



**HAL**  
open science

# DU CONTRÔLE DES COÛTS À LA GESTION DES ACTIVITÉS

Hugues Boisvert

► **To cite this version:**

Hugues Boisvert. DU CONTRÔLE DES COÛTS À LA GESTION DES ACTIVITÉS. Les cadres conceptuels, May 1991, France. pp.cd-rom. hal-00823043

**HAL Id: hal-00823043**

**<https://hal.science/hal-00823043>**

Submitted on 19 Sep 2014

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

# **DU CONTRÔLE DES COÛTS À LA GESTION DES ACTIVITÉS<sup>1</sup>**

HUGUES BOISVERT

École des Hautes Études Commerciales

Montréal

XII<sup>e</sup> congrès AFC

Jouy-en-Josas

23 et 24 mai 1991

## DU CONTRÔLE DES COÛTS À LA GESTION DES ACTIVITÉS

---

Dans le contexte de l'évolution de la comptabilité de gestion, nous cheminons présentement d'une comptabilité des ressources à une comptabilité des activités, et, dans le contexte de l'évolution de la gestion et du contrôle de gestion, nous cheminons du contrôle des coûts à la gestion des activités.

Pour comprendre ce cheminement, nous allons nous intéresser aux causes de l'inadéquation entre la pratique comptable traditionnelle et la gestion moderne et réfléchir aux principes susceptibles de nous mener au renouvellement des pratiques comptables. Nous nous pencherons d'abord sur la vision de l'organisation que nous avons hérité de la fin du 19<sup>e</sup> siècle et ses conséquences: gestion mécaniste, technologie comptable, gestionnaires automates. Nous prendrons conscience entre autres des effets pervers du contrôle des coûts et des erreurs liées à l'interprétation des indicateurs de rentabilité et de rendement. Puis, nous nous inspirerons d'une vision plus juste de l'organisation d'aujourd'hui afin de déterminer les principes susceptibles de doter les entreprises des savoir-faire et de la qualité de vie dont elles ont besoin. Nous nous appuierons sur l'exemple d'entreprises dynamiques. Enfin, nous présenterons notre projet de renouvellement des pratiques de comptabilité et de contrôle de gestion, essentiellement un projet de gestion des activités.

## DU CONTRÔLE DES COÛTS À LA GESTION DES ACTIVITÉS

---

### L'ENVIRONNEMENT, LA GESTION ET LA PRATIQUE COMPTABLE AU 19<sup>e</sup> SIÈCLE

Par rapport à notre environnement actuel, placé sous le signe de la haute technologie, l'environnement des organisations du 19<sup>e</sup> siècle nous paraît stable, accueillant, simple et peu diversifié, quoique quelquefois hostile à l'interne. Il évolue si lentement qu'on peut le considérer comme fixe sur une période donnée. Il est accueillant car les entreprises vendent tout ce qu'elles produisent. La technologie est simple aussi bien que les procédés de transformation. L'entreprise est alors une machine à transformer des matières premières et du travail en produits finis. Le contrôle de gestion se préoccupe essentiellement de l'efficacité de la consommation des matières et de la productivité de la main-d'oeuvre. L'hostilité qui se manifeste quelquefois à l'interne résulte des protestations des employés - qui sont considérés comme des objets - qui renforcent la méfiance, élargissent le fossé entre patrons et employés, et suscitent l'adoption de systèmes de surveillance de plus en plus stricts.

### L'ORGANISATION - MACHINE

À cette époque, l'entreprise est vue comme une machine. Or, la machine n'a pas d'âme ni d'émotion; elle ne réfléchit pas et exécute avec constance des tâches répétitives. Gareth Morgan souligne que cette identification de l'entreprise à la machine nous vient «des théoriciens de

## DU CONTRÔLE DES COÛTS À LA GESTION DES ACTIVITES

---

l'école classique de la gestion, le français Henri Fayol, l'américain F.W. Money et l'anglais Lyndall Urwick<sup>2</sup>.» Elle a été renforcée, poursuit-il, «par Frederic W. Taylor, le pionnier de ce que nous connaissons aujourd'hui sous les noms d'organisation scientifique du travail ou de direction scientifique de l'entreprise<sup>3</sup>.» Cette vision mécaniste de l'organisation ramène la gestion au simple maniement d'une machine: c'est la gestion mécaniste.

### LA GESTION MÉCANISTE

La gestion mécaniste consiste à définir des objectifs, à formuler des stratégies, à choisir des moyens et à instaurer des contrôles pour veiller à ce que les stratégies et moyens choisis soient mis en oeuvre de façon efficiente. L'aspect humain et social de l'organisation est relégué au second plan. La planification se résume à de la programmation et le contrôle, à de la surveillance.

Comme l'indique Philippe Lorino, cette vision mécaniste de la gestion a eu des répercussions importantes sur l'ensemble de la science économique: «Divisibilité des coûts et séparabilité des facteurs de production, réduction unidimensionnelle au scalaire, temps déterministe, information parfaite, stabilité: c'est le modèle du rationalisme mécaniste, celui des animaux-machines cartésiens et des sociétés "technocratiques" de Max Weber, celui de Newton et de Lagrange<sup>4</sup>.»

## DU CONTRÔLE DES COÛTS À LA GESTION DES ACTIVITÉS

---

Elle a aussi influé sur la comptabilité et le contrôle de gestion: la comptabilité de gestion traditionnelle dictant le comportement du gestionnaire comme la technologie, celui de la machine.

