisons qui ont amené le groupe à expérimenter la gestion par activité.

###### ***1.1. L'inadaptation de la comptabilité traditionnelle à la diversification de la production de la division Réseaux de Roseville<sup>12</sup> (USA) - 1984-1985.***

RND (Roseville Networks Division) a une production de petit volume et d'une grande diversité. En effet, elle fabrique environ 250 produits, principalement des assemblages de circuits imprimés et des systèmes mécaniques pour les unités centrales, et chacun d'entre eux possède plusieurs options possibles ; soit un total de 1100 articles différents<sup>13</sup>.

En mars 1984, cette division de HP décidait de modifier son système de comptabilité analytique afin d'une part, d'avoir une vision plus claire des marges par famille de produits, et d'autre part, de donner les bonnes règles d'optimisation économique aux fonctions de conception.

###### ***1.2. L'incapacité de la comptabilité traditionnelle à maîtriser les coûts de l'usine de Grenoble (1987-1988) <sup>14</sup>.***

La stratégie de HP s'inscrit dans une politique d'innovation technologique permanente, décidée dès l'origine par les ingénieurs Bill Hewlett et Dave Packard. Ainsi, actuellement plus de la moitié du chiffre d'affaires est réalisée avec des produits introduits depuis moins de deux ans et le budget de R&D atteint 10% du CA. Ce choix implique sur le plan financier une capacité à l'autofinancement des investissements.

Par ailleurs, le secteur du matériel informatique connaît globalement une période de contraction du marché et d'intensification de la concurrence. Il faut donc que HP cherche à gagner sa marge sur les coûts, alors qu'auparavant la compétitivité par les coûts ne faisait pas partie des objectifs prioritaires de HP puisque la société se basait sur l'innovation technologique et la qualité des produits, ainsi que sur l'efficacité du réseau de distribution.

HP doit donc innover en comptabilité de gestion pour arriver à satisfaire ce nouvel objectif. Il devient, en effet, de première importance de fournir des informations qui permettent d'aider à la conception, par exemple pour les nouveaux produits économes en moyens. Mais aussi, de prendre des décisions de localisation des fabrications en fonction du critère de coût. Or, le système de gestion traditionnel ne permet pas d'être parfaitement informé du coût des processus et des produits.

Dans ce contexte concurrentiel, la division de Grenoble - qui produit des cartes et des ordinateurs individuels, avec pour cette ligne de produits, une responsabilité mondiale -, a vu sa structure de coûts sous-tendant les prix de cession, contestée par des filiales du groupe comme celle de Bristol au Royaume-Uni qui discute par exemple des pourcentages de frais généraux qui lui sont attribués sans justification possible. L'usine de Grenoble décida alors de revoir la pertinence de ses coûts en se lançant en 1987 dans un projet ABC encouragée par la réussite de l'expérience de Roseville. Ce projet abouti en 1988 et la méthode est toujours utilisée actuellement.

### **1.3. Une gestion inadaptée aux activités de service : le cas de la maintenance informatique HP France.**

En France, le service client comprend environ 700 salariés, dont 450 pour la partie Maintenance Informatique. Son activité concerne principalement la maintenance de matériels ou de logiciels informatiques (maintenance *hardware* ou *software*) dans le cadre du service après-vente, de contrats de maintenance ou de prestations ponctuelles.

La spécificité de cette organisation est qu'elle appartient au domaine des services. En outre, elle fait partie de l'entité commerciale de Hewlett-Packard, par opposition à l'entité industrielle où a lieu la production. Dans cette entité commerciale on retrouve des activités de vente qui sont considérées comme des centres de coûts et des activités de maintenance qui elles sont définies comme des centres de profit, et donc génèrent un rapport d'activités (*reporting*) un peu plus complexe.

Le service client comprend quatre grands types de services au client (business) :

- Câblage et environnement sur site,
- Test et Mesure,
- Administrations des systèmes d'information d'entreprise (*facilities management*),
- Maintenance informatique (le plus important tant au niveau du chiffre d'affaires que de l'effectif).

L'éclectisme de la demande impose des réponses appropriées et personnalisées. Les contrats " clés en mains", c'est-à-dire ceux dont le processus est connu parce qu'habituel, s'ils perdurent, n'assurent plus qu'une partie des revenus qui est en diminution relative chaque année. Les ventes ponctuelles ou spécifiques se développent et chaque nouveau produit de service est ou peut être différent des autres <sup>15</sup>.

Jusqu'ici, la comptabilité du groupe HP et de ses représentants nationaux (filiales) est uniformisée au niveau mondial. Pour chaque centre de profit est établi un compte de résultat qui fait apparaître les

revenus et le coût des ventes, la marge sur ventes et le résultat net (*operating profit*) après prise en compte des coûts alloués et des coûts de structure.

Par ailleurs, le service client s'est fixé comme objectifs pour les exercices à venir, outre ceux relatifs au profit et à la croissance, ceux d'efficacité et d'efficience. Le but est d'augmenter la perception de valeur chez le client final. L'efficacité, c'est la capacité à obtenir des résultats ou la performance souhaitée. L'efficience concerne la capacité à minimiser les moyens employés pour un résultat donné et peut donc être définie comme une économie de ressources.

Les évolutions de l'environnement de HP l'ont amené à revoir son mode de gestion. Le contexte dans lequel la méthode ABC a été implantée a joué un rôle important. Des évolutions majeures ont eu lieu

CONTEXTE	
<i>Ancien</i>	<i>Nouveau</i>
un métier principal : la maintenance	Diversification des métiers
Produits = Systèmes propriétaires	Systèmes ouverts, environnement multi-constructeur, micro...
Faible concurrence	Concurrence forte, baisse des prix

Hewlett-Packard a constaté que le *reporting* utilisé n'était plus adapté. Il était à l'époque réalisé par *Work Force* (équipe de travail spécialisée dans un métier ; par exemple la *work force* de la maintenance *hardware*). Ce *reporting* ne répondait pas à un certain nombre de questions :

- Quelle est l'efficience des activités (évolution, *benchmarks*) ?
- Quels sont les liens entre les *business* et les activités ? (Afin d'allouer les bonnes ressources au bon endroit),
- Quelle est la rentabilité par *business* ?

## 2. Mise en place de la méthode de gestion par activité.

### 2.1. Mise en place dans les unités de fabrication.

Pour les raisons précédemment évoquées, HP a décidé dès juin 1984, d'implanter un suivi des coûts par activité au sein de la division Réseaux de Roseville. Pour cela, le responsable de la production a mobilisé pour mettre en place cette idée l'aide de six personnes appartenant aussi bien à la production qu'à la finance ou qu'aux systèmes d'information.

Le nouveau système fut testé en 1985, puis adopté définitivement comme système comptable opérationnel et unique en novembre 1985. L'opération de Roseville ayant été un succès, la démarche a été généralisée pour les activités de montage de cartes électroniques, de test et d'assemblage, sur l'ensemble du groupe au niveau mondial.

C'est ainsi, qu'en 1987, la division de Grenoble incitée par les critiques des autres divisions à l'encontre de son système de coût, se lance dans un projet de gestion ABC, encouragée de plus par la réussite de l'expérience de Roseville.

A Grenoble se sont les financiers qui prennent en charge le pilotage de la réforme, mais ils s'appuient sur les responsables de fabrication très demandeurs d'outils plus pertinents.

## **2.2. Extension à une unité de service.**

L'expérience grenobloise ayant été un succès, il fut décidé d'étendre la méthode au domaine des services. Le service client a été la première unité à appliquer cette méthode. Au sein du service client, l'étude a été appliquée au *business maintenance informatique* qui a servi de pilote, cela afin de réduire le champ de l'étude. Il a été prévu par la suite d'étendre la méthode, au *business Facility Management*, puis de la généraliser aux autres *business*.

### *2.2.1. Les objectifs visés.*

La gestion par activité devait permettre tout d'abord de donner les moyens permanents de piloter le développement profitable de l'organisation "Service Client France", et ensuite de mettre en évidence les liens entre les business (mix, complexité et volume) et les ressources à déployer dans les process clés (10 à 15 au maximum).

Ainsi, les objectifs fixés au départ au projet ABC étaient les suivants :

- mesurer l'efficacité des activités,
- trouver les liens entre les *business* et les activités,
- mesurer la rentabilité par *business*.

Ce qui devait permettre au projet de :

- fournir un modèle intuitivement,
- fournir un modèle adapté à chaque business.

En revanche, on n'attendait pas de ce projet qu'il :

- recherche une vérité absolue des coûts,
- modélise l'ensemble des activités et tâches des 750 personnes de l'organisation,
- suppose que les modèles restent figés,
- recherche un modèle générique pour l'ensemble des *business*.

### *2.2.2. Les acteurs du projet.*

L'équipe projet se composait de cinq personnes, soit :

- le contrôleur de gestion du service client consacrant une partie de son temps sur le projet,
- un stagiaire bac +5 gestion à plein temps sur le projet,
- une personne extérieure à Hewlett-Packard jouant un rôle de consultant venant une à plusieurs fois par mois apporter son aide,
- un employé du service administratif à mi-temps sur le projet,
- un responsable du service administratif consacrant une petite partie de son temps sur le projet.

### *2.2.3. Les options retenues.*

#### *a. Les niveaux d'analyse.*

Les niveaux d'analyse prévus étaient au nombre de trois. Le premier visait le business, il s'agissait de connaître les coûts et profit par segment de produit. Le deuxième niveau concernait les activités, l'objectif était alors la mesure du coût et l'efficacité par process. Et le dernier niveau s'intéressait à l'organisation pour connaître le coût par centre budgétaire et les ressources par process.

Comme à Grenoble, le choix d'un système simple a été fait, afin que la méthode puisse être utilisée et être compréhensible par tous, opérationnels, comptables et financiers.

*b. Le planning.*

Le planning du projet a été le suivant :

	Octobre 1993	Novembre 1993	Décembre 1993	Janvier 1994	1 <sup>ère</sup> quinzaine Février 1994	2 <sup>ème</sup> quinzaine Février 1994	Mars 1994	Avril 1994	Mai 1994
<b>Phase 1</b> - Liste des étapes et process - Matrice de responsabilité organisation / process  <b>Phase 2</b> - Participants dans les process - Détermination des activités et cost drivers  <b>Phase 3</b> - Cost drivers : définition, mesure - Matrice de correspondance activités / ressources, - Simulation sur le 1 <sup>er</sup> trimestre de l'année fiscale 1994 - Analyse des résultats - Enseignements à tirer  <b>Phase 4</b> - 2 <sup>ème</sup> simulation - Recherche d'une " automatisation du modèle "	X	X	X						
				X	X				
						X	X		
								X	X

### *c. Modalités de recherche des informations.*

Les données sur les activités et *cost drivers* (inducteurs de coûts, les mesures de l'activité) ont été récoltées à l'aide de deux phases d'interviews. Quatorze personnes ont été interrogées lors de la phase 1. Quarante personnes ont été interrogées lors de la phase 2 (soit vingt-deux interviews). Sur vingt et un process étudiés, on recense soixante-sept activités et cinquante-neuf *cost drivers* différents. Après regroupement, le nombre de macro-process était de vingt-quatre et le nombre d'activités de quarante-trois (ou cinquante-six si l'on tient compte de la segmentation géographique ou produit).

#### *2.2.4. L'usage de la gestion à base d'activités.*

Les résultats de la méthode ABC sont calculés chaque trimestre depuis avril 1994. Ils comprennent :

- le coût en milliers de francs de chaque activité,
- le nombre d'unités de *cost drivers*. Le *cost driver* est défini chez HP comme l'élément de mesure de l'activité ; c'est le critère qui mesure le volume de l'activité. Ainsi, pour l'activité "prise d'appels" (lorsque le centre d'appels de HP répond au client qui téléphone lorsqu'il a une panne), le *cost driver* sera le nombre d'appels reçus.
- Le coût unitaire du *cost driver* obtenu en divisant le coût de chaque activité par le nombre d'unités de *cost drivers* de l'activité. Le résultat s'exprime en Francs.

Ces diverses données sont largement utilisées par les opérationnels qui se constituent des tableaux de bord qui résument les résultats ABC qui les intéressent. Ils comparent ces résultats avec des données opérationnelles. En cela, la méthode ABC est ici utilisée comme méthode d'aide à la décision, plus que comme méthode de comptabilité. D'ailleurs la philosophie de HP France en matière d'ABC est d'utiliser la méthode comme complément et non pour valoriser les produits et/ou les stocks, même si cette utilisation se rencontre (plus à Grenoble dans le domaine industriel, que dans la maintenance informatique).

### **2.3. Les obstacles rencontrés.**

Bien que chez Hewlett-Packard l'expérience ABC soit considérée comme un succès et que le système est utilisé et continuera à l'être, quelques difficultés sont apparues. Elles sont de plusieurs ordres : certaines sont liées au nombre important d'informations et au traitement de celles-ci, d'autres à des phénomènes d'ordre humain, d'autres apparaissent dans un contexte international de mise en place de la méthode ABC.

#### *2.3.1. Difficultés liées au nombre important d'informations.*

Les premiers entretiens menés pour récolter de l'information ont été nombreux et ont généré un nombre important de données : environ soixante-sept activités, les ressources et les différents intervenants correspondant à celles-ci. Pourtant dès la phase d'entretien, on a essayé de limiter le nombre de réponses. Par exemple, il était demandé aux personnes interrogées de citer les cinq activités principales auxquelles elles participaient (cinq au maximum car les personnes étaient tentées d'en citer beaucoup plus afin que soit bien perçu le fait qu'elles sont utiles à beaucoup de choses).

Face à ces nombreuses réponses, plusieurs difficultés se sont présentées :

- Il fallait savoir trier et gérer les données, effectuer des regroupements d'activités afin de simplifier le système. La difficulté était de ne pas supprimer des activités significatives et de rester représentatif de la réalité avec celles qui étaient conservées. Là n'était cependant pas le principal obstacle.



- Il fallait savoir ménager les susceptibilités et représenter les activités de tout le monde, et prendre en compte le fait que chacun souhaitait se voir représenté dans une activité propre à sa situation et non dans une "macro-activité" regroupant plusieurs activités proches. Cela aurait pu lui donner l'impression que son travail n'était pas significatif, mais aussi qu'il n'avait pas été tenu compte de l'avis qu'il avait donné lors de la phase d'entretiens.
- Il fallait si possible trouver des données déjà existantes et ne pas recréer des demandes d'information supplémentaires. Tant que cela était possible, on a essayé de faire avec les sources d'information existantes afin de ne pas créer de travail supplémentaire au personnel de la Maintenance Informatique. Quand l'information n'existait pas, il a fallu trouver un indicateur qui pouvait être extrait de façon automatique dans des systèmes informatiques et non de façon manuelle. En effet, les extractions manuelles comportent deux difficultés : elles sont plus longues à réaliser et les erreurs sont plus fréquentes.
- La question de l'intégration ou non de la méthode ABC dans le système de comptabilité s'est posée. Cette idée a été abandonnée car les freins étaient trop importants. En effet, en cas de changement d'organisation, un système ABC intégré dans le système de *reporting* serait moins souple, donc moins réactif

### *2. 3. 2. Difficultés liées au traitement de l'information, à la récolte, et à l'automatisation.*

Comme nous venons de le voir, il y avait un nombre important d'informations. Il a fallu les traiter. Afin d'éviter toute difficulté, il convient d'être très organisé. Il faut prévoir à l'avance les informations dont on a besoin et les demander le plus tôt possible afin d'être sûr d'avoir toutes les données en main pour réaliser la simulation. Il ne faut pas hésiter à se construire des tableaux récapitulatifs. Une simulation a été réalisée tous les trimestres tout en essayant de la sortir le plus rapidement possible après la clôture comptable. Pour les informations financières, aucun problème ne s'est posé pour les obtenir puisque c'est le contrôleur de gestion qui réalise la simulation ABC. En revanche, pour les informations opérationnelles, il a fallu formuler une demande de façon précise le plus tôt possible afin que les opérationnels aient prévu des systèmes d'extraction des indicateurs à l'avance. En effet, il suffit que quelques données manquent pour ne pas sortir les résultats ABC, ce qui peut limiter la réactivité de la société face aux événements.

### *2.3.3. Difficultés d'ordre humain.*

Comme nous venons de le voir, il est indispensable d'avoir l'adhésion de tous sinon on risque de ne pas forcément avoir les informations à temps, et alors le modèle est déjà en partie obsolète quand il sort. De même l'adhésion de tous est importante pour être sûr d'avoir la bonne information (non faussée et bien extraite).

Dans certains cas, l'information peut être faussée si les fournisseurs de l'information sont contre le modèle ABC. On peut penser qu'ils chercheront à donner des informations qui les avantagent. Un modèle ABC est assez puissant et donne une vision assez nette de l'organisation, certains peuvent donc chercher à préserver leur zone d'influence. Sans aller aussi loin, il faut bien expliquer que les informations doivent être extraites correctement afin de ne pas biaiser le modèle : il faut que les buts poursuivis soient compris afin que l'information fournie soit la meilleure possible. Par exemple, seul un opérationnel qui connaît bien son domaine saura quelle information sera la plus pertinente.

Ce problème a été rencontré à propos de la date sur laquelle il fallait baser l'extraction. Plusieurs dates existent pour un dossier de maintenance : date d'ouverture du dossier, de fermeture, de facturation ; suivant celle que l'on choisit, les résultats ne sont pas les mêmes. Seul un opérationnel peut nous signaler ce problème.

Une autre difficulté concerne le fait que le modèle ABC peut être considéré comme un outil de pur contrôle. Le personnel peut considérer comme choquant le fait de devoir donner des comptes sur la façon dont il répartit son temps de travail. Il faut donc bien lui expliquer les buts poursuivis.

A l'inverse, il arrive que tout le monde veuille être représenté dans le modèle, comme cela s'est déjà produit. Il faut donc essayer de concilier les envies de tous sans pour autant avoir un modèle trop complexe, car trop détaillé.

Ainsi, il est nécessaire de bien expliquer les finalités du modèle pour avoir une bonne coopération du personnel lors de la phase d'étude et ensuite pour la fourniture des données, mais aussi pour qu'il soit utilisé par la suite au niveau opérationnel par les intéressés. Or, s'il n'est pas compris, il ne sera pas ou mal utilisé.

#### *2.3.4. Difficultés supplémentaires à un niveau international.*

Chez Hewlett-Packard, le projet ABC devient européen. Plusieurs pays adoptent le même modèle ABC de représentation afin de pouvoir se comparer. Cela entraîne des difficultés supplémentaires.

En effet, il faut savoir homogénéiser les données et créer un modèle adaptable aux particularités locales. Les pays n'utilisent pas forcément les mêmes systèmes informatiques et il peut être difficile d'obtenir la même information dans tous les pays.

Parfois, les pratiques sont différentes d'un pays à l'autre et il peut être difficile de consolider des choses trop différentes. Par exemple, en ce qui concerne la Maintenance Informatique, certains pays réparent plus de PC, d'autres plus de gros systèmes, les coûts et les pratiques ne sont pas les mêmes et il peut être compliqué d'établir des bases de comparaison.

### **3. Les résultats obtenus.**

#### **3.1. Bilan des expériences au sein des unités de fabrication.**

##### *3.1.1. Un bilan globalement positif.*

Le bilan au sein de l'unité HP Grenoble est plutôt positif. La gestion par activité a permis au niveau des processus d'en connaître les coûts. On peut ainsi à présent décider de ne maintenir certaines activités coûteuses que pour certains clients pour lesquels ces activités représentent une valeur supplémentaire. En revanche, les autres bénéficieront d'un service moins coûteux.

Les responsables disposent également d'une information pertinente pour les choix stratégiques entre "faire" ou "faire faire". En effet, l'ABC permet par exemple de mettre en évidence la non compétitivité d'un processus qui sera alors totalement sous-traité. Cette possibilité est très importante, car compte tenu du cycle de vie très bref des produits, et de l'avantage compétitif de HP dans le domaine de l'innovation technologique, les décisions de sous-traitance peuvent être prises dès que le produit se banalise, c'est-à-dire au bout de six mois. HP dégage ainsi des moyens pour concentrer ses ressources sur les processus stratégiques.

La méthode induit également une émulation entre responsables de centres de processus. La comparabilité est facilitée entre les sites puisque le "plan comptable" est le même.

Au niveau des produits : des coûts pertinents par produits permettent de baisser les prix de produits de grande série, hier réputés non profitables, d'en abandonner certains, de refuser certains contrats par une meilleure estimation du coût des commandes spécifiques.

Au niveau du management : les responsables disposent aujourd'hui d'une comptabilité de gestion renouvelée. La crédibilité des analyses concernant la compétitivité des processus et des produits est assurée. On peut ajouter que la responsabilité du pilotage est désormais plus largement partagée. Elle s'exerce sur le terrain.

Par ailleurs, la gestion par activité permet aussi de prédire les coûts des produits futurs en estimant ce qu'ils coûteront en approvisionnement, en ingénierie, en production, etc.

L'introduction de ce système inspiré de l'ABC a donné aux acteurs un langage commun, favorisant la coopération.

### *3.1.2. Des progrès restent à faire.*

Des critiques sont également faites. L'outil ne serait pas utilisé au mieux de ses possibilités. L'architecture comptable actuelle est aussi dénoncée, et il est question de rendre plus clair la répartition des coûts entre les produits. En effet, ce qui conduit l'organisation, c'est le marché. Il y a un grand intérêt à faire comprendre au management comment l'organisation des processus de production conditionne le coût d'un produit. Il est donc question d'allouer tous les centres de coûts (centres d'activité support et centres de processus) directement aux produits. Le processus reste au centre de l'analyse, mais on l'aborde par le produit. Le coût d'un produit pourrait ainsi être composé d'un grand nombre de petites "tranches" retraçant les processus intégrés de la manière la plus logique, et dont on pourrait analyser l'apport de valeur en fonction des besoins des clients.

## **3.2. Bilan de l'expérimentation au sein du service client.**

Les apports des démarches ABC et ABM pour l'expérience " maintenance informatique " sont les suivants :

- Aide au pilotage. En connaissant le coût des activités, HP a pu réaliser une meilleure affectation des ressources.
- Aide à la fixation des prix. En connaissant le coût des activités, HP a recalculé le coût de certains produits de service (par exemple un contrat de maintenance sur un parc de deux mille PC) et avoir une aide pour établir les prix de vente.
- Aide aux décisions de "faire" ou "faire faire" et aide à la négociation avec les sous-traitants. Chez HP, la sous-traitance joue un rôle important, dès qu'un produit se banalise, on cherche à sous-traiter les processus secondaires afin de dégager des moyens pour se focaliser sur les processus stratégiques. En comparant le coût des activités réalisées en interne et celles proposées par la sous-traitance, HP peut avoir davantage d'éléments pour choisir de réaliser un processus en interne ou de le sous-traiter. Si tel est le cas, HP peut avoir plus d'éléments pour négocier le prix proposé par le sous-traitant. Ainsi, les responsables de la maintenance informatique se sont beaucoup servi de la méthode ABC pour la négociation avec les sous-traitants et pour décider de sous-traiter ou non une activité. Par exemple, une partie de la maintenance curative a été confiée à un sous-traitant.

### **3.3. Quel avenir pour la démarche ABC / ABM ?**

Chez HP, la démarche ABC / ABM continuera à se développer. Au départ, l'expérience est partie de Roseville aux Etats-Unis. Ayant été réussie, elle est parvenue en Europe et en France. En ce qui concerne l'expérience française de la Maintenance Informatique, le modèle est utilisé depuis plus d'un an et une simulation est réalisée chaque trimestre. Les résultats sont utilisés et il est hors de question d'abandonner cette méthode pour le moment. Si pour l'instant la méthode est principalement utilisée pour le calcul des coûts (ABC), l'utilisation de la méthode va se développer. Elle a déjà été utilisée pour fixer ses tarifs. Elle sert aussi dans les décisions de sous-traitance et comme aide au choix des fournisseurs, mais ce type d'utilisation va se développer. Il n'est pas impossible qu'un jour HP s'en serve également pour faire de la prévision.

## **A.5. De l'optimisation à la performance globale : le projet LASI chez Danone.**

*Travail de Dominique Centlivre*

### **Présentation du projet**

En octobre 1994, un groupe de travail est constitué autour d'un projet sur la chaîne "achats/approvisionnements/stocks" d'une société du Groupe Danone, afin d'étudier un renouvellement rapide du système informatique, mais aussi d'analyser le fonctionnement de l'organisation qui sous-tend cette chaîne. Le 18 novembre 1994, ce groupe de travail présente le projet devant un Comité de pilotage qui comprend une grande partie du Comité de Direction. Ce Comité cautionne le lancement du projet, valide la constitution du groupe projet<sup>16</sup> (dans lequel on retrouve, entre autre, les membres du groupe de travail), et donne 3 mois à ce dernier pour les "convaincre" d'investir dans un nouveau système informatique. Les conclusions du groupe projet doivent être restituées aux membres du Comité de Pilotage le 21 mars 1995.

La réflexion sur le projet "achats/appros/stocks" n'est pas récente dans cette société. Quelques études menées en interne sur ce sujet ont mis à jour de nombreux dysfonctionnements : «des tâches administratives excessives, un mode de fonctionnement qui n'est plus adapté aux enjeux stratégiques de la société (peu réactif, des chaînes complexes et non intégrées, des prévisions non exploitables, un morcellement de certaines activités...), des outils informatiques complexes, peu conviviaux et vétustes»<sup>17</sup>. Ces dysfonctionnements apparaissent désormais incompatibles avec la volonté stratégique de la société d'accélérer le lancement des nouveaux produits et de multiplier les petites séries.

Le groupe de travail qui se réunit pour la première fois le 7 décembre 1994, nomme le projet : LASI (Logistique, Achats, Stocks, Industriel), et se donne quelques axes de réflexion : recenser les dysfonctionnements du système actuel, travailler sur les fonctionnalités attendues d'un nouveau système informatique, mener une étude d'organisation sur les services achats et approvisionnements, évaluer les enjeux du projet.

Ce groupe de travail, sous la direction du responsable de l'organisation, est chargé de mener une étude sur l'organisation des achats, mais surtout des approvisionnements ("appros" dans le reste du texte) des trois principales usines (U1, U2, U3), et d'en recenser les points critiques.

**Il est important de signaler que, pour des raisons de confidentialité, l'ensemble des coûts et chiffres annoncés dans ce document sont fictifs. Ils sont donnés dans l'unique objectif de fournir des ordres de grandeur.**

### **1. Problématique.**

L'investissement informatique a un coût qu'il faut justifier (4,95 MF). Dans la détermination des enjeux, comment se fait l'arbitrage coût/valeur ? Comment s'appréhende la performance globale de cette chaîne achats/appros/stocks, sachant qu'au niveau local la performance des uns (niveaux de stocks faibles pour les approvisionneurs par exemple) peut nuire à d'autres (prix d'achat de certains composants "plombé" par le morcellement de commandes des approvisionneurs) ?

D'autre part, le projet concerne des fonctions sièges (achats, logistique, comptabilité) et des fonctions usines (appros, magasins). La question est de savoir comment aborder le problème des interfaces (entre le siège et les usines, mais aussi entre les différents services concernés) : va-t-on optimiser le fonctionnement de chacun des services séparément, ou faire aborder de front le sujet aux différents membres du groupe projet ?

Une autre question concerne la gestion du temps. Tous, dans leurs fonctions, travaillent à des horizons différents : les achats à l'année, les appros au mois mais surtout à la semaine ou au jour... Comment concilier ces horizons ?

Des éléments de réponse à ces différentes questions seront apportés dans la dernière partie de ce document.

## 2. Méthodologie.

Les études classiques de productivité menées depuis une dizaine d'années dans la société révèlent deux écueils principaux :

- 1) la main-d'oeuvre est souvent la principale variable d'action (cf. "modernisation mode d'emploi") ;
- 2) pour limiter les effets du premier écueil, on essaye d'avoir une approche globale des coûts (cf. Indicateur de Productivité Globale). On néglige alors le lien coût/ performance et cela peut entraîner d'autres effets dommageables pour l'entreprise<sup>18</sup>.

Quelle méthodologie adopter ?

Au cours des années 1993/94, une recherche menée par Philippe Zarifian et François Marie dans une des Branches du Groupe Danone permet de développer, en interne, une méthode d'approche globale de la performance : la gestion par processus<sup>19</sup>.

*"un processus se définit comme une coopération d'activités distinctes pour la réalisation d'un objectif global, orienté client final, qui leur est commun ; un processus est répété dans l'entreprise de manière récurrente"*<sup>20</sup>

Cette méthode a ensuite été appliquée dans plusieurs sociétés du Groupe. La gestion par processus s'apparente au reengineering, mais pour s'être "construite" sur le terrain elle dépasse l'effet de mode du concept américain.

C'est cette méthode qui se trouve à la base de cette étude.

Trois processus ont été définis : "approvisionnement", "acheter", et "payer les factures". Ils sont décrits par le graphique n°1 en annexe.

Chaque processus est étudié de manière fine (graphique n°2 en annexe), et son organisation décomposée par activités. Cela permet de faire ressortir les spécificités, et les points critiques (forts ou faibles) dans le fonctionnement de certaines activités, ou dans leur enchaînement.

Le processus "payer les factures" n'est pas étudié de manière approfondie dans ce document car il fait l'objet d'un projet mené en parallèle sur la comptabilité.

Le diagnostic est fait par entretiens dans les différents services concernés (achats, appros U1, U2, U3, comptabilité, logistique centrale, direction industrielle, contrôle de gestion), et par "observation" (compta, appros).

### 3. Le processus approvisionner.

Pour la plupart des membres du groupe projet, les appros des usines de la société sont une espèce de "boîte noire".

L'objectif étant de dépasser la culture dominante d'une classique étude de productivité, l'approche proposée consiste donc à recomposer autour de l'approvisionnement géré comme un processus, l'ensemble de son organisation et ses liens avec le reste de la société.

Le périmètre d'étude de ce processus est le suivant : de la commande (appel sur marché) à l'approvisionnement en composants de l'arrière des lignes de conditionnement.

#### 3.1. Le modèle.

D'après P.Zarifian et F.Marie<sup>21</sup>, un processus est caractérisé par :

- *Une organisation structurée.* Elle est modélisée en termes d'échanges entre activités au sein de l'ensemble que constitue le processus. Cette organisation a été étudiée de manière fine : nous avons distingué l'approvisionnement de matériaux de conditionnement et de matières premières. Le détail de cette étude n'est pas exposé ici : nous n'en donnons que les conclusions.

- *Un événement déclencheur* : il correspond au point de départ du processus. Il peut être tangible ou intangible. Pour le processus approvisionner, c'est la réception en usine : tous les mois du plan glissant, et toutes les semaines du contrat hebdomadaire.

- *Un résultat* : il est la finalité du processus et en même temps le point de départ de la construction de son organisation. Dans notre cas, c'est la présence des composants nécessaires à la production, en quantité et dans les délais, à l'arrière des lignes de conditionnement.

- *Un coût* : celui des ressources globales "consommées" par le processus, et valorisées.

- *Une performance globale.* Elle s'évalue sur un ou plusieurs critères et se mesure par un ou plusieurs indicateurs.

Nous avons fait apparaître une caractéristique supplémentaire : *les contraintes* subies par chaque processus (et celles qu'il impose aux autres). Elle permet de mettre en évidence les relations d'interdépendance qui existent entre les processus.

Le graphique n°3 en annexe permet de représenter ce modèle. Il est une synthèse de l'étude menée sur les trois usines U1, U2, U3.

#### 3.2. Analyse des coûts du processus.

L'étude des coûts du processus, pour chacune des usines, est résumée par le tableau suivant :

INDICATEURS DE COUTS	U2	U3	U1
• frais de personnel <sup>22</sup> (MF)	3,33	3,42	2,7
• frais financiers <sup>23</sup> (MF)	1,26	1,19	0,99
• destruction de composants <sup>24</sup> (MF)	0,33	0,36	0,72
• surface de stockage (composants) <sup>25</sup> : (MF) <sup>26</sup>	3,87	3,06	4,59
• chariots caristes (chariots+tire-palettes) : (MF) <sup>27</sup>	0,54	0,4	0,45
• chauffage / énergie informatique	e	e	e
<b>TOTAL (MF)</b>	<b>9,33</b>	<b>8,43</b>	<b>9,45</b>

Pour évaluer la performance du processus approvisionner et mettre en évidence les contraintes externes (paragraphe suivant) qui pèsent sur lui, un questionnaire a été élaboré (validé par les opérationnels), et a été rempli par les trois usines. Certaines questions ont justifié la mise en place d'un tableau, renseigné pendant les mois de janvier et février 1995 par les approvisionneurs.

INDICATEURS DE PERFORMANCE	U2	U3	U1
<ul style="list-style-type: none"> <li>* qualité de service des appros vers les lignes : <ul style="list-style-type: none"> <li>* réactivité aux changements de programmes<sup>28</sup></li> <li>* gestion des épuisements de composants (MF)<sup>29</sup></li> <li>* ruptures en composants : arrêts + changements de programmes (MF)</li> <li>* fiabilité des stocks composants : -magasin - arrière-lignes</li> </ul> </li> </ul>	?	?	?
	0	e	0,027
	0,18	0,036	0
			non
<ul style="list-style-type: none"> <li>* niveau de stocks, y compris les stocks de consignation (en jours et en MF)</li> </ul>	7 j 31,5 MF	11 j 19,8 MF	12 j 16,38MF

Les résultats sont présentés dans les deux tableaux suivants :



### 3.5. Synthèse.

L'objectif de l'analyse coûts/performance n'est pas de procéder à une comparaison entre les usines, comme on a coutume de le faire (ce qui suppose une grande rigueur dans les chiffres avancés...), mais bien de repérer les enjeux : réduction des coûts ou amélioration de la performance qui existent au niveau de ce processus approvisionner.

