

LE CONTROLE DE GESTION **STRATEGIQUE**

La gestion par les activités

Philippe LORINO

DUNOD

INTRODUCTION

A la fin des années 80, la méthode de la gestion par les activités vient littéralement révolutionner le contrôle de gestion qui avait étonnamment connu une longue stabilité depuis Taylor. L'entreprise a considérablement évolué depuis cette époque justifiant que l'on cherche à refonder les techniques de gestion. De fait, la maîtrise de ces dernières est devenu un élément essentiel de la différenciation compétitive sur le marché mondial, au même titre que les technologies.

Philippe LORINO est l'un des précurseurs en France de cette nouvelle approche, également appelée méthode ABC (activity based costing) qui propose de fonder le contrôle de gestion non plus sur les produits mais sur les activités. Plus que de simples outils et méthodes qui pourraient exprimer une mode passagère, la gestion par les activités témoigne d'une nouvelle vision économique de l'entreprise, une nouvelle philosophie du management.

Cette technique repose sur l'invention du pilotage de l'entreprise grâce au tryptique Mesurer pour savoir/ Analyser pour comprendre/ et Agir.

- I. Quelle est la genèse de cette nouvelle approche ? Pourquoi gérer par les activités ?
- II. Comment fonctionne le système de pilotage des activités ?
- III. Comment mettre en oeuvre une gestion stratégique par les activités dans le système de production ?

Ière PARTIE : POURQUOI LA GESTION PAR LES ACTIVITES?

A. L'inadaptation du contrôle de gestion traditionnel à la conduite de la performance

Les outils du contrôle de gestion traditionnels sont marqués par l'industrie naissante. Cette invention géniale a vécu 1 siècle, connaissant la plus forte croissance économique de l'histoire, mais est aujourd'hui obsolète.

1. Les 4 principes de la gestion taylorienne

Le contrôle de gestion naît entre 1850 et 1910 dans l'industrie américaine. Le chimiste Dupont de Nemours crée un modèle unique réunissant pour la 1ere fois différentes comptabilités (comptabilité générale, analytique, contrôle des coûts et des investissements). Ses travaux sont inspirés de son ancien collègue Frederick Taylor qui développe la comptabilité analytique, le chronométrage, les standards, l'allocation des coûts indirects, le suivi du temps de main d'œuvre, des machines, la gestion stocks, la rémunération à la rentabilité. Ce système influence les grandes entreprises : GM, Général Electric.

-1. Stabilité de la performance dans le temps

On fait référence à des standards, des normes de performance prédéfinies : "gestion au rétroviseur". Fin 19es, les technologies évoluent lentement et les mentalités sont marquées par le déterminisme (Pour Laplace: l'état de l'univers est l'effet de son état antérieur et la cause de celui qui suit)

-2. Information parfaite du dirigeant, profession naissante. Issu du technique, cet homme orchestre connaît tous les métiers de l'entreprise.

-->>Stabilité et Information parfaite déterminent un **modèle de contrôle**

-3. La performance équivaut à minimiser les coûts

Taylor opère une simplification : maximiser $V-C$ (valeur - coûts)= minimiser C . L'économie se caractérise alors par un marché d'offres ($D > O$), l'industrie a du mal à répondre à la demande. (Les gens ne peuvent pas choisir la couleur de leur voiture). Taylor se désintéresse de la valeur car il veut gérer du certain =coût (or la valeur est hypothétique.)

-4. Coût global= coût du facteur de production dominant=travail

Référence à la ressource étalon du travail qui représente au moins 50% du capital.

-->>Minimiser le coût, essentiellement dus au coût du L engendre un **modèle de productivité industrielle**

2. Contrôle de gestion et outil comptable tayloriens

- **Piloter la performance équivaut à minimiser le coût du travail, donc augmenter la productivité du travail ouvrier.** Invention du chronométrage pour assimiler un travail à un

temps : fongibilité (1h de travail=1h de travail) qui implique un travail répétitif et normalisé. (Absorption d'une quantité importante de main d'œuvre non qualifiée issue de l'immigration).
- Comment additionner des choux et carottes? La productivité se calcule en heures standard (équivalent temps) = produit/ heures réelles =coût. (Une usine a une capacité de x heures standard/mois) Le levier de pilotage est la rémunération au rendement.

Le Contrôleur de gestion est un inspecteur du rendement des ouvriers : Les comportements sont ils conformes à la norme prédéfinie en amont, y a t il des écarts par rapport au budget? Rôle de vérificateur, inspecteur. Le pilotage est une boucle de contrôle.

Un outil comptable extraverti. Comme le contrôle de gestion, l'outil comptable se détourne du diagnostic de performance interne. Il se concentre sur l'analyse externe prioritaire pour les partenaires financiers (banques) : données financières mesurables, priorité à l'impact immédiat, allocation des ressources présentes. On assiste parfois à une fuite en avant de la précision du chiffre, au détriment de la pertinence. Keynes : "Il faut cesser d'avoir tort avec précision pour commencer à avoir vaguement raison."