### LA TECHNOLOGIE COMPTABLE

L'entreprise peut être considérée comme une machine qui consomme matières premières et main-d'oeuvre directe pour en faire des produits finis, comme un moulin qui transforme des intrants en extrants. Si les intrants doublent, les extrants aussi.

Le rôle du comptable consiste à rapprocher ressources, matières et main-d'oeuvre directe des produits correspondants. Il consiste donc à mettre la transformation intrants-extrants en équations. Ce travail repose sur l'hypothèse que le processus de transformation reste le même sur une période donnée. Ainsi, plus l'environnement est stable, simple et accueillant, mieux le modèle traditionnel traduit la réalité.

## DU CONTRÔLE DES COÛTS À LA GESTION DES ACTIVITÉS

---

### LE CALCUL DU COÛT DE REVIENT

Le coût de revient se résume essentiellement au coût des ressources directes - matières premières et main-d'oeuvre directe - consommées, auquel s'ajoute le coût marginal d'utilisation de la machine, qui correspond aux frais généraux de fabrication imputés. Aujourd'hui, ce coût d'utilisation est souvent plus élevé que celui des ressources directes. La part relative de la vente et de l'administration - traditionnellement exclue du calcul du coût de revient - est également à la hausse. Pour calculer le résultat net par produit, le gestionnaire se contente habituellement de répartir ces frais au prorata des unités vendues, sans les rattacher à tel ou tel produit en particulier. Ce faisant, il les associe au coût de la machine au même titre que les frais généraux de fabrication. Les effets de cette assimilation organisation-machine sur le calcul du coût de revient se traduisent quelquefois en distorsions importantes dans le calcul du coût de revient. Ces distorsions proviennent du fait que l'on impute une part de plus en plus grande des coûts d'après une base qui représente une part de plus en plus restreinte de ces mêmes coûts. Les exemples de distorsions sont nombreux<sup>5</sup>. Cette approche était valable au 19<sup>e</sup> siècle, mais elle est dépassée aujourd'hui. Certes, les frais généraux semblent fixes, indépendants de la quantité de produits finis. Cependant, ils varient bel et bien, mais en fonction de facteurs comme le nombre de modèles, de composants, de réceptions, de livraisons, de mises en course, etc. Il est indispensable de déterminer ces facteurs inducteurs de coûts, pour connaître le véritable coût de revient d'une part, et pour mieux gérer les activités de l'entreprise d'autre part. Il est en

## DU CONTRÔLE DES COÛTS À LA GESTION DES ACTIVITÉS

---

effet indispensable de découvrir la machine. Cette découverte est présentement en cours dans le cadre de la comptabilité par activités<sup>6</sup>.

### LES EFFETS PERVERS DU CONTRÔLE DES COÛTS

Le contrôle des coûts porte les noms de contrôle de l'efficacité, de l'économie et de l'efficacité. Surtout préoccupés de l'impact visible et immédiat de leur intervention sur les coûts, les gestionnaires ont perdu de vue la raison d'être des activités et leur place dans la stratégie globale de l'entreprise. Michel Crozier mentionne que dans certains cas, «les instruments que nous utilisons pour agir sont en même temps des oeillères qui nous empêchent de comprendre ce que nous faisons [...]»<sup>7</sup>.

En ce qui concerne les effets pervers du contrôle des prix - contrôle de l'économie -, les responsables des approvisionnements, pour atteindre leurs objectifs, fixent parfois la norme de départ à un niveau plus élevé et achètent de plusieurs fournisseurs, à des prix différents<sup>8</sup>. Pour le contrôle des quantités consommées - contrôle de l'efficacité - la machine fonctionne bien si les quantités qu'elle consomme restent raisonnablement proches des normes correspondant à un fonctionnement «optimal» théorique. La consommation est alors dite «efficace». Or, les gestionnaires peuvent facilement atteindre les objectifs, mais parfois au détriment de la qualité

## DU CONTRÔLE DES COÛTS À LA GESTION DES ACTIVITÉS

---

des produits et services. De plus, les efficiences locales, c'est-à-dire au niveau des tâches, ne garantissent pas l'efficience globale, c'est-à-dire au niveau de l'organisation; en effet, il n'est pas sûr qu'une entreprise très efficiente pour effectuer des tâches inutiles, soit globalement efficiente. En est-il autrement du contrôle de l'efficacité? Les gestionnaires cherchent toujours à quantifier l'efficacité à l'aide d'un scalaire unique, évacuant ainsi toute la dimension qualitative des objectifs fixés. Or, n'est-ce pas justement le propre de la machine de produire à répétition des extrants de qualité identique? Bien souvent, quand les gestionnaires et la direction de l'entreprise conviennent aussi des mesures à prendre pour atteindre les objectifs, quand ils s'entendent sur des programmes d'activité, leurs décisions paralysent, bloquent l'action: pour le gestionnaire, il est bien plus facile et moins risqué d'exécuter les plans à la lettre que de s'en écarter même si l'environnement indique que cela serait dans l'intérêt de l'entreprise.

