



HAL
open science

**Le jour où le Contrôle de Gestion intègre
l'Accountability...Analyse de cas de mise en place d'un
système de gestion des coûts à base de processus comme
point d'entrée pour instaurer une démarche Qualité,
puis RSE.**

Rima Ayoub

► **To cite this version:**

Rima Ayoub. Le jour où le Contrôle de Gestion intègre l'Accountability...Analyse de cas de mise en place d'un système de gestion des coûts à base de processus comme point d'entrée pour instaurer une démarche Qualité, puis RSE.. Accountability, Responsabilités et Comptabilités, May 2017, Poitier, France. pp.cd-rom. hal-01907508

HAL Id: hal-01907508

<https://hal.science/hal-01907508>

Submitted on 29 Oct 2018

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.

Le jour où le Contrôle de Gestion intègre l'Accountability...Analyse de cas de mise en place d'un système de gestion des coûts à base de processus comme point d'entrée pour instaurer une démarche Qualité, puis RSE.

Rima AYOUB

Mots clés : Performance, outil de gestion, Processus, dialogue.

Résumé

Ce papier s'intéresse aux liens existants et potentiels entre le contrôle de gestion et d'autres systèmes de pilotage de la performance, particulièrement la Qualité (système de management) et la RSE. Aujourd'hui rares sont les entreprises ayant saisi l'occasion d'intégrer d'autres expressions de performance que la performance financière dans leurs réflexions sur l'efficacité de leur gouvernance et sur l'évaluation des dirigeants et des cadres. Cela passe, par exemple, par l'intégration dans les missions du contrôle de gestion, des préoccupations de sécurité, d'ergonomie, de santé, de société et environnementales. Il convient ainsi de prévenir et/ou transformer en dialogue les contradictions inhérentes à la cohabitation des différentes expressions de performance ; celles-ci étant initiées par des parties prenantes qui ont des visions, des représentations, des perceptions, des attentes diverses. Pour ce faire, nous proposons de précéder la réflexion sur le dialogue par une réflexion sur l'ingénierie des systèmes de pilotage de performance qui dialoguent. Ce faisant, nous montrons que la mise en place d'un système de gestion des coûts peut être une porte d'entrée efficace pour instaurer et adopter une démarche Qualité, puis RSE.

Introduction

Cette étude porte sur les conditions de pilotage de la performance dans un contexte de prolifération d'outils de gestion. En effet, afin d'assurer le contrôle de ses performances, chaque fonction de l'entreprise a développé ses propres outils et méthodes de gestion, au risque de créer **un manque de cohérence globale**, et de placer les managers dans une position très difficile, marquée par de multiples contradictions qu'ils ont beaucoup de mal à gérer (Detchessahar et Journée, 2007). Face à ce mouvement, des démarches transversales ont été conçues. Il s'agit en particulier des démarches qualité et du contrôle de gestion (*Activity Based Costing – Mévellec, 2005*), toutes deux fondées **sur le concept de processus**.

Sur le plan théorique, il manque un examen des précisions des conditions et des modalités de mise en œuvre d'un pilotage transversal de la performance à partir de l'une ou l'autre des ces deux démarches à base de processus. L'objectif est de garantir l'unicité du référentiel de gestion (processus) permettant le dialogue entre les deux démarches tout en respectant leurs identités et leurs missions ; et ce quel que soit l'ordre dans lequel elles ont été engagées. Cela rejoint la question plus large de l'articulation des différents outils de gestion qui se multiplient dans les organisations contemporaines et rend problématique l'atteinte des objectifs qui leur sont assignés (Detchessahar et Journé, 2007).

La confrontation qui constitue un des freins de l'évolution de chacun des systèmes (systèmes de coûts et système de management) est due à « la complexité des relations à maintenir entre des programmes multiples et indépendants » (P. Mévellec, 2005).

Ce qui est à éclairer sont les synergies liées au partage des processus par les deux démarches contribuant au pilotage de la performance. Ce sont en particulier des éléments théoriques sur le lien entre les informations issues du contrôle de gestion et le processus de prise de décision managériale (système de management) impliquant une panoplie de parties prenantes et permettant d'aboutir aux résultats qu'elles espèrent. Ce cadre théorique permettra ensuite d'identifier les facteurs qui entravent le déploiement des démarches de qualité.