Transition :

Les 4 principes tayloriens sont aujourd'hui périmés :

- **Le marché est instable** : accélération de l'innovation, ouverture à la concurrence mondiale
- L'information est imparfaite** : avec le développement des technologies, du traitement de l'info, la spécialisation
- La gestion de la valeur est essentielle** : marché de demande : exigence de qualité, innovation et personnalisation du fait de la concurrence et de la saturation des besoins élémentaires. Compétitivité jugée sur la qualité, les délais et les coûts.
- Importance accrue du capital et des technologies** dans les facteurs de production, complexification et différenciation entre les formes de travail.

Comment tirer un avantage concurrentiel aujourd'hui?

B. Les nouvelles données de la compétition industrielle

1.Gérer la valeur et le changement pour un diagnostic permanent

- C'est la **valeur** qui permet aujourd'hui de créer la valeur ajoutée, elle est déterminée par le marché et entretient des liens complexes avec les coûts : certains coûts ne créent pas de valeurs (gaspillage, stockage) et il existe des valeurs sans coût (amabilité). La valeur ne peut être traitée par le contrôle de gestion par une mesure comptable. De plus, elle n'est pas divisible en parts imputables à chaque service ou employé : valeur globale. Elle se mesure par la qualité, l'optionalité, les délais, des indicateurs non financiers pour établir un diagnostic (comme un diagnostic de santé)

- Gérer le changement

La performance n'est pas une arrivée définitive, mais un voyage. Au "Changement contrainte" du fait de la concurrence, de l'évolution technologique (R. Smith, Président de GM : « Je ne suis pas un type qui aime changer, mais nous devons changer »), le "Changement objectif" est préférable. C'est une dynamique de progrès continu (le kaizen japonais considère le contentement de soi comme son ennemi mortel) dans laquelle les standards ne sont qu'un point de passage.

Cette philosophie nécessite :

-Un **diagnostic permanent** même sur des micro-innovations : comprendre les causes d'imperfections, de progrès, les liens de causalité. La stabilité équivaut à la stagnation. Le travail doit être créatif et le temps n'est plus essentiel. "Le temps ne fait rien à l'affaire" (Molière). Il faut reconstruire de manière continue la norme de performance.

-la gestion d'un savoir limité et morcelé

L'avenir est incertain (produit nouveau, investissement) et complexe. "Le mieux est l'ennemi du bien" car le temps presse ! Il vaut donc mieux un chiffre imprécis mais pertinent.

Le savoir est redistribué entre plusieurs acteurs de l'entreprise et pas communicable entre eux (trop compliqué ou pas envie). Alors que le manager taylorien contrôlait tout, le manager actuel gère la performance comme un puzzle avec des savoirs formalisés et les jardins secrets de chacun: il oriente les comportements individuels vers des objectifs concertés.

2. Diagnostic et pilotage

Du fait de ces jardins secrets, il n'y a pas de convergence spontanée entre les grands objectifs de l'entreprise et la réalité des comportements, d'où la nécessité d'outils de communication :

-le diagnostic : l'analyse de la situation, des véritables enjeux par rapport à la stratégie : doit être partagé

-le pilotage : consiste à fixer des orientations pertinentes à chacun pour déployer la stratégie sur le terrain : doit être accepté

Le contrôle de gestion est une technique de dialogue qui permet de

-situer la cible (diagnostic)

-apprendre à viser (pilotage)

Mais chaque tireur reste maître de la performance, la cible étant mouvante, avec un besoin permanent de dialogue.

-Le diagnostic : nécessite des outils d'analyse pour voir la totalité des coûts (y compris indirects), comprendre les causes (et pas juste les symptômes dans un langage savant)

-Le pilotage nécessite des outils qui traduisent les grands objectifs de l'organisation en comportements opérationnels, le choix d'indicateurs qui répondent aux objectifs (ils comportent toujours un message sinon sont contre productifs.)

Ces techniques de communication permanente et pertinente sur la performance s'accompagnent d'un nouveau système comptable capable de servir de base à la décision dans un environnement mouvant, orienté vers l'optimisation des coûts et une vision plus globale de l'ensemble de la production prenant mieux en compte les coûts indirects.

C. Pourquoi les activités et les processus?

1. De la gestion hiérarchique à la gestion par les activités et les processus

Les activités sont définies par les verbes d'action qui font la vie de l'entreprise: « négocier un contrat », « traiter des commandes ». Il s'agit de l'ensemble des tâches élémentaires réalisées par un individu, faisant appel à un savoir-faire spécifique, homogène (en termes de coût et de performance), qui fournissent un output à un client interne ou externe, à partir d'un panier d'input (travail, machines, informations). Les activités sont de

tous types : technologiques, administratives. Il s'agit de tous les faires faisant appel à des savoir-faire.