Cette étude montre une très bonne performance de ce processus : la qualité de service des approvisionneurs est excellente : grande réactivité aux changements de programmes (premiers résultats du "questionnaire" confirmés par des opérationnels "clients" des appros), montant des épuisements de composants imputés aux appros très faible (voir nul), ruptures en composants négligeables, et niveau de stocks très raisonnable (10 jours de couverture pour 22,5 MF en moyenne).

Les principaux enjeux se situent au niveau des coûts.de.main-d'oeuvre. Cependant comme le faisait remarquer un membre du groupe projet :

*nos approvisionneurs sont de véritables professionnels, dont la compétence est précieuse... attention de ne pas la perdre (ou de la sous-estimer) !*

Le risque qui existe aujourd'hui est de dégrader cette performance. Cela pourra être le cas si l'on "tire" trop sur les coût, ou si la politique d'innovation ("rénovation") s'accroît. En effet, le système d'information actuel ne permet pas de gérer correctement les changements de composants et génère des tâches administratives lourdes (resaisies, comptages multiples des stocks, et réajustements de commandes permanents).

Il n'y a donc pas de véritables enjeux "financiers" à changer de système informatique au niveau de ce processus. Il existe en revanche d'autres enjeux sur lesquels nous reviendrons par la suite.

## 4. Le processus acheter.

Contrairement aux appros, les achats sont bien connus par la plupart des membres du groupe projet. En réalité, ce qui est devenu aujourd'hui le projet LASI était depuis quelques années un projet achats. De nombreuses études ont été menées sur ce service : les premières, menées par un cabinet de conseil en 1988, ont abouti à des changements d'organisation. Les conclusions des études les plus récentes, menées par la direction informatique, puis un autre cabinet de conseil ont été reprises par le groupe projet.

Le périmètre d'étude de ce processus est le suivant : de la prise en compte des besoins de la société à l'ouverture des marchés (ou prise de commandes fermes).

### 4.1. Le modèle.

La démarche est identique à celle menée pour le processus approvisionner. Elle se résume par le graphique n°4 en annexe.

#### 4.2. Analyse des coûts des processus.

INDICATEURS DE COUT	
• frais de personnel (MF)	6,57
• matériel informatique chauffage/ énergie	e
• autres (déplacements...)	?
<b>TOTAL (MF)</b>	<b>6,57+?</b>

Il est très important à ce niveau, de mettre en regard le coût de ce processus : 6,57 MF minimum, et le budget du service achat qui approche les 2,7 milliards de francs. Les sommes qui sont maniées ici sont sans commune mesure avec celles du service appros.

#### 4.3. Analyse de la performance du processus

Les indicateurs de performance du processus acheter ont été définis avec le directeur des achats (validés par les opérationnels) : aucun n'était ni utilisé, ni utilisable en l'état actuel des réflexions du service achats. Le tableau suivant reprend donc ces indicateurs "cible", auquel nous avons rajouté celui en vigueur aujourd'hui, à savoir la capacité des acheteurs à "tenir" leur budget (on pourra, à ce propos, se reporter à une étude du CRG, menée sur le service achat d'un grand groupe industriel<sup>30</sup>)

INDICATEURS DE PERFORMANCE	
• "dérives" budgétaires (seul indicateur suivi aujourd'hui)	gain ou perte /budget
• évolution du prix d'achat < prix du marché et de la concurrence	pas outillé
• optimisation du coût des articles	pas outillé
• respect de la qualité de service : à la société, aux fournisseurs	pas outillé

Il serait intéressant de pouvoir approfondir cette question de la performance du service achats, et notamment d'essayer de l'outiller (passer de critères de performance aux indicateurs).

#### 4.4. Analyse des contraintes.

De la même manière que pour les appros, nous avons procédé à une analyse des contraintes à la fois internes et externes au processus. Le tableau suivant donne les résultats de ce travail.

#### 4.5. Synthèse.

L'étude aboutit à la conclusion inverse du processus précédent. Les enjeux de réduction des coûts sont très faibles, mais ils sont extrêmement importants en ce qui concerne la performance du processus. Etant donné le budget que gère les achats, les gains potentiels à attendre d'une meilleure maîtrise de ce budget sont énormes. A eux seuls, ils justifient l'investissement dans un nouveau système informatique.

## 5. Une démarche de progrès global.

Quels enseignements peut-on tirer de cette étude ? La réponse peut se faire à trois niveaux : celui de la méthode, du pilotage de la performance, et des résultats de l'étude.

### 5.1. La méthode et ses résultats.

La méthode par processus a été très vite comprise par tout le monde au niveau de la définition du modèle, et appréciée par les opérationnels. Comme le souligne Philippe Zarifian : « la formalisation du processus permet aux opérateurs de mieux se situer dans leur coopération et d'aller au-delà d'une perception intuitive des moyens et des méthodes à utiliser pour la réalisation des objectifs (stratégiques) retenus »<sup>31</sup>.

En revanche, il a fallu mener un long travail pour recueillir des informations sur la performance appros, caractériser les contraintes... et renseigner le questionnaire prévu à cet effet.

La démarche du groupe projet était sur certains points en opposition avec cette méthode. Cette dernière demande en effet de partir d'un cadre d'analyse clairement défini : l'une des conclusions du groupe de projet par exemple, est que la politique achats de la société n'est pas clairement délimitée (et qu'il est important de le faire). Elle suppose également d'aborder dès le début la question de la performance des processus (cette question n'a été abordée que dans les dernières réunions du groupe projet).

### 5.2. Le pilotage de la performance.

Aux appros, les indicateurs en vigueur sont des indicateurs de coûts : niveau de stocks et frais de personnel. Comme l'explique Michel Berry<sup>32</sup> :

« les instruments mobilisés dans la gestion constituent un élément décisif de la structuration des situations et de leur évolution, et ils engendrent souvent mécaniquement des choix et des comportements échappant aux prises des volontés des hommes, parfois même à leur conscience »

Il en est ainsi par exemple de l'indicateur de "niveau de stocks fin de mois" aux appros. Les effets pervers d'une trop grande focalisation sur cet indicateur ont permis de remettre en cause sa légitimité

*en fin de mois : les magasins étaient vides... et la première semaine du mois les camions se pressaient aux portes des usines. Cela augmentait les risques de ruptures et posait de gros problèmes logistiques aux fournisseurs...*

Aux achats les indicateurs utilisés sont les frais de personnel, et la "dérive" budgétaire.

Il est important « ...de passer de "l'outil de mesure" d'une réalité scientifique incontestable à celle de la représentation collective de la performance. Le renouvellement du concept de performance passe par la substitution à une vision unilatérale de la performance en termes de coûts, d'une vision intégrée coûts-valeur »<sup>33</sup>.

A ce titre, les indicateurs de processus pourraient compléter les indicateurs de résultat : ils permettent d'évaluer des objectifs et des moyens et pas seulement des effets.

### 5.3. Bilan de l'étude.

Les conclusions du groupe projet ont été présentées de la manière suivante :

**. investissements**

- coût du projet : 4950 KF
- si le projet est différé, investissement nécessaire en 1998 : 2025 KF

**. enjeux**

- amélioration de la performance achats : 2250 KF
- élargissement des portefeuilles achats (prestations) : 4500 KF
- meilleure maîtrise du flux physique<sup>34</sup> : 450 KF
- amélioration du traitement administratif<sup>35</sup> 450 KF
- Total enjeux: 7650 KF

Que peut-on tirer de ces résultats ?

. Sur 7650 KF d'enjeux du projet, 6750 KF sont des enjeux achats, 450 Kf appros et 450 KF comptabilité.

Pourquoi alors ne pas réduire ce projet à un projet achats ? En effet, pourquoi changer le système informatique des appros si ce processus est très performant ?

L'une des forces du groupe projet, est d'avoir mis en évidence les interdépendances entre les grandes fonctions qui sous-tendent la chaîne achats/appros/stocks, et de montrer qu'il peut y avoir un intérêt à investir dans les appros : non pas seulement pour améliorer la performance des appros, mais celle des achats. Les achats seront d'autant plus performants que les appros auront une nomenclature unique au niveau de la société (plutôt que d'avoir une nomenclature par usine), qu'ils pourront donner aux achats leur vitesse d'entame des marchés, mieux anticiper le moyen terme...

. Au niveau des processus acheter et approvisionner, la mise en évidence des contraintes externes permet de montrer la nature des interfaces entre ces deux processus et les autres principaux processus de la société. Ce travail dépasse le cadre du projet LASI, mais permet d'avoir une meilleure compréhension du fonctionnement global de la société (cf graphique n°5 en annexe). Il révèle qu'aujourd'hui les principaux points de tensions émanent des processus planifier et innover (rénover).

De la même manière, un schéma global des liens de performance entre les processus acheter et approvisionner et les autres processus de la société a été réalisé (cf. graphique n°6 en annexe).

## ANNEXES

graphique n°1 : le périmètre du projet ELISA

graphique n°2 : le champ couvert par l'étude

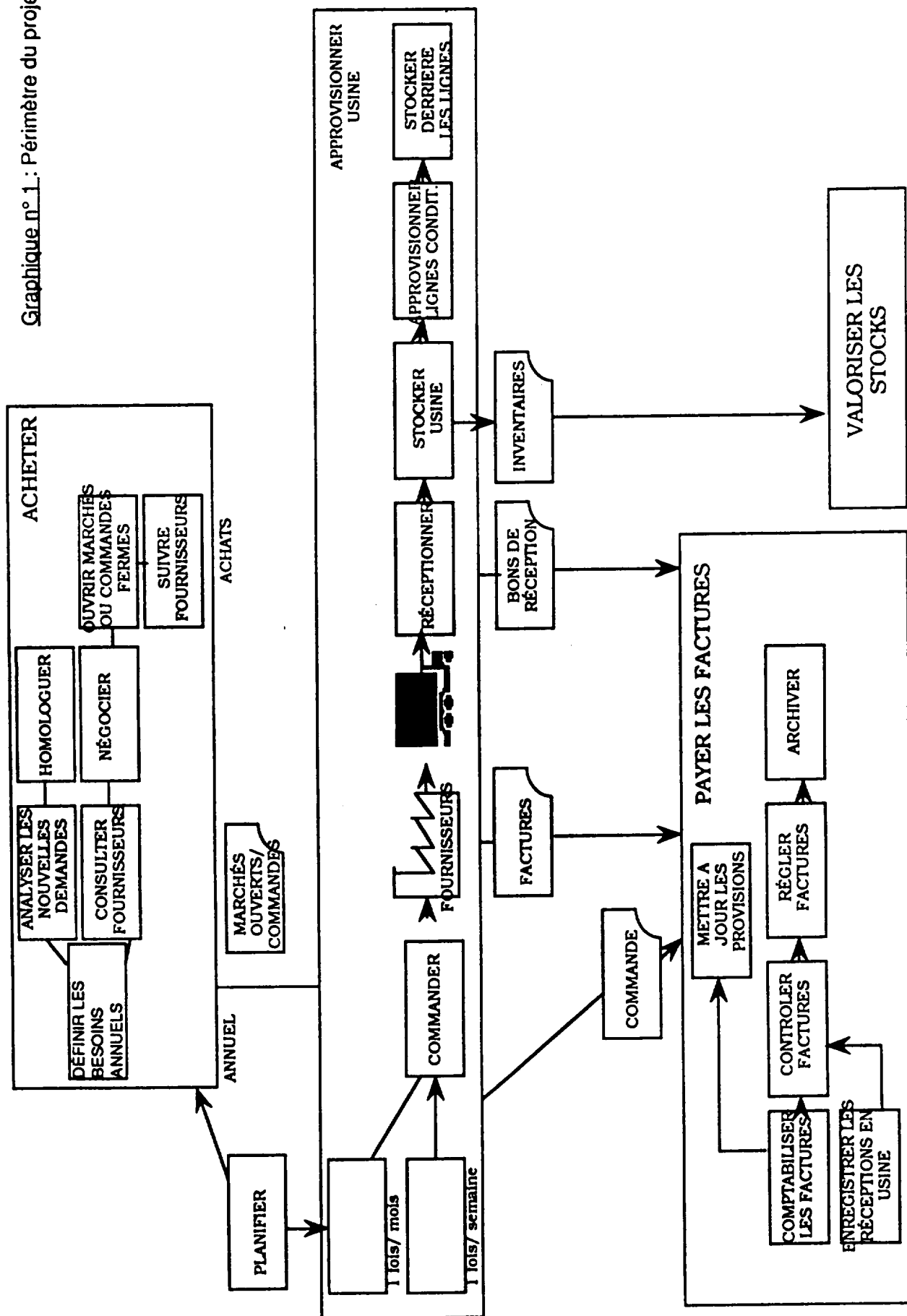
graphique n°3 : le processus approvisionner

graphique n°4 : le processus acheter

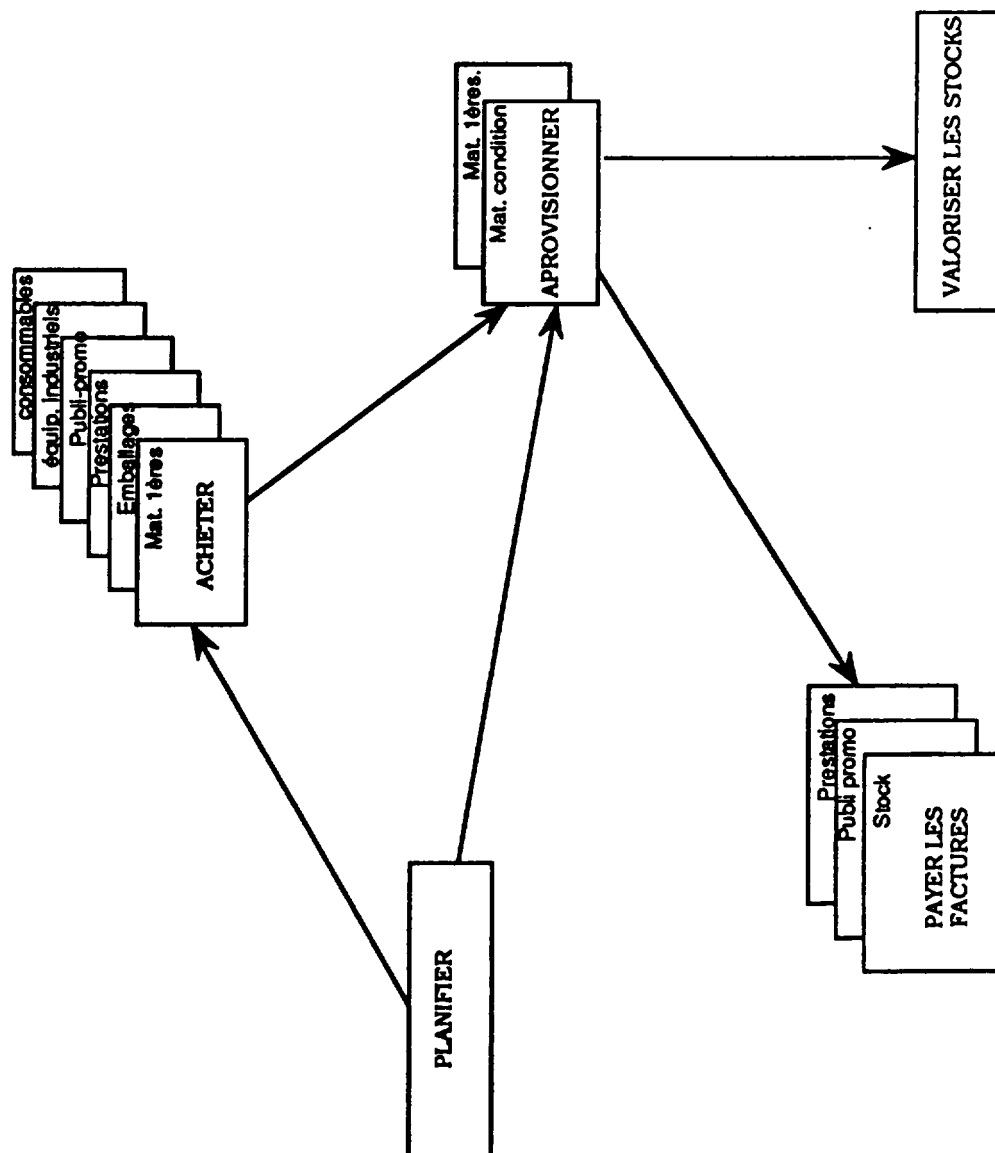
graphique n°5 : les liens de contraintes

graphique n°6 : les liens de performance

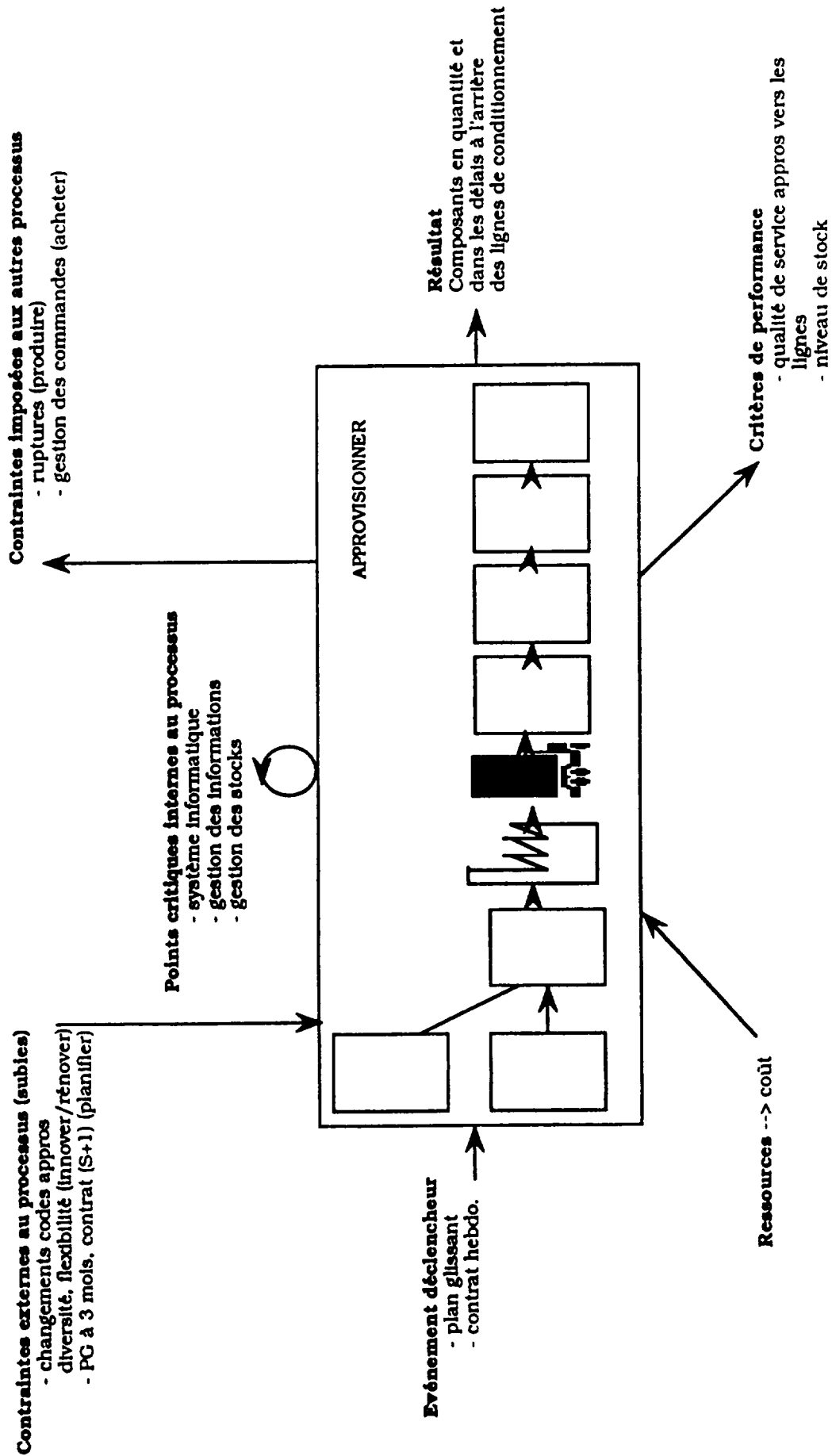
Graphique n° 1 : Périmètre du projet



Graphique n° 2 : champ couvert par l'étude

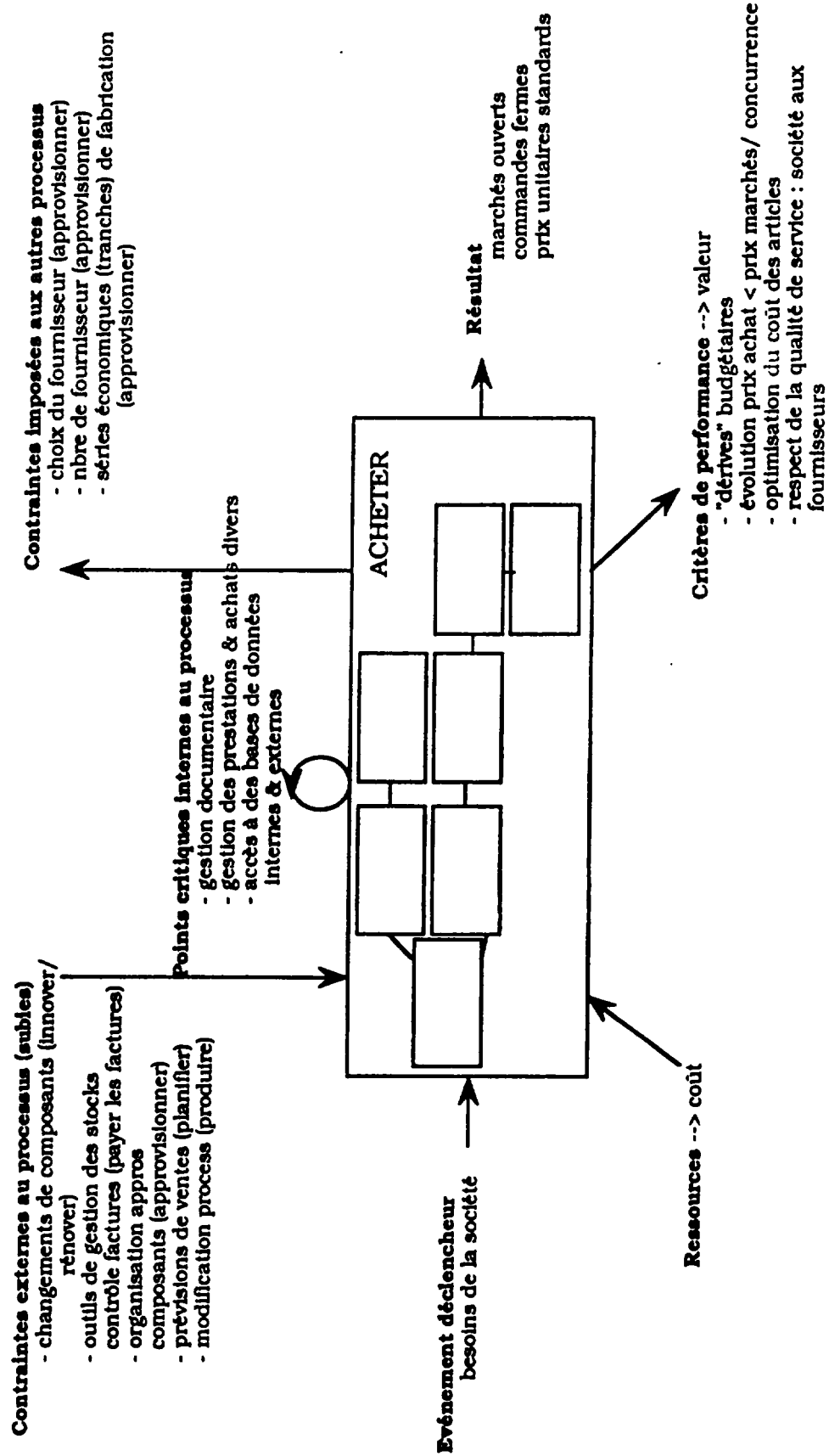


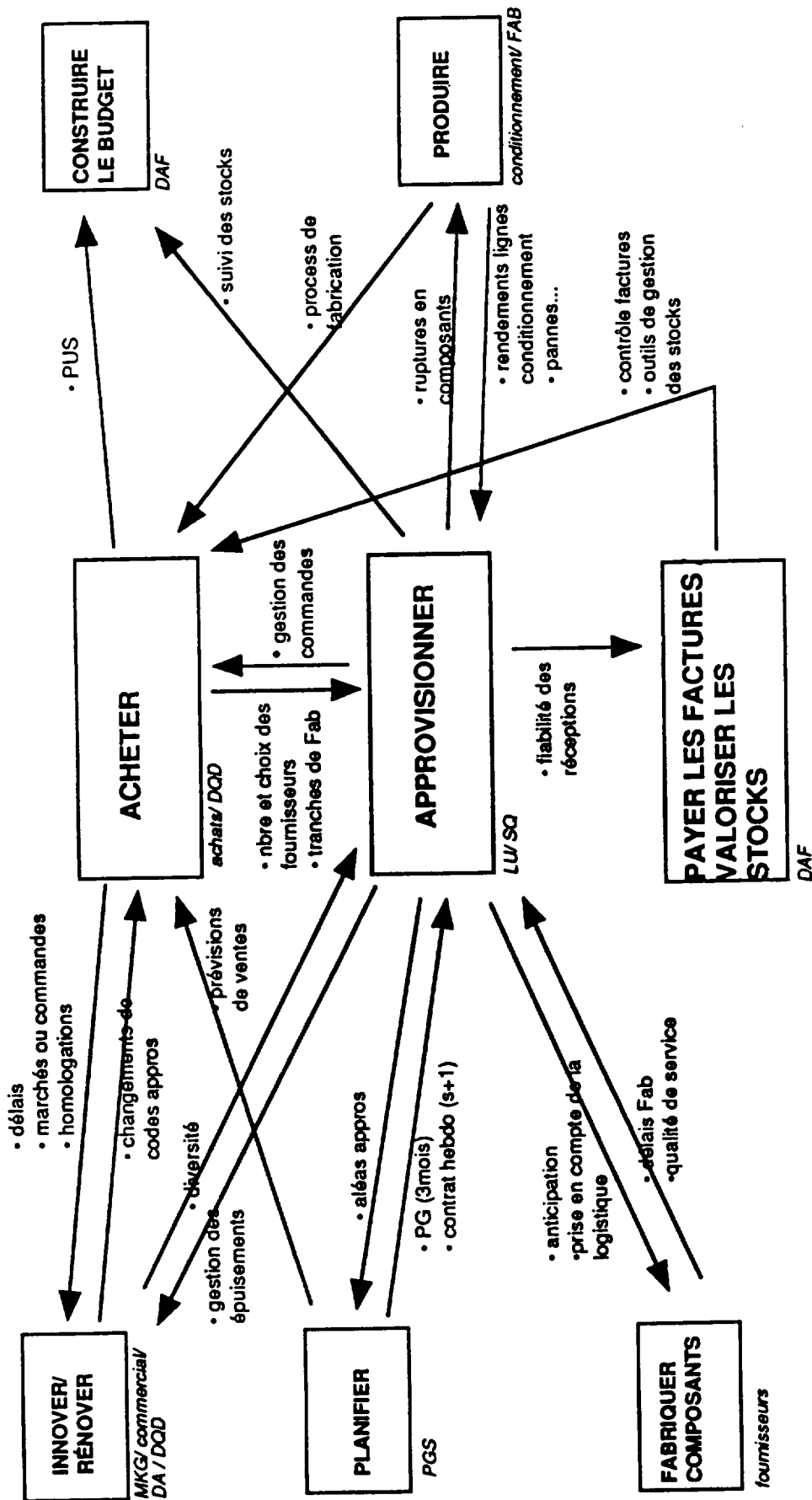
Graphique n° 3 : Le processus approvisionner



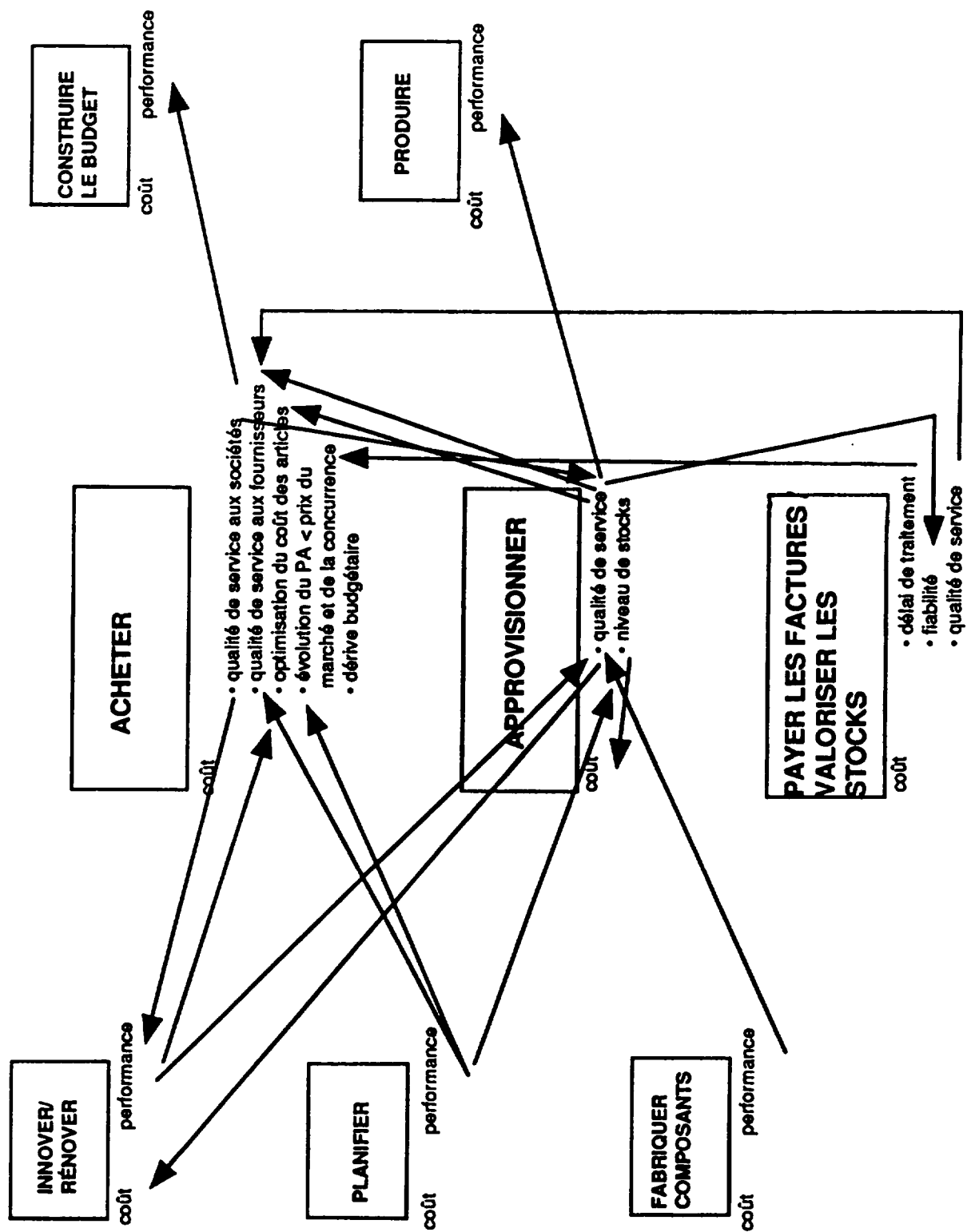


Graphique n°4 : le processus acheter





Graphique n°5 : liens de contraintes



Graphique n°6 : liens de performance

**TEXTE A.1.**

<sup>1</sup>. D'après les expériences de Monsieur Philippe Deherripont, ancien directeur de projet au siège social du groupe et aujourd'hui consultant indépendant au sein de l'association *Echanges et Consultations Techniques Internationaux*.

**TEXTE A.2.**

<sup>2</sup>. Issue des travaux de Pierre Mevellec.

<sup>3</sup>. Se référer au chapitre B.1. La comptabilité par activité en France.

**TEXTE A.3.**

<sup>4</sup>. Le Centre d'Etude des Revenus et des Coûts est chargé, comme son nom l'indique, d'effectuer et de publier des études sur le niveau et l'évolution des prix, des coûts et des revenus.

<sup>5</sup>. Antoine Riboud, *Modernisation mode d'emploi. Rapport au Premier Ministre*, Editions 10/18, 1987.