Nous nous intéressons ici à une approche normative, proposée par une société éditrice de logiciels, qui a pour ambition de faire converger les dimensions du contrôle de gestion, de la qualité puis de la RSE à travers une analyse des processus.

Nous regardons comment cette convergence a été tentée dans deux organisations aux caractéristiques différentes, avec des contrastes tant sur la mise en œuvre que sur les résultats obtenus, mais à partir d'un substrat technique identique (modèle à base d'activités et de processus).

A partir de deux études de cas dans des organisations qui ont fait appel au même éditeur de logiciel, et qui concernent le déploiement de démarches Qualité et de RSE dans deux organisations, nous décrivons comment l'approche par les processus a permis de concilier les deux systèmes dans un cas et pourquoi elle n'a pas abouti à cette fin dans un autre cas. Cela nous amène à s'interroger sur les modalités d'intégrer la RSE dans ce projet de conciliation.

Ce faisant nous étudions le contexte de ces déploiements à savoir, la culture de l'organisation, les principes sous-jacents aux pratiques, les questions de pouvoir et de jeux d'acteur, les responsabilités, l'apprentissage organisationnel, etc. L'analyse des deux terrains VERA et NA montre que l'outillage apporté par le contrôle de gestion est un moyen efficace pour assurer le déploiement des démarches et pour favoriser le dialogue entre elles, dans une optique d'amélioration de la performance.

Nous utilisons l'expression « système de management » telle qu'elle est utilisée par les acteurs du terrain. Elle vient remplacer celle de « management de la qualité » et circonscrit une démarche de performance globale, à la place de la « qualité intégrée».

Nous reviendrons d'abord sur la question du dialogue entre les deux systèmes. Nous appréhenderons ensuite l'ouverture de chacun des systèmes, dans la littérature. Ensuite, nous présenterons les choix méthodologiques avant de présenter et de discuter les résultats obtenus.

1. Trajectoire de la convergence entre le contrôle de gestion et le management de la qualité: le maillon faible.

Le contrôle de gestion est défini ici comme système de pilotage de la performance (Mévellec et Meyssonier, 2016). Ainsi, il apporte les informations nécessaires aux prises de décisions stratégiques liées, entre autres, à la démarche de performance globale attribuée au système de management de la qualité. Dans cette lignée, plus les informations fournies sont pertinentes, plus les décisions le seront au regard de l'intérêt des parties prenantes. Par conséquent, les décisions pertinentes se déploient en actions permettant de concrétiser les résultats attendus ou espérés. Le périmètre choisi dans cette étude est celui de la gestion des coûts selon une approche par les activités et les processus (Mévellec, 2005).

1.1 Enjeux de la convergence

La revue de la littérature liée à la gestion des coûts selon l'approche par les activités et les processus nous permet de tracer une trajectoire de convergence avec les systèmes de management de la qualité. Nous analysons cette trajectoire à la fois sous un angle de vue performatif (avec un focus sur l'activité des acteurs) et instrumental (centré sur les processus et les modèles). Deux principaux enjeux liés à cette convergence sont identifiés :

- le premier est celui du dialogue efficace : un dialogue est naturellement présumé comporter un langage et engager deux parties. Celles-ci, sont souvent différentes en termes de visions de l'environnement, de pratiques, de finalités, de missions, etc. au risque d'entrer dans le conflit et les jeux de pouvoir (Crozier et Friedberg, 1977).

L'efficacité du dialogue consiste à reconnaître ces différences et permettre aux deux interlocuteurs de discuter et de coopérer, tout en se référant à un même langage partagé (lu, compris et échangé) par ces derniers. Ainsi, il constitue une référence concrète à laquelle les parties se rapportent d'une manière équivalente. Par conséquent, les éventuels conflits seront canalisés et le dialogue sera orienté vers des finalités stratégiques communes. Cela pallie le risque de glissement des deux systèmes vers des conflits liés aux stratégies individuelles des acteurs.