Les processus sont l'ensemble d'activités finalisées en vue d'un objectif global, un output matériel ou immatériel. Ces sont des macrotâches qui nécessitent une combinaison de faires et de savoir faire. Ex: « fabriquer un produit ». Une entreprise peut avoir 100 activités et 20 processus, par exemple. Chaque processus a un output global unique, un client interne ou externe et est transversal à l'organisation hiérarchique et les divisions fonctionnelles de l'entreprise.

La gestion par les activités découle d'une idée simple : **la performance est atteinte par ce qu'on fait**. Les activités, processus et la stratégie sont interdépendants. Le processus est un trait d'union entre les objectifs et le déroulement des activités. On parle d' « organisation horizontale » par opposition à la gestion verticale ou hiérarchique.

Activités versus responsabilité

-**Approche par la responsabilité** : conception hiérarchique. Qui est responsable, rend des comptes? Logique d'amélioration des individus et de récompense/punition.

-**Approche par les activités** : Que fait-on? Comment? C'est un moyen d'identifier le bon interlocuteur. Logique d'apprentissage collectif et d'amélioration des processus.

-**Contrôle de gestion par la responsabilité** : Allocation statique d'enveloppes prédéfinies et contrôle budgétaire de la consommation des ressources, le responsable étant attentif à la maîtrise de ses moyens et pouvoirs. Le système de comptabilité analytique absorbe les coûts indirects.

L'entreprise est une « Machine à allouer et utiliser les ressources ». Les hommes sont détenteurs de ressources, pour lesquelles ils doivent rendre des comptes

-**Contrôle de gestion par les activités** : Le point de départ n'est plus la ressource, mais l'objectif stratégique et la maîtrise dynamique des processus. C'est l'analyse des activités et des facteurs de performance qui détermine l'utilisation rationnelle de la ressource.

L'entreprise est une " Machine à réaliser des objectifs stratégique » Les hommes sont détenteurs de savoirs opérationnels pour faire progresser la performance.

2. L'activité : support de la démarche de performance

- **Les activités sont la base du diagnostic** et de l'analyse car ce sont elles qui génèrent les facteurs de performance et de contre-performance, consomment des ressources, génèrent des coûts.

– **Les activités sont la base du pilotage** car le déploiement de la stratégie dans l'entreprise consiste à orienter l'activité de chacun, c'est à travers cette dernière qu'on obtient des résultats, qu'on met en musique les objectifs.

L'activité est le support "naturel" de la mesure des coûts et de la performance

-**Homogénéité** de l'activité sur les plans des coûts et de la performance : les indicateurs de performance sont des indicateurs d'activité

- **Universalité** du concept d'activité dans l'entreprise : tous les employés «font" quelque chose

- **Robustesse** de l'activité par rapport à une organisation mouvante (gestion de projets, reconfigurations) Nécessité de continuité du contrôle de gestion pour effectuer des comparaisons dans le temps, des prévisions, fournie par les activités et les compétences de base qui sont stables.

- **Cohérence des activités et des savoirs** : L'activité est le lieu naturel de la mise en œuvre de savoirs qui deviennent des savoir-faire, donc le cadre de l'apprentissage et du progrès continu. Lieu de rencontre rare et souhaitée entre l'économique et le social (analyse du travail, planification de la qualification, gestion prévisionnelle de l'emploi) dans l'entreprise.

- **Complémentarité de l'approche par les processus**: planification et coordination : "l'ingénierie des processus" technologiques ou de gestion permet de maximiser la performance des activités interdépendantes dans l'organisation.

Pourquoi n'a-t-on pas adopté plus tôt cette approche? La simplification de la gestion taylorienne était acceptable à l'époque car elle correspondait au fonctionnement de l'économie. De plus, la gestion par les activités nécessite un stockage et un traitement de l'information impossibles à l'ère pré informatique.

D. L'analyse et la description des activités : préalable essentiel de la gestion par les activités

1. L'analyse des activités

L'identification et le découpage des activités constituent une étape cruciale qui structure l'information de gestion pour une période longue. Il s'agit de décrire telles qu'elles sont réellement et non pas telles qu'elles devraient l'être (planification, norme).

Il faut connaître sa destination avant de se lancer sur la route comme le rappelle le chat à Alice au pays des merveilles ! **Les objectifs** définis et futurs de l'entreprise doivent donc être formulés clairement pour opérer des choix entre robustesse, polyvalence et simplicité des activités, et permettre la conduite d'un **projet collectif** (partage du savoir, acceptation du pilotage) qui peut être l'occasion d'échanges fructueux.