<sup>6</sup>. Michel Bernier (1990), "La productivité globale : des instruments de gestion pour accompagner la modernisation de l'entreprise", in ECOSIP, *Gestion industrielle et mesure économique*, Economica, 1990.

<sup>7</sup>. Michel Hollard, "outils de gestion et environnement macro-économique", in ECOSIP op.cit., 1990.

<sup>8</sup>. Philippe Zarifian, "La productivité : expression de l'adaptabilité et de la créativité de la firme", in ECOSIP op. cit., 1990.

<sup>9</sup>. Commission "compétitivité française" du Commissariat Général au Plan présidée par Jean Gandois (décembre 1992), *France : le choix de la performance globale*, Documentation Française.

<sup>10</sup>. Michel Hollard, op.cit., 1990.

**TEXTE A.4.**

<sup>11</sup>. Issu des travaux de recherche appliquée doctorale de Lacombe I (Convention CIFRE).

<sup>12</sup>. LORINO P., *Le contrôle de gestion stratégique - La gestion par les activités*, Dunod, Paris, Mai 1991, 213 p.

<sup>13</sup>. BERLANT D., BROWNING R. and FOSTER G., "How Hewlett-Packard gets numbers it can trust", *Harvard Business Review*, january-february 1990, pp. 178-183.

<sup>14</sup>. DIARD C., "L'évolution du calcul des coûts chez Hewlett Packard", *Revue Française de Comptabilité*, n°239, novembre 1992, pp. 55-60.

<sup>15</sup>. MILKOFF R., "Un exemple de mise en oeuvre d'ABC. Objectifs : améliorer l'efficacité et l'efficience", *Congrès A.F.C.* du 1er juillet 1994, Paris Dauphine.

**TEXTE A.5.**

<sup>16</sup>. Le groupe projet comprend les personnes suivantes : un organisateur, un gestionnaire, un chef de projet informatique, un acheteur, un responsable logistique usine, un approvisionneur "central", un membre de la direction technique, et moi même. Il invite régulièrement des personnes d'autres services de la société.

<sup>17</sup>. Bilan de l'étude menée en mai-juin 1994 par une personne de la Direction Informatique.

<sup>18</sup>. Une trop grande focalisation sur les coûts peut entraîner par exemple une dégradation sensible de la qualité de certains produits.

<sup>19</sup>. Philippe Zarifian, organisation et système de gestion : à la recherche d'une nouvelle cohérence, intervention à l'université de Sao Paulo au Brésil, août 1994.

François Marie, Les caractéristiques d'un processus, document interne au Groupe Danone (Développement Social), novembre 1994.

<sup>20</sup>. François Marie, Philippe Zarifian, document cité.

<sup>21</sup>. François Marie, Philippe Zarifian, document cité.

<sup>22</sup>. Frais de personnel du processus = frais de personnel du service appros (sans le chef de service car le poste est différent selon les usines) + frais de personnel du magasin +, dans certains cas, des heures m-o du conditionnement affectées aux appros pour alimenter les lignes de conditionnement.

<sup>23</sup>. Frais financiers = X% de la valeur totale des stocks.

<sup>24</sup>. Coût de destruction des composants, au niveau de chaque usine (la totalité n'est pas imputée aux usines : une grande partie est supportée par le marketing)

<sup>25</sup>. Surface de stockage pour la majorité des composants. Les indications prises en m<sup>2</sup> et en palettes permettent d'avoir une idée de la surface au sol, et de la hauteur utilisable.

<sup>26</sup>. Valorisation de la surface de stockage composants : le prix de construction d'un bâtiment est de X frs/m<sup>2</sup> (ce prix inclut la mo, la technique, les matériaux, l'éclairage...)

<sup>27</sup>. Calculé à partir du prix moyen d'un chariot et d'un tire-palettes électrique.

<sup>28</sup>. Cet indicateur a été construit de la manière suivante : on a demandé aux trois usines de suivre, sur les mois de janvier-février 1995, les écarts (changements de volume ou d'articles) entre le contrat hebdomadaire, sur lequel l'usine s'engage, et la production réelle, et surtout de noter l'origine de ces écarts (conditionnement, fabrication, planification centrale...approvisionneurs). Cela permet de savoir, sur les deux mois de l'étude, quel est le % d'écarts de programme dû aux approvisionneurs (=A).  $(100-A)$  donne, en %, la réactivité des appros aux changements de programme.

<sup>29</sup>. Montant des épuisements de composants qui ont été imputés aux appros.

<sup>30</sup>. Cette étude est résumée dans le rapport suivant : Michel Berry, Une technologie invisible ?, juin 1983, CRG Ecole Polytechnique.

<sup>31</sup>. Philippe Zarifian, document cité.

<sup>32</sup>. Michel Berry, document cité

<sup>33</sup>. Pierre Veltz et Philippe Zarifian, de la productivité des ressources à la productivité par l'organisation, revue française de gestion n°97, janvier-février 1994.

<sup>34</sup>. Cette meilleure maîtrise du flux physique est le résultat d'un renforcement de la coordination centrale des appros.

<sup>35</sup>. Conclusions du groupe de travail sur le service comptabilité.

## **DEUXIEME PARTIE**

### **ANALYSES ET ETUDES TRANSVERSALES**

### **A UN CERTAIN NOMBRE D'ENTREPRISES**

### B.1. Où en est la comptabilité par activité en France<sup>1</sup>: résultats d'une enquête menée auprès de 70 entreprises implantées en France.

*Sous la responsabilité d'Eurogroup consultants et de Pierre-Laurent Bescos*

Une enquête récente a visé quatre objectifs initiaux : apprécier la perception et la mise en oeuvre de l'ABC en France, mesurer l'impact et les apports du concept pour les entreprises ayant mis en place une gestion par activité, recueillir les sentiments et positions des entreprises ne pratiquant pas une gestion du type ABC et enfin identifier les enjeux de l'évolution de la mission du contrôle de gestion. Ainsi, soixante-dix entreprises de toutes les tailles et appartenant à tous les secteurs (cf. tableau 1, 2 et 3) sur deux cent entreprises consultées ont répondu à des questions portant sur les outils utilisés par le contrôle de gestion et sur l'usage de la méthode ABC.

*Tableau 1. L'effectif des entreprises interrogées.*

REPARTITION DES ENTREPRISES	SELON L'EFFECTIF
De 50 à 199 salariés	4%
De 200 à 499 salariés	4%
De 500 à 1999 salariés	33%
De 2000 et plus	59%

*Tableau 2. Le chiffre d'affaire des entreprises interrogées.*

REPARTITION DES ENTREPRISES	SELON LE CHIFFRE D'AFFAIRE
De 0 à 500 M.F.	4%
De 500 à 2000 M.F.	33%
De 2000 à 5000 M.F.	26%
Plus de 5000 M.F.	37%

*Tableau 3. Secteur d'activité des entreprises interrogées.*

REPARTITION DES ENTREPRISES	SELON LE SECTEUR D'ACTIVITE
Informatique, Bureautique Electricité	15%
Santé, Pharmacie, Cosmétique	13%
BTP, Ingénierie, Mécanique	18%
Transport, Service	10%
Chimie, Agro, Bois, Cuir	24%
Aéronautique, Auto, Energie	20%

Nous nous proposons de rendre compte des résultats de cette étude en trois temps. Dans une première partie nous identifierons les raisons les plus couramment avancées justifiant la nécessité d'introduire une nouvelle méthode d'analyse des coûts. Les modes de mises en oeuvre de la gestion par activité (ABC) seront l'objet d'étude de la deuxième partie, tandis que la troisième partie s'intéressera aux résultats obtenus et aux perspectives de diffusion de cette méthode.

## **1. Les raisons à l'origine des expériences menées.**

### **1.1. insuffisance du système classique en place.**

Les critiques adressées au système traditionnel de calcul des coûts ont déjà été l'objet de nombreux travaux. C'est pourquoi nous nous proposons ici de présenter succinctement les éléments fondamentaux, qui ont incité les entreprises enquêtées à promouvoir un nouveau mode de gestion.

La première série de critiques concerne l'approche des coûts. Tout d'abord, la gestion classique ne permet de produire qu'une analyse statique et partielle car elle se focalise sur les produits existant, et ne répond donc pas aux besoins de prises de décisions des acteurs de l'entreprise. En effet, pour déterminer si l'on va entreprendre ou non la production d'un produit, si l'on développe, maintient ou supprime une activité, etc., les décideurs ont besoins d'une approche dynamique.

Ensuite, la comptabilité de gestion traditionnelle organisée sur la base d'une affectation arbitraire des coûts indirects au travers de clés de répartition ne permet plus une bonne connaissance et maîtrise des marges. En effet, les approches retenues par le Plan Comptable Général affectent les charges indirectes aux produits par l'intermédiaire de centres d'analyse, de clefs de répartition et d'unités d'oeuvre. Mais cette méthode repose bien souvent sur des choix arbitraires, aboutit donc à des distorsions dans le calcul des marges et ne donne ainsi aucune indication sur les facteurs à l'origine des consommations des ressources. La question est pourtant centrale, car une part de plus en plus importante du coût des ressources doit être considérée comme représentant des charges indirectes. Dès lors, il devient indispensable de rechercher la manière la plus pertinente d'affecter ce type de charge.

Par ailleurs, le système ne permet pas un diagnostic suffisamment fin et rapide des causes à l'origine des coûts et des performances à l'intérieur de l'entreprise. Dans ces conditions, l'utilisation des ressources peut difficilement être rationalisée.

La seconde série de critiques porte sur la logique même des systèmes traditionnels de comptabilité de gestion. En effet, on peut pousser la critique jusqu'à dire que la logique sous-tendant les systèmes traditionnels est de plus en plus souvent en porte-à-faux avec les nouvelles logiques industrielles comme les démarches de qualité totale ou de production en juste-à-temps. Le calcul des coûts par produit n'est pas compatible avec les objectifs d'obtention du niveau de qualité souhaité dès la première fois et l'amélioration permanente de celle-ci, car ces méthodes classiques ne permettent pas de déterminer facilement l'effet économique des changements introduits par la démarche de qualité totale dans les processus de production. En fait, au-delà d'un simple système de calcul de coût, l'entreprise a besoin aujourd'hui d'un système de gestion permettant aux décideurs de mener une réflexion sur les modes de fonctionnement de l'entreprise, sur les causes de coûts et sur les modalités de création de la valeur et des performances, ce que les systèmes traditionnels ne permettent plus. Par ailleurs, comme les systèmes traditionnels sont centrés sur la seule notion de coût, ils ne permettent pas de développer une approche en termes de valeur créée, ce qui devient pourtant de plus en plus central pour guider les choix stratégiques.



Pour finir, on peut préciser que du fait de leur inadaptation aux évolutions du contexte productif, les systèmes classiques de calcul de coûts sont de plus en plus déconnectés de l'analyse stratégique. L'analyse des activités et des sources d'avantage concurrentiel qu'elles représentent constituent actuellement l'une des phases essentielles de la réflexion stratégique. Or, les systèmes de coût traditionnels ignorent les activités et leur logique de fonctionnement. Comme on le sait, le calcul des coûts repose en France sur la définition des centres d'analyse. Ceux-ci, trop agrégés, regroupent en fait des charges qui correspondent à des activités parfois très diverses. Un tel système n'assure pas la transparence indispensable à une véritable gestion stratégique des activités. Ainsi, la logique économique pourtant nécessaire à une marche rationnelle de l'entreprise n'est pas véhiculée par les systèmes traditionnels de comptabilité de gestion.

## **1.2. Attentes et objectifs assignés à la gestion par les activités.**

(% des entreprises ayant mis en place l'ABC par rapport à l'échantillon).

Pour 77% des entreprises ayant mis en place une gestion par activité, l'un des objectifs majeurs que ce système doit permettre d'atteindre concerne l'analyse fine des activités. En effet, dans le cadre de l'ABC, le terme *d'activité* est plus fin que celui de *centre d'analyse* de la comptabilité de gestion traditionnelle. En simplifiant, un centre d'analyse représente généralement un service, un centre de responsabilité (un atelier, un service informatique, etc.). En fait, une activité est un sous-ensemble d'un centre d'analyse. Elle est un ensemble de tâches élémentaires identifiables. A titre d'exemple, au sein d'un atelier, trois activités principales peuvent être distinguées : la maintenance des équipements, la fabrication des produits, l'organisation du travail.

Par ailleurs, 46% des entreprises utilisant une méthode de type ABC lui ont assigné comme objectif un meilleur calcul du coût de revient des produits ou des projets. Cette méthode utilise des inducteurs d'activité (ou unités d'oeuvre) pour répartir le coût des activités entre les produits (ou toute autre catégorie retenue). Ces unités d'oeuvre ne sont pas uniquement liées proportionnellement aux quantités de charges directes consommées ou aux volumes fabriqués (nombre d'heures de main-d'oeuvre directe ou d'heures-machines, nombre de produits obtenus, etc.). Ainsi, la méthode propose par exemple de distinguer quatre types d'activité dont les consommations de ressources sont reliés à des inducteurs différents : les activités dont la consommation de ressources est liée aux volumes fabriqués, les activités dont la consommation de ressources est liée aux changements de lots ou de séries fabriquées, les activités de support dont la consommation de ressources est liée à un produit et celles dont la consommation de ressources est liée à l'ensemble des produits.

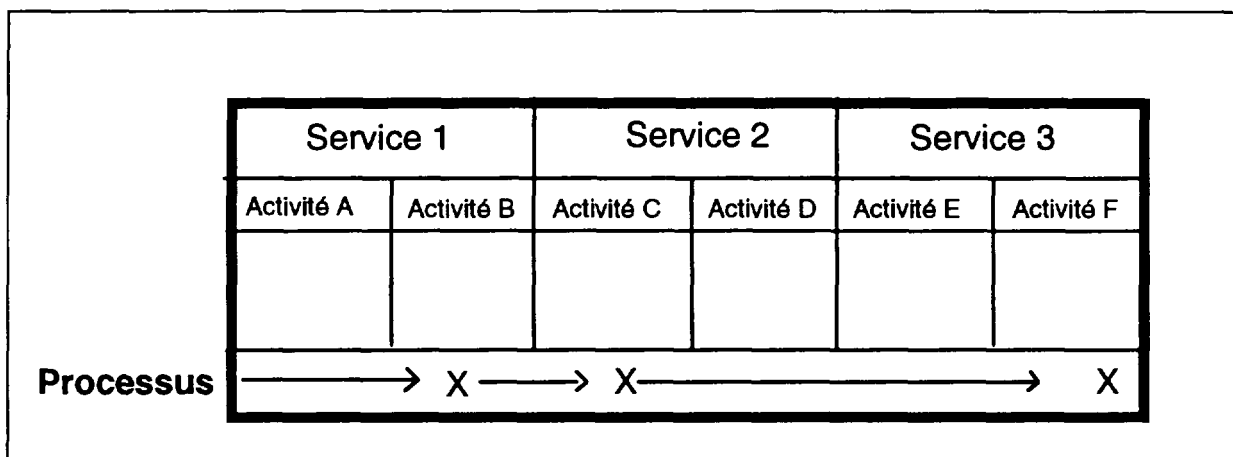
Ces distinctions permettent de mieux affecter aux produits - ou à toute autre ventilation - les coûts des différents types d'activités qui leur sont attribuables. En effet, toutes les productions d'une entreprise ne nécessitent pas les mêmes types d'activités. Par rapport à la méthode classique, l'apport de la méthode ABC consiste donc à différencier les prestations nécessaires et à en mesurer l'impact sur les coûts.

La méthode ABC permet également d'avoir une vision globale de l'entreprise par la mise en évidence des processus dans lesquels plusieurs services sont impliqués. Ainsi, 50% des entreprises de notre échantillon ayant choisi la gestion par activité ont opté pour ce mode de découpage en vue, effectivement, de soutenir une démarche de suivi de processus au sein de l'entreprise.

Cette possibilité d'avoir une vision moins parcellaire que dans les méthodes traditionnelles est intéressante à exploiter. En effet, la prise de conscience des interdépendances permet de cerner le rôle de chaque activité dans la chaîne de valeur. Le schéma A suivant illustre cette

conception où différents services, ayant des activités différentes, sont impliqués par un même processus.

*Schéma A : Représentation d'un processus.*

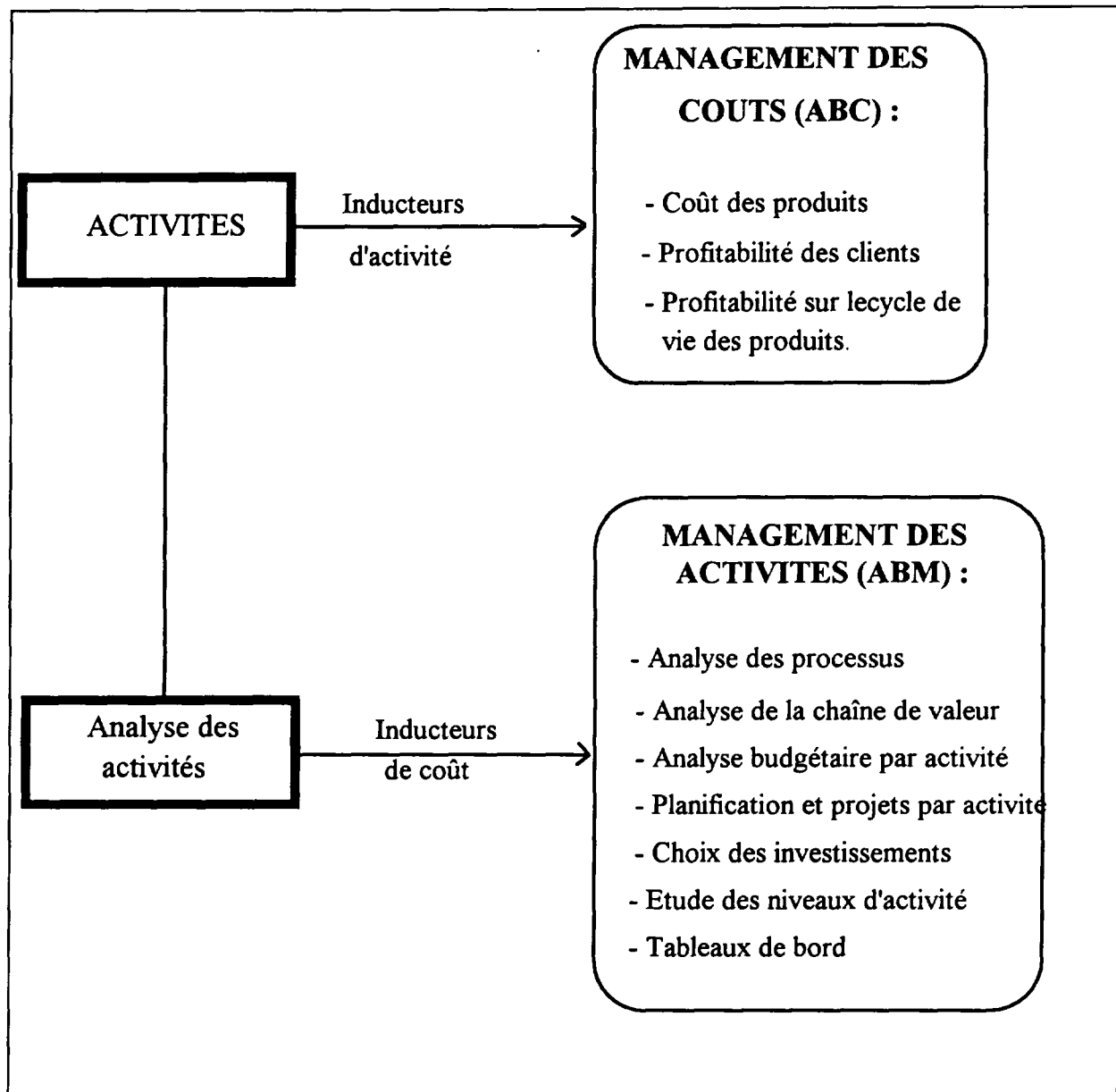


Cet exemple pourrait être le cas d'un service achat, d'un atelier de fabrication et d'un atelier de montage concernés par un même processus : celui de la satisfaction d'une commande. Au sein de chacun de ces centres de responsabilité, une des activités recensée est concernée par cette commande (activités B, C, F). La mise en évidence des processus facilite aussi la mesure de performances dépendantes de plusieurs services ou activités. En définitive, la méthode ABC se fonde sur deux orientations complémentaires : celle conduisant à l'analyse des coûts et celle facilitant la mesure des performances.

De plus, la méthode ABC peut déboucher sur une analyse temporelle pluriannuelle et permettre le calcul des coûts et marges sur la durée du cycle de vie d'un produit. C'est en effet, ce que 38% des entreprises de l'échantillon en attendaient avant de la mettre en oeuvre, car l'approche du Plan Comptable Général est moins explicite sur ce point, même si des entreprises ayant à gérer des projets industriels excédant un an ont su adapter ses principes dans un cadre pluriannuel, comme c'est le cas des entreprises du bâtiment.

En général, la méthode ABC a des objectifs plus larges que celle préconisée par le Plan Comptable Général. Il ne s'agit pas seulement de répartir les charges indirectes pour obtenir des coûts de revient complets et des marges. Dans ce cas, l'entreprise utilise le plus souvent des critères simples à l'extrême liés aux volumes, sans rapport avec les facteurs déterminant l'affectation des ressources aux différents produits. L'intention de la méthode ABC est aussi de mettre en évidence ce que chaque activité entraîne comme consommation de ressources. Les objectifs sont donc plus larges et concernent le management des activités, ce qui permet de répondre principalement aux questions suivantes : Comment exécuter plus efficacement les différentes tâches liées à chaque activité ? Est-il possible de supprimer des activités (activités non stratégiques) ou d'en réduire le coût ? Peut-on agir et de quelle façon au moment de la conception des produits afin de réduire les consommations d'activités et de ressources ? Plus globalement, il s'agit de se doter de moyens d'analyse pour améliorer les performances de l'entreprise. Le schéma B suivant montre les différentes possibilités de cette méthode.

*Schéma B : Les différentes possibilités offertes par la méthode ABC.*



La méthode ABC peut ainsi éclairer les décisions de management, notamment en ce qui concerne l'affectation des ressources. Cette orientation peut se poursuivre dans une perspective prévisionnelle en utilisant cette approche pour construire des budgets par activité ou pour se fixer des objectifs de coût au moment de la conception des produits. Il est ainsi possible de mesurer les implications sur les coûts des décisions prises en amont concernant les choix stratégiques pour les produits ou relatifs aux différentes activités devant être assurées par l'entreprise. Pour le contrôle de gestion, la mesure des performances se trouve facilitée de deux façons : la recherche des causes est plus pertinente grâce aux relations établies entre ressources, activités et produits ; la vision des performances est plus globale par la mise en évidence des processus.

## 2. La mise en oeuvre d'une gestion basée sur les activités.

Nous distinguerons ici la période de mise en route de la phase d'exploitation de la méthode ABC. La phase d'installation pose des problèmes spécifiques qu'il semble intéressants de signaler en tant que tel afin d'en tirer les enseignements nécessaires à sa diffusion.

### 2.1. Mise en route de l'ABC.

#### 2.1.1. Les modalités d'introduction d'une gestion par activité.

Parmi les entreprises ayant choisi une gestion par activité, 31% ont opté pour une mise en place globale, c'est-à-dire concernant l'ensemble de leurs activités, contre 46% qui ont décidé d'une mise en place limitée. Mais, 23% des entreprises ont choisi une mise en oeuvre de l'ABC par projet. Ces résultats peuvent s'expliquer par la difficulté d'établir au départ une liste simple des activités englobant l'ensemble de l'entreprise.

Lorsque une entreprise cherche à obtenir une représentation des différentes activités, la tendance est de se lancer dans une description trop détaillée des tâches réalisées dans chaque service. C'est un processus normal qui présente l'avantage de ne rien omettre. Par la suite, des regroupements sont nécessaires afin de ne pas augmenter de manière disproportionnée le coût d'obtention de l'information recherchée. Un équilibre coût/avantage peut être trouvé à cette étape - ou ultérieurement - par un processus itératif.

#### a. Identification des activités.

La première phase de cette mise en oeuvre concerne donc l'identification des activités. En la matière on peut distinguer trois façons de procéder : 54% des entreprises mettant en place l'ABC ont privilégié une analyse des activités reposant sur les fonctions principales de l'organisation, 38% ont préféré partir des opérations de base et seulement 8% ont opté pour la troisième modalité, c'est-à-dire en suivant les orientations privilégiées par la direction générale ou la hiérarchie.

L'une des préoccupations à cette étape est d'utiliser un langage parlant pour les différents responsables opérationnels (ingénieurs, techniciens, commerciaux, etc.). Cela facilite l'établissement d'une concertation avec les utilisateurs des informations fournies.

La sélection progressive des activités à retenir est déterminant pour le succès de la méthode : il faut rechercher une cartographie suffisamment pertinente des activités, sans tomber dans une trop grande simplification ou dans une description trop détaillée. La précision apportée au recensement des activités dépendra donc principalement du degré de pertinence souhaité au regard du coût d'obtention de l'information. Il est bien évident que des modifications ultérieures pourront se faire en fonction d'une évaluation de la pertinence des informations fournies par les coûts calculés *in fine*.

Plus concrètement, une entreprise peut pousser le souci du détail jusqu'à identifier 200 activités et 10 000 objets de coût caractéristiques (produits, commandes, clients, etc.). Elle doit alors mettre en évidence deux millions de relations entre ses activités et ses productions faisant l'objet d'un calcul de coût ! Par ailleurs, plus le nombre d'activités identifiées augmente et plus les relations entre activités et objets de coût sont coûteuses à mesurer. Il convient donc de bien faire la distinction entre tâche et activité et de ne pas retenir un trop grand nombre d'activités afin d'obtenir une cartographie opérationnelle. On considère généralement que les différentes tâches d'un service (ou d'un centre d'analyse) peuvent se regrouper autour de 2 à 5 activités principales. Pour une entreprise qui débute dans l'implantation de la méthode ABC, la mise en évidence de 25 à 100 activités différentes est suffisante. Il semble que le soucis de ne pas se

noyer dans une information trop exhaustive et de plus très coûteuse est bien réel. En effet, 53% des entreprises ayant mis en oeuvre une gestion du type ABC ont identifié entre 5 et 40 activités, contre 38% des entreprises qui en ont identifié plus de 40.

Mais là encore, tout dépend des objectifs recherchés et des moyens mis en oeuvre. Le tableau 1 suivant donne quelques exemples d'activités caractéristiques pour des entreprises industrielles.

*Tableau 4 : Exemples d'activités pour les entreprises industrielles<sup>2</sup>.*

\* Service d'approvisionnement (achats)

- Passation d'une commande : détermination des quantités, des délais de livraison, établissement de la commande, etc.
- Négociation des contrats d'approvisionnement : relations avec les fournisseurs, sélection des fournisseurs, etc.
- Réception des commandes : vérification des livraisons (conformité, délais, qualité des matières livrées), etc.
- Emission des ordres de paiement : autorisation de paiement des fournisseurs (en relation avec les services comptables), etc.

\* Atelier de production

- Maintenance et réparation : entretien du matériel existant, etc.
- Organisation du travail : planification et exécution du travail de l'atelier, etc.
- Organisation des ateliers : mise en place des nouveaux équipements et aménagement de l'atelier, etc.

\* Direction de la production (ou de l'usine)

- Prévision du plans de charge des ateliers : ajustement des capacités disponibles aux prévisions de vente, etc.
- Contrôle de la production : collecte et analyse des informations sur la production des ateliers, etc.
- Expédition : envoi des produits fabriqués selon les délais appropriés aux clients ou à d'autres unités (filiales, etc.).
- Inventaire du matériel : localiser et recenser le matériel de fabrication disponible sur le site, etc.
- Inventaire des stocks : mise à jour des quantités en stock (matières et en-cours de fabrication), etc.

Cependant si la majorité des entreprises ont identifié moins de 40 activités, plus de la moitié d'entre elles (54%) déclarent parallèlement avoir au préalable fait une analyse fine de l'ensemble des activités, alors qu'uniquement 15% ont procédé à l'analyse de seulement certaines activités majeures et 31% à une analyse par macro-activités (ensemble d'activités comparables). Ces résultats sont peut-être à relier au fait que les entreprises enquêtées déclarent parallèlement avoir eu du mal à cerner la notion d'activité et son usage. Cela étant dit, il semble se confirmer l'idée que le nombre d'activités retenu fait bien l'objet d'un arbitrage entre coût de l'information et précision de celle-ci. Ainsi une majorité des entreprises ont préféré faire une analyse fine de l'ensemble des activités et ensuite seulement pratiquer une sélection ou un regroupement des activités.

Un autre principe à retenir est que le découpage en activités d'une entreprise doit se faire en fonction des objectifs recherchés. C'est ce qui fonde l'architecture d'une comptabilité basée sur la méthode ABC. Ce découpage détermine ensuite l'organisation de la saisie des informations

et les possibilités d'analyses ultérieures destinées à améliorer le management des coûts et des performances. Ces analyses pourront ensuite se faire en comparaison avec les chiffres d'autres unités de l'entreprise et avec des firmes partenaires ou d'autres secteurs (*Benchmarking*). Selon le but visé, le regroupement des activités d'une entreprise se fera principalement suivant trois dimensions : les processus, les hiérarchies, la chaîne de valeur.

#### *b. Les regroupements des activités.*

On distingue trois catégories de regroupement : les regroupements selon une logique de processus, les regroupements selon les hiérarchies et les regroupements selon la chaîne de valeur.

##### *b. 1. Le regroupement selon les processus.*

Toutes les activités concernées par un même processus seront regroupées en centre d'activité (*activity center*). Par exemple, toutes les activités contribuant au traitement d'une commande pourront faire l'objet d'une analyse d'ensemble, comme la mise en évidence du coût global de ce centre d'activité par rapport au nombre de commandes traitées, etc. Cette partition peut permettre aussi de cerner le coût global d'une action jugée prioritaire, comme les dépenses consacrées par différents services à l'amélioration de la qualité. L'intérêt de ces regroupements est donc de donner une vision transversale de l'entreprise.

Enfin, certains centres peuvent regrouper des activités de support (ou activités fonctionnelles) concourant au même but : système d'information, administration générale, gestion des ressources humaines, hygiène et sécurité, etc. Dans ces cas, remarquons que la nomenclature retenue est souvent plus large que celle tirée de l'organigramme. Par exemple, en ce qui concerne le centre *système d'information*, nous aurons le regroupement des activités consacrées à cet aspect par les services comptables, informatiques et de contrôle de gestion.

##### *b.2. Le regroupement selon les hiérarchies.*

Une première hiérarchie d'activité peut consister à regrouper les activités selon leur niveau d'intervention dans le processus de production. On aura alors par exemple regroupées ensemble les activités liées aux volumes fabriqués, celles liées aux lancements de séries, d'autre aux services de support ou à la gestion globale de l'entreprise. Cependant d'autres hiérarchies peuvent également être retenues comme base de regroupement. Au fur et à mesure de l'agrégation des données, il est possible, par exemple, de regrouper les activités spécifiques à une même ligne de produit, à une usine, à une zone géographique, etc.

L'intérêt de ce type de partition est de mieux choisir les inducteurs d'activité et d'analyser la composition du coût des différentes productions. Cet examen ouvre des voies d'action pour réduire les coûts.

##### *b. 3. Le regroupement selon la chaîne de valeur.*

La méthode ABC utilisée dans l'optique d'un management des coûts permet une partition des activités selon les différents éléments de la chaîne de valeur d'une entreprise. Par la suite, une classification est opérée selon différents critères concernant la valeur apportée par l'activité. Citons principalement :

- l'apport de valeur pour le consommateur, c'est-à-dire, quelles sont les activités qui contribuent à valoriser le produit aux yeux du consommateur ?
- l'efficacité. Quelles sont les activités performantes ?
- le métier de l'entreprise. Quelles sont les activités indispensables ?

Ces critères permettent ensuite de renforcer ou d'éliminer certaines activités et donc d'obtenir une meilleure allocation - ou une réallocation - des ressources en fonction de la stratégie de l'entreprise.

En définitive, ces divers regroupements et classifications peuvent se combiner ou être adaptés selon les besoins des entreprises. C'est une nouvelle illustration de la richesse des concepts de la méthode ABC.

*c. Identification des inducteurs d'activité et des catégories de coût.*

Généralement, après avoir identifié les différentes activités, l'étape suivante doit permettre d'affecter les ressources aux activités, d'identifier les inducteurs d'activité et les objets de coût (produits, marchés, canaux de distribution, etc., pour lesquels on souhaite calculer des coûts et des marges).

Le calcul des coûts peut se faire sur des données passées ou prévisionnelles. Les coûts des activités peuvent être attribués aux produits selon trois principes différents : l'attribution directe, l'estimation et l'imputation arbitraire. Là encore, la pertinence des résultats obtenus est directement lié aux efforts que l'entreprise entreprendra pour réduire la part d'arbitraire pouvant exister dans l'affectation des activités aux objets de coût.