- Le deuxième enjeu est la contribution au pilotage de la performance globale, au travers de la contribution à trois volets: le diagnostic, les décisions et l'action.

Le premier volet concerne le diagnostic de l'environnement interne et externe de l'entreprise.

Le deuxième volet a trait aux prises de décisions quant au développement de l'entreprise, de ses produits, services et marchés.

A ce titre, le contrôle de gestion fournit les informations fiables et nécessaires regardant les ressources de l'entreprise, les objets de coûts pertinents¹ à considérer dans l'analyse de la rentabilité ou au regard de toute autre question que se pose la Direction. Quant au système Qualité, il fournit des informations concernant les exigences des clients, les attributs de valeur à prendre en compte dans l'analyse de la valeur produite par les activités et les processus. Il s'ensuit une exploitation de ces données pour des prises de décision.

Enfin, le troisième volet porte sur le déploiement des stratégies dans l'action. Il s'agit du rôle de chacun des deux systèmes dans le déploiement de la stratégie.

Une convergence efficace des deux systèmes doit mettre à profit ces contributions de natures différentes, en mettant en évidence et en évacuant toutes les sources de contradiction et de redondances.

1.2. La question du dialogue entre les deux systèmes dans la littérature...

De nombreux auteurs se sont intéressés à la question, sous différents angles. Nous structurons ces travaux selon trois phases : d'interrogations, de vulgarisation et d'industrialisation.

Les années 90 témoignent d'une vague **d'interrogations** au sujet des éléments matérialisant ce dialogue, ses enjeux, ses avantages, etc. Cette phase permet de rendre compte de la nécessité de la convergence des deux systèmes autour d'éléments communs.

Cette vague d'interrogations sera suivie par une **période de vulgarisation** de la problématique et de l'affinement des questions autour d'elle. Au-delà de la nécessité, il s'agit d'une volonté d'agir dans la perspective d'optimisation de cette convergence. Nous citons quelques exemples de travaux de cette période:

- Steimer T. E., **1990** « Activity-Based Accounting For Total Quality », Management Accounting.
- Cooper R. and Kaplan R.S. « The Current Status of Activity-Based Costing : an interview. Where is ABC on the path to total implementation? » Management Accounting, September **1991**.
- Atkinson, Hamburg et Ittner, Linking Quality to Profits: Quality Based Cost Management, ASQC Quality Press. Institute of Management Accountants (**1994**).
- Carlson D. & Young S.M. , Activity Based TQM at American Express, Journal Of Cost Management, Warren, Gorham & Lamont, Spring,1991 p 48-58.
- Harrington H.J., Journal Of Cost Management, Warren, Gorham, & Lamont, "Process Breakthrough: Business Process Improvement" Volume 7, No. 3, Summer, **1993**
- Lawson, R. A., "Beyond ABC: Process-Based Costing", Journal Of Cost Management, Warren, Gorham, & Lamont, Vol.8, No. 3, Fall, **1994**
- Pryor, T. & Sahm, J., Using Activity Based Management for Continuous Improvement, 1993.
- TYSON T. **1987** "quality & profitability".
- STEIMER T., **1990** "Activity-Based Accounting for Total Quality".
- Thomas, Michael F. and James T. Mackey, "**Activity-Based Cost Variances For Just-In-Times**", Management Accounting, April **1994**.

¹ Ces objets de coûts peuvent porter sur des produits, des clients, sur les deux simultanément, ou sur autre objet et non pas sur les produits vendus uniquement.

-Turney P.B.B., **"Beyond TQM With Workforce Activity-Based Management"**, Management Accounting, September 1993.

-Turney P.B.B. and Alan J. Stratton, **"Using ABC to Support Continuous Improvement"**, Management Accounting, September 1992.

-Warren, G. & Lamont W., "Return on Investment Through the Cost of Quality", Ostrenga, Journal Of Cost Management, Volume 5, No. 2, Summer, 1991.

-Warren, G. & Lamont W. "Activity Based Cost Management for Continuous Improvement", Journal Of Cost Management, 1992.