-**Recensement des sources d'information** pour gagner du temps et créer une cohérence avec les démarches passées (organigrammes, fiches de poste, découpage budgétaire)

-**Phase d'analyse exhaustive** (200-300 activités) : complémentarité de la démarche « top down » (cohérence autour des enjeux principaux) et de la démarche « bottom up » (connaissance de la réalité du terrain et mobilisation des personnels.)

Outils : Réunions d'explication, interviews, questionnaires, observation d'un service sur une période donnée, autoanalyse (feuille de route), outils de modélisation : diagrammes de flux (matériels et d'information : montrent les liaisons entre activités et processus), dictionnaires d'activité préexistants.

Elaboration d'un modèle cadre des activités autour de 3 trames possibles : l'organisation (méthode acceptée, mais qui ne corrige pas les défauts de l'organisation, pas de liaisons entre activités)/ **le découpage fonctionnel, par métiers** qui peuvent être répartis au sein de plusieurs services (méthode structurée mais complexe, pas de liaisons entre activités)/ **les processus** (méthode la plus difficile mais plus cohérente : structuration autour des outputs stratégiques, met en évidence les relations entre les activités, avec les objectifs, le facteur temps). Il est intéressant de croiser les fonctions (savoir faire) et processus (objectif).

-**Phase de sélection concentration** (50-100 activités). Selon la loi de Pareto (20% des activités sont à l'origine de 80% des dépenses et performances). Percevoir le potentiel de croissance de certaines activités, le poids additionné de certaines activités génériques minimales réparties dans différents services, l'importance du coût mais aussi du temps.

2. La description des activités

Chaque activité est décrite par un nom reconnaissable de tous, un descriptif du « faire », ses

outputs principaux ou secondaires, ses client, l'unité d'oeuvre (unité de mesure quantitative pertinente : exemple: nombre de factures par semaine), ses inputs physiques ou opérationnels (main d'oeuvre, machines, énergie, information, ressources permanentes/ consommables : classification en fonction de la culture de l'entreprise), ses critères de performance (coût, délai, qualité, taux d'erreur : output, taux de panne :input)

Typologie des activités par nature

Conception (étude, ingénierie, organisation) : ont un caractère non répétitif et engendrent un « impact économique externe » en aval

Réalisation : plus répétitives et produisent un output mesurable « impact économique interne »

Maintenance : caractéristiques intermédiaires

Discrétionnaires : activités ponctuelles (acquisition d'un brevet, campagne de pub)

On peut aussi distinguer les activités autonomes ou commandées (type de déclenchement), primaires (dont l'output est directement affecté au produit) ou secondaires (destiné à un autre activité), les processus opérationnels (de courte durée) ou stratégiques.

IIème PARTIE : SYSTEME DE PILOTAGE DES ACTIVITES ; CONCEPTION ET MISE EN PLACE

Une fois les activités décrites, le contrôle de gestion aura pour point de départ le diagnostic qui permettra à l'entreprise de relever ses points forts et ses points faibles en termes de stratégie.

En ce sens, le contrôle de gestion de l'entreprise basé sur les activités et les processus permet selon l'auteur :

- de diagnostiquer et comprendre l'origine de la performance en étudiant précisément les activités.
- de guider les activités selon les objectifs déterminés par la stratégie de l'entreprise.

Le triplet :

- Mesurer (savoir)
- Analyser (comprendre pourquoi l'entreprise est efficace ou ne l'est pas)
- Agir (orienter l'action avec pour finalité l'amélioration des performances)

permet la création de systèmes de pilotage efficaces, le but étant la mise en œuvre de la stratégie de l'entreprise au regard de la compétitivité économique sur le marché.

1^{ère} étape : Mesurer c'est-à-dire identifier les activités critiques, base du diagnostic :

Le diagnostic est un travail qui permet d'identifier les causes de chaque coût. Il consiste à faire une analyse dite causale qui conduit à analyser les enchaînements causes/effets à l'origine des performances constatées.

Selon l'auteur le pilotage de l'organisation doit se faire sur la base de **deux systèmes** : Le système d'analyse et le système de pilotage (voir 3^{ème} étape).

Le système d'analyse constitue donc la première étape puisqu'il fonde le diagnostic.

Philippe LORINO énumère les **quatre caractéristiques** que revêt le système d'analyse:

- « *fidèle aux processus réels et aussi précis que possible* » pour ne pas établir de diagnostics erronés, doit être donc le plus proche de la réalité.
- « *éviter les partis pris a priori* » qui peuvent conduire à « *ignorer des enjeux potentiellement décisifs* »
- « *être relativement exhaustif* » même si cela augmente la complexité du système.
- « *bénéficier d'une relative stabilité dans le temps* » afin de permettre des comparaisons ultérieures et parce que sa « *complexité [...] interdit de le modifier trop souvent* ».