La méthode ABC propose de trouver des inducteurs d'activité (activity drivers) permettant d'affecter aux objets de coût leur consommation d'activités. Les différences à cette étape par rapport aux méthodes classiques consistent :

- à partir d'une répartition plus fine des charges indirectes (plusieurs activités composent un centre d'analyse et plusieurs types d'activités peuvent concerner un objet de coût) ;
- à rechercher des liens de causalité entre les activités et les objets de coût. A titre d'illustration, le tableau 2 donne quelques exemples simples d'inducteurs d'activité pour une usine en fonction des quatre types d'activités retenues pour cette unité analysée.

**Tableau 5. Quelques inducteurs d'activité simples pour une usine**

Type d'activité	Exemple d'activité	Exemple d'inducteur
<b>volumique</b>	Assemblage	Heures de main-d'oeuvre
<b>par lot</b>	Changement des réglages	Nombre de réglages
<b>par produit</b>	Modifications des caractéristiques	Nombre de modifications
<b>pour l'usine</b>	Gestion de l'usine	Inducteur arbitraire

Ainsi, parmi notre échantillon 38% des entreprises interrogées ont identifié de 5 à 10 inducteurs de coûts et 23% entre 31 et 40 inducteurs. En effet, une sélection des inducteurs d'activité retenus est souvent nécessaire afin de ne pas rendre trop complexe le calcul des coûts. Notons également qu'il est possible de retenir un même inducteur pour plusieurs activités proches (on remarque alors souvent ces activités).

En fait, on retrouve toujours deux principaux types d'inducteurs d'activité :

- Ceux concernant des opérations répétitives (*transaction drivers*). Ils sont à utiliser lorsque, par exemple, chaque produit consomme le même temps de l'activité considérée. C'est le cas dans les productions dites standardisées.

- Ceux concernant des opérations spécifiques où le temps passé est fonction de l'objet de coût concerné (*duration drivers*). Ils sont à retenir lorsque, par exemple, le coût de l'activité considérée (et donc le temps consacré) varient en fonction des différents produits fabriqués. C'est le cas d'une fabrication par commande avec des produits aux caractéristiques spécifiques.

### 2.1.2. Les acteurs.

Après avoir retracé les principales étapes de la mise en route d'une gestion ABC, il est intéressant, nous semble-t-il, de savoir quels en sont les acteurs. L'enquête fait valoir que pour 54% des entreprises, la décision a été prise sous l'impulsion de la hiérarchie qui connaissait le système et l'a donc promu.

C'est également pour 54% des entreprises qui l'ont mis en place, une décision prise parce qu'elles étaient conscientes de l'insuffisance du système traditionnel en place. Et 15% d'entre elles déclarent l'avoir fait parce que les travaux de groupes de réflexion comme le CAM-I ou d'ECOSIP les y ont incité.

Par ailleurs, la mise en place de l'ABC a, dans la grande majorité des cas, pu être assurée par le personnel de l'entreprise, seul 15% d'entre elles ont en effet fait appel à du personnel extérieur en plus de leur propres salariés déjà mobilisés sur le projet. Par ailleurs, seulement 8% des entreprises n'ont pas fait appel à leurs salariés et ont confié la tâche au seul personnel extérieur (cabinet de consultants par exemple). Au regard des expériences passées, il apparaît pour éviter les blocages culturels (risques de rejet, de défiances et de non appropriation de la méthode et des logiques économiques la sous-tendant) important que le personnel de l'entreprise soit autant que faire ce peut associé à l'établissement de ce nouveau système de gestion. D'ailleurs il est à noter que 77% des entreprises ont confié cette mission à leur contrôle de gestion, mais qu'également, 46% d'entre elles ont confié cette mission à des opérationnels et 38% aux personnes chargées de l'organisation et des méthodes. Ainsi, le contrôle de gestion joue en général, un rôle moteur dans la conduite des projets de mise en place, sans pour autant oublier pour un grand nombre d'y associer les opérationnels.

### 2.1.3. Les moyens.

La mise en oeuvre d'un système de gestion ABC mobilise finalement peu de moyens. Ainsi, en moyens humains, pour 54% des entreprises sa mise en route n'a pas nécessité de recourir à du personnel supplémentaire, contre 34% qui y ont eu recours. En revanche, 77% ont eu recours à une formation interne, mais aucune entreprise n'a fait appel à une formation externe.

En ce qui concerne les moyens matériel, 15% des entreprises indiquent que la mise en place d'une gestion ABC a nécessité du matériel et des outils de traitement supplémentaires et 38% ont eu recours à un logiciel ou progiciel spécifique.

En fait, on constate que ce sont surtout les entreprises d'origine anglo-saxonne qui déclarent ne pas avoir eu besoin de personnel supplémentaire pour mettre l'ABC en place (66% contre 43% pour les entreprises françaises) et pour assurer la maintenance du système (83% contre 57% pour les françaises). Ainsi, peut-on penser qu'elles ont bénéficié du transfert d'expérience des projets conduits dans les autres unités de leur groupe.

Par ailleurs, les durées de mise en place des projets ABC sont relativement homogènes et correspondent à un horizon de moyen terme. Ainsi, en moyenne, la mise en place de l'ABC a



nécessité pour 62% de notre échantillon ayant choisi ce système de gestion entre 9 et 12 mois et jamais moins de 6 mois. Cependant, des ajustements sont souvent fréquents durant les trois premières années pour en augmenter la pertinence.

#### *2.1.4. Les problèmes rencontrés.*

Les deux principales difficultés rencontrées dans le cadre des projets ABC furent d'identifier les différentes activités (et regroupements en processus) et de sélectionner les inducteurs. Ainsi, pour 54% des entreprises, l'ABC a posé des problèmes de traitement ou d'accessibilité à certaines données. Des compromis ou des arbitrages ont été nécessaires pour obtenir rapidement un système opérationnel.

Les entretiens conduits auprès des principaux responsables nous ont permis d'identifier trois grandes catégories d'obstacles.

##### *a. Les difficultés d'ordre technique.*

L'identification des activités et des inducteurs de coûts n'a pas toujours constitué une opération aisée. En effet, 31% de entreprises ont eu des difficultés pour déterminer le niveau d'analyse des activités et 31% également pour identifier les *cost drivers* (inducteurs).

En ce qui concerne les activités, l'un des principaux problèmes consistait à définir le niveau de détail satisfaisant. En effet, afin que le système soit opérationnel il était nécessaire que le groupe pilote opère, comme nous l'avons vu, un regroupement de certaines activités. La question qui se pose alors est de définir le niveau d'agrégation le plus pertinent.

Par ailleurs, pour une activité donnée, plusieurs inducteurs de coût sont envisageables. Le choix du meilleur inducteur exige souvent une étude poussée.

##### *b. Les difficultés liées au contexte interne et externe à l'entreprise.*

Lorsque l'introduction de la méthode ABC s'effectue dans un contexte difficile comme par exemples des réductions d'effectifs, des licenciements ou des réorganisations, on constate alors très souvent une détérioration du climat interne. Ainsi, si 15% des entreprises ont dû stoppé le projet par manque de disponibilité des compétences nécessaires pour piloter le système, 8% ont renoncé suite à des réticences des acteurs chargés du pilotage et 8% pour des oppositions des personnels des autres services. Si le contexte n'est pas favorable, il risque fort d'en résulter une certaine méfiance à l'égard du nouveau système que l'on cherchait à mettre en place, et cela finit par conduire à l'abandon du projet.

Quoiqu'il en soit, même si le contexte de l'entreprise n'est pas mauvais, il ne faut pas perdre de vue que la méthode traditionnelle de calcul des coûts constitue un système avec des règles du jeu bien maîtrisées par la plupart des responsables. En revanche, des résistances plus ou moins clairement exprimées peuvent se manifester lors du lancement de la démarche ABC. En effet, pour beaucoup au sein des services de support comme la logistique ou les réseaux de vente, l'ABC et les mesures qui l'accompagnent sont appréhendées comme des techniques de surveillance et sont par conséquent rejetées. Le recueil de l'information est alors plus difficile pour ces secteurs, puisque des réactions de défiance peuvent se faire jour.

##### *c. Résistance au changement.*

Souvent dans les usines où il y a depuis longtemps un système de calcul des coûts auquel un certain nombre de responsables sont attachés parce qu'ils le connaissaient bien, on voit apparaître quelques réticences face au développement d'une autre méthode qui peut leurs

sembler faire double emploi. Les entreprises connaissent également des difficultés pour l'appropriation du modèle par les managers et pour faire accepter les résultats obtenus.

Il semble que pour éviter les problèmes que nous venons de présenter, les entreprises optent pour une mise en oeuvre progressive de l'ABC, ainsi son implantation se fait le plus souvent en parallèle et de manière complémentaire à l'approche classique. Par ailleurs, les entreprises développent souvent une démarche participative auprès des opérationnels pouvant prendre la forme d'une formation interne, mais aussi d'une participation active des salariés aux différentes étapes, afin que ceux-ci saisissent bien l'intérêt pour eux et pour leur entreprise d'une gestion basée sur les activités.

## **2.2. L'usage de l'ABC.**

A partir de notre échantillon, on remarque que l'ABC est plus fréquemment implantée dans des entreprises de haute technologie et évoluant dans des secteurs fortement concurrentiels. Ainsi, 100% des entreprises spécialisées en informatique et interrogées ont déjà mis en place l'ABC, de même pour 80% des entreprises pharmaceutiques. En revanche, seulement 15% des entreprises de l'aéronautique et de l'automobile l'avaient implanté, 14% de celles du BTP ou de la mécanique et 8% des entreprises du tertiaire.

La taille de l'entreprise est également un facteur intervenant dans la décision d'implanter ou non une gestion par activité. En effet, 93% des entreprises pratiquant ce mode de gestion affichent un chiffre d'affaire supérieur à deux milliards de francs.

Pour finir, il ressort que les entreprises de culture anglo-saxonne sont plus promptes à adopter le concept, puisque 67% des entreprises dont la maison-mère est anglo-saxonne ont mis en place l'ABC, contre 25% pour les entreprises à capitaux français.

### *2.2.1. Les destinataires.*

Les analyses obtenues par le système de gestion ABC sont, pour la totalité des entreprises interrogées, destinées aux responsables opérationnels et également pour 85% aux dirigeants. Nous retrouvons dans ces chiffres, la confirmation que l'ABC/ABM a bien un double intérêt : celui d'être un outil de pilotage de l'activité des opérationnels qui disposent enfin d'indicateurs susceptibles de les guider dans leurs choix économiques, et celui d'être un outil d'aide à la décision stratégique aux niveaux supérieurs.

Ainsi, les résultats obtenus grâce au nouveau système sont utilisés pour la prise de décision, comme :

- apprécier l'effet d'une baisse des prix sur les marges ;
- se prononcer sur le retrait de certains projets ;
- envisager la suppression ou le lancement de produits ;
- prévoir les coûts de production dès la phase de conception avec une bonne fiabilité (conduite des projets de développement de produits et conception des nouveaux produits).

En général, la méthode ABC est largement bien acceptée par les "clients internes" du contrôle de gestion, car les analyses sont plus adaptées à la réalité et aux domaines d'intervention des opérationnels. Elles procurent également une vision transversale de l'entreprise nécessaires aux opérationnels et de surcroît les résultats obtenus sont jugés par les intéressés comme très lisibles et intelligibles.

### *2.2.2. Les caractéristiques d'exploitation du système.*

La gestion par activité ne demande pas énormément de moyens supplémentaires. En effet, les analyses ABC nécessitent en moyenne trois jours de traitement en rythme de croisière avant

d'être disponibles et pour 69% des entreprises interrogées, la maintenance du système n'a pas nécessité de personnel supplémentaire ce qui n'a pas été le cas pour seulement 8% d'entre elles. Cependant, une formation aux principes de cette méthode est quasiment obligatoire.

L'enquête fait apparaître que les délais de traitement des données sont relativement courts et la périodicité est mensuelle. Ainsi, les informations sont traitées tous les mois pour 54% des entreprises et tous les trois mois pour 15% d'entre elles. Les informations sont mis à jour tous les mois pour 62% des entreprises, tous les trois ou quatre mois pour 30% des entreprises. Pour finir, les analyses sont diffusées tous les mois dans 62% des entreprises, tous les trois mois dans 23% des entreprises et tout les quatre mois pour 15% d'entre elles.

Le contrôle de gestion a, comme nous l'avons précédemment vu, deux types principaux de clients, les opérationnels et la direction générale. Il est donc amené à gérer deux types d'informations : pour la direction des informations stratégiques et financières et pour les opérationnels des informations de terrain. Ainsi, 62% des entreprises utilisant l'ABC effectuent un découpage de gestion par centre de coût, 46% par centre de profit et 8% par centre d'investissement. Par ailleurs, 69% des entreprises en ABC ont un découpage opérationnel par fonction, 46% par division, 15% par processus et 15% par projet. Ces différents découpages influent les attentes et les choix vis-à-vis de la méthode ABC.

Le contrôle de gestion voit son rôle évoluer vers l'assistance et le conseil auprès des opérationnels, c'est-à-dire, qu'il doit développer un contrôle de gestion de proximité qui privilégie alors la souplesse et le pragmatisme. Il veille à ce que le modèle de gestion commun soit adapté à chaque unité afin de répondre aux attentes de chaque opérationnel, tout en respectant le niveau de décomposition minimal imposé par la vision transversale. La méthode ABC fournit alors un moyen de remplir ces nouvelles missions.

### *2.2.3. Les conséquences de l'usage d'une gestion par activité.*

Dans l'échantillon analysé, 69% des entreprises considèrent que l'usage de la gestion par activité a entraîné la réorganisation de certaines activités ou de certains processus, et seulement 15% estiment que cela a entraîné une réorganisation de la structure de l'entreprise. Cependant 31% ne se prononcent pas. Ainsi, l'approche par les activités semble promouvoir une meilleure visibilité du fonctionnement de l'entreprise.

Par ailleurs, l'aide à la décision s'affirme au travers de cette enquête comme un des principaux axes d'analyse des résultats. Ainsi, 56% des entreprises se sont servies des analyses ABC pour orienter la prise de décision stratégique et/ou opérationnelles de base. Plus précisément, 42% d'entre elles ont utilisé les analyses par activité pour des décisions relatives à la réorganisation de certains processus, 42% également pour des décisions relatives à l'élimination d'activités jugées à valeur ajoutée insuffisante et 42% pour des décisions ayant conduit à des actions opérationnelles de réduction des coûts.

Dans ce dernier cas, on constate en effet que l'usage de la méthode ABC apporte un nouveau regard sur les coûts. En pratique, 62% des entreprises estiment que cette méthode de gestion a permis aux responsables opérationnels et fonctionnels d'avoir une attitude plus dynamique vis-à-vis des coûts. En effet, la méthode ABC permet tout d'abord de comprendre la genèse des coûts et au delà du simple constat, les opérationnels peuvent, grâce à la mise en évidence des causalités, chercher à agir sur les causes principales de coûts.

De plus, la gestion par activité est aussi utilisée pour initier des choix relevant du long terme. Ainsi, 17% des entreprises se sont servies des analyses d'activités pour appuyer des choix d'investissement et 17% pour des décisions relatives à l'introduction de nouveaux équipements.

En conclusion, la gestion par activité doit bien être considérée comme une révolution et non pas comme une simple évolution. C'est une véritable rupture de culture que provoque l'ABC. Cette approche amène les gestionnaires et les opérationnels à appréhender l'information de gestion sous un autre angle : tout d'abord, on passe du constat *a posteriori* à l'action *a priori*, et ensuite on s'oriente vers une vision transversale de l'entreprise tournant le dos à la vision fonctionnelle.

#### *2.2.4. Les rapports entre le système ABC et les systèmes traditionnels de gestion.*

Le changement de mode de gestion n'est pas sans contraintes. Si 38% des entreprises utilisent l'ABC comme principal outil analytique, en revanche 38% l'ont développé de manière parallèle et indépendante des outils traditionnels de la comptabilité analytique. En effet, de nombreuses entreprises hésitent encore à remplacer leurs outils de gestion traditionnels par d'autres. Cela se traduit alors, le plus souvent, par la superposition des deux outils. Nous serions tentés d'analyser cette tendance comme étant caractéristique d'une phase de transition, sachant qu'à terme il est préférable pour des raisons de coûts et de lourdeur de gestion que les entreprises se tournent vers un complet effet de substitution, ce qu'on déjà fait 38% des entreprises interrogées.

Dans un premier temps, l'ABC est plutôt utilisée de façon ponctuelle ou comme système complémentaire au système préexistant de façon à en pallier les insuffisances. Ainsi 23% des entreprises confrontent les chiffres fournis par la nouvelle méthode aux résultats fournis par le système classique, alors que 23% déclarent qu'elles conçoivent cette approche comme un système complémentaire. Cependant, au terme de la mise en route et du rodage de la gestion par activité, les entreprises la substitueront intégralement à la gestion traditionnelle, puisque 69% des entreprises utilisent le système ABC comme un système à part entière. Pour 54% des entreprises, cela se traduit dans les pratiques par le fait que les analyses ABC sont traitées et présentées de manière distinctes et décalées dans le temps par rapport aux indicateurs et tableaux de bord préexistants. Mais pour 38% des entreprises les deux types de résultats sont présentés sur le même support..

### **3. Etat des lieux des méthodes de comptabilité de gestion en France.**

En fait, il nous est apparu intéressant de mettre en évidence les différences existant entre d'un côté les modes de gestion dits traditionnels et les modes de gestion basés sur les activités. Les premiers semblent peu évolutifs car peu sensibles à leur environnement et les seconds plus réactifs, car adaptés aux réalités des opérationnels.

#### **3.1. Les systèmes de gestion des entreprises ne pratiquant pas l'ABC.**

##### *3.1.1. Rôle du contrôle de gestion.*

Dans les entreprises ne pratiquant pas la gestion par activité, le contrôle de gestion est beaucoup plus proche de direction financière et stratégique, même s'il ne délaisse pas les destinataires opérationnels. En effet, il intervient dans 96% des entreprises pour diffuser les tableaux de bord aux dirigeants, dans 92% d'entre elles il intervient pour élaborer les budgets, dans 82% pour suivre et analyser les coûts de revient et dans 88% également pour diffuser les tableaux de bord aux responsables fonctionnels et opérationnels.

Cependant l'information que le contrôle de gestion manipule est surtout de type financière et de contrôle *a posteriori* ( de fait, 92% des entreprises ne pratiquant pas l'ABC confient la

coordination et l'élaboration des budgets au contrôle de gestion) ce qui ne correspond donc pas à une approche décentralisée de pilotage économique de l'activité.

### *3.1.2. Rôle des outils de gestion.*

La comptabilité analytique classique est pour 87% des entreprises intégrée à leur comptabilité générale et elle sert avant tout à valoriser l'actif (les stocks), à calculer des coûts de revient et à suivre le budget. Par ailleurs, 68% des entreprises ne pratiquant pas la gestion par activités, considèrent que les budgets constituent pour les directions fonctionnelles et opérationnelles un engagement à respecter, 24% qu'ils constituent une orientation assez rigide et seulement 12% une prévision sans plus.

### *3.1.3. Caractéristiques du contrôle de gestion classique.*

Les données concernant la réalisation du budget sont pour 80% des entreprises, des données physiques et financières et qui sortent pour 88% à un rythme mensuel. Par ailleurs, il ressort bien que les indicateurs faisant l'objet d'un suivi sont essentiellement des indicateurs s'inscrivant dans une approche volumique et financière des résultats de l'entreprise. En effet, les indicateurs les plus présentés à la direction générale couvrent les domaines suivants :

- le suivi de la production pour 88% des entreprises ;
- le suivi commercial pour 76% des entreprises ;
- la rentabilité des produits ou prestations pour 64% des entreprises ;
- le suivi des effectifs pour 64% des entreprises ;
- le suivi de la qualité pour 32% des entreprises ;
- le suivi des délais pour 28% des entreprises ;
- le suivi des projets pour 4% des entreprises ;
- le suivi du social pour 4% des entreprises ;

Il n'y a donc pas, pour une majorité d'entreprise fidèle au système traditionnel de gestion, de prise en compte de ce que l'on peut appeler les nouveaux déterminants de la performance économique. Les entreprises ne pratiquant pas la gestion par activité apparaissent en fait quelque peu rigides et peu ouvertes au changement. En effet, les indicateurs du tableau de bord sont "choisis" pour 60% des entreprises en reprenant les indicateurs tirés de la liste indiquée ci-dessus, pour 44% d'entre elles selon les objectifs de long terme et pour 44% également selon les objectifs de court terme.

Par ailleurs, on remarque que le niveau des informations mis à disposition au sein des tableaux de bord est relativement synthétique puisqu'il comprend :

- pour 32% des entreprises entre zéro et vingt indicateurs ;
- pour 24% des entreprises entre vingt-un et cinquante indicateurs ;
- pour 16% des entreprises entre cinquante-et-un et cent indicateurs ;
- pour 8% des entreprises plus de cent indicateurs.

Par ailleurs, les données y sont organisées pour 56% des entreprises selon une logique hiérarchique, alors que de nombreuses études ont montrées l'inefficacité actuelle d'un tel mode d'organisation. A l'inverse seulement 8% des entreprises les ont organisées selon une vision transversale. Ainsi, les tableaux de bord destinés aux directions opérationnelles et fonctionnelles présentent les mêmes indicateurs que celui de la direction générale, mais en plus détaillés pour 56% des entreprises et pour 36%, les tableaux de bord se limitent aux données sur lesquels les opérationnels et les fonctionnels se sont engagés.

## **3.2. Ce qu'a permis d'obtenir la méthode ABC.**

Dans l'échantillon analysé, 62% des entreprises constatent que la mise en place du système ABC a permis d'avoir une vision transversale de l'entreprise. La visibilité de l'activité de l'entreprise est donc plus grande. Le système de gestion par activité permet non seulement de faire apparaître les liens de causalité entre activités et coûts, mais il sous-tend également les logiques industrielles telles que la dynamique de qualité totale ou de gestion à flux tirés. Ainsi, les opérationnels et la direction générale disposent-ils d'un véritable outils de pilotage de l'activité et non plus de simple contrôle *a posteriori*. Par ailleurs, du fait même que ce mode de gestion soit tourné vers les activités de l'entreprise, les informations obtenues permettent enfin de prendre des décisions adaptées au nouveau contexte productif qui émerge depuis le début des années 80.

Dans un tout autre registre, il ressort de cette enquête que l'ABC est également un vecteur de communication très efficace entre les différents acteurs de l'entreprise. Ainsi, 70% des entreprises ayant mis en place une gestion par activité, estiment que cela a permis une meilleure "fusion" des "cultures" entre les opérationnels et les gestionnaires. Ainsi, on constate pour la totalité des entreprises ayant mis en place l'ABC, qu'il s'en est suivi un regain d'intérêt vis-à-vis de la mission et du service rendu par le contrôle de gestion.

Ce premier bilan est volontairement synthétique et ne constitue qu'un bilan provisoire. Il serait intéressant par exemple de pouvoir mesurer ce qu'a permis d'obtenir en termes de gains et de performance une telle méthode, mais cette évaluation est quasi-impossible actuellement. Cependant, il faut se rappeler que la gestion par activité est plus répandue dans les secteurs à forte concurrence. On peut alors sans grand risque avancer l'hypothèse que l'ABC/ABM est un mode de gestion qui doit permettre de faire face plus facilement à cette concurrence, car il permet une appréhension plus juste et plus fine des déterminants de la performance qui ne se focalisent plus uniquement sur l'aspect coût direct.

### **3.3. Les perspectives de diffusion de la gestion par activité.**

#### *3.3.1. Connaissance du concept de gestion par les activités.*

Parmi les entreprises interrogées, 82% d'entre elles disent connaître la gestion à base d'activités, alors que pour l'instant seulement 34% ont un système de gestion s'inspirant de l'analyse des activités. Le concept est donc encore plus largement connu qu'utilisé. Cette notoriété de la gestion à base d'activité peut-être mise à l'actif non seulement de la littérature sur le sujet dans les revues comptable et de gestion, mais également à l'actif des actions de certains organismes tels que le CAM-I (pionnier du concept) ou d'ECOSIP qui pour sa part, constitue un lieu de réflexion et d'échange sur les expériences menées en la matière dans les entreprises françaises.

Cependant, ce premier constat positif est insuffisant. Ainsi, de manière plus précise l'ABC est pour 79% des entreprises de notre échantillon un outil d'analyse des activités et des processus et pour 61% un outil de calcul des coûts. Ces résultats sont, nous semble-t-il, encourageants. En effet, l'ABC est perçu par de nombreuses entreprises comme étant une véritable méthode de gestion qui permet d'aller au-delà d'un "simple" calcul des coûts. L'aspect analyse des activités est central et novateur. D'ailleurs 68% des entreprises n'ayant par encore mis en place un mode de gestion du type ABC sont conscientes que leur système de gestion actuel n'offre pas les mêmes informations qu'un système s'appuyant sur l'analyse des activités.

#### *3.3.2. Les évolutions dans l'utilisation d'une gestion ABC.*

L'usage de l'ABC permet de penser son développement sans trop de heurts au sein des entreprises. En effet, pour 31% des entreprises les analyses ABC diffusées ont suscité un total regain d'intérêt, pour 38% un regain d'intérêt partiel et pour 23% un regain d'intérêt probable.

Les entreprises pratiquant la gestion par activité cherchent à terme à en développer l'aspect outil de pilotage. En effet, 69% des entreprises pensent que l'ABC doit leur permettre de parfaitement comprendre les causes des coûts et donc d'améliorer la capacité des prévisions, pour 69% également, l'ABC doit permettre d'identifier et de classer par ordre de priorité les opportunités d'éliminations de gaspillages et enfin, pour 31% d'identifier les besoins de rationalisation des gammes.

Par ailleurs, 54% des entreprises pratiquant une gestion à base d'activité pensent faire évoluer à terme leur structure vers une structure par processus. Ainsi, l'ABC permet dans un premier temps de faire apparaître les processus traversant l'entreprise. Dans un second temps, cette approche doit être une aide à la rationalisation de la structure organisationnelle eu égard au contexte productif. D'ailleurs 46% des entreprises pensent grâce à l'ABC passer à l'ABM (management basé sur les activités), 38% passer au BPR (Business process reengineering), c'est-à-dire en se focalisant sur certains processus considérés comme majeurs, et 38% également évoluer vers une meilleure intégration des approches transversales.

En fait, si on différencie les attentes avant installation des objectifs finalement fixés à la gestion par activité une fois celle-ci mis en place, on constate une évolution. Au départ il semble que ce qui décide les entreprises à mettre en place une méthode de gestion par activité, c'est avant tout le souci d'avoir une approche plus pertinente des coûts (c'est le cas de 69% des entreprises) ou avoir une meilleure perception des marges par famille de produits (62% des entreprises) ou encore mieux analyser les charges indirectes (62% également). En revanche, une fois la gestion par activité mise en place, ce qui prime pour les entreprises c'est l'analyse des activités (77% des entreprises) plus que le calcul de coûts plus pertinents (46%). Ainsi l'ABC est plus qu'une nouvelle technique consistant à calculer des coûts plus pertinents, l'ABC évolue doucement vers l'ABM, c'est-à-dire le management des ressources et des performances.

### *3.3.3. Les perspectives de diffusion dans d'autres entreprises.*

Parmi les entreprises ne pratiquant pas une gestion par activité, 32% s'estiment satisfaites de leur système actuel, mais 28% étudient des projets ABC et 24% attendent de mieux connaître le système de gestion par les activités. De plus, pour 66% de l'échantillon, l'ABC est une méthode présentant un intérêt important ou très important, alors que pour l'instant 34% des entreprises ont effectivement un système de gestion basée sur les activités. Il semble donc qu'il existe d'ores et déjà un certain nombre d'entreprise favorablement disposé à l'égard de l'ABC, mais qui ne l'utilise pas encore et ce d'autant plus qu'elles sont majoritairement insatisfaites de leur système actuel. En effet, si seulement 64% d'entre elles sont satisfaites de l'usage qu'elles font de leur budget, en revanche, 60% estiment que les indicateurs des tableaux de bord ne rendent pas correctement compte du fonctionnement de l'entreprise, aussi considèrent-elles que des progrès sont à faire en la matière. Ces indicateurs sont perçus comme inadaptés au contexte actuel de l'environnement de l'entreprises pour 40% des entreprises ne pratiquant pas l'ABC. Ainsi, cet aspect de notre enquête fait ressortir l'utilité d'études, de bilans, ou de réflexions portant sur l'usage de la gestion basée sur les activités et qui soient accessibles au plus grand nombre d'entreprises.

Il semble que les entreprises ne pratiquant pas l'ABC ne le font pas encore pour des raisons de "frilosité" relative portant sur les moyens nécessaires, sur les choix à faire, et non pas parce que cette méthode leur semble inadaptée. Les multiples insatisfactions de plus en plus flagrantes générées par le système traditionnel devraient constituer le premier déclencheur pour franchir le pas vers une gestion basée sur les activités. Cependant, il est à noter que les entreprises semblent manquer de points de repère non pas conceptuels, mais concrets, pour se sentir prête à franchir le pas.

## BIBLIOGRAPHIE

- Eurogroup consultants, J.-M. Nogaro, *Pratique du contrôle de gestion dans les entreprises. Démarches nouvelles en matière de représentation et d'analyse. Position des entreprises par rapport à la comptabilité par activité*. Etude, septembre 1994.
- P.-L. Bescos, C. Mendoza, *Le management de la performance*, Editions Comptables Malesherbes, Paris.



## **B.2. Diversité, cohérence et pertinence des outils de gestion : le cas des PME d'Ile de France<sup>3</sup>.**

*Sous la responsabilité de Frantz Rowe*

L'outillage gestionnaire des PME est encore insuffisamment étudié. Il existe bien des enquêtes et analyses en la matière, mais qui semblent être incomplètes. En effet, nombre d'entre elles ont abouti à la conclusion que la fragilité des petites et moyennes entreprises venait de l'insuffisance et de l'inadaptation de leurs outils, sans toutefois être très explicite quant à la nature de ces outils de gestion. Ainsi, elles se contentent souvent par exemple de se demander si l'entreprise dispose d'une comptabilité analytique (Lacombe, 1991), ou bien de repérer l'existence de catégories d'outils, généralement positionnés par rapport aux obligations comptables, mais sans donner un substrat théorique à cette énumération (Holmes, Nicholls, 1988). *A contrario* lorsque celui-ci apparaît, on se base sur les caractéristiques des outils (Chendhall, Morris, 1986) sans les décrire suffisamment pour permettre une comparaison des résultats.

cette contribution tente justement de prendre en compte ces difficultés en s'inscrivant dans la problématique du contrôle de gestion (Anthony, 1965) et en s'appuyant sur une enquête quantitative réalisée auprès d'un échantillon de 124 PME de la Région Ile de France. Ainsi, on s'intéressera aux entreprises dont la taille est comprise entre 10 et 500 salariés. L'échantillon qui a été retenu ici, en est constitué à 81%, toutefois, neuf très petites entreprises (moins de 10 salariés), soit 7% de l'échantillon et quinze grandes entreprises, soit 12% de l'échantillon, ont été conservées.

La première partie délimitera le champ des outils de gestion concernés ici, et en montrera la diversité et la spécificité propre aux petites et moyennes entreprises. La seconde partie proposera d'évaluer la contingence, l'adéquation et la pertinence de ces outils de gestion. Les perspectives en matière de contrôle de gestion seront l'objet de la troisième partie.

### **1. Les outils de gestion des PME.**

#### **1.1. Présentation de la nomenclature retenue pour classer les outils de gestion.**

A la diversité des champs d'investigation et des disciplines des sciences de gestion, correspond au plan instrumental, une variété d'outils d'analyse. Ceux auxquels nous faisons référence ici, s'inscrivent dans la problématique du "contrôle de gestion " entendu au sens anglo-saxon du terme ("maîtrise" de la gestion). La typologie des outils de gestion élaborée renvoie aux travaux de R. N. Anthony (1965 - 1988), qui spécifie le contrôle de gestion comme un processus d'information et de décision décomposable en trois phases : de finalisation, de pilotage et d'évaluation.

##### *1.1.1. Phase de finalisation.*

La phase de finalisation doit définir des objectifs et des moyens assignés, décliner ces objectifs et les responsabilités associées, planifier, élaborer des critères d'évaluation de la performance. A cette phase correspondent les outils spécifiés dans le cadre classique d'un processus de planification--budgétisation<sup>4</sup>.

### 1.1.2. *Phase de pilotage.*

En cours d'action, la phase de pilotage doit permettre de savoir si l'on est efficace dans la poursuite d'objectifs précis et de (ré)orienter l'action de façon à optimiser l'efficacité et/ou l'efficacité.

Dans la perspective instrumentale de cette étude, on s'intéressera aux outils de suivi spécifiés dans le cadre classique des tableaux de bord.

### 1.1.3. *Phase d'évaluation.*

La phase d'évaluation s'occupe de mesurer la performance et d'en identifier les causes dans une perspective d'apprentissage organisationnel. La spécification de cette problématique s'entend ici dans une acception plus large que celle définie initialement par R.N. Anthony. Elle sous-tend les mécanismes de "réaction" et de "pro-action". A cette phase correspondent les outils d'analyse qui permettent en particulier de comprendre pourquoi l'on est, ou l'on n'est pas efficace.