En conclusion, pour bien contrôler les coûts, il faut bien connaître les relations entre les ressources utilisées et les résultats obtenus. Or, ces relations sont de plus en plus complexes - elles passent par un réseau d'activités - et trop souvent mal comprises des gestionnaires: la plupart d'entre eux se contentent de réduire les coûts les plus visibles et dont l'impact est le plus immédiat. Et, il en découle des effets inattendus et non désirés, on constate alors que l'organisation ne fonctionne pas comme une machine.

## DU CONTRÔLE DES COÛTS À LA GESTION DES ACTIVITÉS

---

### L'ÉVALUATION DE LA RENTABILITÉ

Dans le contexte de l'évaluation d'un projet d'investissement, des indicateurs résultent d'estimations et d'hypothèses fondées sur le passé. Elles reposent souvent sur les postulats suivants:

1. l'environnement concurrentiel et la perception des clients vont rester stables; ainsi, le statu quo entraînerait des résultats identiques;
2. l'intangible - acquisition d'un savoir-faire, amélioration du bien-être et de la qualité de vie - n'a aucune valeur; ainsi, les acquisitions technologiques sont évaluées uniquement d'après la valeur et le coût des nouveaux produits qu'elles permettent de fabriquer.

Ces postulats reflètent bien l'assimilation organisation-machine tout comme l'analyse coûts-volume-bénéfices. La nouvelle machine peut coûter plus cher à utiliser (coûts fixes plus élevés), tout en étant plus performante (meilleure contribution marginale). Selon K. Larry Hastie<sup>9</sup>, si l'on étudiait les décisions d'investissement dont les résultats se sont révélés décevants, on s'apercevrait probablement que l'utilisation de techniques de calcul plus sophistiquées n'aurait rien changé à la prise de décision. On découvrirait probablement par ailleurs que, dans la

## DU CONTRÔLE DES COÛTS À LA GESTION DES ACTIVITÉS

---

plupart des cas, les hypothèses de départ étaient fausses. Les indicateurs de rentabilité et de rendement peuvent donc induire le gestionnaire en erreur.

### LES GESTIONNAIRES AUTOMATES

L'organisation-machine conduit tout droit à la gestion mécaniste qui, avec la technologie comptable, ramène les gestionnaires au niveau des employés de l'usine de Taylor, celui d'automates agissant dans un environnement simple et statique. Michel Berry écrit: «Les instruments de gestion simplifient le réel, structurent le comportement des agents, engendrent des logiques locales souvent rebelles aux efforts de réforme, régulent les rapports de force, conditionnent la cohérence d'une organisation [...] en imposant aux actions des hommes des lois parfois aussi inflexibles que les machines techniques<sup>10</sup>.»

Avec la technologie comptable, les gestionnaires deviennent en effet des automates qui actionnent des manettes d'après quelques ratios financiers: par exemple, ils approuvent systématiquement les projets d'investissement dont la valeur actuelle nette au taux de 15 % est positive et dont le délai de récupération est inférieur à deux ans; ils arrêtent la fabrication d'un produit dès que sa contribution devient négative, etc. Les dirigeants ajustent régulièrement la machine en modifiant les ratios de base: VAN de 14 % au lieu de 15 %, par exemple. Ils veillent au bon

## DU CONTRÔLE DES COÛTS À LA GESTION DES ACTIVITÉS

---

fonctionnement de la machine à l'aide d'un système de rémunération fondé sur l'observance de normes strictes de comportement.

Jean-François Chanlat écrit: «Dans un monde essentiellement dominé par la raison instrumentale et les catégories économiques, les hommes et les femmes qui peuplent les organisations sont considérés le plus souvent avant tout comme des ressources, c'est-à-dire comme des quantités matérielles dont le rendement doit être satisfaisant au même titre que l'outillage, la machinerie et les matières premières. Associées à l'univers des choses, les personnes employées dans les organisations deviennent ainsi peu à peu elles-mêmes des objets<sup>11</sup>.»

### L'EFFET BOOMERANG

L'environnement organisationnel et le climat social et politique de la fin du 19<sup>e</sup> siècle nous ont légué la gestion mécaniste et la technologie comptable. En retour, la technologie comptable contribue aujourd'hui encore à faire des gestionnaires des automates, et nous incite à voir l'organisation comme une machine: c'est l'effet «boomerang».

## DU CONTRÔLE DES COÛTS À LA GESTION DES ACTIVITÉS

---

Pour le comptable traditionnel,

1. les produits consomment des ressources;
2. les ressources sont des coûts: un kilogramme de matières, c'est un coût; un employé, c'est 8 heures de main-d'oeuvre par jour, donc un coût, etc.;
3. la qualité, c'est l'absence de coûts de la non qualité.

Donc, les produits causent essentiellement des coûts et la poursuite de la qualité équivaut à la minimisation des coûts identifiés à la non qualité. L'état des résultats vient régulièrement souligner que tel montant de frais a généré tel montant de revenus, et les ratios de l'évaluation du rendement indiquent que tel montant de capital investi a généré tel chiffre d'affaires et tel bénéfice.

Pour le comptable traditionnel, le contrôle de gestion se résume à un simple contrôle des coûts et seule la réduction de ces coûts peut améliorer l'efficacité et la productivité. Les techniques d'évaluation de la rentabilité des projets d'investissement tendent à faire rejeter les projets qui n'abaissent pas les coûts.