Le pilotage de l'entreprise ne peut se faire qu'à partir de la stratégie définie et mise en œuvre au sein de l'entreprise. On diagnostique la situation à partir de facteurs clés de succès (FCS) définis sous la forme d'objectifs de performance qualifiant les

outputs de l'entreprise. Ils sont employés pour définir et mesurer les objectifs des activités de l'entreprise.

Exemple : délai de recouvrement des paiements

Output → facture encaissée

Objectif de performance → délai d'encaissement après émission.

La méthode d'analyse de la performance par la gestion des activités et processus obéit à l'enchaînement de **quatre phases** :

- Recenser les activités qui participent à l'élaboration de l'output concerné par le facteur clé de succès qui revient à déterminer le processus correspondant.
Pour reprendre l'un des exemples précités, si le FCS est le délai de recouvrement la méthode consiste à identifier toutes les activités déclenchées par une commande et visant à rendre la livraison possible (processus « commande livraison »).
- Déterminer les activités effectives (c'est-à-dire celles qui influent effectivement sur la caractéristique de performance considérée dans le FCS). Dans le cas du délai de recouvrement, toutes les activités qui ont une réelle influence sur le délai global
- Sélectionner parmi les activités effectives celles dont l'influence est la plus forte: les activités critiques : dans notre exemple, celles qui occuperont la plus grande part dans le délai global du recouvrement.
- Enfin, et c'est l'objet de la 2^{ème} étape, analyser la performance liée à chaque activité critique par l'étude des causes et des facteurs (inducteurs de performance) en termes de coût, de délais et de qualité.

2^{ème} étape : Analyser ou comprendre les causes par le biais des inducteurs de performance en posant un diagnostic :

D'après l'auteur, « *les inducteurs de performance d'une activité A sont tous les facteurs qui influent significativement sur une performance de A* ».

Ils doivent être des causes réelles des résultats constatés sur la performance d'une activité et non de simples symptômes.

Leur importance est capitale puisqu'ils servent de base au choix des indicateurs de pilotage. Ainsi sans de bons inducteurs de performance, le « ciblage » n'aura pas été correctement effectué et les conséquences se reflèteront dans le système de pilotage qui s'en trouvera faussé.

L'étude de ces facteurs conditionne la performance des activités critiques puisqu'ils permettent d'identifier les actions à mener pour améliorer cette performance.

Pour la recherche des inducteurs la participation à l'analyse de toutes les fonctions de l'entreprise concernées est primordiale pour **deux raisons** :

- une analyse complète et pertinente de la performante nécessite toutes les compétences.

- pour qu'il n'y ait aucune difficulté au moment de la phase d'action l'analyse des causes doit être partagée par les parties concernées dont on requerra des actions ultérieures.

Une méthode de type arborescent peut permettre l'identification des inducteurs de performance illustrée par l'arbre des causes qui aboutit à rechercher les causes, des causes, des causes, ou à se poser cinq fois de suite la question « pourquoi ? ».

A la base : causes immédiates avec les activités concernées

2nd niveau : les causes des causes immédiates + activités

...

Au sommet de l'arbre on retrouvera les causes premières, les vrais inducteurs de performance et les activités qui y correspondent.

Il convient de noter que l'action sur les causes situées à la base de l'arbre (causes immédiates) permet des résultats limités mais à court terme (rapides). Au contraire, l'action au sommet de l'arbre promet des résultats beaucoup plus importants mais à un terme plus éloigné.

L'étape du diagnostic est terminée. Il convient de mettre en place des indicateurs de pilotage à partir des inducteurs de performance pour achever le déploiement de la stratégie.

3^{ème} étape : Agir à l'aide d'un système des indicateurs de pilotage :

Ici, l'objectif principal est de déboucher sur l'action, grâce aux outils précités. Sans action, les étapes précédentes ne sont que gaspillages de temps, de compétences et d'argent.

D'après Philippe LORINO, le système de pilotage sert donc à « *orienter les comportements individuels ou collectifs dans un sens jugé favorable à l'entreprise et à l'accomplissement de sa stratégie* ». Il doit répondre à **cinq critères** :

- « *très simple* » dans le but d'être facile à utiliser et à modifier.
- « *clair* » c'est-à-dire « *constitué d'indicateurs concrets, parfaitement et aisément compréhensibles par le personnel concerné, et non ambigu* ».
- « *finalisé par la stratégie* » puisque ses indicateurs doivent « *traduire la stratégie au niveau de l'activité* »
- « *évolutif* » c'est-à-dire élaboré afin de « *s'adapter en fonction des changements de circonstances et de stratégie* ».
- « *intégré* », puisque les indicateurs de pilotage doivent être choisis en fonctions des résultats du système d'analyse.

Le système de pilotage est donc constitué d'indicateurs de pilotage destinés au pilotage des activités.

L'indicateur de pilotage sur lequel est axé le système de pilotage s'articule autour d'un objectif et de moyen d'action.