## 1.2. Les PME et leurs outils de gestion.

### 1.2.1. *Diversité des outils de gestion.*

Les trois catégories d'outils de gestion de la nomenclature présentée précédemment sont retenues pour faire apparaître de manière organisée les multiples outils de gestion que l'on peut rencontrer dans les PME. Ainsi, les outils de prévision sont typiquement des outils appartenant à la phase de finalisation de l'activité de l'entreprise, tandis que les outils de suivi s'inscrivent plutôt dans la phase de pilotage de l'activité et que les outils d'analyse peuvent être considérés comme étant propre à la phase d'évaluation.

#### *a. Les outils de prévision.*

L'étude de la littérature portant sur les outils de prévision (Pearce et Robinson, 1984) souligne le caractère irrégulier, non structuré et non exhaustif de la planification stratégique dans les PME. L'analyse se centre ici sur la problématique de la planification opérationnelle et de sa traduction monétaire en budget<sup>5</sup>. Ainsi, 91% des entreprises interrogées établissent un budget prévisionnel d'exploitation, alors que seulement 52% définissent un plan pluri-annuel d'investissements. Deux types d'hypothèses peuvent être avancés quant à l'analyse de ces résultats :

- Tout d'abord, l'élaboration d'un budget d'exploitation correspond à un processus séquentiel de planification des ventes et de la production. Ayant vérifié l'existence des phases amont du processus qui attestent d'un seuil minimum de cohérence, il serait intéressant de connaître le degré de sophistication des budgets élaborés afin d'en vérifier la pertinence. Quoiqu'il en soit, le budget d'exploitation prévisionnel, quel que soit son niveau de sophistication réel, est un outil utilisé par la plupart des PME de l'échantillon alors même que la plupart d'entre elles ne sont pas soumises à l'obligation de tenue d'une comptabilité prévisionnelle<sup>6</sup>.

*Tableau 1. Outils de prévision. Tris à plat : synoptique des principaux résultats*

<i>Il existe dans l'entreprise un :</i>	<i>Oui</i>	<i>Non</i>
- Budget prévisionnel des charges d'exploitation	91%	9%
- Plan de formation	63%	37%
- Plan pluri-annuel d'investissement	52%	48%
- Plan prévisionnel de rentabilité des investissements.	67%	33%

- Ensuite, compte tenu de la complexité relative de ces outils, il nous semble que l'on peut être dubitatif quant au taux élevé de réponses positives. Toutefois, une certaine logique semble se dégager : plus l'outil est complexe, moins il est utilisé (67% établissent un plan prévisionnel de rentabilité des investissements, 52% un plan pluri-annuel).

Quelle que soit l'hypothèse retenue, il demeure possible de remettre en cause, même de façon partielle, l'idée courante suivant laquelle les PME "naviguent à vue". Il en est de même si l'on considère la mise en place d'un plan de formation : 63% des entreprises ont répondu positivement. Plus de vingt ans après l'adoption de la loi sur la formation continue - et l'intensification des obligations en la matière pour les PME depuis janvier 1992 -, on peut mettre ce résultat en regard de celui qui souligne que 50% des entreprises de plus de dix salariées s'acquittent de leurs obligations légales sans organiser toutefois la moindre formation (Coriat, Taddei, 1991). Il resterait à vérifier, là encore, le niveau de sophistication des plans : correspondent-ils à la fixation d'une enveloppe budgétaire pour les années à venir ? Ou bien à la détermination des besoins quantitatifs et/ou qualitatifs, ainsi qu'à la définition d'un calendrier permettant de satisfaire ces besoins ?

Ainsi, une grande majorité des petites et moyennes entreprises de notre échantillon est dotée des outils nécessaires pour que le système de gestion puisse assurer une finalisation prévisionnelle plus ou moins grossière de leur activité.

#### *b. Les outils de suivi.*

Les tableaux de bord constituent un des outils clés des systèmes de contrôle de gestion<sup>7</sup>. Ceux, proposés par le Conseil National de la Comptabilité sont plus particulièrement destinés aux PME et tiennent compte des particularités sectorielles<sup>8</sup>. Dans notre étude, trois domaines de suivi appuyant le pilotage de l'entreprise ont été explorés :

##### *- Le domaine financier.*

Les résultats confortent les analyses que l'on pourrait intuitivement avancer. Ainsi, l'indicateur "marge commerciale" est suivi par la majorité des entreprises ; sa fréquence de suivi élevée en fait un outil de pilotage. Toutes les entreprises suivent leur trésorerie (62,5% ont un suivi au

moins mensuel de leurs besoins en fonds de roulement; 8% seulement n'établissent pas ce type d'indicateur relativement complexe). Ce résultat corrobore l'idée suivant laquelle les PME sont désormais sensibilisées à ce facteur clé de gestion<sup>9</sup>.

*- Le domaine commercial.*

Seulement 15% des PME interrogées n'ont pas d'indicateur du taux de satisfaction de la clientèle<sup>10</sup>; uniquement 6% ne suivent pas le taux de respect des délais. En premier lieu, ces résultats soulignent le fait que la compétitivité "hors-prix" semble avoir pris de l'importance dans l'offre des PME. En second lieu, on peut souligner le fait que cette prise en compte de la compétitivité hors prix est un indice de la capacité de mise en adéquation entre environnement concurrentiel et système de gestion.

*Tableau 2. Outils de suivi. Tris à plat : synoptique des principaux résultats.*

<i>Les tableaux de bord comprennent l'indicateur suivant :</i>	<b>Oui</b> <i>(fréquence du suivi)</i>	<b>Non</b>
Marge commerciale	77% <i>(au moins mensuelle)</i> 21% <i>(au moins trim.)</i>	2%
Trésorerie	52% <i>(quotidienne)</i> 27% <i>(hebdomadaire)</i> 21% <i>(mensuelle)</i> 1% <i>(trimestrielle)</i>	0%
Taux de satisfaction de la clientèle	85%	15%
Délais de livraison clientèle	88% <i>(au moins mensuelle)</i> 6% <i>(trim. ou annuelle)</i>	6%
Taux de rotation du stock matière	80% <i>(au moins mensuelle)</i>	16%
Taux de rebut		27%
Taux d'utilisation des équipements	35% <i>(au moins mensuelle)</i> 37% <i>(trim. ou annuelle)</i>	28%
Heures travaillées/heures ouvrées	76% <i>(mensuelle)</i>	15%

*- Le domaine de la production.*

Si la pertinence de la fréquence du suivi de l'indicateur "taux de rotation" ne peut s'apprécier qu'en regard du cycle d'exploitation, le fait que 80% des entreprises aient un suivi au moins mensuel, en fait un outil clé de pilotage. Il conviendrait cependant de s'assurer qu'un tel suivi s'inscrit dans une politique d'optimisation des niveaux de stocks et dans le cadre de l'arbitrage qui semble propre aux PME entre la minimisation du coût financier du stock et un stockage suffisant pour assurer une certaine flexibilité, en termes de taux de couverture de la demande potentielle<sup>11</sup>.

Enfin, on peut remarquer que 28% n'ont pas un suivi du taux d'utilisation des équipements. L'élaboration d'un tel indicateur s'appuie, il est vrai, sur un système de suivi de fabrication qui peut être relativement lourd à mettre en place. Toutefois, 35% des entreprises suivent cet

indicateur avec une fréquence au moins mensuelle. Il conviendrait de s'assurer si ce suivi se fait dans une perspective de pilotage de l'"amortissement" de certains dispositifs techniques.

*c. Les outils d'analyse.*

Cette question renvoie partiellement aux outils d'analyse qui sont ici classés en deux catégories : ceux qui permettent l'analyse de la demande et ceux qui sous-tendent les analyses portant sur l'offre.

**Tableau 3. Outils d'analyse, analyse de la demande. Tris à plat : synoptique des principaux résultats.**

<i>Entreprises procédant à l'établissement d' (de):</i>	<i>Oui</i>	<i>Non</i>
- une politique d'identification de segments à partir du portefeuille de clients.	68%	32%
- fichiers clients disposant d'informations sur la solvabilité, les perspectives commerciales, ...	71%	29%
- une politique de segmentation par :		
* une politique de communication	59%	41%
* le choix des réseaux de distribution	39%	61%
* la différenciation des produits	69%	31%

**Tableau 4. Outils d'analyse, analyse de l'offre. Tris à plat: synoptique des principaux résultats.**

<i>* Entreprises procédant à l'établissement d' :</i>	<i>Oui</i>	<i>Non</i>
- un calcul du coût standard des produits	65%	35%
- un calcul de coût de revient à partir des modalités suivantes :		
** non imputation des frais généraux	40%	
** imputation forfaitaire des frais gén. variable suivant les produits	30%	
** détermination des clés de répartition "réelles"	30%	
 <i>* Quelle est la finalité du calcul de coût :</i>	<i>Oui</i>	<i>Non</i>
- fixation du prix	75%	25%
- calcul de la marge	75%	25%
- décision de sous-traitant	40%	60%

Les études portant sur la politique marketing de la PME (Saporta, 1986) soulignent notamment le fait que l'activité commerciale de celle-ci est fondée sur les relations personnelles des dirigeants avec les clients et que le plan de marketing est le plus souvent inexistant.

Toutefois, sur le plan instrumental, 68% des entreprises de notre échantillon mettent en oeuvre une politique de segmentation (*expost*) de leur clientèle. Il conviendrait de s'assurer de la pertinence, sur un plan opérationnel, des critères de segmentation retenus. De plus, on observe que les politiques de segmentation retenues corroborent les analyses que l'on pourrait tirer de

façon intuitive. Ainsi, la diversification des réseaux de distribution est la stratégie la moins souvent adoptée (39%). Or, c'est la variable du marketing-mix la plus lourde à moduler. Si 69% d'entre elles ont recours à la différenciation du produit, 59% s'appuient sur des stratégies de marketing direct qui sont plus à la portée des PME.

Concernant l'analyse de leur activité, on peut être surpris de constater, du fait de la lourdeur des calculs, que 65% des entreprises établissent un calcul de coût standard des produits. Ce résultat semble conforter l'hypothèse suivant laquelle peu de ces entreprises naviguent à vue, mais développent des points d'ancrage du moins sur le plan de leurs activités internes.

On peut rapprocher ce dernier point des réponses à la question portant sur les modalités de calcul de coût. Alors que depuis quelques années, nos modèles de calcul de coût sont grandement remis en cause, 60% des PME interrogées établissent un calcul de coût complet. Ce souci de "lisibilité" de leur activité interne, qui passe dans la moitié des cas par une recherche de traçabilité des charges, semble de façon paradoxale servir deux types d'analyse : la fixation des prix et le calcul des marges des produits.

Au regard de ces premiers résultats, la principale leçon à tirer est l'existence de nombreux outils de gestion et la nécessité de relativiser les discours sur le pilotage à vue dans les PME ; d'où l'intérêt d'une approche contingente des outils de gestion. Ces résultats confirment les conclusions de l'étude réalisée par M. Kalika (1988) qui souligne l'importance des mécanismes de gestion prévisionnelle et d'analyse des réalisations<sup>12</sup>. Malgré la satisfaction des personnes en charge du contrôle, il resterait à en évaluer la pertinence tant sur le plan de leur structuration qu'au niveau des décisions de gestion qu'ils sont censés appuyer.

### *1.2.2. La spécificité des PME.*

Partant de cette typologie des outils de gestion, nous avons naturellement créé des macrovariables situant chaque entreprise sur trois index de suivi, d'analyse et de prévision, dont la construction est précisée en annexe deux. Tandis que les distributions des index de suivi et d'analyse se rapprochent de gaussiennes, celle de la macrovariable de prévision décrit la première partie seulement d'une loi normale.

Il est indéniable que la prévision dans les grandes entreprises est radicalement plus développée que dans les PME alors qu'elles ne se distinguent pas radicalement des grandes entreprises du point de vue des outils de suivi et d'analyse. Le fait que la majorité des PME se retrouvent dans la classe de prévision la plus forte en matière de prévision, signifie sans doute seulement que nous n'avons pas inclus assez de questions, traitant par exemple de la planification stratégique, pour discriminer les entreprises de notre échantillon. Par conséquent, les trois degrés de prévision observés dans les PME sont dénommés par la suite : très inférieur, inférieur, normal.

Par ailleurs, la courte durée de vie des PME rend en général difficile l'observation des outils de gestion et l'analyse de leur impact sur la performance. On ne sait notamment pas si les PME meurent de l'absence ou de l'insuffisance d'outils de planification ou bien si, avec un peu plus de temps, leur élaboration aurait pu leur permettre de survivre (Bracker, Pearson, 1985). La moyenne d'âge élevée de notre échantillon (38 ans) qui semble être une spécificité des PME de la région parisienne, permet, comme d'autres l'ont fait en ne sélectionnant que des entreprises de plus de 5 ans, de décorrélérer l'âge du degré de développement des outils de planification. Ceci implique que la faiblesse de la planification dans les PME par rapport aux grandes entreprises n'est pas due *a priori* à leur jeunesse.

## **2. Evaluation des outils : contingence, adéquation et pertinence.**

Après avoir démontré l'existence de multiples outils de gestion dans les PME, il reste cependant à s'interroger sur leur adéquation au contexte spécifique de la PME. En effet, comme le proposent les théories des organisations, il est de plus en plus nécessaire de mettre l'accent sur la domination que l'environnement exerce sur la gestion des entreprises (Rojot, Bergmann, 1989). L'adaptation des outils de gestion au système productif, aux territoires et aux réseaux dans lesquels l'entreprise s'inscrit, est importante. Sur le premier aspect, nos observations empiriques montrent déjà l'existence d'une cohérence des outils de gestion par rapport aux caractéristiques d'innovation et de processus de production des secteurs économiques (Fernandez, Picory, Rowe, 1993b) qui vient donc infirmer la thèse très répandue sur le lien entre la fragilité des PME et leurs outils de gestion.

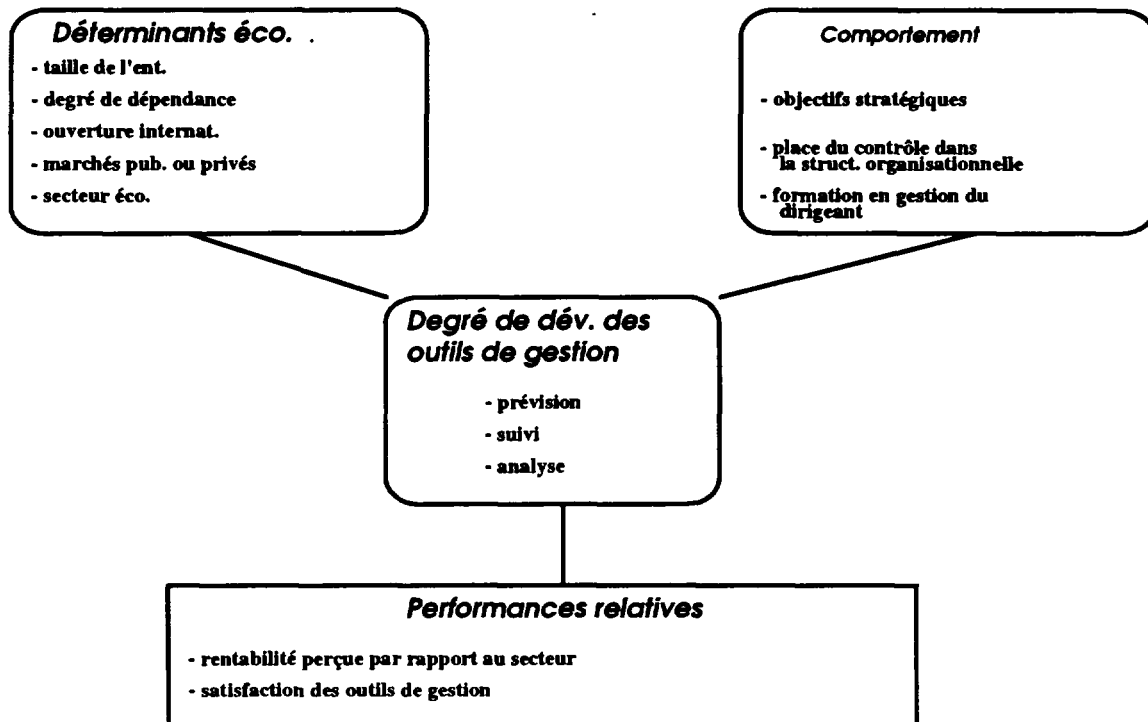
Mais avant de poursuivre, il faut préciser l'acception dans laquelle les concepts de cohérence et de pertinence seront utilisés, sans toutefois rentrer dans le débat théorique. Le concept de cohérence désignera ici l'adéquation de l'ensemble des règles de contrôle - et par extension théorique du système de contrôle - au contexte environnemental et stratégique de l'entreprise.

Par ailleurs, le concept de pertinence sera employé plus simplement pour désigner l'adéquation de l'ensemble des règles de gestion - et par extension théorique du système de contrôle - à la performance économique de l'entreprise.

### **2.1. La contingence des outils de gestion des PME.**

Aussi fortes soient-elles, les spécificités propres aux PME ne doivent pas obérer leur diversité, que l'on retrouve d'ailleurs dans la mise en place des outils de gestion. Comment peut-on expliquer cette diversité ? La référence à trois grandes familles de critères doit permettre de mieux comprendre la contingence des outils de gestion dans les PME. Il s'agit, comme le montre la figure A, des critères de performance relative, des critères définissant la position de l'entreprise dans son environnement et des critères de comportement.

*Figure A: Cadre de l'analyse de l'enquête*



### *2.1.1. Contingence et performance relative des PME.*

La performance de l'entreprise par rapport à ses concurrents doit permettre d'éclairer le degré de développement des outils de gestion. Ainsi, nous faisons l'hypothèse qu'une rentabilité supérieure dans un secteur donné est liée au développement de bons outils de gestion. En fait, cette hypothèse n'a rien d'évident, la rentabilité dans un secteur donné peut être due par exemple à un meilleur positionnement sur les marchés. De plus, il sera intéressant de tester cette hypothèse pour chaque catégorie d'outils de gestion : ceux de la prévision, ceux du suivi et ceux de l'analyse. Il est en effet peu probable qu'elle soit vérifiée dans les trois cas. Enfin, la curiosité pousse également à se demander si une rentabilité inférieure ne pousse pas à développer certains outils.

### *2.1.2. Contingence des outils de gestion et position de l'entreprise dans son environnement.*

La satisfaction du chef d'entreprise par rapport à ses outils de gestion devrait également être liée à leur degré de développement. Nous avons fait figurer ce critère de satisfaction dans la performance relative de l'entreprise car cette satisfaction se juge implicitement à l'aune de la performance économique et non en termes de comparaison purement technique. Dans cet esprit, il serait par exemple logique que des outils jugés insuffisants révèlent à la fois une performance médiocre et un degré de développement des outils inférieur à la moyenne. Si la performance interagit de la sorte avec les outils de gestion, c'est que, plus généralement, le comportement de l'entrepreneur joue sur les caractéristiques de ses outils de gestion.

### *2.1.3. Contingence et comportement.*



Les systèmes de contrôle de gestion répondent à deux finalités<sup>13</sup> : tout d'abord en tant que système d'informations, leur finalité est de donner des informations pertinentes pour guider et orienter l'action ; par ailleurs, leur dimension de système d'animation leur permet de favoriser la convergence des buts et notamment, sur un plan instrumental, d'appuyer la coordination des activités.

Ce dernier point est lié au niveau de complexité de la structure<sup>14</sup>. Or, beaucoup d'études<sup>15</sup> soulignent le fait que l'influence de la personnalité du chef d'entreprise sur la configuration de la firme est plus importante dans les PME que dans les grandes entreprises. Dans les organigrammes observés dans les PME, Kalika (1988) souligne l'importance des formes "entrepreneuriales" et "fonctionnelles" qui permettent au chef d'entreprise de garder le contrôle complet de l'entreprise. Ainsi, on observe que peu de dirigeants de petites et moyennes entreprises ont recours à la délégation d'autorité et à la gestion par objectifs<sup>16</sup>. Dans ce cas, le problème de la coordination<sup>17</sup>, dans sa dimension formelle et instrumentale, est minimisé.

La personnalité du chef d'entreprise joue également beaucoup sur le contrôle de gestion, dans sa dimension "système d'informations". De nombreux auteurs soulignent le caractère individualiste des processus décisionnels mis en oeuvre dans les petites organisations (Chicha, Julien, Marchesnay, 1990). Ainsi, pour H. Mintzberg<sup>18</sup>, le système de décision des PME est le plus souvent organisé autour de la logique "intuition/décision/action". Dans ce schéma d'analyse, que nous pouvons *a priori* retenir, il conviendrait cependant de savoir si les décisions sont véritablement intuitives ou bien pétrifiées par l'habitude. De plus, la concentration du pouvoir de décision n'implique pas forcément l'absence ou l'inadéquation d'un système d'information.

En conclusion à ce point d'analyse, on peut avancer l'idée suivant laquelle les objectifs stratégiques de la PME, selon la place qu'elle attribue au contrôle dans sa structure organisationnelle et la culture du dirigeant vont, dans une mesure qui reste à préciser, influencer sur la mise en place de tel ou tel outil.

Enfin, il paraît clair que certaines caractéristiques qui positionnent l'entreprise dans son environnement économique vont apparaître comme des déterminants des moyens de gestion (Kudla, 1980). Parmi les caractéristiques économiques, on étudie souvent l'influence de critères comme la taille ou le secteur. En utilisant la typologie de Pavitt (1984), caractérisant les processus de production et d'innovation des entreprises, nous avons montré que la corrélation très forte de la taille avec les instruments de planification résultait en grande partie de la structuration du système productif en fonction de ces deux critères (Fernandez\*, Picory, Rowe, 1993b). En effet, davantage de PME de grande taille appartiennent à des secteurs économiques dans lesquels les entreprises cherchent à réaliser des économies d'échelles et à incorporer les progrès scientifiques. Au contraire, les PME de petite taille se rapprochent davantage des fournisseurs spécialisés et des entreprises traditionnelles au sens de Pavitt.

## 2.2. Cohérence des outils de gestion.

### 2.2.1. Cohérence avec son degré de (in)dépendance juridique.

Pour H. Bouquin (1991), il n'y aurait guère que l'entreprise "à la recherche du consensus" qui embrasserait l'ensemble des outils sur lesquels nous avons enquêté, et qui puisse atteindre un certain degré de complétude dans la mise en oeuvre du contrôle d'entreprise. Ce type de contrôle, mis en évidence par J. Trahand (1980), se trouve dans des filiales diversifiées et cherche à la fois à satisfaire aux objectifs financiers de la maison-mère et à assurer, par des indicateurs de performance industriels spécifiques, une bonne liaison entre le contrôle d'exécution et le contrôle de gestion.

**Tableau 5. Autonomie et outils de gestion**

Statut de la PME	Indicateur de suivi	Indicateur d'analyse	Indicateur de prévision
- autonome	<i>très faible (-1.64)</i>		<i>très inférieur (2.08) inférieur ( 1.32) normal (-2.96)</i>
- filiale	<i>très faible (1.86)</i>		<i>très inférieur (-1.83) normal (2.37)</i>
- établissement			<i>normal (1.31)</i>

Les résultats corroborent les analyses que l'on pouvait faire de façon intuitive sur les pratiques de gestion des PME, notamment le fait que la PME autonome, soumise à une contrainte de solvabilité très forte, doit donc suivre ses résultats à court terme. En revanche, la PME filialisée est peut-être moins confrontée à ces contraintes de trésorerie ou du moins affranchie de cette contrainte de régulation à court terme grâce à une meilleure planification de ses activités.

Par opposition à ces observations sur la place du suivi dans les outils de gestion, on observe une corrélation inverse entre le degré d'autonomie et l'indicateur de prévision. Les ressources humaines des PME autonomes étant limitées et principalement axées sur le suivi à court terme, elles utilisent moins d'outils de planification, contrairement aux filiales qui bénéficient des procédures de leur groupe ou sont contraintes de les utiliser. Ainsi la focalisation d'une entreprise sur ses outils de suivi n'est pas seulement le fait de sa petite taille, mais apparaît étroitement lié à l'autonomie juridique de l'entreprise.

#### *Proposition 1*

*L'autonomie de l'entreprise tend à développer les outils de suivi de l'activité, tandis que les relations de la PME soit avec une société mère, soit avec d'autres établissements tend à développer les outils de prévision.*

### 2.2.2. Cohérence vis-à-vis des stratégies de flexibilité.

Le questionnaire demandait de hiérarchiser de 1 à 3 les priorités stratégiques. Les entreprises se focalisent d'abord sur le gain de parts de marché et sur la qualité. L'une et l'autre représentent environ chacune 60 % des réponses exprimées et une distribution en termes de priorité très semblable. La focalisation sur la qualité constitue bien la confirmation que la

compétitivité hors-prix devient un élément déterminant de la performance même pour les PME. Allant dans le même sens, la distribution des priorités et le fait que seulement 56 % des réponses se portent sur la diminution des coûts de revient marquent bien l'importance ressentie comme secondaire de cet objectif

Enfin la diversification des produits, la réduction des délais et l'amélioration de la flexibilité recueillent respectivement 35%, 40% et 15% des réponses. En particulier les PME cherchent plus souvent à réduire les temps de production (29%) qu'à réduire les temps de conception des produits-services (11%).

On peut, après ce premier balayage sur les principaux axes stratégiques se demander si l'on observe un lien entre le degré de développement de tel ou tel type d'outil et telle ou telle focalisation stratégique.

**Tableau 6. Focalisation sur la flexibilité et outils de suivi**

Flexibilité	Suivi				
	très faible	faible	moyen	supérieur	très supérieur
priorité n°1	(1.96)		(-1.90)		
priorité n°2		(1.71)		(-1.68)	

L'importance du suivi apparaît nettement opposée à des stratégies de flexibilité. Plus l'entreprise focalise sa stratégie sur la flexibilité, moins elle met en place des indicateurs de performance. En effet le coût d'adaptation d'un système de suivi à une telle stratégie paraît dépasser ses avantages pour des PME.

#### *Proposition 2*

*Plus l'entreprise focalise sa stratégie sur la flexibilité, moins elle développe le suivi de la performance des opérations.*

### **2.3. Pertinence des outils de gestion.**

La performance économique des PME est difficile à saisir. En l'absence d'une mesure objective nous nous sommes contentés de poser la question : "Comparativement à la moyenne de votre secteur, vous considérez que la rentabilité de votre entreprise est : ...".

La distribution des réponses et notre expérience des enquêtes en PME montre que la qualité de l'information apportée par cette question paraît fiable. On peut donc tenter d'examiner si la rentabilité relative permet d'expliquer des différences significatives en termes d'outils de gestion.

#### *2.3.1. Rentabilité et prévision.*

La prévision semble globalement mieux liée à la rentabilité relative. 90 % des entreprises affichant une rentabilité très élevée ont davantage d'outils de planification (2,11). Seulement 5% des entreprises dotées de telles capacités se déclarent insatisfaites de leurs outils de prévision (contre 14% en moyenne pour l'ensemble de notre échantillon). Par ailleurs, aucune des PME dotées de capacités moyennes de planification et de prévision ne présente une rentabilité très élevée (- 2,03). Enfin, lorsque l'entreprise planifie moins que la moyenne, on ne trouve pas de liaison statistiquement significative avec la rentabilité. Ces observations vont dans le sens de ceux qui montrent que les entreprises qui font un effort important de planification de leurs activités ont de meilleures performances que les autres (Bracker, Keats, Pearson, 1988).

### Proposition 3

Une planification plus développée va de pair avec une rentabilité supérieure.

#### 2.3.2. *Rentabilité et suivi.*

D'un suivi très faible à un suivi supérieur à la moyenne, le degré de développement du suivi n'est pas statistiquement lié à la rentabilité relative. En revanche, pour les neuf entreprises dotées d'un suivi qualifié de très supérieur, on observe que cette modalité de suivi apparaît négativement corrélée (-1,65) avec une rentabilité moyenne. La liaison avec un niveau de rentabilité plutôt élevé (1,35) explique que les chefs d'entreprises pratiquant un très bon suivi se déclarent pour quatre d'entre eux entièrement satisfaits de leurs outils de suivi. La corrélation négative avec la rentabilité moyenne indique aussi que certaines entreprises dotées d'un excellent suivi ont de piètres performances. Ainsi un très bon suivi des indicateurs de gestion opérationnels semble indiquer, soit une performance supérieure à la moyenne, soit, dans d'autres cas moins fréquents cependant, une performance inférieure. Ces observations montrent bien qu'une bonne réactivité, comprise dans le sens étroit d'un meilleur suivi (Stalk, 1988), n'est pas systématiquement le gage d'une meilleure performance.

### Proposition 4

*Les entreprises qui ont un très bon suivi des indicateurs de performance ont soit une très bonne rentabilité, soit une rentabilité inférieure à la moyenne. Ce dernier cas montre que la performance peut déterminer le degré de développement de certains outils de gestion.*

#### 2.3.3. *Rentabilité et analyse.*

L'examen du lien entre les capacités d'analyse de l'entreprise et sa performance sont décevants au niveau de la macrovariable d'analyse. Tout au plus remarque-t-on qu'une capacité d'analyse normale serait liée à une rentabilité faible (1,49). L'examen du pouvoir explicatif de chacune des 8 questions portant sur les capacités d'analyse des PME n'apporte pas davantage de réponse satisfaisante.

Cela ne permet pas de conclure à l'inefficacité des capacités générales d'analyse des PME, mais seulement à l'inefficacité relative de leurs outils d'analyse. D'une part, cela signifierait que leurs outils de gestion seraient par trop indifférenciés ou encore de trop mauvaise qualité pour attribuer aux entreprises qui en disposeraient un avantage concurrentiel. D'autre part, cela proviendrait de ce que les capacités d'analyse stratégiques seraient davantage incorporées dans les savoirs de quelques individus-clés et non formulés explicitement dans des outils d'analyse.

## 3. Perspectives.

### 3.1. Les limites de l'étude.

Les résultats obtenus ont été présentés comme des propositions car ils sont clairement bornés par les limites de l'échantillon du champ de l'étude et de la méthode.

L'échantillon parisien, n'est sûrement pas de même nature qu'un échantillon national. En particulier, il faut rappeler que notre échantillon est caractérisé par un âge élevé, ce qui incite à relativiser nos conclusions sur la grande diversité d'outils de gestion utilisés par les PME. De plus, l'implantation dans une capitale permet peut-être de mieux sentir les évolutions de l'environnement économique et de rester performant sans se doter d'instruments de gestion sophistiqués. *A contrario*, l'Ile-de-France étant la première région industrielle, il n'est pas

surprenant de constater qu'une instrumentation de gestion qui traite en particulier des problèmes de production y soit assez bien diffusée. Par ailleurs, le champ de l'étude pourrait être plus largement étendu aux outils de choix et de marketing.

Mais les principales limites tiennent au caractère perçu de la rentabilité et de la qualité de la mise en place des outils. En particulier, il serait indispensable pour une évaluation de la pertinence et de la cohérence des outils de prendre en considération les procédures d'élaboration et de mise en oeuvre de ces outils. Notamment, les niveaux de délégation et d'appropriation des instruments de gestion et la formation de leurs utilisateurs conditionnent leur performance.

Pour finir, on notera que la faiblesse des liens observés entre outils d'analyse et paramètres de contingence vient sans doute conforter la thèse selon laquelle le système de décision ne repose pas vraiment sur le système d'information formel.

### 3.2. Les enseignements.

Malgré ces limites, cette étude montre clairement la richesse des outils de gestion dans les PME. Elle contribue donc sur ce point à dissiper l'équivoque. Ensuite, elle montre une grande cohérence entre l'existence d'outils de gestion et la relation de l'entreprise à son environnement. Cette cohérence apparaît nettement en ce qui concerne les outils de pilotage et les outils de planification. Cela conforte donc l'intérêt du méta-modèle identifiant d'une part les PME dont le développement est basé sur la science ou sur les économies d'échelles et qui sont axées sur la planification, et d'autre part celles positionnées sur des secteurs traditionnels ou développant des activités de fournisseurs spécialisés vis-à-vis d'autres entreprises et qui sont axées sur le pilotage (Fernandez, Picory, Rowe, 1993).

## BIBLIOGRAPHIE

- ANTHONY R.N.(1988), *The management control function*. Harvard Business School Press.
- ANTHONY R.N.(1965), *Planning and Control Systems : A framework for analysis*, Harvard Business School.
- BRACKER J., PEARSON J. (1986), "Planning and financial performance of small, mature firms", *Strategic Management Journal*, vol. 7, pp. 503-522.
- BRACKER J., KEATS B. et PEARSON J. (1988), "Planning and financial performance among small firms in a growth industry", *Strategic Management Journal*, vol.9, n°6, pp.591-603.
- BOUQUIN H.(1991), *Le contrôle de gestion*, P.U.F.
- CHENDALL R., MORRIS D.(1986), "The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived systems", *The Accounting Review*, vol. LXI, n°1, january, pp.16-35.
- CHICHA J., JULIEN P.A., MARCHESNAY M. (1990), *Processus et procédures stratégiques dans les PME*, Internationales Gevebeearchiv, n°3.
- CORIAT B., TADDEI D., *Made in France*, Livre de Poche, Collection biblio-essais, 1991.
- CROSNIER P., FRANCOIS J.P. et LEHOUCQ I. (1991), SESSI, Paris, Dunod.
- FERNANDEZ V., PICORY C. et ROWE F. (1993a), *Les outils de gestion dans les PME*, Livre Blanc, Département Economie. ENST.
- FERNANDEZ V., PICORY Ch., ROWE F.(1993b), "Outils de gestion et espaces concurrentiels des PME", *Congrès International Francophone de la PME*, Carthage, Tunisie. A paraître in *Revue Internationale des PME*.
- GALBRAITH J., *Organization Design*, Addison-Weley, Reading:MA.
- HOFSTEDE G. (1977), *Contrôle budgétaire : les règles du jeu*, Hommes et techniques.
- HOLMES, NICHOLLS (1988), "An analysis of the use of accounting information by australian small business", *Journal of small business management*, april.
- JOHNSON H.T, KAPLAN R.S. (1987), *Relevance Lost, the rise and fall of management accounting*, HBS Press, Boston.
- KALIKA M. (1988), *Structures d'entreprises, Réalités, déterminants, performances*, Economica.