## DU CONTRÔLE DES COÛTS À LA GESTION DES ACTIVITÉS

---

La technologie comptable incite donc à voir l'organisation comme une machine qui génère des coûts, et les gestionnaires habitués à la mécanique traditionnelle dont le rendement est mesuré en termes de coûts, ont du mal à changer leurs méthodes de travail, d'autant plus qu'elles étaient parfaitement valables autrefois: il leur est difficile d'admettre que le système de coût de revient standard, qui produit chaque semaine des centaines d'écarts détaillés et qui a longtemps été le chien de garde de la machine, est désormais inutile, et freine même le progrès.

### VERS UNE ORGANISATION VIVANTE

Des facteurs conjoncturels de changement - insatisfaction face aux systèmes actuels, mondialisation des marchés, puissance de l'outil informatique, aspirations des employés et nouvelles techniques de gestion - devraient contribuer au renouvellement des pratiques de comptabilité et de contrôle de gestion<sup>12</sup>.

Notre vision de l'organisation influence notre façon de l'analyser et de la contrôler. Si nous concevions les organisations comme des systèmes vivants, cherchant sans cesse à s'adapter à un environnement en perpétuel changement, cette perception influencerait-elle notre conception de la comptabilité et du contrôle de gestion?

## DU CONTRÔLE DES COÛTS À LA GESTION DES ACTIVITÉS

---

Gareth Morgan écrit: «Les problèmes suscités par la vision mécaniste de l'organisation ont amené bon nombre de théoriciens à délaisser la mécanique et à s'inspirer plutôt de la biologie pour réfléchir sur l'organisation. Ce faisant, la théorie de l'organisation est devenue une sorte de biologie dans laquelle les distinctions et les relations entre molécules, cellules, organismes complexes, espèces et écologie sont mises en parallèle avec celles qui existent entre individus, groupes, organisations, populations d'organisations et leur écologie sociale<sup>13</sup>.»

Cette assimilation de l'organisation à un organisme en perpétuelle adaptation, et non plus à une machine vouée uniquement à l'optimisation de rendement dans un environnement fixe, nous amène aux conclusions suivantes:

1. l'environnement n'est ni monolithique ni statique. Il est au contraire varié et dynamique; il évolue constamment. On ne peut donc plus croire à l'existence d'une mécanique optimale, unique et immuable.
2. l'organisation est un système ouvert qui, comme la cellule, doit s'adapter à son environnement pour survivre. L'efficacité organisationnelle ne dépend donc pas seulement de la mécanique interne. Elle repose aussi sur les relations entre l'organisation et son environnement et sur celles des activités de l'organisation entre elles.

## DU CONTRÔLE DES COÛTS À LA GESTION DES ACTIVITÉS

---

3. l'organisation est composée d'individus réunis en groupes et en sous-groupes, et qui ont une vie sociale. Les motivations de l'individu ne reposent pas seulement sur la rémunération; elles relèvent aussi de l'appartenance sociale, de la satisfaction personnelle face à la tâche à accomplir et des possibilités d'épanouissement dans l'entreprise.
4. les organisations se répartissent en familles et espèces qui ont leurs propres règles de fonctionnement. C'est en apprenant à connaître ces classes d'organisations que nous pourrons concevoir des systèmes de comptabilité et de contrôle de gestion bien adaptés à chacune.
5. l'organisation est humaine. La planification et le contrôle consistent donc plus à orienter, à encourager et à motiver qu'à programmer et à surveiller.

Le rendement, la rentabilité, la compétitivité et même la survie de l'organisation dépendent donc de sa capacité à s'adapter à son environnement, donc au changement perpétuel - savoir-faire organisationnel - et de sa santé interne - la qualité de vie dans l'entreprise.

## DU CONTRÔLE DES COÛTS À LA GESTION DES ACTIVITÉS

---

### LE SAVOIR-FAIRE ET LA QUALITÉ DE VIE DANS L'ENTREPRISE

Le savoir-faire organisationnel est la capacité de l'entreprise à structurer ses activités de façon harmonieuse. Dans l'organisation vivante, c'est la capacité des dispositifs organisationnels et technologiques à ajuster les activités en fonction des besoins perçus de l'environnement. Et, compte tenu des multiples dimensions de l'organisation - non seulement économique mais aussi politique, humaine et sociale -, le savoir-faire organisationnel touche également la qualité de vie, l'harmonie entre les individus, l'organisation et l'environnement.

Comme le souligne Philippe Lorino, le savoir-faire organisationnel est devenu un élément-clé de la productivité de l'entreprise: «L'avantage concurrentiel dont bénéficie l'industrie japonaise est essentiellement fondé sur des pratiques socio-organisationnelles: aux mirages des bas salaires, puis des robots nippons succède la fascination pour des savoir-faire d'organisation, comme le kan-ban, la maintenance productive totale ou la qualité totale<sup>14</sup>.»

Si le savoir-faire et la qualité de vie sont si importants aujourd'hui, c'est que les entreprises sont plus grandes et plus complexes qu'au 19<sup>e</sup> siècle. Le savoir-faire de l'entrepreneur, puis de l'entreprise à propriétaire unique - consommant principalement des matières premières et de la main-d'oeuvre directe - semble s'être perdu à mesure que l'entreprise grandissait et devenait plus complexe. Ainsi, il n'est pas impossible que deux entreprises dont les immobilisations sont les

## DU CONTRÔLE DES COÛTS À LA GESTION DES ACTIVITÉS

---

mêmes et qui utilisent les mêmes ressources directes - donc qui ont, à la limite, les mêmes coûts fixes et variables - affichent des productions très différentes, aussi bien en quantité qu'en qualité.