S'agissant de l'objectif celui-ci doit être explicite, chiffré et accepté par les acteurs concernés. Concernant le moyen d'action il doit permettre d'agir sur un phénomène mesuré par un inducteur de performance.

L'indicateur de performance est donc un outil de suivi de déroulement des processus et activités et non de suivi des résultats, il « *guide une action en cours* » c'est pourquoi « *il correspond à un horizon temporel déterminé* »

Certaines règles se doivent d'être respectées afin que le système de pilotage remplisse sa mission :

- Nombre d'indicateur doit être inférieur à cinq ou six
- Pour éviter les conflits d'objectifs des règles de priorités doivent être mises en place.
- Les indicateurs doivent correspondre à des informations facilement disponibles.
- Prévoir une négociation entre les compétences concernées. L'auteur, s'agissant des indicateurs de pilotage parle d'un « *véritable contrat pour l'action* ».
- Enfin, ils doivent être intégrés en système pour garantir leur efficacité avec une double cohérence, cohérence hiérarchique mais aussi cohérence transversale (respect de la logique des processus)

Par ailleurs, le système de pilotage doit répondre à **quatre conditions** pour assurer son succès :

- démarche participative de toutes les compétences nécessaire.
- le « territoire » couvert par le système doit être assez vaste afin d'y inclure tous les inducteurs. (y inclure les bureaux d'études, les fournisseurs...)
- Il ne doit pas y avoir d'automatisme mais plutôt une certaine cohérence entre le pilotage et l'incitation individualisée par la rémunération. A défaut, l'esprit d'équipe pourrait être brisé, et le système mis en place aboutirait à une mauvaise définition des priorités (= manque de pertinence).
- Besoin de cohérence : les objectifs des indicateurs de performance doivent de retrouver dans les documents de planification et dans le budget.

IIIème PARTIE : **GESTION STRATEGIQUE ET PRINCIPES D'APPLICATION** **DE LA GESTION PAR LES ACTIVITES**

La gestion par les activités tend à optimiser les critères de performance identifiant les grandeurs technico-économiques de référence pour mieux orienter la rentabilité de l'entreprise et quantifier ou qualifier la performance industrielle.

Ce mode de gestion dit « ABC » (activity based costing) se base essentiellement sur l'étude des coûts avec la mise en place d'un système d'information spécifique à ces derniers, mais également sur la qualité, ayant également son propre système d'information et la productivité enregistrée dans un système d'information sur les délais.

A ces fins un système de comptabilité spécifique à ce mode de gestion, par activités, doit être mis en place. Cette comptabilité par activités signifie simplement que les dépenses de l'entreprise sont prévues (budget) et saisies (dépenses réelles) sur la base des activités, qui deviennent le principe de découpage des dépenses.

Ce faisant le système comptable de la gestion des coûts par activité permet un contrôle préventif et non plus par inspection comme le fournissent les comptabilités analytiques traditionnelles, en effectuant un contrôle a posteriori des écarts de performance, dit « gestion au rétroviseur ». Ce nouveau système permet de savoir *pourquoi* nous voulons dépenser de l'argent et non plus *sur quoi* nous l'avons dépensé.

Allant à l'encontre des modes de gestion industriels traditionnels, ce mode de gestion a pour but de simplifier, de préciser et d'actualiser le pilotage du système de production de l'entreprise.

A. Gestion stratégique du produit

1. Rationalisation des coûts

Le calcul des coûts des produits répond à deux obligations :

- externe : législation fiscale / réglementation,
- interne : fournir une base à l'analyse stratégique (faire ou acheter, sous-traiter...).

Pour l'analyse stratégique, il est essentiel de disposer de données chiffrées fiables sur les coûts de revient* des différents produits pour que l'entreprise reste compétitive sur un marché.

Avec le poids croissant des coûts indirects* au sein des processus de production, les techniques classiques de calcul des coûts sont de plus en plus imprécises, se basant

essentiellement sur le calcul de coûts complets fixés à partir de ressources directes, et multipliant les risques de subventions croisées*.

Dans une comptabilité par activités, les activités consomment des coûts, et les produits consomment des activités. A chaque produit est attachée une nomenclature d'activités*, qui décrit la manière dont le produit consomme les activités et sert de base de calcul du coût de revient du produit.

2. Le cycle de vie du produit

Les priorités du contrôle de gestion opérationnel traditionnel se font en aval. La première priorité de ce contrôle dans une gestion par les activités doit se faire en amont, c'est-à-dire durant la phase de conception.

En effet les approches traditionnelles tronçonnent le cycle de vie du produit et tentent d'optimiser les phases de manières séparées. De plus elles analysent et contrôlent les dépenses uniquement sur la phase d'exécution, là où la marge d'action est la plus faible. Enfin, dans ce type d'approche, l'entreprise se concentre uniquement sur la phase stable de réalisation, c'est-à-dire après que le produit ait pénétré le marché et avant son déclin, or le cycle de vie des produits a tendance à se raccourcir.