- KUDLA R.(1980), "The effects of strategic planning on common stock returns", *Academy of Management Journal*, vol.23, p. 5-20.
- LACOMBE M.(1991), *La demande des PME pour une information de gestion*. ESUG Toulouse, mars, Art n°102.
- PAVITT. K. (1984), "Sectoral patterns of technical change : towards a taxonomy and a theory". *Research Policy* (13).
- PYHRR J.(1973), *Zero base budgeting : a practical management tool for evaluating expenses*, John Wiley and Sons, Paris.
- ROJOT J., BERGMANN A. (1989), *Comportement et organisation*, Vuibert.
- SAPORTA B.(1986), *Stratégies pour la PME*, Entreprendre Montchrestien.
- THEVENET M., VACHETTE J-L. (1992), *Culture et comportements*, Vuibert.
- TRAHAND J.(1980), *Etude des processus de planification et de contrôle dans les entreprises : création d'une typologie et essai d'interprétation*, Thèse d'Etat, Université de Grenoble II.

## Annexe n° 1 : METHODOLOGIE DE L'ENQUETE

Cette enquête a été effectuée aux mois d'octobre et novembre 1992 sur un échantillon de base de 800 PME issu du fichier de la Chambre de Commerce et de l'industrie de Paris. L'exploitation de ce fichier nous a permis de constituer un échantillon de 124 PME, ce qui représente un taux de retour de 15,5% très honorable, en raison en particulier du *turn over* caractéristique des entreprises de petites et moyennes dimensions.

L'enquête a été réalisée en utilisant la méthode de l'interview approfondi auprès du dirigeant de l'entreprise lui-même ou du directeur financier. Les entretiens ont été conduits par deux enquêteurs selon l'ordre imposé par un questionnaire.

Le champ couvert par le questionnaire peut être découpé selon quatre catégories. La première forme une "fiche signalétique de l'entreprise" comprenant : l'histoire de l'entreprise, son degré d'autonomie juridique et de gestion, la formation du responsable de la PME, ses caractéristiques sectorielles, sa taille, des spécificités plus "fines" de son activité : structure des coûts, sous-traitance, exportation, soumissionnement aux marchés publics, contraintes relatives aux procès de production et nature de la concurrence. La deuxième catégorie a pour objet de préciser d'une part, les objectifs généraux du contrôle de gestion, en relation avec la stratégie de l'entreprise, d'autre part le niveau de responsabilité du contrôle de gestion. La troisième catégorie concerne les outils utilisés pour suivre, analyser et prévoir l'activité de la PME. La quatrième catégorie concerne les performances des outils de gestion et de l'entreprise.

L'échantillon des 124 Petites et Moyennes Entreprises a été constitué en fonction de trois critères. Le premier est celui de la taille. A titre principal, ont été retenues les firmes dont le nombre de salariés est compris entre 10 et 500 : elles sont au nombre de 100 (81% de l'échantillon). Toutefois, 9 très petites PME dont le nombre de salariés est inférieur à 10 (7% de l'échantillon) et 15 entreprises de plus de 500 salariés (12% de l'échantillon) ont été conservées afin d'une part, de ne pas trop réduire la taille de l'échantillon et d'autre part, de conserver la possibilité de caractériser ces trois catégories d'entreprises les unes par rapport aux autres.

Le deuxième est celui du secteur d'activité, au sens classique du terme. L'échantillon comporte essentiellement des entreprises industrielles dont le code APE est compris entre 10 et 56 (82,3% de l'échantillon). Ont donc été exclues les entreprises dont l'activité relève de l'agriculture, de la pêche, de l'extraction de matières premières. Cependant, et pour les raisons évoquées précédemment, des PME du commerce de gros et de détail (6,4% de l'échantillon) et enfin des services (11,3% de l'échantillon) ont été conservées.

Le troisième critère enfin, est celui de la localisation géographique puisque ont été retenues les firmes appartenant à la région Ile de France.

En tenant compte de ces trois critères, notre échantillon d'entreprises peut être situé dans l'ensemble des PME de la Région Ile de France au travers des caractéristiques présentées dans les tableaux suivants :

**Tableau A1. Comparaison entre les statistiques du SESSI (1990 - 1991), l'échantillon de la Centrale des Bilans de la Banque de France et l'échantillon constitué pour la présente étude (PME industrielles).**

Etablissement	< 50 salariés	50 à 500 salariés	Total
<b>SESSI en nombre</b>			
Ile de France	6346 (76.9%)	1901 (23.1%)	8247 (100%)
Autres régions	16939	8999	25938
Ensemble	23285	10900	34184
<b>SESSI en %</b>			
Ile de France	27.2%	17.4%	24.1%
Autres régions	72.3%	82.6%	75.9%
Ensemble	100%	100%	100%
<b>Centrale des bilans</b>			
Ile de France	248 (58.1%)	179 (41.9%)	427 (100%)
<b>ENST</b>			
Ile de France	70 (64.3%)	39 (35.7%)	109 (100%)

**Tableau A2. Comparaisons entre les statistiques du SESSI (1990 - 1991), l'échantillon de la Centrale des Bilans (1990) et notre échantillon (ENST).**

	Biens de cons. intermédiaires	Biens d'Équipement	Biens de cons. courantes	TOTAL
<b>SESSI -Ile de France</b>				
Effectif	1964	2098	2801	6863
Structure	28.6%	30.5%	40.8%	100%
<b>Banque de France 1992- Ile de France</b>				
Effectif	129	134	142	405
Structure	31.8%	33.1%	35.1%	100%
<b>ENST- Ile de France</b>				
Effectif	34	27	21	82
Structure	41.5%	33%	23.5%	100%
Tx de couverture en nb. d'entreprises.	1.8%	1.3%	0.75%	1.2%

## ANNEXE 2 : CONSTRUCTION DES MACROVARIABLES.

Les trois batteries de questions concernant le suivi, l'analyse et la prévision ont servi à la construction d'autant de macrovariables. Leur valeur constitue un indicateur de l'intensité du suivi, de l'analyse ou de la prévision. Pour les questions sur le suivi, plus la fréquence du suivi est élevée, plus l'entreprise capitalise de points pour chacune des 14 questions (de 0 pour jamais à 5 pour un suivi journalier). Le score d'une entreprise s'échelonne donc de 0 à 70 après sommation des questions sur le suivi. L'intensité de la prévision est évaluée d'après 6 questions bimodales (oui/non). Pour chacune, l'entreprise capitalise un point pour une réponse positive, aucun pour une réponse négative. Après sommation des résultats aux 6 questions la valeur de l'intensité de la prévision pour une entreprise s'échelonne entre 0 et 6.

Enfin, l'intensité de l'analyse est évaluée suivant le même principe que pour l'indicateur précédent. Toutefois, les deux derniers groupes de questions (Existe-t-il une politique de segmentation de votre clientèle par ...; et Quelle utilisation faites-vous de vos calculs de coût) font l'objet d'une pondération double. La question portant sur les modalités de calcul du coût de revient a été traitée en accordant trois points pour la première modalité, deux pour la seconde, et enfin un seul pour la troisième.



## ANNEXE:

### B.3. Le management et la gestion de projet.

*Sous la responsabilité de Vincent Giard*

On se propose de présenter ici les principales conclusions d'un travail collectif mené par un groupe d'industriels et de chercheurs portant sur l'analyse d'une dizaine de projets d'entreprises appartenant à différents secteurs. Ce travail d'analyse a été effectué en étroite collaboration avec les responsables de ces projets, qui ont été choisis parce qu'ils semblaient constituer des cas exemplaires des tendances actuelles. La gestion par projet mérite une grande attention car il s'agit d'un mouvement de vaste ampleur et en pleine mutation, qui influence la restructuration des relations non seulement au sein des entreprises, mais également entre les entreprises elles-mêmes, phénomène appréhendé à travers la notion de firmes en réseau.

La définition du projet que nous retiendrons, est proposée par l'AFITEP-AFNOR. Ainsi, le projet d'entreprise est une "démarche spécifique qui permet de structurer méthodiquement et progressivement une réalité à venir" et il "est défini et mis en oeuvre pour répondre au besoin d'un client". Il "implique un objectif et des besoins à entreprendre avec des ressources données". Le projet revêt donc deux formes : c'est un processus qui débouche sur un résultat que l'on appelle encore projet et qui se caractérise à la fois par un ensemble de spécifications techniques, par un délai de réalisation et par un budget. La définition d'un projet et le suivi de celui-ci nécessitent de prendre simultanément en compte ces trois dimensions.

On constate qu'il n'est guère de secteur industriel, qui ne revendique pas aujourd'hui de mettre en oeuvre des principes de gestion de projet, ou au moins d'être sur le point de le faire. Au delà du phénomène de "mode managériale", il est cependant possible de repérer au travers des cas étudiés certaines formes typiques de gestion de projet, d'identifier certains problèmes et tendances et de tester l'intérêt de grilles d'analyse.

Cette étude a permis de voir la grande diversité des approches et des outils utilisés. Ainsi, des éléments d'explication doivent permettre de mieux saisir à quel point il est réducteur et dangereux de considérer le management et la gestion de projet comme une approche monolithique et transposable partout. En effet, si les composants de bases sont communs, en revanche, certains ne sont même pas spécifiques à la gestion de projet. Mais il semble que la pertinence des approches utilisées est avant tout une affaire de dosage judicieux eu égard à la situation particulière de l'entreprise. Cependant avant de justifier cette affirmation, deux tendances profondes méritent d'être soulignées :

- tout d'abord, le "modèle standard" de la gestion de projet semble en crise et l'on voit surgir de nouvelles pratiques de gestion de projet, mettant l'accent sur la responsabilité et l'autonomie des individus à la base, et non plus sur la centralisation du contrôle et le respect de l'exécution de règles et de procédures standards ;

- ensuite, on assiste à un développement massif de pratiques de gestion par projet dans des secteurs où ce mode de gestion était jusqu'ici inconnue, nous pensons en particulier à l'industrie de masse, où cela semble être lié à l'apparition d'un nouveau modèle de concurrence, privilégiant rapidité de développement et flexibilité.

Développer une gestion par projet, ce n'est pas uniquement introduire de nouveaux canaux de communication ou de décision, mais c'est également essayer d'associer deux principes de coordination très différents. L'étude des mutations en cours a donc été conduite d'un double

point de vue, celui du projet et celui de l'entreprise afin de bien dissocier le cadre organisationnel de l'instrumentation des projets. Si les démarches actuelles en matière de projet sont bien sûr indissociables de l'évolution des entreprises vers des modèles d'organisation plus horizontaux, nous nous focaliserons, pour notre part, sur l'étude de l'instrumentations des projets.

Nous présenterons dans une première partie, quelques grilles de lecture afin de pouvoir appréhender simplement la diversité des types de projets. La seconde partie s'intéressera aux formes de pilotage, dont nous verrons certes la diversité, mais également les convergences.

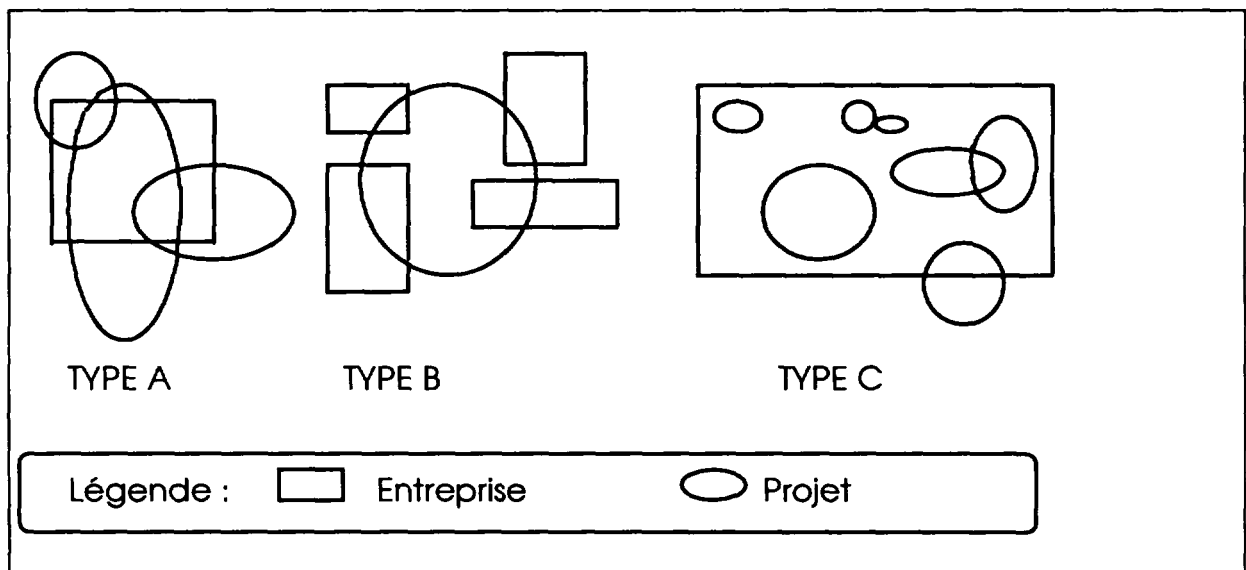
## 1. Quelques grilles de lecture de la diversité des projets.

Le projet sera de nature différente selon qu'il occupe une place économique plus ou moins importante pour l'entreprise, selon qu'il occupe une place plus ou moins centrale dans le mode d'organisation de l'entreprise et selon que le client est clairement identifié ou demeure encore potentiel.

### 1.1. La place économique du projet dans l'entreprise.

Un premier facteur d'explication de la diversité des projets renvoie à la place économique que celui-ci possède dans l'entreprise ou dans les entreprises qui y participent. Cet état de fait conduit à retenir une typologie représentant trois situations différentes (cf. graphique A).

*Graphique A. Configurations types de la place du projet dans les entreprises.*



Le type A correspond à une configuration où une entreprise dominante, pouvant mobiliser d'autres entreprises, est impliquée dans quelques très gros projets vitaux pour sa survie. Ces projets peuvent alors être décomposés en sous-projets. Cette place du projet par rapport à la vie économique de l'entreprise est typique de l'industrie automobile<sup>19</sup>. Les régulations en place dans l'entreprise vont alors structurer de manière forte l'organisation du projet. Les problèmes se cristallisent alors souvent sur les questions d'autonomie et de spécificité de l'organisation du projet par rapport à ces régulations.

Avec le type B, c'est le projet qui est au centre de la régulation : c'est l'identité la plus forte, dotée d'une personnalité juridique et financière. Les entreprises impliquées rendent compte à la direction générale du projet alors que dans la configuration précédente, c'est plutôt le projet qui rend compte à la direction générale de l'entreprise dominante. Les entreprises et les acteurs que le projet coordonne n'ont pas l'habitude de travailler ensemble. Le grand projet unitaire est l'occasion, parfois unique, de cette coopération. C'est dans ce second type que le formalisme classique de l'ingénierie est le plus prégnant : aucune organisation, ni culture d'entreprise ne s'imposant aux autres, tous doivent adopter les "spécifications managériales" du projet pour pouvoir se coordonner correctement. Les projets des entreprises du secteur du bâtiment se rapprochent aussi de ce modèle pour les opérations importantes, même s'ils offrent une variante, autour d'un double projet : l'étude en amont et le chantier en aval.

Dans le type C, très fréquent parmi les entreprises de la pharmacie, on a affaire à des entreprises qui gèrent un nombre élevé de "petits" projets, relativement indépendants les uns des autres, et dont aucun ne met en cause, à lui seul, leur pérennité. Dans ce cas, les projets s'inscrivent dans les procédures en usage dans les entreprises, l'autonomie du projet est plus réduite que dans le premier type ; il n'a pas forcément d'organisation spécifique, la fonction de chef de projet pouvant être cumuler avec une autre.

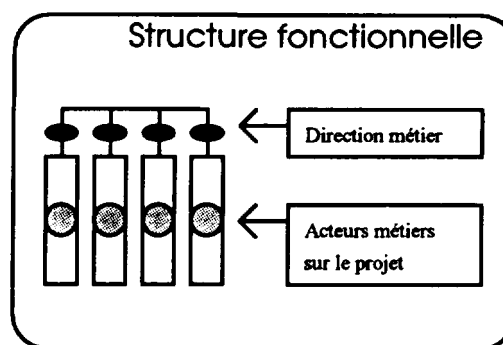
## 1.2. Le projet et l'organisation de l'entreprise.

Le groupe a utilisé une typologie de Clark, Hayes et Welwright afin de classer les différents types de projet existant en fonction de quatre configurations différentes de situation de l'acteur projet par rapport aux acteurs métiers. Bien évidemment plusieurs de ces structures peuvent coexister dans une même entreprise.

### 1.2.1. Place de l'acteur projet par rapport aux acteurs métiers.

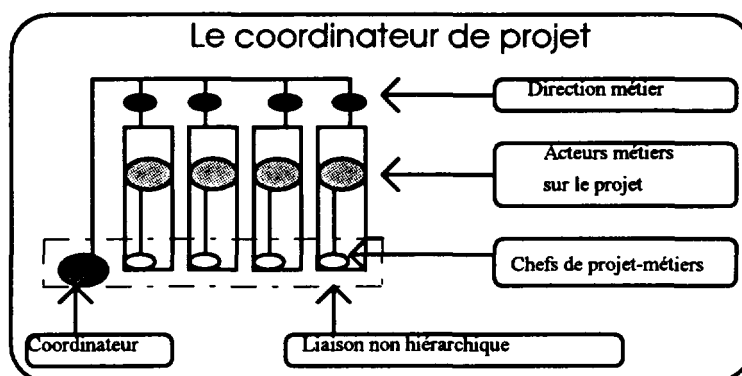
Les différentes structures de projet sont illustrées dans les schémas suivants.

Dans les projets organisés en structure fonctionnelle, aucun individu n'a la responsabilité du processus global ; ce sont les responsables hiérarchiques métiers qui assurent l'allocation et la coordination des différentes ressources mobilisées dans le projet.

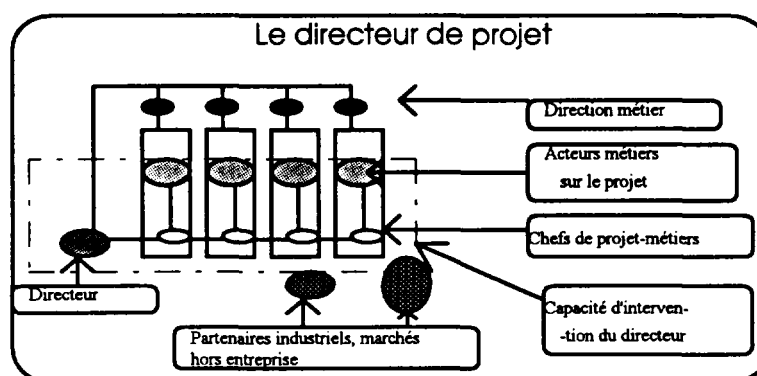


On trouve également des projets qui sont organisés autour d'un coordinateur de projet. Ce dernier est alors un acteur de l'entreprise responsable de la coordination des activités, mais qui n'a pas accès directement aux acteurs métiers intervenant sur le projet. En général, le coordinateur de projet consolide les informations fournies par les hiérarchies métiers ou, plus rarement, par des correspondants chargés d'assurer la coordination des acteurs impliqués sur le même projet au sein de chaque métier. C'est dans ce cadre là que l'on parle de "chef de projet-métier", dont le rôle est d'animer des instances de coordination collective. Cependant, les

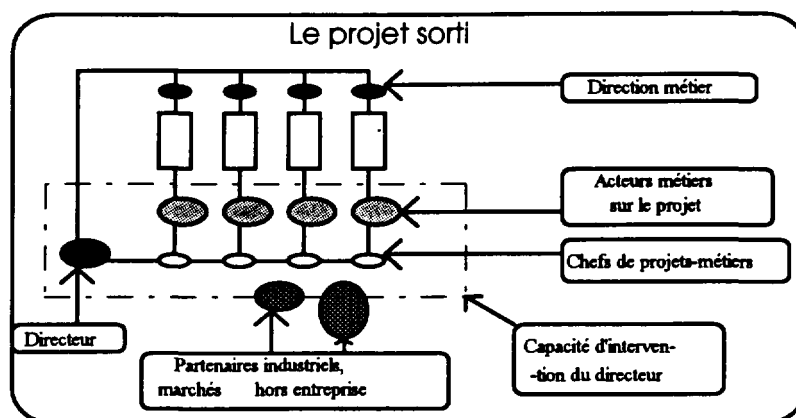
décisions restent clairement de la responsabilité des hiérarchies métiers. En général, on retrouve dans ce rôle des profils d'expérience et un statut cohérent avec ce rôle d'animation : le plus souvent, ce sont en effet, des jeunes ingénieurs qui assurent ce type de rôle. D'ailleurs, les entreprises adoptant un telle configuration utilisent fréquemment cette fonction dans le cursus de formation et d'intégration à l'entreprise des jeunes cadres, car ce rôle transversal, sans responsabilité forte, est un moyen idéal pour appréhender l'ensemble des activités d'une entreprise.



Un troisième type de projet peut être identifié. Ce sont les projets organisés autour d'un directeur de projet. En général, cette configuration s'inscrit dans le même schéma d'ensemble d'organisation par fonction. Cependant, la responsabilité formelle et les capacités d'action réelles que confèrent à l'acteur-projet son statut et son profil d'expérience donnent à son rôle un poids sans comparaison avec celui du coordinateur de projet. La délégation qu'il a de la direction générale est large. Celle-ci lui reconnaît la possibilité d'arbitrage en cas de conflit, la négociation des moyens accordés au projet, lorsque l'acteur-projet n'est pas lui-même responsable du budget. Il dispose d'une équipe de chefs de projet-métier consistante, en situation de dépendance hiérarchique à son égard. Son statut est le même que celui des directeurs métiers.



Pour finir, on identifie des projets que l'on qualifie de "projet sorti". Les acteurs qui travaillent alors sur ce type de projet sont alors physiquement et institutionnellement sortis des structures métiers pour être rassemblés sous l'autorité du "Directeur de projet" pendant toute la durée de leur intervention. Ensuite, au terme de leur engagement sur le projet, soit ils reviennent dans leur métier d'origine, soit ils sont affectés à un autre projet.



Par ailleurs, il faut attacher une attention toute particulière sur le plan organisationnel aux questions touchant à la concourance qui en termes d'instrumentation, ne demeure pas sans conséquence. En effet, le découpage classique du projet en phases (chaque phase étant caractérisée par un ensemble exclusif de tâches) conduit souvent à un traitement autonome des tâches et des phases, ainsi qu'à une résolution séquentielle des problèmes. Ce qui conduit à ce que la solution trouvée au cours de l'exécution d'une phase devient une contrainte pour la phase suivante. Il peut en découler une sous-optimisation technique et économique ainsi qu'un allongement de la durée d'exécution du projet. Pour pallier ces difficultés, les entreprises ont depuis plusieurs années utilisé les techniques d'ingénierie concourante.

### 1.2.2. L'ingénierie concourante<sup>20</sup>.

Les pratiques d'ingénierie concourante sont étroitement liées à la gestion de projet. En effet, elles consistent à associer au sein d'une même démarche, les différents métiers de la conception moyennant des procédures adaptées : constitution d'équipes projet, organisation de plateau de conception, etc.

L'ingénierie concourante, tout comme les projets d'entreprise, se caractérise par la coopération entre les métiers, qu'il s'agisse d'une ingénierie portant sur un produit (conception des produits et conception des gammes de fabrication ainsi que la maintenance sur les durées de vie de ces produits), d'une ingénierie portant sur les moyens de produire, ou des deux à la fois. Il faut également rappeler que l'ingénierie recouvre un ensemble d'activités techniques de conception et de réalisation, qui part des objectifs -contraintes et critères d'appréciation contenus dans le cahier des charges du maître d'ouvrage-, et se termine lorsque le produit conçu est effectivement obtenu, ou lorsque le fonctionnement opérationnel attendu est effectivement atteint et validé.

Le développement que connaît l'ingénierie concourante n'est pas, lui aussi, le fruit du hasard. Il résulte de changements des conditions économiques et techniques de la production qui affectent aussi bien les activités de production que celles de conception, et tend d'ailleurs à réduire le fossé traditionnel séparant ces activités. Ce développement exprime, à sa manière, le passage d'une démarche taylorienne à une démarche marquée par la concertation.

On observe que les conditions économiques contemporaines poussent à la conception de systèmes capables d'offrir des garanties sur la qualité des produits, sur le respect des délais de livraison dans le cadre de la production dite "à flux tirés", sur la flexibilité des systèmes techniques, sur la fiabilité de ces systèmes, etc. Ainsi, on constate que ces conditions conduisent également à réduire toujours davantage les délais de conception, en vue d'une

adaptation rapide aux exigences du marché. Le nombre et la variété des contraintes à satisfaire pousse à abandonner l'ingénierie traditionnelle, composée d'intervention successives (non concourantes) des métiers de la conception. Ce qui est en jeu est la prise en compte simultanée des objectifs et des contraintes.

Ces tendances sont épaulées par l'évolution des techniques, notamment les progrès des techniques d'automatisation. Ces dernières poussent à l'intégration toujours plus forte des sous-systèmes techniques, et renforcent ainsi la nécessité d'organiser la coopération entre les concepteurs. Il s'agit en particulier de résoudre des problèmes de fiabilité de systèmes devenus de plus en plus vulnérables du fait même de leur intégration, d'organiser le soutien logistique, notamment au niveau de la prévision des moyens nécessaires et de la confection de la documentation correspondante.

Par ailleurs, on remarque que la nécessité de concevoir des systèmes réalistes du point de vue des conditions économiques de l'exploitation invite de plus en plus les entreprises à associer également, dans le cadre de l'ingénierie concourante, des exploitants à la démarche de conception, afin d'intégrer leur expérience irremplaçable des difficultés de fonctionnement des installations : analyse des qualifications disponibles, du mode de gestion des défaillances, etc., dans un contexte où le travail des exploitants ne cesse précisément de devenir plus complexe.

En termes de bilan provisoire, on peut dire que l'ingénierie est encore une démarche en cours d'expérimentation qui prend le cas échéant des formes souvent incomplètes. C'est ainsi que, probablement, les aspects socio-organisationnels ne sont pas encore réellement intégrés et sont seulement perçus comme des contraintes par des équipes de projet ou de plateau qui restent centrées sur la seule dimension technique des systèmes socio-techniques.

### **1.3. La place du client par rapport au projet.**

Le pilotage d'un projet est nécessairement influencé par la manière dont sont négociés ses objectifs et par les possibilités d'une renégociation ultérieure.

Lorsqu'il existe un client parfaitement connu avec lequel les spécifications techniques, le budget et les délais sont négociés, on est en présence d'un projet à "coûts contrôlés", car les gestionnaires du projet ne peuvent agir que sur le terrain, pour un même résultat final. Si l'ensemble est verrouillé contractuellement, les raisons de remise en cause, par l'un des partenaires des conditions du contrat se limitent en général à des difficultés techniques qui ont été mal appréciées initialement et qui peuvent obliger à une révision de certaines spécifications.

En revanche, on constate que les projets "à rentabilité contrôlée" sont surtout utilisés pour les projets concernant le développement de produits nouveaux devant être vendus sur un marché concurrentiel (comme par exemple le développement d'une automobile). Les projets à rentabilité contrôlée se caractérisent par l'existence de clients potentiels. Pour ce type de projet, deux pratiques de pilotage sont utilisées : le pilotage en dérive pour les projets dont on sait dès le départ qu'ils ont de très bonnes chances d'aboutir -la question restant en suspens est de savoir où et quand le produit sortira-, et le pilotage en *stop or go* que l'on rencontre lorsque le projet peut être abandonné en cours d'exécution.

## **2. Diversités et convergences des formes de pilotage.**

Il apparaît que la gestion de projet se caractérise le plus souvent par la prise en compte simultanée de trois catégories d'objectifs : réaliser un ensemble de spécifications techniques, avec un ensemble limité de ressources, dans un temps imparti restreint. Pris isolément, chacun

de ces trois objectifs constitue souvent déjà un pari ambitieux. Pris simultanément, le pari est plus risqué. En effet, leur grande interdépendance fait que la cible visée est le résultat de compromis difficiles à établir, qu'il faudra parfois réviser au cours du temps. Dès lors, il est illusoire voire dangereux, même si cela n'est pas toujours fait, de ne pas mettre sous contrôle simultanément ces trois catégories d'objectifs. La manière de procéder diffère selon les entreprises pour des raisons largement explicables ; on en examinera quelques unes, en ce qui concerne le pilotage temporel et le pilotage économique des projets.

## 2.1. Le pilotage temporel du projet.

En général, les données définissant initialement le projet sont normalement imprécises, interdépendantes et incohérentes. Paradoxalement, on s'aperçoit que l'usage des outils d'ordonnancement n'a pas pour premier but une programmation prévisionnelle, mais plutôt celui d'aboutir à une formulation cohérente du projet dans laquelle les objectifs de spécifications techniques, de délai et de coûts sont compatibles et les moyens d'y parvenir réalistes. Le processus de concertation et de négociation mis en oeuvre est, à la limite, plus important que la programmation obtenue. Le jugement du projet étant multicritère, il est tout à fait normal qu'il y ait révision d'une solution trouvée à une étape donnée, sur l'énoncé du problème qu'elle a résolu et ce pour faire converger des objectifs antagonistes, dont certains semblent trop "malmenés" dans la solution trouvée. La gestion prévisionnelle du temps joue donc un rôle essentiel de révélateur et constitue le pivot incontournable de la gestion des projets. On peut trouver ici une explication à l'observation, *a priori* paradoxale, d'entreprises attachant une importance assez grande à l'établissement d'un ordonnancement et négligeant ensuite de suivre correctement l'exécution du projet.

Cela étant, on constate que l'ordonnancement ne revêt cependant pas la même importance selon que l'on est en présence d'un projet à coûts contrôlés ou d'un projet à rentabilité contrôlée et, dans ce dernier cas, selon que l'on est en présence d'un pilotage en dérive ou d'un pilotage en *stop and go*. Le pilotage temporel doit également tenir compte de l'évolution en sens inverse du niveau de connaissance sur le projet (faible au départ) et de la capacité d'action sur le projet (forte au départ) ; cette prise en compte étant plus nécessaire pour les projets à rentabilité contrôlée.

Quelques tendances générales semblent se dégager de l'analyse comparative :

- l'analyse du découpage du projet et des ordonnancements qui en résultent confirme bien que la concourance se généralise et qu'elle permet effectivement une meilleure maîtrise du temps et des coûts ; sans oublier de rappeler qu'elle est liée à une modification importante de l'organisation ;
- plus les activités d'un projet sont immatérielles (recherche, services, etc.), moins une planification est aisée à réaliser ;
- plus un projet est complexe (en nombre d'intervenants, en différence de statut juridique des intervenants, en nombre de tâches, en types d'activités, etc.), plus la notion de contrat prend de l'importance, et moins l'instance de pilotage central peut piloter elle-même le déroulement des activités ; elle doit alors s'assurer que sa demande est bien claire (cahier des charges, etc.), que les objectifs et les résultats attendus sont bien précisés (contrat) ;
- pour qu'un planning reste gérable, c'est-à-dire qu'il soit un outil de pilotage des activités et un outil de communication, la coordination du projet doit s'appuyer alors non sur le suivi de la réalisation d'une multitude de tâches, mais sur celui du respect d'un nombre restreint de jalons-clés qui permettent de mesurer clairement l'avancement de l'ouvrage ;
- le découpage des plannings doit être lié à la gestion des ressources, qui sont en effet, le point-clé le plus maîtrisable dans la tenue des objectifs (et le point dont découlent coûts,

délais et qualité) ; la bonne maille de découpage des activités doit être trouvée en fonction des problèmes posés par cette gestion de ressources : périmètre couvert, espace de temps observé, nombre et types de moyens mis en oeuvre, coordination nécessaire entre ces moyens.

## 2.2. Le pilotage économique du projet.

L'interdépendance des objectifs ne doit pas masquer *le primat* de l'économie. En effet, ce sont presque toujours des enjeux économiques qui sont à l'origine des objectifs de délai et de spécifications techniques :

- si le projet est associé à un contrat, le client est en droit d'exiger le respect des délais et de l'ensemble des spécifications techniques figurant au contrat et, en cas de défaillance, de demander les pénalités contractuelles prévues ;
- si le projet est interne (lancement d'un nouveau produit, investissement, etc.), un retard significatif ou le non respect de certaines spécifications se traduisent presque toujours par la contraction d'un marché potentiel ou par un surcroît de charges ; dans les deux cas, il y a sanction économique.