À l'issue d'une étude portant sur plusieurs entreprises américaines, Arnold Judson affirme que le problème de la productivité est un problème d'organisation, donc de gestion<sup>15</sup>. D'autre part, l'analyse de la productivité selon l'approche traditionnelle mécaniste débouche sur un paradoxe: Wickham Skinner affirme ainsi que «plus on recherche la productivité, plus elle devient insaisissable. L'obsession de la réduction des coûts entraîne un rétrécissement du champ de vision et un effet de ricochet à l'intérieur de l'entreprise qui travaille contre le dessein poursuivi<sup>16</sup>.» Rensis Likert et Stanley Seashore suggèrent aussi que plus on essaie d'améliorer la productivité, moins on est productif<sup>17</sup>.

Aujourd'hui, l'efficience de l'utilisation des ressources directes ne suffit plus à expliquer la productivité. La comptabilité de gestion ne peut donc plus se résumer à la seule comptabilité des ressources. Nous avons maintenant besoin d'une comptabilité des activités de l'organisation, qui tienne compte de ses multiples dimensions. Nous avons également besoin d'un système de contrôle cohérent par rapport à ces multiples dimensions, en particulier humaine et sociale.

## DU CONTRÔLE DES COÛTS À LA GESTION DES ACTIVITÉS

---

### L'EXEMPLE DES ENTREPRISE DYNAMIQUES

Quels sont les facteurs-clés de succès des entreprises d'aujourd'hui? Quelle est leur recette? Quel est leur secret? Quelle part de leur réussite peut-on attribuer à leur système de comptabilité et de contrôle de gestion?

Certes, nous n'avons pas encore la réponse à toutes ces questions; mais il nous semble important de les garder présentes à l'esprit pour l'étude de ces neuf observations sur le savoir-faire et la qualité de vie dans l'entreprise.

1. «[...] les gains de productivité ne résultent pas d'une dynamique centrée sur la parcellisation du travail et sa répétitivité, la grande série et la recherche des économies d'échelle, mais sur un triptyque: réagrégation des tâches, multi-fonctionnalité, et construction des économies d'envergure au sein des économies d'échelle<sup>18</sup>.»

Cette observation de Benjamin Coriat suggère qu'il faut cesser de fragmenter les processus en tâches, et qu'il est inutile d'essayer d'en contrôler l'efficacité. La mesure scientifique du travail irait-elle à l'encontre de la productivité? Il semble en effet qu'il faut plutôt s'intéresser maintenant à la flexibilité, la multi-fonctionnalité et les économies d'envergure. Il convient alors d'attirer l'attention des gestionnaires sur les relations entre les activités, plutôt que sur les coûts.

## DU CONTRÔLE DES COÛTS À LA GESTION DES ACTIVITÉS

---

Les observations suivantes s'inspirent notamment de deux articles, l'un de Robert Cole<sup>19</sup> et l'autre de Toshiro Hiromoto<sup>20</sup>.

2. Les organisations les plus dynamiques déterminent leurs objectifs de coût en fonction du marché, selon la technique du coût de revient cible, plutôt qu'en fonction d'une norme établie par les ingénieurs.

La technique traditionnelle qui consiste à fixer le prix de vente selon le coût complet et à établir les objectifs de coût d'après les devis des ingénieurs industriels a longtemps réussi aux entreprises en situation de monopole ou de quasi-monopole, en particulier les entreprises américaines après la deuxième guerre mondiale, car elles devaient satisfaire seules les besoins apparemment illimités du marché. Par contre, les entreprises qui se lancent à l'assaut d'un marché déjà occupé doivent se fixer une cible externe pour survivre. Elles doivent rester bien à l'écoute du marché et le suivre, ce qui est aussi une forme d'adaptation à l'environnement externe.

3. Les organisations qui réussissent semblent être celles qui améliorent constamment leur position par rapport aux concurrents - en réduisant leur coûts et en offrant une valeur plus grande aux yeux des clients - alors que pour les autres, la recherche des gains de

## DU CONTRÔLE DES COÛTS À LA GESTION DES ACTIVITÉS

---

productivité se traduit toujours par un renforcement et une sophistication de la surveillance des employés.

4. Les organisations qui réussissent semblent miser davantage que les autres sur les capacités intellectuelles de leurs employés. Benjamin Coriat parle ainsi de l'«intellectualisation des cols bleus et de leur travail<sup>21</sup>.»

L'information relative à leur travail est enregistrée, traitée et analysée par le système d'information, et leur est directement transmise. Par contre, avec les systèmes traditionnels, elle est acheminée aux cadres qui l'«épurent» avant de la faire parvenir aux échelons inférieurs. Le système traditionnel est donc directif plutôt que participatif car les cadres supérieurs dictent aux gestionnaires de niveau inférieur ce qu'ils doivent faire, et ainsi de suite jusqu'aux employés du bas de l'échelle, réduits au rôle de simples exécutants.

5. Les organisations qui réussissent semblent avoir une vision plus proactive du contrôle de gestion; les systèmes servent en effet plus à lire l'environnement externe qu'à surveiller le passé.