Dans un mode de gestion par les activités le cycle de vie du produit est globalisé. L'analyse des activités permettent de fournir un référentiel commun à toutes les phases du cycle qui, ainsi décloisonnée, vont amener à un pilotage intégré du cycle de vie du produit. Ce pilotage intégré va répondre aux principaux enjeux posés par la gestion de ce cycle :

- fournir une base pour le retour d'expérience,
- maîtriser l'impact économique de la conception sur la réalisation,
- maîtriser les phases transitoires du cycle.

De ce fait ce mode de gestion va permettre une optimisation économique du produit. Le coût estimé* étant ainsi plus précis, comparé au coût cible*, il va entraîner un meilleur pilotage de la phase de conception et de planification du produit. Cette démarche s'oppose à l'approche traditionnelle de la maintenance des coûts : comparer le coût de revient réel du produit à un coût de référence standard.

B. Le pilotage des flux de production

1. Tendrer les flux

La maîtrise des flux est essentielle pour les entreprises. Elle permet de limiter, voir d'éliminer ses stocks et de tendre vers un système de production « juste à temps » à flux tirés permettant une réduction des coûts de stocks persistants.

Le stock est un encours qui a non seulement un coût mais qui révèlent des problèmes (délais, qualité...) et qui occulte la performance. La réduction des stocks en tendant les flux de matière permet donc d'identifier les principaux dysfonctionnements de l'entreprise et de réduire les coûts de la valeur immobilisée. Pour se faire la gestion par l'activité procède ainsi :

- mise en place d'un diagnostic, qui va analyser les obstacles à la tension des flux ;

- mise en place d'un système de pilotage, qui va orienter les comportements vers la levée de ces obstacles.

Le choix des unités d'œuvres* au sein du système de pilotage peut refléter la stratégie de tension des flux ; ce peut être une gestion par les coûts ou par l'unité de cycle.

2. Adaptabilité d'une comptabilité au régime de flux tendus.

Dans un contexte de gestion « juste à temps » la comptabilité doit s'adapter aux impératifs de simplicité, de réactivité et de légèreté.

La tension de flux tend à fondre les opérations dans des processus d'activités continus et à supprimer les lots, ce qui prive la gestion industrielle de sa base d'information traditionnelle par lots et par opérations.

Une gestion par flux tendus va générer une activité par îlots, qui seront définis et délimités avec les activités. L'îlot doit être bien découpé et ne doit pas correspondre à un enchevêtrement d'activités croisées afin de présenter une bonne cohérence en matière de flux dont le comptage se situe en entrée et en sortie de celui-ci. L'îlot va devenir la boîte noire du contrôle car li définit les inducteurs de coûts. Ainsi le seul stock comptabilisé dans ce système de gestion sera l'en-cours de matière.

C. La gestion stratégique de l'investissement

Un projet d'investissement présente des objectifs explicités en aval, tels que la réduction de coûts de production, l'amélioration de la qualité...etc.

Dans les méthodes classiques l'évaluation de l'investissement se limite au champ d'analyse, contrôlé directement par les promoteurs du projet, et ne prend pas en compte les effets *externes* à ce dernier. Ainsi, elles évaluent les investissements par un indicateur financier unique, qui ne fournit qu'une vision partielle de celui-ci ; elles portent sur un scénario de référence précis ne mesurant pas la sensibilité au risque d'écart entre le planifié et le réalisé ; elles tendent à traiter les divers projets isolément sans prendre en compte leur synergie éventuelle et enfin elles oublient de mettre en place les éléments du pilotage opérationnel ultérieur, destinés à s'assurer que les objectifs impartis à l'investissement sont effectivement atteints.

Dans un mode de gestion stratégique par activités les projets d'investissement doivent comporter les quatre étapes suivantes :

- développer des options en trouvant d'autres solutions,
- analyser l'impact des diverses alternatives sur les activités et/ou processus,
- sur la base de ces impacts, analyser la contribution des divers projets à la stratégie,
- mettre en place un système de pilotage de l'investissement cohérent avec les analyses préalables.

Le suivi opérationnel de l'utilisation de l'investissement est essentiel pour assurer un bon retour d'expérience, un pilotage réel par rapport aux objectifs et de responsabiliser les planificateurs. A travers les activités peut ainsi être étudié l'impact sur les processus et les facteurs clés de succès* de la stratégie.

Glossaire :

* **Coût de revient** : Somme des charges supportées par une entreprise pour fabriquer et vendre un produit.

* **Coûts indirects** :
Somme des charges supportées par une entreprise pour fabriquer et vendre un produit.