Le gestionnaire du projet est donc naturellement porté à accorder une attention particulière au suivi économique du projet. Les outils de contrôle de gestion disponibles (fondés sur l'analyse de la valeur acquise) ont été créés dans une perspective de suivi et ne satisfont qu'une partie des besoins. Comme toujours en contrôle de gestion, la pertinence des outils dépend pour une grande part de celle du référentiel ainsi que de la qualité et de la rapidité de la mise à jour du suivi d'exécution. Si ces techniques de contrôle de gestion de projet sont particulièrement utilisées et jugées efficaces dans les projets du secteur de l'ingénierie (BTP, ingénierie électrique, etc.) et de l'aérospatial, c'est qu'elles s'appuient sur des méthodes de calcul prévisionnel des coûts fiables et précises (coût cible), ou sur la contrainte définie dans les différents contrats liant les partenaires du projet.

Le pilotage économique d'un projet est nécessairement influencé par la manière dont sont négociés ses objectifs et les possibilités d'une renégociation ultérieure. De ce point de vue, on s'aperçoit que les projets à coûts contrôlés se distinguent des projets à rentabilité contrôlée.

Dans la mesure où, le plus souvent, un projet à coûts contrôlés se définit dans le cadre d'un appel d'offre, les spécifications techniques sont relativement figées, une certaine marge de manoeuvre étant souvent laissée au niveau des processus utilisables ; pour avoir intérêt à répondre à cet appel d'offre, il faut que les estimations de coût conduisent à un budget inférieur à l'offre de prix, qui est jugée comme étant acceptable pour le client, compte tenu de la concurrence dans cette opération. Ainsi, cette phase du pilotage économique repose alors sur le savoir-faire des estimateurs, sur une appréciation des risques du contrat, sur une bonne connaissance de la concurrence et du client et, enfin, sur la capacité de l'entreprise à se différencier positivement de ses concurrents lorsqu'elle n'est pas très bien placée sur le plan du prix.

On le voit donc, dans cette phase préalable, le pilotage économique implique la mise en oeuvre de compétences et approches multiples, ainsi qu'un certain flair qui rendra plus ou moins plausibles certaines hypothèses de travail et, donc, plus ou moins risqués le contrat et l'exécution du projet qui en résulte. La signature du contrat doit alors s'accompagner d'une programmation du projet et, le plus souvent, d'un référentiel de budget encouru qui autorise l'usage des techniques de contrôle de gestion des projets. Le pilotage économique peut, sans problème, se réduire à ce contrôle de gestion (accompagné d'une surveillance de la qualité de l'exécution) dans la mesure où le problème de la pertinence économique de ce qui est réalisé contractuellement est le problème du client.



Dans un projet à rentabilité contrôlée, la définition des spécifications techniques, du coût et des délais, suppose qu'il existe dans l'entreprise un acteur, voire plusieurs, qui joue le rôle de porte-parole de ces clients inconnus. Ce travail de représentation du client est difficile parce que la dimension du marché potentiel varie en fonction des spécifications techniques retenues, du prix de vente final et de la date de lancement sur le marché d'un produit qui s'intégrera dans un offre où d'autres industriels interviennent. Les arbitrages entre spécifications, coûts et délais sont alors plus délicat, parce qu'ils se fondent sur des opinions pas toujours faciles à étayer et parce qu'au fur et à mesure de l'avancement du projet le contexte concurrentiel peut se transformer, au point de remettre en cause les arbitrages initiaux.

Généralement, ce processus initial de révélation des caractéristiques d'une demande potentielle s'appuie, entre autres, sur une démarche s'inspirant à la fois de l'analyse de la valeur et de la conception à coût objectif, afin de maintenir le coût de certains choix techniques à un niveau inférieur de celui de la valeur perçue par le groupe de clients visés et assurer ainsi la rentabilité du projet. Dans cette première phase, on est dans une logique de régie où l'on a décidé de mobiliser, pendant un certain temps, un ensemble de ressources internes ou externes, pour construire rapidement un nombre limité de scénarios. Le pilotage économique du projet a alors pour fonction essentielle d'analyser et de garantir la cohérence des scénarios en concurrence et la vraisemblance des informations manipulées. Souvent, le contrôle de gestion des décaissements effectués au cours de cette phase n'a pas grand sens, dans la mesure où l'on "paye un ticket" pour voir, parmi les futurs envisageables, lequel est le plus attractif ; dans ces conditions, il n'y a pas véritablement de notion d'avancement physique des dossiers décrivant les scénarios car le jugement du travail réalisé s'effectue sur l'ensemble des documents produits.

A la fin de cette phase, une décision d'approfondissement d'un seul scénario, dont de nombreuses caractéristiques (produit ou process) ne sont pas figées, est prise. On peut alors entrer dans une phase de suivi s'appuyant sur les référentiels de l'ordonnancement et du budget encouru, jusqu'au moment où la production en série commence et où le contrôle de gestion classique prend le relais. Durant cette période, l'exécution du projet n'est pas conforme aux prévisions et toute une série de micro-décisions sont prises en réaction aux différents incidents. Le pilotage économique peut alors se cantonner au contrôle de gestion tant que les référentiels restent réalistes, mais par rapport au projet à coûts contrôlés, de nombreux choix techniques importants restent à réaliser. Le processus de recherche d'une rentabilité contrôlée ne s'arrête donc pas à la définition du produit, il touche également l'industrialisation et les arbitrages nécessaires pour définir des processus productifs économiques et compatibles avec les dernières estimations du marché et de ses caractéristiques. Ces choix complémentaires sont effectués en s'appuyant, là encore, sur des techniques proches de l'analyse de la valeur, mais celle-ci sont alors utilisées plus pour maîtriser les dépenses engagées sur le cycle de vie du produit que pour modifier les référentiels de ce qui reste à faire avant la production en série. L'ingénierie concourante est un instrument important d'amélioration de cette rentabilité. Notons, enfin, que par rapport à ce qui vient d'être dit, le pilotage en *stop and go* présente quelques spécificités additionnelles.

Enfin, il est évident que le pilotage du projet est également nécessairement influencé par la place du projet dans l'entreprise et par les caractéristiques organisationnelles retenues pour le projet :

- A l'origine, les techniques de contrôle de gestion de projet ont été établies et diffusées sous l'impulsion de l'administration des Etats-Unis pour des configurations plutôt du type B (cf. paragraphe 1.1.). Force est de constater qu'aujourd'hui encore, leur diffusion est assez restreinte et qu'elles ne sont utilisées dans les configurations de type A ou C, que si le projet est à coûts contrôlés.

- Par construction, la "structure fonctionnelle" exclut pour sa part, tout contrôle de gestion centré sur le projet ; tout au plus verra-t-on dans ce cas, un effort au niveau de la comptabilité de gestion destiné à permettre le calcul du coût d'un projet ; à l'opposé, le projet sorti implique l'usage d'un contrôle de gestion spécifique pour contrôler les droits et les devoirs des différents partenaires.

Au niveau des deux configurations intermédiaires, avec coordinateur de projet ou avec directeur de projet, le pilotage économique peut être plus ou moins important, car la pression exercée pour l'usage d'un contrôle de gestion spécifique est moindre, voire inexistante. Dans ces deux cas, on constate qu'il y a souvent peu d'explicitation des ressources nécessaires à l'exécution de chaque tâche au cours de la phase de définition du projet, ce qui empêche toute construction du référentiel d'évolution des coûts décaissés et donc toute comparaison de prévisions avec des réalisations.

## **BIBLIOGRAPHIE**

ECOSIP, *Pilotages de projet et entreprises. Diversités et convergences*, sous la direction de Giard V. et Midler C., Economica, 1993.

**TEXTE B.1.**

<sup>1</sup>. D'après les travaux d'Eurogroups consultant et de Mendoza C., Bescos PL. *Le management de la performance*, Edition comptable Malesherbes.

<sup>2</sup>. Source principale : COOPER R., KAPLAN R. S., MAISEL L. S., MORRISSEY E., OEHM R. M., "Implementing activity-based cost management : moving from analysis to action", Institut of Management Accountants, Montvale, New Jersey, 1992, pp. 14-15. Voir également des exemples dans BRINKER B.J., "Handbook of cost management", Warren, Gorham & Lamont, Boston, Massachusetts, 1991.

**TEXTE B.2.**

<sup>3</sup>. D'après les travaux de Fernandez, Picory et Rowe.

<sup>4</sup>. Ce processus de "planification-budgétisation" débouche sur un "bouclage" (feedback) après analyse des écarts par rapport aux réalisations. Le processus auquel nous faisons référence ici dépasse la perspective passive *du feedback* (boucle réactive qui ne permet à l'utilisateur de s'adapter qu'au coup par coup aux évolutions de son environnement) et s'inscrit plus dans une logique de réaction anticipée grâce à la prévision (*feedforward*).

<sup>5</sup>. Rappelons que nous avons exclu de notre champ d'investigation l'analyse du processus de planification.

<sup>6</sup>. Cette obligation datant de 1984 ne concerne que les PME de plus de 300 salariés ou réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 120 MF.

<sup>7</sup>. L'émergence de nouvelles formes de rationalisation de la production a contribué à révéler l'inclinaison trop "financière" des modèles de comptabilité de gestion mis en oeuvre dans beaucoup d'entreprises (Johnson, Kaplan, 1987).

<sup>8</sup>. Conseil National de la Comptabilité, document n°88, février 1991.

<sup>9</sup>. Qui, diverses enquêtes le soulignent, est une des premières causes de défaillance des PME.

<sup>10</sup>. 85% ont donc un suivi, quel que soit son niveau de formalisation réel. Ce résultat peut surprendre. En fait, la proximité physique du marché et les comportements qui en résultent permettent d'assurer ce suivi plus facilement que dans une grande entreprise et marquent au moins autant que des différences structurelles l'écart entre PME et grande entreprise.

<sup>11</sup>. On peut, de façon intuitive, avancer l'idée suivant laquelle les politiques de flexibilité dynamique sont plus difficiles à mettre en oeuvre pour les PME que pour les grandes entreprises, qui disposent d'un rapport de force favorable pour négocier les livraisons de matière en "juste à temps".

<sup>12</sup>. pp. 151-178. Ainsi, 83,5% des entreprises interrogées établissent un budget global annuel.

<sup>13</sup>. Si l'on restreint la problématique du contrôle de gestion à sa dimension instrumentale.

<sup>14</sup>. Ainsi, l'étude empirique de Chenhall et Morris (1986) souligne la corrélation entre la décentralisation de la structure et la fréquence d'utilisation des outils de *reporting*.

<sup>15</sup>. Enquête SOFRES notamment.

<sup>16</sup>. Dans cette perspective d'analyse, une approche dynamique de la PME permettrait, en croisant les critères d'"âge" et de "structure", d'identifier les sauts qualitatifs de gestion qui correspondent à l'émergence d'une structure d'entreprise.

<sup>17</sup>. Le mode de coordination retenu semble le plus souvent se fonder sur la supervision directe.

<sup>18</sup>. In Marchesnay M. (1991) "Mintzberg on PME", *Revue Internationale des PME*, vol.4, n°1.

**TEXTE B.3.**

<sup>19</sup>. Pour une analyse des nouvelles démarches de gestion de projet dans ce secteur, voir C. Midler, *L'auto qui n'existait pas, management des projets et transformation de l'entreprise*, InterEdition, Paris, 1993.

<sup>20</sup>. selon F. Lhote et J.F. Troussier.

## **TROISIEME PARTIE**

### **CONCLUSIONS :**

### **UNE SITUATION EN MOUVEMENT<sup>1</sup>**

## C.1. Synthèse des expériences françaises.

Nous présenterons au cours de cette synthèse, tout d'abord une approche systémique rapide (cf. partie C.1.1) des caractéristiques des systèmes productifs et des systèmes de gestion qui leurs sont adaptés. Ensuite, nous proposerons un récapitulatif (cf. partie C.1.2) des conditions nécessaires à la mise en place d'un mode de gestion adapté aux caractéristiques des modèles productifs émergents. Enfin, nous identifierons (cf. partie C.1.3) les éléments susceptibles d'accélérer ou de freiner le développement des nouvelles méthodes d'évaluation des performances.

### 1. Système de gestion et modèles productifs.

On ne peut pas dire qu'il existe dans l'absolu de système de coût parfait, mais comme la connaissance des coûts est indispensable à toute prise de décision, il est nécessaire de s'interroger sur la validité de tout système de calcul. L'appréciation d'un système de coût repose sur l'analyse de la cohérence entre le modèle implicite de l'entreprise que le système de coût véhicule et le modèle réel de fonctionnement de celle-ci. Structure organisationnelle et de production, type de management stratégique et environnement concurrentiel sont donc les facteurs qui configurent la pertinence ou l'inadaptation des systèmes de coûts. Nous pouvons donc logiquement postuler que la crise actuelle des systèmes de coûts, que nous avons appréhendé au travers des critiques portées à l'encontre des systèmes classiques tout au long de cette étude, trouve sa source dans la perte de cohérence entre les caractéristiques (socio-techniques, stratégiques, organisationnelles) des entreprises et la structure des systèmes de coûts. Ainsi, le système de comptabilité de gestion ne permet plus de satisfaire de manière correcte ni la connaissance de coûts pertinents et la prise de décision, ni de refléter le fonctionnement réel de l'entreprise.

Afin de mieux comprendre les évolutions des systèmes de comptabilité de gestion en cours, P. Mévellec suggère de chercher une aide précieuse dans les travaux réalisés en économie industrielle portant leurs efforts sur la caractérisation de l'évolution des structures productives. P. Cohendet et P. Lleréna ont proposé de distinguer trois âges dans l'évolution du système de production : l'âge de la standardisation, celui de la variété et enfin celui de la flexibilité. Pour chaque modèle, on a pu chercher à déterminer les caractéristiques des systèmes de coûts qui devrait leur être associé au regard du critère de cohérence.

*Le modèle de la standardisation*, plus connu sous le nom de taylorisme, puis fordisme, se caractérise par une production de masse de biens homogènes réalisés à partir d'un processus de production séquentiel. Dans cet univers productif, les sources de la productivité sont cherchées et trouvées dans l'amélioration des procédures de fabrication, l'accroissement des volumes produits, la standardisation des pièces, des tâches et de l'information.

L'architecture d'un système de coûts adapté est très typée et connue sous le nom de *méthode des sections homogènes*. Le principe comptable de causalité conduit à opter pour une affectation directe des ressources soit aux produits, soit à des services et centres d'analyse. La causalité est alors probable, mais non certaine du fait qu'il existe une certaine incertitude concernant les consommations. Le principe comptable de traçabilité se limite aux éléments repérés dans la gamme et la nomenclature.

Ce système répond de manière adéquate aux besoins de calcul des coûts des produits dans ce type de système productif et d'environnement. Il fournit un support au contrôle du coût de produits relativement standards. Il assure un support efficace aux stratégies poursuivies par les entreprises essentiellement centrées sur la domination par les coûts et sur la recherche de rentes. En effet, ce type de stratégie ne nécessite aucun autre dispositif que la recherche du coût unitaire moyen minimal au sein des activités opérationnelles. Les charges indirectes sont peu importantes et l'utilisation de clefs de répartition arbitraires pour les affecter aux produits ne remet pas en cause la pertinence des calculs de coûts de revient.

*Le modèle de la variété* correspond d'une part, au mouvement d'hétérogénéité croissante des produits demandés et proposés (augmentation du nombre d'option sur un même produit), et d'autre part, au fait que les produits tendent à incorporer de plus en plus de services (ou activités de support).

Dans ce contexte productif, la construction d'un système de coût aboutit à une architecture basée sur l'analyse de deux types d'activités homogènes. Le premier sous-ensemble regroupe les activités dont la consommation reste expliquée par le volume de production fabriquée. Dans le second sous-ensemble sont placées les activités dont le lien de causalité est à rechercher au sein des facteurs qui déterminent la variété (taille des lots, modifications des produits, etc.).

L'architecture finale du système de coût reflète la complexité de l'organisation et de son mode de fonctionnement, mais le modèle de la variété ne peut pas être intégralement cerné par le système des coûts. La mesure de la performance doit également prendre en compte d'autres dimensions de la valeur comme les délais et la qualité. Ces mesures trouvent leur place dans les tableaux de bord et s'expriment le plus souvent en unités physiques.

Cette évolution du système de coûts en deux sous-ensembles permet de combiner stratégie de différenciation et stratégie de domination par les coûts, mais comme le soulignent P. Cohendet et P. Lleréna ce système suppose que le flux d'information en provenance de l'environnement et les facteurs clés de succès sont stables.

*Le modèle de la flexibilité* est lié à la nature incertaine de l'information relative à l'environnement. L'incertitude de l'environnement conduit les organisations à un changement de leur logique de fonctionnement. Les entreprises sont amenées à reconfigurer simultanément leur organisation et leur offre afin de faire face aux changements rapides des attentes des consommateurs. Une telle reconfiguration doit néanmoins s'appuyer sur un certain nombre d'éléments stables : les facteurs clés de succès. Il s'agit soit d'une compétence distinctive, véritable barrière qui de ce fait confère à l'entreprise un avantage concurrentiel, soit de performances critiques permettant à l'entreprise de générer des résultats conformes à ses objectifs.

Le système de coût doit alors être complètement repensé à partir des grands processus transversaux matérialisant les facteurs clés de succès (compétences et performances) au sein de l'entreprise. Les processus sont les lieux d'élaboration de la valeur et font l'objet de choix stratégiques portant sur les compétences centrales. Les coûts et les évaluations des performances portent sur les processus. Une étude comparative sur les processus, et à partir des paramètres physiques, complète l'étude des coûts de revient des produits.

## **2. Les conditions du succès des méthodes ABC et ABM.**

*Un système de production post taylorien conjuguant variété et flexibilité.*

Pour illustrer notre propos, nous allons prendre l'exemple de l'introduction de la méthode ABC/ABM en France. L'analyse des activités pour l'amélioration de la connaissance des coûts se rencontre soit au passage d'un modèle de standardisation à un modèle de la variété, soit

accompagne un changement de stratégie dans le cadre d'un modèle de la variété. Ainsi, la diffusion de la méthode ABC s'est plutôt faite dans les entreprises anglo-saxonnes et s'est centrée sur l'idée d'améliorer la pertinence des coûts en introduisant des inducteurs différenciés. En revanche, en France, les raisons sont surtout soit d'ordre stratégique, soit liées à des facteurs environnementaux. En intégrant certaines mesures de la variété dans le système de coût, les entreprises évoluent vers une gestion simultanée de la valeur interne consommée et de la valeur externe obtenue.

Pour les entreprises répondant plutôt au modèle de la flexibilité, la reconfiguration du système de coût prend une forme différente. Le pilotage porte simultanément sur les coûts et la valeur créée. Ces données sont alors intégrées dans un dispositif qui associe le calcul des coûts et un tableau de bord. Les critères de performance sont soit déterminés par le déploiement d'objets stratégiques, soit issus de l'identification du support de la valeur dans l'environnement.

Quoi qu'il en soit, il apparaît clairement que la reconfiguration du système de coût n'est que la partie émergée d'un mouvement plus profond qui touche à la fois dimension stratégique et la dimension structurelle de l'entreprise. Il est donc impératif, au risque sinon d'aller à l'échec, d'aborder cette mutation dans son ensemble, c'est-à-dire qu'il ne faut pas se limiter à l'aspect instrumental de la mesure de la performance industrielle. La performance industrielle doit être appréhendée de manière systémique en pensant la cohérence entre les aspects instrumentaux, organisationnels, stratégiques et environnementaux.

*Les conditions essentielles de mise en route d'un nouveau système de mesure de la performance.*

Nous venons de prendre la précaution de penser la mesure de la performance en terme de cohérence avec la stratégie, les facteurs environnementaux et l'organisation de l'entreprise. Nous pouvons à présent nous intéresser aux conditions plus spécifiques de la mise en oeuvre réussie d'un tel projet.

Comme nous l'avons vu tout au long des expériences relatées, tout projet doit impérativement être porté par le décideur industriel (cf. partie 1, chapitre A. 1 ; partie 2, chapitre B. 1). En effet, deux raisons sont à l'origine de cette recommandation. Premièrement, les obstacles et les résistances à un tel projet ne doivent pas être négligés : portés par une équipe dirigeante déterminée les nouveaux outils de mesure et de pilotage de la performance industrielle risquent moins d'être abandonnés. Deuxièmement, la dimension stratégique de ces instruments est essentielle. Si le décideur n'est pas convaincu de leur utilité, il y a peu de chance que le projet aboutisse. Les contrôleurs de gestion ou les opérationnels peuvent difficilement porter seuls de tels projets.

Cela étant dit, si le soutien de l'équipe dirigeante est un facteur de succès, cette équipe doit également s'assurer de l'appui ou de l'adhésion des exploitants ou des opérationnels. Cela doit correspondre à un besoin pour la prise de décision.

Ainsi, le projet doit être bien préparé, surtout dans les phases amont (cf. partie 1, chapitre A. 1). Une démarche active et participative est à privilégier. De la qualité de la concertation, où les objectifs doivent être clairement explicités, dépendent la qualité et la pertinence des informations recensées et véhiculées. Ensuite, les étapes de la concertation sont essentiels pour l'appropriation du système par les opérationnels. En effet d'une part, il y a rarement appropriation des outils mis en place par une direction autoritaire, car l'appropriation passe entre autres choses par la compréhension des hypothèses sous-tendant les systèmes, d'où l'importance d'un projet clairement explicité quant à ses hypothèses et ses objectifs de départ.

D'autre part, l'appropriation de nouveaux outils par les opérationnels passent également par la compréhension des objectifs visés par l'usage de cette instrumentation.

De plus, la compréhension et l'appropriation de ces nouveaux outils de pilotage détermineront la qualité et la pertinence du système mis en place. Les outils seront limités dans leurs possibilités, si l'obtention des informations nécessaires pour une connaissance fine des activités que seuls les opérationnels ont du fait de leur expérience, n'est pas guidée par la compréhension des objectifs visés. Ces informations risquent fort, dans le cas contraire, de manquer de pertinences.

Par ailleurs, les hypothèses et les critères de choix retenus sont autant d'indication pour le pilotage économique des activités en fonction des options stratégiques et industrielles retenues. La dimension d'outils de pilotage des nouvelles instrumentations passe par l'appropriation de ces outils par les opérationnels.

Pour finir, il est tout de même nécessaire de penser les transitions entre les modes de gestion. Ainsi, il est recommandé de prévoir une période de cohabitation de l'ancien mode de gestion et du nouveau. C'est le choix à faire entre un système unique de gestion (cf. partie 1, chapitre A.2 ; partie 2, chapitre B.1) ou en diptyque où deux systèmes cohabitent avec une charnière entre les deux (cf. partie 1, chapitre A. 1).

### **3. Les causes des freins ou des accélérations dans la diffusion des innovations présentées.**

En définitive, les évolutions et les pratiques décrites d'entreprises innovantes montrent les efforts effectués pour s'adapter au contexte concurrentiel et pour apporter des réponses aux deux questions majeures de l'évaluation des performances :

- Quelles sont les sources de la performance industrielle ?
- Les informations disponibles sur la performance industrielle sont-elles pertinentes pour la prise de décision, cohérentes entre elles et fiables ?

A partir des expériences et des bilans transversaux présentés, il est à présent possible d'identifier différentes causes susceptibles de ralentir ou d'accélérer la diffusion des nouveaux outils de mesure et de pilotage de la performance.

*Les causes externes à l'entreprise susceptibles d'accélérer ou de freiner la diffusion des méthodes innovantes.*

Le premier facteur qui est de loin celui que l'on retrouve le plus fréquemment à l'origine de la mise en place de nouveaux modes de mesure et de management de la performance concerne les *déterminants de la concurrence* (cf. partie 1, chapitres A. 1, A.2, A.3) Jusqu'ici la concurrence entre les entreprises se jouait surtout sur les prix. Aujourd'hui, du fait de la saturation des marchés solvables, la concurrence s'est accrue et se joue sur les prix, mais également sur la maîtrise des délais de réaction, l'accélération du rythme des innovations, la qualité et la satisfaction de la clientèle.

La concurrence par les prix incite les entreprises à pourchasser en leur sein toutes les sources de gaspillage. Ainsi, comme nous l'avons très largement vu, il devient nécessaire que les directions d'entreprise disposent d'une information claire sur les coûts et qui permet d'en comprendre les origines afin de prendre des décisions pertinentes.

Parallèlement à une meilleure maîtrise des coûts, la concurrence exacerbée pousse les entreprises à une meilleure maîtrise du temps. De manière plus précise, l'entreprise a besoin de réagir rapidement à son environnement qui est lui-même de plus en plus perturbé. Cela se traduit par la nécessité de disposer d'un système d'information réactif, c'est-à-dire capable de



saisir les évolutions de l'environnement à moyen et court terme. Par ailleurs, cela se traduit également par la nécessité de disposer d'une instrumentation de gestion et de pilotage sous-tendant ces objectifs de maîtrise et de réduction des délais de production, mais également des délais de traitement des informations administratives sans oublier les délais de conception.

La multiplication des déterminants de la concurrence et de la rareté des ressources nécessitent que les entreprises ne dispersent pas leurs efforts. Pour cela, elles ne peuvent plus se contenter d'ajouter de nouveaux indicateurs et objectifs, sans en penser au préalable la cohérence avec l'existant. Ainsi, c'est bien un nouveau système de mesure et de pilotage de la performance que le contexte concurrentiel difficile pousse à mettre en place. C'est pourquoi plus les entreprises évoluent dans un secteur fortement concurrentiel plus il est vraisemblable qu'elles se tourneront vers de nouveaux outils tels que ceux décrits leur permettant de manager leur performance.

Le deuxième facteur qui tend à accélérer la remise en cause des systèmes traditionnels de gestion concerne la *diversité* et la *complexité* des produits fabriqués. La diversification de la production est liée à des impulsions internes à l'entreprises que nous verrons dans le point C.1.3.2., mais également à des impulsions externes. La consommation de masse qui s'est développé depuis la fin de la Seconde Guerre Mondiale a évolué vers une demande des consommateurs de plus en plus personnalisée et diversifiée. Dans le contexte concurrentiel précédemment décrit, les entreprises sont obligées pour survivre de satisfaire ces nouvelles caractéristiques de la demande. Or, le système de calcul des coûts traditionnel a été conçu pour une production peu diversifiée et de série longue. Aujourd'hui il n'est donc plus adapté aux besoins de l'entreprise (cf. partie 1, chapitre A.3). En effet, la prise en compte des coûts spécifiques de la diversité ou de la complexité n'est pas possible dans le cadre des anciens systèmes. Ainsi, la diversification de la demande doit inciter les entreprises à revoir leur système de mesure des coûts et de la performance pour procéder à des arbitrages et pour répercuter sur les prix le coût de la diversité et de la complexité.

Le troisième facteur qui devrait inciter les entreprises à adopter rapidement de nouveaux outils d'évaluation concerne la nécessité de disposer d'informations nécessaires à un raisonnement non plus centré uniquement sur les coûts, mais aussi centré sur la valeur créée. Ce nouveau besoin est lié au phénomène de diversification des besoins que nous venons de voir. Dans le cadre de la personnalisation des produits proposés, l'entreprise doit inverser son mode de raisonnement et de fonctionnement. Auparavant, les entreprises déterminaient les prix de leurs produits en fonction de deux facteurs. Le premier concernait le prix de marché, le prix de l'entreprise devait alors tourner autour de celui du marché. Le second concernait les coûts. A partir du coût constaté ou prévisionnel, l'entreprise déterminait sa marge, ce qui aboutissait au prix proposé. Aujourd'hui, le prix de marché est moins prégnant du fait même de la personnalisation des produits, l'entreprise ne dispose plus de ce point de repère. Elle doit au contraire évaluer la valeur que son produit apporte au client, il peut donc y avoir autant de prix que de client ou segment de clientèle. A l'entreprise ensuite de s'assurer que son client perçoit bien toute la valeur du produit qu'elle lui propose et que la valeur perçue lui permet de couvrir ses coûts et de dégager une marge suffisante. La logique de la valeur créée nécessite des outils de gestion permettant à l'équipe dirigeante de percevoir quelles sont les éléments, les activités, les fonctions créatrices de valeur directe ou indirecte afin de concentrer ses efforts sur ces activités.

Le quatrième facteur, que nous retiendrons comme étant susceptible d'accélérer ou de freiner la diffusion des nouveaux outils de gestion, concerne la *taille de l'entreprise*. Plus une entreprise est grande, plus les managers sont demandeurs d'information sur le fonctionnement réel de l'entreprise (cf. partie 2, chapitres B.1, B.2). En effet, celle-ci est trop vaste pour qu'ils aient

une représentation claire et détaillée de la complexité des systèmes productifs. Or les décisions stratégiques qu'ils ont à prendre doivent s'appuyer sur un état des lieux pertinent du fonctionnement de l'organisation et sur une modélisation des processus créateurs de la valeur essentiels. Ce problème est moins criant pour les petites et moyennes entreprises dont les dimensions sont à taille humaine. Ainsi, les nouveaux outils de management de la performance tendent à se diffuser plus vite dans les grandes entreprises. Cependant ce constat ne veut pas pour autant dire que les PME n'aient pas besoin d'un système de pilotage plus ancrée sur les réalités productives. Leur petite taille rend cependant ce besoin moins visible que pour les grandes entreprises.

Le cinquième facteur que nous retiendrons, et qui est susceptible de freiner la diffusion des innovations en matière de management de la performance concerne le *cadre législatif et réglementaire français*. Nous nous limiterons essentiellement ici à la réglementation comptable. L'usage obligatoire d'un Plan Comptable avec des règles d'utilisation précises a été un facteur d'amélioration sensible pour faciliter le diagnostic des performances par les entreprises et les investisseurs, même si l'objectif premier a été de nature fiscale. Mais la fourniture d'un cadre conceptuel de mesure oriente nécessairement les façons d'appréhender les performances et influence la prise de décision. Le tout est de savoir si un même outil peut donner des informations pertinentes à la fois à l'administration fiscale, aux investisseurs et aux dirigeants d'entreprises : les besoins externes d'information sur les performances sont-ils de même nature que les besoins internes ? Certes, le Plan Comptable propose à titre complémentaire des méthodes de comptabilité analytique plus opérationnelles pour satisfaire les besoins internes. La réforme actuelle sur ce point conduite par le Conseil National de la Comptabilité devrait permettre d'aller plus loin en intégrant de nouvelles méthodes, comme la comptabilité d'activité (méthode ABC). Par ailleurs, traiter l'information coûte cher et certaines entreprises ne souhaitent pas multiplier les différents systèmes de mesure ou avoir des visions différentes et souvent irréconciliables des performances (d'où l'idée de construire des charnières, cf. première partie, chapitre A. 1).

Néanmoins, il est possible de s'interroger sur le manque de pertinence des informations fournies par la comptabilité et sa vision trop centrée sur les coûts et les charges par nature. Il convient de noter à ce sujet que les entreprises américaines, anglaises ou japonaises n'ont pas ces problèmes du fait d'une réglementation comptable plus souple et plus adaptée aux besoins internes (par exemple, le compte de résultat est présenté par fonction, ce qui permet un usage interne et externe de l'information produite). Comme la réglementation comptable a une influence forte sur les pratiques des entreprises, tout retard apporté à la modernisation du Plan Comptable entraîne des délais pour l'adoption des innovations. La caution du Plan Comptable et l'adaptation des règles fiscales (comptabilisation des stocks de produits finis) est souvent nécessaire pour pousser les entreprises à évoluer.

Pour finir, nous présenterons comme sixième et dernier facteur, à la limite entre les causes externes et les causes internes, *l'évolution des professions chargées de l'évaluation de la performance industrielle* (experts-comptables, contrôleurs de gestion, analystes financiers, ingénieurs, etc.). Il est frappant de constater actuellement que plusieurs professions ou fonctions dans l'entreprise prennent en charge la mesure de performance avec souvent des visions et des outils très différents. Au-delà d'intérêts catégoriels ou d'enjeux de pouvoirs qui constituent des freins à l'innovation, il y a manifestement un dialogue de sourds qui peut s'expliquer par :

- Une segmentation forte des formations : si les formations d'ingénieurs intègrent plus ou moins bien des enseignements de gestion (sauf peut-être en matière commerciale), les formations en gestion ou en comptabilité ne comportent pas de manière significative d'enseignements en gestion industrielle ou en sciences de l'ingénieur.

- La rareté des démarches de recherche ou de pratiques interdisciplinaires pour réconcilier la vision financière et la vision industrielle de la performance.

- Le cloisonnement au sein des entreprises entre fonctions qui ne permet pas d'avoir une vision homogène de la performance. On retrouve ici les conséquences des blocages culturels déjà évoqués dans de nombreuses analyses de sociologues (Crozier, etc.).

- Une ignorance forte pour certaines fonctions de ce qui se passe à l'extérieur, même si des besoins se manifestent. Par exemple, il y a peu de formalisation et de diffusion interne des informations liées à la satisfaction des clients ou aux performances des concurrents.