## DU CONTRÔLE DES COÛTS À LA GESTION DES ACTIVITÉS

---

Les indicateurs - par exemple un taux d'imputation des frais généraux de fabrication en fonction des heures de main-d'oeuvre directe - sont utilisés pour orienter le futur - par exemple pour réduire le nombre d'heures de main-d'oeuvre directe, et non pour surveiller les dépassements de la norme de frais généraux de fabrication par heure de main-d'oeuvre directe.

6. Les organisations qui réussissent utilisent davantage d'indicateurs non financiers correspondant bien aux préoccupations des utilisateurs: pourcentage de rejets, délai, nombre de composants, etc.

Ainsi, les utilisateurs comprennent et interprètent mieux les indicateurs, et leur font plus confiance qu'aux indicateurs strictement financiers des systèmes traditionnels.

7. Dans les entreprises qui réussissent, l'information monte de la base vers la haute direction, par exemple par le biais des cercles de qualité. Les employés interprètent les résultats et en informent le niveau supérieur.

Dans les organisations traditionnelles, les exigences des actionnaires qui représentent une menace pour la Direction sont exprimées sous forme d'indicateurs financiers, traduits en d'autres indicateurs financiers plus fins, et transmis jusqu'aux contremaîtres. Les

données constatées par le système comptable sont acheminées du haut vers le bas, et amputées à chaque étape.

8. Les systèmes d'information des organisations qui réussissent semblent être plus sélectifs. Ils témoignent d'une volonté d'orienter l'action en fonction de priorités bien établies et sont conçus en fonction des priorités du moment, toujours susceptibles d'adaptation.

À l'inverse, les systèmes traditionnels accumulent toute l'information disponible, de crainte de laisser de côté une donnée qui pourrait se révéler utile. Notons que ces systèmes sélectifs sont conçus en collaboration avec les cadres qui connaissent le mieux les processus et interviennent directement dans la gestion opérationnelle. Par contre, la plupart des systèmes traditionnels ont été construits «hors contexte», et souvent pour satisfaire des cadres formés uniquement au droit et à l'administration et ignorant, de ce fait, les processus de fabrication et la gestion des opérations. Ces gestionnaires se rassurent en pensant qu'ils détiennent toute l'information disponible.

9. Plusieurs autres facteurs caractérisent aussi les entreprises, notamment le climat de confiance, la qualité de la collaboration, les luttes de pouvoir, la culture et la structure organisationnelles.

## DU CONTRÔLE DES COÛTS À LA GESTION DES ACTIVITÉS

---

Mais s'agit-il de causes ou de conséquences des systèmes d'information et de contrôle de gestion?

Donc, pour apprendre à s'adapter à leur environnement, il semble bien que les entreprises doivent se mettre à «penser à l'envers<sup>22</sup>», comme le suggère Benjamin Coriat - nous avons résumé au tableau 1 ce que signifie «penser à l'envers - à abandonner leurs systèmes de détection et de surveillance au profit de systèmes d'orientation et de motivation, et à cesser d'agir comme si l'environnement était fixe - car il est en perpétuel changement. Les entreprises doivent donc apprendre à viser une cible mouvante et ne plus chercher à atteindre un point, mais plutôt à suivre une direction. Enfin, elles doivent mettre à profit la «matière grise» de leurs employés, promouvoir la réflexion et la créativité plutôt que de tout miser sur les capacités physiques des individus. Elles doivent cesser de contrôler les coûts et apprendre à gérer les activités.

## DU CONTROLE DES COÛTS A LA GESTION DES ACTIVITES

---

TABLEAU 1  
LE CONTRÔLE DE GESTION RENOUVELÉE

### APPROCHE TRADITIONNELLE

Surveiller  
Programmer  
Méfiance  
A posteriori  
Rétroactif  
Employés  
Subalternes  
Directif  
Flux descendant  
Exhaustif  
Indicateurs financiers  
Conserver les acquis  
Standards  
Système fermé  
Activités de transformation  
Richesse consommée  
Résultats

### APPROCHE MODERNE

Motiver  
Orienter  
Confiance  
A priori  
Proactif  
Professionnels  
Collègues  
Participatif  
Flux ascendant  
Sélectif  
Indicateurs physiques  
Gagner du terrain  
Cibles du marché  
Système ouvert  
Activités cycle de vie  
Richesse produite  
Facteurs inducteurs

## DU CONTRÔLE DES COÛTS À LA GESTION DES ACTIVITÉS

---

### LA GESTION DES ACTIVITÉS

«Gérez les activités, non les coûts<sup>23</sup>.» Mais, que signifie l'expression *gérer les activités*? Et que devient le contrôle de gestion dans une perspective de *gestion des activités*?

La gestion des activités consiste à créer des savoir-faire nouveaux, à les mettre en oeuvre, à exercer les activités qui en découlent et à les adapter continuellement en fonction de l'évolution de l'environnement de l'organisation avec un objectif de qualité totale, c'est-à-dire en vue d'offrir aux clients des produits «aux niveaux de qualité exigés (Q), en quantité désirée (ou volume V), en respectant les délais de fabrication et de livraison demandés, donc à temps (T), livrés au lieu voulu (L), et le tout au moindre coût (C), pour l'entreprise<sup>24</sup>.»