* **Subvention croisée** :
Phénomène par lequel un produit rentable et un autre non rentable sont analysés dans un même processus de coût ne permettant pas de déterminer leur rentabilité respective.

* **Nomenclature d'activités** :
Fichier qui contient la liste de toutes les activités primaires – directes et indirectes – que requiert la production d'un produit.

* **Coût cible** :
Coût imposé par le marché. Il indique en réalité l'objectif à atteindre.

* **Unité d'œuvre** :
L'unité utilisée pour calculer l'effort nécessaire pour la réalisation d'une tâche d'un projet.

* **Facteurs clés de succès** :
Ce sont des éléments sur lesquels se fondent prioritairement la lutte concurrentielle. Ce sont généralement des critères de performance externes ; par exemple, les délais de livraison d'un bien.

CONCLUSION

La gestion par des activités induit donc des transformations radicales, à la fois difficiles et déterminantes pour le succès de l'entreprise, que sa direction a parfois du mal à accepter.

Cette nouvelle approche permet de passer :

-du financier à l'économique : profitabilité de l'entreprise qui prend aussi appui sur la maîtrise de la qualité, l'innovation, la motivation des personnels.

-de la vérification au diagnostic : Le contrôle de gestion doit viser à reconstruire de manière continue la norme de performance, il se transforme donc en fonction d'investigation, exigeant un esprit curieux, toujours prêt à remettre en cause les idées reçues.

- du contrôle au conseil : Le contrôleur de gestion n'est plus dans une position d'exteriorité et de supériorité, mais remplit désormais une mission de conseil interne. Il est la fonction spécialisée dans l'économique que l'on doit chercher PARTOUT dans tous les processus, dont la performance se construit AVANT la production, jamais contre, mais toujours AVEC.

CRITIQUE

Avantages de l'organisation de l'entreprise en activités et processus :

- On doit à cette approche la **naissance du pilotage, du management de la performance** car auparavant on pratiquait juste la mesure des résultats. Elle permet la compréhension des différents niveaux de performance et détermine ce qui passe réellement au niveau des activités (ateliers, bureaux...) Sur cette base, des comparaisons sont possibles entre les différentes performances (coûts, délais, qualité). La compétitivité de l'entreprise est ainsi favorisée puisqu'il est possible d'isoler les activités créatrices ou non de valeur ajoutée.
- Elle propose une vision plus **transversale et globale de l'entreprise et du produit**, en expliquant pour la première fois que la valeur de ce dernier commence avant sa production, dès la phase de recherche-développement.
- Une autre révolution de cette méthode est la mise en évidence des **inducteurs de coût**, qui permettent en cherchant une causalité d'agir pour **baisser les coûts indirects**, objectif essentiel du contrôle de gestion, contrairement aux répartiteurs de coûts qui prévalaient dans la comptabilité analytique (répartition des coûts indirects entre les produits)
- Enfin, elle implique une démarche participative forte des opérationnels, acteurs de la mise en œuvre du système, et de leurs propres actions, ainsi qu'une nouvelle conception de la GRH. Dans le système classique du contrôle de gestion, on cherchait les coupables d'un dysfonctionnement. Aujourd'hui, on travaille tous ensemble à une activité, en se demandant comment l'améliorer et en favorisant le **travail d'équipe autour d'un objectif commun**.

La méthode ABC est la méthode idéale en théorie **mais elle est compliquée à mettre en place**.

Limites de cette organisation :

Aujourd'hui 3 méthodes principales s'affrontent :

- Méthode classique (que l'auteur appelle taylorienne car y est opposé)
- Gestion par les activités
- Méthode UVA : unité de valeur ajoutée

Dans la majorité des entreprises, on utilise encore la méthode du coût par produit, méthode du coût classique, car on a l'habitude de travailler par produit. La gestion par les activités n'est pas très utilisée, car elle est difficile à appliquer et ne correspond pas à la vision des chefs d'entreprise.

- **Un système complexe, lourd et coûteux**, notamment au regard du matériel incontournable : logiciels informatiques spécifiques, formation du personnel (...)
- Décrire des processus est long, pénible à faire et source d'erreurs. Or, on a besoin d'un système fiable en contrôle de gestion. De plus, car les activités se chevauchent souvent entre elles, consommant les mêmes ressources.
- **Coût excessif en termes de temps** : exigence de participation des parties concernées, explication de la méthode afin d'assurer son effectivité. La gestion par les activités nécessite une forte adhésion de la culture d'entreprise au projet ainsi qu'un soutien considérable de la part de la hiérarchie. Certains disent que cette méthode est juste un moyen de calculer les coûts indirects, mais n'engendre pas un meilleur management car compliquée à mettre en oeuvre.
- Ne s'applique pas à toutes les organisations privées ou publiques. Méthode très industrielle.

Problème de sémantique :

Méthode ABC : tâche élémentaire < processus < activité

Philippe Lorino : activité < processus