- Un conservatisme certain, par manque de temps souvent, manifesté dans un grand nombre d'entreprises. Les innovations en gestion ne sont pas toujours considérées comme aussi importantes que les innovations techniques, car les résultats sont moins immédiats, chiffrables et visibles. Cela se traduit notamment par des retards importants dans la diffusion des innovations nées dans d'autres pays (cas par exemple de *l'Activity Based Costing* et du *Target Costing*, cf. infra).

- Une non prise en compte complète au sein des entreprises des besoins internes d'information des managers ou cadres opérationnels par la fonction comptable ou financière. A l'occasion de son congrès récent, l'Ordre des Experts-Comptables a fait un sondage sur le degré de satisfaction des utilisateurs vis-à-vis des informations comptables. L'une des constatations les plus importantes concerne l'insatisfaction visant les chiffres fournis par la comptabilité de gestion qui doit normalement contribuer à donner des informations utiles pour la prise de décision. Ce constat reflète le manque d'attention portée aux besoins internes et le manque de concertation avec les utilisateurs des informations comptables. Nous retrouvons là une attitude très peu portée vers la satisfaction du client (ici le client interne des services comptables).

- Une prétention parfois excessive à trouver des solutions françaises alors que des approches ou outils existent déjà dans d'autres pays et pourraient être adaptés à moindre coût et délai. En revanche, certaines innovations françaises sont peu connues et correspondent à des besoins dans d'autres pays. Dans ce cas, il y a des difficultés pour faire connaître ces pratiques ou concepts avancés. On peut citer comme exemple les pratiques françaises en matière de tableau de bord opérationnel : de nombreuses entreprises américaines sont en train de découvrir cet outil sous le nom de *balance scorecard*. Il y a donc plus une logique de compétition et de territoire qu'une logique de coopération et d'échange pour connaître les meilleures pratiques.

Toute évolution de ces habitudes sera susceptible d'accélérer la diffusion des nouveaux outils de management de la performance, car ils sont un support efficace à un dialogue concret entre les différentes professions chargées de l'évaluation de la performance industrielle.

*Les causes internes susceptibles d'accélérer ou de freiner la diffusion des nouvelles méthodes de mesure de la performance.*

*Les aspects culturels nationaux ou spécifiques à une entreprise* sont le premier facteur susceptible d'avoir une influence sur l'aptitude à prendre en compte clairement dans les actions quotidiennes certains facteurs de performance pourtant bien identifiés. On peut à ce propos rappeler les difficultés pour faire accepter la démarche qualité totale dans certaines entreprises françaises. On peut également citer le cas des démarches orientées vers la satisfaction des clients et des mesures de performance qui les accompagnent. A ce titre, la France est en retard par rapport aux Etats-Unis ou au Japon.

De même ces caractéristiques culturelles auront un rôle dans l'acceptation d'innovations, par exemple dans la mise en place de méthodes de gestion permettant de mesurer autrement les performances ou certains facteurs de performance tels que la qualité ou la satisfaction des

clients. Ainsi, les entreprises de culture anglo-saxonne sont bien plus nombreuses à s'équiper de ces nouveaux outils (cf. partie 2, chapitre B.1). Les entreprises françaises sont pour l'instant encore trop souvent réticentes. En fait, les systèmes traditionnels de gestion anglo-saxons ont à peu près les mêmes défauts que ceux de nos propres systèmes mais en plus accentués. Ainsi, les entreprises américaines ont été obligées plus rapidement que les entreprises françaises de remettre en causes leurs anciens systèmes. Leurs filiales françaises bénéficient aujourd'hui de l'expérience accumulée au sein de ces groupes. La diffusion de ces nouveaux outils peut donc être accélérée en France par le biais d'instance comme ECOSIP qui sont le lieu de capitalisation et d'échanges entre industriels et chercheurs sur les expériences menées sur notre territoire et à l'étranger. Il y a donc un lien très direct entre la perception des nouveaux facteurs de performance à privilégier et la vitesse d'adoption de nouvelles méthodes pour mesurer les progrès en la matière. Ce lien est pour une part culturel.

Le deuxième facteur, qui devrait inciter les entreprises à adopter rapidement les nouveaux outils de gestion industrielle, concerne la *complexité* des produits et des processus de fabrication que nous avons déjà évoquée en tant que facteur externe, mais qui est aussi due à une impulsion interne à l'entreprise en provenance des services de R&D ou de marketing. Non seulement le système productif doit pouvoir fabriquer des produits aux options très nombreuses (modèle de la variété), mais il doit également être très flexible (modèle de la flexibilité) afin de suivre le rythme des innovations proposées par le service de Recherche & Développement et les services marketing (cf. partie 1, chapitre A.4). La conjonction des exigences nécessite de disposer d'un outil de gestion et de management rendant compte lui-même de l'évolution de ces caractéristiques. Pour cela, les entreprises sont incitées à changer leurs outils de management centrés sur un seul des déterminants de la performance (les coûts) et ne s'intéressant qu'à une partie seulement du cycle de production (la fabrication). En effet, les systèmes de gestion industrielle actuellement adéquats s'intéressent à l'ensemble des activités de l'entreprise et à l'ensemble du cycle de vie du produit. Par ailleurs, la complexité des systèmes de production incite les entreprises à opter pour un système dont les instruments sont tournés essentiellement vers l'aide au pilotage des activités et pas uniquement sur un contrôle *a posteriori*.

Le troisième facteur susceptible d'accélérer la diffusion des nouveaux outils de gestion industrielle concerne le développement de *nouvelles logiques industrielles* qui ont fait leur preuve du point de vue de leur efficacité. Le développement de pratiques comme les démarches de qualité totale, de production en juste-à-temps ou de *lean* production nécessite pour être pleinement efficaces, d'être soutenu, relayé par un mode de gestion allant dans le même sens. Or, comme nous l'avons vu au cours de cette étude, les systèmes traditionnels fournissent des informations erronées induisant souvent une logique d'action inadaptée au contexte interne de production (cf. partie 1, chapitre A.2). Les entreprises cherchant à mettre en place ces nouvelles logiques se voient ainsi contraintes à changer leur méthode d'analyse de la performance et donc de se tourner vers les nouvelles approches décrites dans ce rapport.

Le quatrième facteur, que nous avons choisi de présenter car pouvant accélérer la diffusion de ces méthodes d'évaluation, concerne *les nouvelles politiques de management des ressources humaines*. En effet, pour des raisons d'efficacité, pour faire face rapidement aux évolutions des marchés, l'organisation du travail et le contenu du travail lui-même ont en tendance connu de fortes évolutions. Ainsi, a-t-on vu une décentralisation des centres de décisions qui s'est accompagnée d'une prise de responsabilité plus partagée, ou encore le développement des collectifs de travail tels que les cercles de qualité, etc. Ces nouvelles façons de travailler se sont accompagnées de besoins nouveaux en matière d'instrumentation de gestion. Afin d'assumer

leurs nouvelles responsabilités les salariés ont besoin de disposer d'indicateurs simples, concrets et rapidement disponibles leur permettant d'optimiser leurs efforts au regard de la logique économique globale et des orientations stratégiques des directions générales. Ces besoins incitent les entreprises à regarder du côté de la gestion ou management par activité ou encore du côté de la gestion par processus.

Le cinquième facteur, qui semble pour sa part freiner la diffusion de cette nouvelle instrumentation, concerne la *crise interne* que traverse de nombreuses entreprises. Comme cela a été présenté ce climat est souvent peu favorable à la diffusion de nouveaux outils. En effet, le personnel qui subit licenciement, restriction des moyens, etc., s'oppose, et a un *a priori* défavorable. Tout nouvel outil d'évaluation ou de mesure est alors perçu comme étant au service de la politique de licenciement. L'information fait alors l'objet de rétention de la part des opérationnels.

Comme nous l'avons vu au cours de cette étude (cf. partie 1, chapitre A.1 et partie 2, chapitre B.1), les résistances aux changement qu'exercent certaines personnes, soit par conservatisme, soit par crainte, soit par intérêt constituent bien un frein et même un facteur d'échec à la diffusion de ces innovations gestionnaires. Le mode de mise en oeuvre du changement dans ce domaine comme dans d'autres est aussi déterminant que le caractère novateur et adapté du type d'outil choisi.

#### **4. Les résultats obtenus grâce à ces innovations.**

Les nouveaux outils de gestion que nous avons présenté en relatant ces expériences françaises ont permis d'obtenir dans trois types de résultats dans les entreprises concernés :

- une amélioration de la visibilité stratégique ;
- une amélioration du fonctionnement;
- une amélioration des performances.

##### *L'amélioration de la visibilité stratégique.*

De manière générale, on remarque qu'en mettant fin au monopole de l'information comptable et financière en matière d'évaluation de la performance, les nouveaux outils de gestion permettent enfin aux dirigeants des entreprises d'arbitrer entre les différents déterminants de la performance industrielle. Les expériences menées par Monsieur Deherripont (§ A.1) font valoir l'importance en matière de choix stratégiques (fabriquer ou ne pas fabriquer par exemple) de disposer d'informations distinguant les coûts de développement de ceux de fonctionnement, la première catégorie devenant de plus en plus un des principaux déterminants de la compétitivité des entreprises. L'expérience d'Océ-Graphics (§ A.2) en la matière permet de faire valoir une vision transversale de l'entreprise. Cette nouvelle approche permet d'appréhender le processus de production non plus sous son seul aspect volumique, mais également sous ceux de la complexité, de la variété et de la flexibilité. La vision stratégique de l'entreprise s'est donc accrue et surtout est devenue beaucoup plus pertinente par rapport au contrat actuel. Le caractère actuellement polymorphe de la performance peut enfin être pris en compte par des nouveaux outils de gestion.

Les expériences menées à Hewlett-Packard (§ A.4) mettent également en évidence l'accroissement de la visibilité stratégique de l'entreprise. La méthode ABC aboutit en effet à une meilleure connaissance et maîtrise des coûts par processus, ce qui permet d'envisager un traitement différencié selon les clients ou segment de clients autour de la notion de valeur, ou encore l'abandon de certains produits identifiés comme étant à valeur insuffisante.

De plus, la méthode ABC/ABM contribue à l'identification des facteurs clés de succès d'une entreprise pour mesurer les efforts à faire afin de les renforcer. L'étude transversale menée par Eurogroup (§ B.1) confirme effectivement que l'analyse par activité permet une meilleure visibilité de l'entreprise grâce à la pertinence, la variété et la flexibilité de l'information, ce qui permet à son tour un meilleur éclairage des décisions stratégiques à prendre. C'est également le cas de la gestion par projet (§ B.3).

Ainsi, les nouveaux outils de gestion sont de véritables outils d'aide à la décision qui permettent tout autant une réorganisation plus pertinente de certains processus, que d'éliminer les activités à valeur ajoutée insuffisante, ou encore que de mener des actions efficaces de baisse des coûts.

#### *L'amélioration du fonctionnement des entreprises.*

L'amélioration du fonctionnement des entreprises est induit par une meilleure vision des processus de production et des leviers d'action à utiliser.

Les opérationnels, grâce aux nouveaux outils de gestion et de pilotage économique des activités disposent enfin des informations nécessaires pour entreprendre de réelles actions d'amélioration des performances (§ B.2). En effet, l'analyse des activités et l'identification des facteurs explicatifs de la consommation de ressources sont autant d'outils de pilotage permettant une meilleure affectation des ressources.

Par ailleurs, les logiques économiques comme le juste à temps et les démarches qualité totale sont enfin soutenues par une information cohérente avec les choix stratégiques et compréhensible par les opérationnels. Ainsi, les décisions sont plus facilement décentralisées sans craintes de nuire à la performance globale de l'entreprise (§ A.3 et A.4).

La suppression de certains signaux contradictoires entre les résultats industriels réels et ceux donnés par les anciens systèmes de calcul des coûts a également eu des effets sur le comportement des acteurs de l'entreprise. Cela a été particulièrement perceptible à Océ-Graphics (§ A.2). Les efforts en matière de Recherche & Développement se sont déplacés des activités de modifications techniques vers des activités de conception de nouveaux produits mieux adaptés aux conditions de fabrication. Chez Hewlett-Packard les efforts en Recherche & Développement se sont portés sur la standardisation des produits et la limitation de la diversité des composants pour les mêmes produits (§ A.4).

Pour finir, la mise en évidence de processus transversaux à l'entreprise ainsi que la mise à disposition d'informations claires et pertinentes pour les opérationnels a permis d'améliorer la communication et les coopérations entre services. L'utilité du contrôle de gestion temps est de mieux en mieux reconnue.

#### *L'amélioration des performances.*

La concurrence accrue et multiforme des années quatre-vingt-dix oblige les entreprises à concevoir la performance autrement que par les seuls coûts. Il est nécessaire de prendre en compte le caractère polymorphe de la performance industrielle.

C'est d'ailleurs dans cette optique que les entreprises ont développé de nouvelles logiques industrielles portant leurs efforts sur la qualité des produits, puis sur les processus, sur la gestion et l'amélioration des délais de production et de conception.

Or, ces logiques industrielles, comme nous l'avons vu au cours de cette vaste étude, avaient également besoin d'être soutenues par un système de calcul des coûts afin de renforcer leur efficacité. Les nouveaux outils de gestion le permettent enfin, en n'envoyant plus de signaux

contradictaires et en mettant en évidence les relations de causalité entre activité et consommation de ressources. Pierre Mévellec note ainsi que les opérationnels, disposant enfin d'un outil de pilotage de l'activité, ont les moyens à présent, non seulement d'améliorer l'efficacité productive (on consomme la quantité qui a été prévue pour une production donnée), mais également la possibilité d'augmenter l'efficacité productive (on consomme moins pour une production donnée) (§ A.2).

Par ailleurs, il faut noter que la dernière décennie a permis de mettre en évidence le caractère global de la performance qui ne peut plus se résumer à la recherche d'optimums locaux (§ A.3 et A.5). Le caractère interdépendant des déterminants de la performance est enfin reconnu (§ B.3).

## C.2. Les expériences étrangères peuvent-elles donner des éléments de réponse ?

La mise en oeuvre réussie des nouvelles méthodes décrites dans certains pays peut permettre de cerner les facteurs favorables et les contextes favorables à la diffusion de ces innovations. Nous pensons particulièrement aux Etats-Unis pour la gestion par activité et au Japon pour le coût cible et la gestion de projet.

### 1. Les Etats-Unis.

La façon de considérer et d'apprécier les performances industrielles des entreprises américaines a profondément évolué depuis quelques années. Les facteurs pouvant expliquer ces changements peuvent être regroupés autour des aspects suivants :

- Une ouverture plus précoce qu'en France à la concurrence internationale, en particulier japonaise dans le domaine de la construction automobile. Les réponses dans le cadre d'une pratique de libre-échange teintée de protectionnisme ont été variées. Principalement pour le domaine qui nous concerne, on a assisté sur le plan macro-économique à une dévaluation continue et compétitive du dollar, à la création d'une zone de libre-échange avec le Canada et le Mexique et à des pressions américaines fortes pour réduire les barrières aux échanges (accords du GATT et négociations directes avec le Japon).

- Une remise en cause de la pertinence des critères financiers d'appréciation des performances sur le plan micro-économique. Le marché financier américain étant très ouvert, la prédominance des résultats trimestriels et d'indicateurs tels que le R.O.I<sup>2</sup> aboutissaient à focaliser l'attention des entreprises sur les actions à court terme pour améliorer les performances. Ces préoccupations se reflétaient en tout logique dans les pratiques internes de contrôle de gestion avec des outils tels que le reporting (compte rendu d'activité bien souvent à caractère financier). La meilleure santé des entreprises japonaises a poussé de nombreuses firmes américaines et investisseurs à revoir leurs critères d'appréciation des performances. Cela s'est traduit par l'adoption de démarches de qualité totale, de pratiques de juste-à-temps et de politiques de satisfaction des clients. Peu à peu, une vision nouvelle des facteurs de performance s'est mise en place : les résultats financiers ne sont que des effets et les causes de ces résultats financiers doivent être recherchés dans la maîtrise des coûts, de la qualité, des délais, de la flexibilité et de la satisfaction des clients. Il importe donc de focaliser sur ces facteurs de performance l'attention de tous les membres d'une entreprise.

- Des évolutions concernant les pratiques en matière de contrôle de gestion et de pilotage des performances au sein des entreprises. Du fait des évolutions économiques décrites, le rôle de la fonction financière a été remis en cause : la perte de pertinence des informations financières fournies pour la prise de décision est devenue évidente. C'est dans ce cadre que la méthode ABC (Activity Based Costing) est apparue comme un moyen pour améliorer les pratiques de pilotage des performances et pour maîtriser les coûts indirects. En effet, cette approche a fourni un cadre conceptuel intégrant les démarches stratégiques et organisationnelles nouvelles (la chaîne de valeur de Porter, la gestion transversale par processus, le reengineering, le benchmarking etc.) et les récentes orientations prises par l'appréciation des performances. Par ailleurs, d'autres outils parfois complémentaires ont été utilisés, comme le tableau de bord opérationnel (balance scorecard) ou le coût cible (approche japonaise du Target costing).



- L'existence de canaux privés de diffusion des innovations en matière d'évaluation des performances orientés vers les professionnels (contrôleurs de gestion) et les entreprises. En associant étroitement les entreprises, les consultants et les chercheurs en gestion, des associations professionnelles privées ont soutenu des recherches et assuré la diffusion de nouvelles approches. Cette concertation étroite entre chercheurs et praticiens a facilité grandement l'émergence de nouveaux concepts opérationnels en entreprise et le partage des expériences de mise en oeuvre. A ce titre, il faut citer le rôle joué par le CAM-I et l'IMA (Institut of Management Accountants). Dans une moindre mesure, ce type de diffusion des innovations s'est produit en Europe. Au Royaume-Uni, le CIMA (Chartered Institut of Management Accountants) et le CAM-I Europe ont assuré un rôle. En France, ECOSIP et d'autres associations comme la DFCG et l'AFIGI ont tenté de mobiliser leurs adhérents. Mais nous reviendrons sur ce point.

En définitive, les évolutions qui se sont produites aux Etats-Unis ont été rendues nécessaires par le contexte économique. Par ailleurs, un courant important s'est manifesté pour s'inspirer des pratiques japonaises de management ou pour innover de manière spécifique. Cela a conduit à redéfinir les critères de performance faisant l'objet de mesures et à mettre en oeuvre de nouveaux outils en étroite concertation avec les milieux professionnels.

## **2. Le Japon.**

Du fait des performances économiques de ce pays, notamment en matière d'emploi et d'exportation, les outils de management des entreprises japonaises ont été largement imités et adaptés. En nous limitant aux aspects liés à l'évaluation des performances, les points suivants méritent d'être soulignés :

- Un marché interne protégé sur le plan commercial et financier avec principalement une structure intégrée de financement des entreprises (grands conglomérats industriels et financiers), un marché financier fermé et des organismes professionnels fortement structurés pour diffuser l'innovation (par exemple entre grands groupes industriels et sous-traitants).

- La mobilisation des différents niveaux hiérarchiques au sein des entreprises sur des critères financiers de performance à long terme (par exemple avec des ratios de marge par rapport aux ventes, avec l'appréciation de la rentabilité des produits sur leur durée de vie, etc. ) et sur des critères non financiers compréhensibles par les acteurs (heures de main-d'oeuvre par unité produite, indicateurs de qualité, etc.). La fermeture des marchés internes permet par ailleurs de faire supporter au consommateur japonais des prix élevés et de focaliser l'attention des entreprises sur le long terme et sur les exportations (ou les implantations à l'étranger).

- Une culture spécifique permettant en ce qui concerne le management de faciliter le travail transversal (non-spécialisation des cadres, contrôle par le groupe, cercles de qualité, démarche collective et systématique de recherche des améliorations, diversifications pour maintenir l'emploi, etc.).

- Une mobilisation des membres des entreprises sur les axes stratégiques et sur les diminutions des coûts (notamment du fait de la réévaluation continue du Yen).

- Une maîtrise par les entreprises du processus de gestion de projet par l'adoption notamment de l'approche Target Costing (coût objectif ou coût cible à atteindre déterminé à partir du marché et non à partir des coûts internes). Cette méthode suppose également une

participation simultanée (et non séquentielle) de toutes les fonctions de l'entreprise en phase de conception. L'idée de base est que plus de 80% des coûts sont déterminés à ce stade et que les efforts de réduction en la matière doivent être menés essentiellement à ce moment. Il reste que des démarches continues de diminution des coûts (Kaizen Costing) sont aussi conduites en phase de fabrication sur la durée de vie des produits. Notons également que ces démarches intègrent les sous-traitants dans un processus de concertation pour réduire les coûts, tout en conservant un degré de qualité satisfaisant et les fonctionnalités nécessaires au produit pour répondre aux besoins des consommateurs visés.

En définitive, même si l'économie japonaise connaît actuellement quelques difficultés, ses entreprises sont plus compétitives du fait de l'adoption de démarches systématiques, intégrées et fortement participatives d'améliorations continues des performances. Les bons résultats des entreprises japonaises implantées en Europe peuvent faire penser qu'une transposition de ces approches est possible avec les adaptations culturelles nécessaires.

La mise en perspective de la problématique du pilotage des performances avec l'exemple des Etats-Unis et du Japon permet de souligner quelques axes possibles d'action pour améliorer la compétitivité des entreprises françaises. Quelques aspects majeurs sont à mettre en évidence :

- Le rôle joué par les organismes professionnels (notamment pour les professions ou fonctions chargées de l'évaluation ou de la mesure des performances, comme les experts-comptables, les contrôleurs de gestion et les ingénieurs de production).

- La nécessité de diffuser les innovations et les expérimentations dans le tissu industriel par la mise en évidence des meilleures pratiques et l'association des entreprises, des consultants et des chercheurs à cette démarche.

- Le rôle de la culture nationale et de la culture interne des entreprises dans la nécessaire adaptation des outils.

- Le décloisonnement des fonctions ou des professions, notamment entre financiers et ingénieurs qui travaillent souvent sur des outils complémentaires et parallèles d'appréciation des performances aboutissant à des visions différentes et pourtant pas obligatoirement contradictoires.

### **C.3. Comment aller plus loin en France dans la diffusion des nouveaux outils ? Quelques propositions.**

Il s'agit de proposer des évolutions pour les transformations nécessaires :

- dans les professions chargées de l'évaluation de la performance industrielle ;
- dans la formation et la culture des gestionnaires ;
- dans le rôle de l'Etat pour encourager l'innovation.

#### **1. Les transformations nécessaires dans les professions chargées de l'évaluation de la performance industrielle.**

Actuellement, nous pouvons distinguer six pôles principaux de compétences professionnelles concernés par la mesure des performances :

- Le pôle des ingénieurs qui concerne à la fois les fonctions de production et les fonctions de gestion de projets. Il existe également dans certaines entreprises des contrôleurs de gestion qui sont issus de ce pôle. Il s'agit d'une vue industrielle de la performance où les problèmes de la satisfaction des clients et des besoins des marchés sont peu présents. Les contraintes de coût ne sont pas toujours bien intériorisées.

- Le pôle des comptables et contrôleurs de gestion de formation comptable qui ont une vision de la performance orientée vers les coûts. Cette vision est parfois superficielle : les outils classiques utilisés et les informations fournies sont peu adaptés aux besoins internes de la prise de décision. Les contraintes externes sont peu intériorisées (qualité, satisfaction des clients, etc.).

- Le pôle des financiers pour qui la rentabilité des capitaux placés est souvent le seul critère de performance vis-à-vis des marchés. Les informations comptables ne donnent qu'une vue partielle et doivent être retraitées, notamment pour être harmonisées en fonction des critères internationaux. Cette approche privilégie le court terme et attache peu d'importance aux sources industrielles et économiques de la performance.

- Le pôle stratégique qui concerne la direction générale des entreprises. Suivant l'expérience professionnelle antérieure et le type d'activité de l'entreprise, l'accent sera mis sur les critères financiers ou sur les critères industriels de la performance. Par ailleurs, les analyses stratégiques en termes de chaîne de valeur ou de portefeuille de produits nécessitent le retraitement pas toujours possible des informations comptables. Les problèmes se situent aussi dans le pilotage des stratégies : comment décliner à tous les niveaux hiérarchiques des indicateurs de performance adaptés, compris par les différents acteurs et compatibles avec les objectifs généraux de l'entreprise qui sont par souci d'homogénéité souvent exprimés en termes financiers.

- Le pôle des ressources humaines, pour qui la mesure de la performance est étroitement liée à la question des compétences et des rémunérations. La performance est conçue le plus souvent comme la performance individuelle des salariés. Cependant, la nécessaire prise en compte du caractère collectif du travail, oblige les responsables du

personnel à s'intéresser sur les moyens d'appréhender la performance collective des équipes. Les deux problèmes principaux qui se posent alors sont la compréhension et l'évaluation des liens existants entre d'une part les performances du travail individuel et collectif et d'autre part la performance industrielle globale.

- Le pôle des commerciaux qui sont tournés vers les marchés (les produits et les clients). Leur vision des performances concerne surtout les parts de marché, la croissance du chiffre d'affaires, les performances commerciales des concurrents et la satisfaction des clients. Ces informations ne sont pas toujours structurées et diffusées auprès des autres fonctions de l'entreprise du fait des cloisonnements. Ces façons d'apprécier les performances intègrent généralement assez peu les contraintes de coût, de solvabilité de la clientèle et de rentabilité.

Il y a donc dans l'entreprise une pluralité de visions de la performance, toutes légitimes du point de vue des acteurs concernés. Il est bien évident que cet état de fait est dû en partie au cloisonnement des formations, à la spécialisation professionnelle ultérieure et à la séparation forte entre les différents métiers au sein d'une entreprise (on retrouve les effets d'une vision taylorienne de l'organisation du travail). Par ailleurs, il semble peu crédible de réduire l'appréciation des performances à une seule vision ou à un seul critère. Il faut donc admettre une vision multicritère des performances, cette vision étant adaptée à chaque entreprise en fonction de sa culture, de ses marchés, de sa technologie, etc.

Ce que l'on peut proposer dans ce cadre, c'est d'encourager le décroisonnement dans les formations, dans les modes d'organisation et dans les parcours professionnels. Il conviendrait aussi d'encourager des recherches interdisciplinaires menées avec les différentes professions concernées.

## **2. Les transformations nécessaires dans la formation et la culture des gestionnaires.**

La formation et la culture des gestionnaires sont en fait bien souvent trop spécialisées. Au sein même de la gestion, il y a des visions très cloisonnées dues au manque d'enseignements et de recherches interdisciplinaires. Une des raisons provient de la formation et de l'évaluation des professeurs. Cette évaluation, notamment dans l'enseignement supérieur et au CNRS, se fait par discipline et la conduite de travaux interdisciplinaires est souvent interprétée comme un manque de compétence dans la discipline d'origine. On retrouve les mêmes barrières entre disciplines que celles qui existent entre fonctions au sein des entreprises (et ces barrières sont souvent plus nombreuses et plus hautes). Par ailleurs, peu d'enseignements interdisciplinaires sont encouragés.

Rappelons enfin que les formations en gestion sont assez pauvres en ce qui concerne la gestion industrielle et les sciences de l'ingénieur. D'un autre côté, les formations d'ingénieurs comportent peu d'enseignements en matière commerciale ou en marketing.

Ce que l'on peut proposer dans ce cadre, c'est d'encourager le décroisonnement des formations des professeurs et l'enrichissement de leurs modes d'évaluation, la promotion d'enseignements interdisciplinaires, le développement d'enseignements de techniques industrielles dans les filières de formation en gestion et en comptabilité. Par ailleurs, un bilan des enseignements de gestion dans les formations d'ingénieurs devrait être conduit.

### **3. Les transformations nécessaires dans le rôle de l'Etat pour encourager l'innovation (soutien de programmes de recherche à contenu interdisciplinaire, d'actions et de réseaux de diffusion des nouvelles approches, réglementation, etc.).**

Les modes de diffusion des innovations sont multiples et ne sont pas propres au domaine de la performance industrielle. Au travers des démarches françaises et étrangères analysées, trois formes principales apparaissent :

- une forme libérale dans les pays anglo-saxons qui passe par l'initiative privée avec le soutien et le financement des entreprises (ou de cabinets de consultants) accordés à des associations professionnelles ou des groupes de recherche (cas du CAM-I, de l'IMA, des universités américaines et du CIMA pour ne citer que quelques filières).
- une forme semi-dirigiste au Japon basée sur une coopération entre les entreprises et des organismes publics pour recueillir, structurer et diffuser les informations.
- une forme française où les modes de coopération sont moins claires, notamment en ce qui concerne les incitations à diffuser les innovations en matière de gestion. Cette dernière forme sera plus particulièrement analysée.

En France, les modes de diffusion et de coopération sur les innovations en matière de mesure de performance sont éclatés, peu coordonnés ou peu pris en charge :

- Du côté des pôles comptables, contrôle de gestion et financiers, plusieurs organismes sont concernés : le Conseil National de la Comptabilité, l'Ordre des Experts Comptables, le Ministère des Finances, la Commission des Opérations de Bourse, les associations de professeurs (Association Française de Comptabilité, etc.), les associations de professionnels comme le DFCG (Association des Directeurs Financiers et de Contrôle de gestion), CIMA-France, IMA-France, APDC (Associations des Directeurs de comptabilité), etc.
- Du côté du pôle des ingénieurs, nous avons aussi plusieurs organismes comme l'ANRT, l'AFGI (Association Française de Gestion Industrielle), l'AFITEP (Association Française du Management de Projet), etc.

Par ailleurs, il y a peu de démarches interdisciplinaires et les financements privés sont rares du fait du manque de motivation ou de disponibilité des entreprises pour partager les expériences, faire confiance à des équipes de chercheurs, diffuser leurs innovations en gestion ou conduire des expérimentations.

Une tradition d'intervention de l'Etat fait aussi souvent considérer que ce n'est pas aux entreprises de prendre en charge les investissements en matière d'innovation dont les retombées sont incertaines ou à long terme.

Ce que l'on peut proposer dans ce cadre, c'est d'encourager par une action des pouvoirs publics les initiatives professionnelles ou de réseaux de chercheurs pour développer des approches interdisciplinaires et/ou multicritères de la mesure de performance. Par ailleurs, un certain nombre d'organismes publics peuvent être des relais pour développer une vision plus diversifiée de la mesure de performance. Enfin, des actions dans le domaine de l'éducation sont possibles (cf. supra).

Plus concrètement, il semble nécessaire de proposer les actions suivantes :

- La création sur le modèle de l'ANRT d'une agence pour la diffusion des innovations en gestion (on peut concevoir aussi une diversification des activités de l'ANRT dans ce sens).

Dans ce cadre, le soutien à des programmes de recherche interdisciplinaires sur la mesure de performance est possible. Des actions de diffusion des innovations par la constitution de forums entreprises/consultants/chercheurs est souhaitable par cette voie. L'utilisation de financements de bourses de thèses CIFRE en gestion est un excellent moyen également pour diffuser l'innovation et pour développer des champs d'expérimentation généralisables. Des financements de contrats de recherche par le CNRS sont aussi souhaitables.

- La création ou la réforme de formations et programmes (cf. supra). Des actions diverses peuvent être conduites par l'intermédiaire du Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche, le Ministère de l'Industrie, de la FNEGE, des Chambres de Commerce, etc. Ces réformes peuvent viser les universités, les grandes écoles d'ingénieur et de gestion, etc. Une attention toute particulière doit être portée pour créer des formations doctorales interdisciplinaires.

- L'encouragement au décloisonnement et à l'innovation dans les instances chargées de normaliser la comptabilité ou d'encadrer la profession comptable. A ce titre, il est possible de proposer la participation des utilisateurs non-comptables aux travaux du Conseil National de la Comptabilité (par exemple des dirigeants d'entreprises ou de managers de fonctions non liées à la finance ou la comptabilité). On peut aussi envisager de faire valider les travaux de cet organisme par ces utilisateurs internes des chiffres comptables afin d'alléger cette concertation. Diverses associations professionnelles peuvent être consultées.

- L'aide directe du Commissariat du Plan aux associations concernées par la mesure de performance (financement de groupes de travail entreprises/consultants /chercheurs ; aide à la constitution de réseaux sur le plan national, etc.). Ces réseaux sont importants pour éviter l'isolement géographique et peuvent contribuer à la politique d'aménagement du territoire.

- L'aide à la diffusion des expérimentations et recherches par des publications d'ouvrages. La prise en compte du rôle de la presse, notamment professionnelle ou économique, dans la diffusion des innovations peut aussi être renforcée par des partenariats avec des groupes de travail. Des supports diversifiés peuvent être utilisés pour des actions de formation, d'information ou de participation à des travaux interdisciplinaires (réseau Internet, etc.) facilitant ainsi la gestion du temps et réduisant les inconvénients de l'éloignement géographique.

---

<sup>1</sup> Sous la responsabilité de Pierre-Laurent Bescos et de Marianne Tournon.

<sup>2</sup> R.O.I = Return on Investment (retour sur investissement). Ce ratio synthétique de performance est égal aux résultats divisés par le total des actifs. Cet indicateur pousse à limiter fortement les investissements (une des composantes importantes du dénominateur).