Nous nous sommes éloignés de l'unique objectif de réduction des coûts associé au contrôle des coûts. Contrôler les coûts, c'est comme vouloir diriger un chien en le tenant par la queue au lieu de l'attirer avec un os. Les coûts suivent les activités, ils sont, comme la valeur créée, une conséquence des activités. Gérer les coûts c'est donc vouloir s'attaquer aux conséquences des problèmes plutôt qu'aux problèmes eux-mêmes; c'est aborder les mauvaises questions.

La gestion des activités en termes de QVTLC peut s'appuyer, en partie du moins, sur la comptabilité par activités et l'analyse des activités. La comptabilité par activités détermine les

## DU CONTROLE DES COUTS A LA GESTION DES ACTIVITES

---

facteurs qui causent les coûts. Elle définit donc les facteurs de rentabilité dans l'entreprise. Elle propose une perspective nouvelle sur l'organisation, l'entreprise est désormais considérée comme un ensemble d'activités consommatrices de ressources dont l'objectif ultime est l'obtention d'un produit. L'analyse des activités<sup>25</sup> permet d'élaborer des méthodes pour réduire l'importance relative des activités qui n'ajoutent pas de valeur aux produits. Certaines peuvent être mises en oeuvre. Elle permet de déterminer, tout comme la comptabilité par activités d'ailleurs, des indicateurs opérationnels qui aident les gestionnaires à atteindre de meilleurs niveaux d'efficacité et d'efficience.

Mais, la gestion des activités doit idéalement, reposer sur une véritable comptabilité des activités qui doit reposer elle-même sur deux catégories d'information:

1. la richesse consommée par les activités, mesurée par le coût des ressources utilisées;
2. la richesse produite par les activités, mesurée par la valeur qu'ajoutent les activités au produit.

Comment définir et mesurer la richesse consommée et la richesse produite? La richesse consommée se résume-t-elle au coût des ressources qui incombe à l'entreprise, ou recouvre-t-elle aussi des coûts sociaux et environnementaux? La richesse produite est-elle la somme des coûts

## DU CONTRÔLE DES COÛTS À LA GESTION DES ACTIVITÉS

---

encourus ou le prix payé par le client? Comment mesurer la richesse produite par plusieurs activités combinées? Comment mesurer l'apport d'activités, qui contribuent à l'acquisition de nouveaux savoir-faire et à l'amélioration de la qualité de vie?<sup>26</sup>

Ces questions, toutes complexes, laissent à penser que plusieurs systèmes de comptabilité des activités distincts pourraient coexister, caractérisés chacun par leur définition et leur méthode de mesure des richesses consommée et produite. Tous ces systèmes partagent néanmoins ces trois fonctions fondamentales:

1. comptabilisation du coût des activités - la richesse consommée par les activités;
2. comptabilisation de la valeur créée par les activités - la richesse produite par les activités;
3. rapprochement, pour chaque activité, de la valeur produite et des coûts encourus.

### UN MODÈLE DE COMPTABILITÉ DES ACTIVITÉS

En guise de conclusion, je vous propose un modèle de comptabilité des activités, illustré à la figure 1. Il est basé sur le principe suivant qui comporte trois volets:

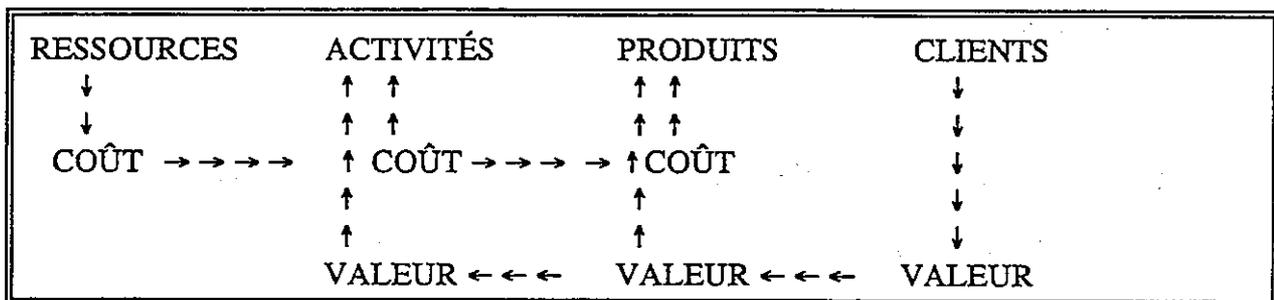
1.
  - a. les activités consomment des ressources,
  - b. les produits consomment les activités,
  - c. les clients consomment les produits;
  
2.
  - a. l'utilisation des ressources génère des coûts,
  - b. qui sont affectés aux activités,
  - c. et ensuite répartis aux produits;
  
3.
  - a. les clients attribuent une valeur aux produits,
  - b. qui leur est affectée à rebours,
  - c. et à laquelle contribue ou non chacune des activités.

# DU CONTRÔLE DES COÛTS À LA GESTION DES ACTIVITÉS

---

FIGURE 1

MODÈLE DE COMPTABILITÉ DES ACTIVITÉS



## DU CONTRÔLE DES COÛTS À LA GESTION DES ACTIVITES

---

Nous pouvons le considérer comme un système de comptabilité par activités, enrichi des éléments suivants:

1. prise en compte d'activités qui sont exercées par des fournisseurs ou des clients mais qui peuvent influencer sur les coûts et la valeur des produits;
2. instauration de deux catégories d'activités qui sont exercées par des fournisseurs ou des clients mais qui peuvent influencer sur les coûts et la valeur des produits;
3. appréciation de la valeur des produits en fonction d'un produit de référence;
4. détermination des principaux facteurs inducteurs de valeur.

Pierre Mévellec a écrit à propos du déplacement d'un contrôle a posteriori vers un contrôle immédiat à l'aide de la comptabilité par activités: «Il y a là le ferment d'une révolution culturelle majeure du point de vue de la gestion des entreprises<sup>27</sup>». La gestion des activités pourrait être la concrétisation de cette révolution. Car de plus, celle-ci tient compte non seulement des ressources consommées, mais aussi de la valeur créée par les activités, non seulement des activités internes à l'entreprise mais également des activités des clients et des fournisseurs dans l'analyse de la chaîne d'activités créatrices de valeur<sup>28</sup>. Dans ce contexte, le contrôle de gestion

## DU CONTRÔLE DES COÛTS À LA GESTION DES ACTIVITÉS

---

devient véritablement un outil d'information et d'orientation plutôt qu'un outil d'évaluation et de surveillance.

## DU CONTRÔLE DES COÛTS À LA GESTION DES ACTIVITES

---

### NOTES

1. Les idées développées dans ce texte sont étoffées dans un livre «Le contrôle de gestion, vers une approche renouvelée» à paraître à l'été 1991 aux Éditions du Nouveau Pédagogique inc. (ERPI), Montréal.
2. MORGAN, Gareth. *Images de l'organisation*, Les Presses de l'Université Laval, Éditions Eska, 1989, p. 17.
3. MORGAN, Gareth. *Ibid.*, p. 21.
4. LORINO, Philippe. *L'économiste et le manager*, Éditions La Découverte, Paris, 1989, p. 65.
5. Plusieurs articles font état de distorsions causées par l'imputation. Plusieurs cas développés à la Harvard Business School illustrent les distorsions causées par l'imputation.
6. Un des objectifs de la comptabilité par activités ou basée sur les activités est de déterminer les véritables facteurs inducteurs de coût.
7. CROZIER, Michel. *L'acteur et le système*, Édition du Seuil, 1977.
8. BERRY, Michel. *Une technologie invisible? L'impact des instruments de gestion sur l'évolution des systèmes humains*, Centre de recherche en gestion, École Polytechnique, juin 1983.
9. HASTIE, K. Larry. «One Businessman's View of Capital Budgeting», *Financial Management*, Winter 1974.
10. BERRY, Michel. *Op cité*, p. 61.
11. CHANLAT, Jean-François. *L'individu dans l'organisation, les dimensions oubliées*, Les Presses de l'Université Laval, Éditions Eska, 1990, p. 6.
12. BOISVERT, Hugues. «Le renouvellement de la comptabilité de gestion», *Gestion, revue internationale de gestion*, février 1989, p. 23-30.
13. BOISVERT, Hugues. «Le renouvellement de la comptabilité de gestion», *Gestion, revue internationale de gestion*, février 1989, p.23-30.
14. GARETH, Morgan. *Op. cité*, p. 34.

## DU CONTRÔLE DES COÛTS À LA GESTION DES ACTIVITÉS

---

15. JUDSON, Arnold. «L'embarassante vérité à propos de la productivité», *Harvard L'Expansion*, hiver 1982-1983, p. 32-37.
16. SKINNER, Wickham. «Le paradoxe de la productivité», *Harvard-L'Expansion*, automne 1987, p. 31.
17. LIKERT, Rensis et SEASHORE, Stanley. «Dynamique du contrôle des coûts», *Harvard-L'Expansion*, hiver 1976-1977, p. 96-107.
18. CORIAT, Benjamin. *Penser à l'envers*, Christian Bourgeois éditeur, 1991, p. 100.
19. COLE, Robert E. «Les Japonais et l'information», *Harvard-L'Expansion*, hiver 1986-1987, p. 48-60.
20. HIROMOTO, Toshiro. «Le contrôle de gestion japonais», *Harvard-L'Expansion*, printemps 1989, p. 104-109.
21. CORIAT, B. Op cité, p. 95.
22. C'est le titre du livre de Benjamin Coriat, déjà cité.
23. JOHNSON, H. Thomas. «Activity-Based Information: A Blueprint for World-Class Management Accounting», *Management accounting*, June 1988, p. 23-30.
24. NOLLET, Jean, KÉLADA, Joseph, DIORIO, Mattio. «La gestion des opérations et de la production, une approche systémique», Gaëtan Morin, éditeur, 1986, p. 11.
25. Un texte tout à fait intéressant sur le sujet est celui de O'Brien, Thomas. «Improving Performance Activity through Activity Analysis» document présenté au Third Annual Management Accounting Symposium, Californie, mars 1989.
26. Une avenue intéressante pour évaluer la valeur est celle qui est suggérée par John L. Forbis et Nitin T. Mehta, «Value-Based Strategies for Industrial Products», *Business Horizons*, May 1981, p. 32-42.
27. MÉVELLEC, Pierre. *La comptabilité à base d'activités*, texte à paraître, p. 44.
28. Le concept de la chaîne d'activités créatrices de valeur a été développé par Michael Porter dans son livre *L'avantage concurrentiel*, Interéditions, 1986.