- « *La gestion des coûts, de la qualité et des délais dans la restauration* » Pascal Goureaux et François Meyssonier (2009);
- « *Gestion simultanée des coûts et de la qualité en conception : apports et limites du QFD* » Frédéric Gautier (2009)
- « *La prise en compte de la gestion conjointe Coût-Qualité-Délai dans les référentiels professionnels informatiques : le cas du référentiel ITIL* ». Nicolas Antheaume, Noël Barbu, Marie Catalo et Adeline Richard (2009).
- « *Réalités organisationnelles des places portuaires en France et absence d'une mesure tridimensionnelle (Coût-Qualité-Délai) de leurs performances* ». Georges Fassio et Patrick Lemestre (2009).
- « *Les principaux apports de la méthode DEA à la gestion simultanée des coûts, de la qualité et des délais : résultats issus d'une simulation* ». Laurent Cavaignac et Fabienne Villeseque –Dubus.
- « *Au-delà de Coût- Qualité-Délai, quelques réflexions sur l'orientation des recherches en contrôle de gestion* ». (Mévellec, 2009).
- «*Réconcilier la qualité et le contrôle de gestion : la démarche , méthodes et outils pour mesurer les coûts et piloter la performance* » Hugues Olivier, 2010.
- « *Contrôle de gestion et mesure de la qualité du service* » (1999) publié par V.Malleret. Cet article relève de la phase de vulgarisation des interrogations sur la convergence.

De ces travaux, nous notons l'importance du concept d'efficience (coûts de mauvaise Qualité, ABC/M), à la charnière entre les deux systèmes. La notion de coûts dans un système de Gestion de Qualité a permis la communication transversale dans l'entreprise et l'éclairage sur les zones à améliorer en termes de coûts et d'efficacité.

Cependant, ce concept, à l'image de modèle économique qui a accompagné sa naissance, fut incontestablement axé sur les produits et la Production, au détriment d'autres aspects.

Ainsi, les coûts liés à la Planification (Juran, 1985) se réduisent aux plans de production et des produits et non pas à la planification de la Qualité au tant qu'outil de gestion avec des composantes managériales et organisationnelles en cohérence avec un substrat technique.

De plus, la pression sur le seul aspect de production ne permet pas, au moins, de rendre compte de la place et du rôle du reste de l'entreprise dans la gestion de la Qualité, notamment l'amélioration. Ce concept de coûts en Qualité fut amélioré pour s'adapter à l'évolution de l'environnement économique. A ce titre, les méthodes ABC/M ont constitué le pivot du dialogue entre les deux systèmes. L'ABC incarne le pont entre la Qualité (système de management) et le Contrôle de Gestion, à travers le langage de processus.

L'ABC apporte le volet technique à la Qualité «To view Activity Based Costing as a technique and a tool for continuous improvement». [...] *The ABC information provided a much better*

language for everybody to use in their everyday discussions. Before, there was tremendous conflict». (Kaplan et Cooper, 1991).

Outre l'aspect technique, l'ABC fut un moyen d'analyse du fonctionnement de l'entreprise en vue de l'améliorer: « When we look at where the continuous improvement activities [telles que les démarches TQM] are being applied , they are revealed under an activity-based cost analysis, to be batch and product-sustaining activities». (Kaplan et Cooper, 1991).

Cette idée est illustrée par les propos de Kaplan et Cooper (1991) dans les extraits d'un de leurs entretiens. Les deux auteurs, références en Contrôle de Gestion, préconisent de considérer les systèmes ABC non comme des systèmes comptables ou financiers, mais comme des «Business system (not an accounting or financial system) ». We have found that activity-based costing and continuous improvement programs work extremely well together and are highly compatible » (p.23).

Par ailleurs, un des principaux piliers du pont entre les deux systèmes est constitué du langage économique, notamment les notions de coûts. Dans ce cadre, les activités et les processus constituent le véhicule portant les coûts et les attentes de valeur des parties prenantes.

Le recours aux « processus » comme complément aux « activités » pour la gestion des coûts, a permis une exploration de quatre facteurs contraignant la gestion des coûts. Gâchis, pertes, instabilité et inefficacités sont les « ennemis » qui se situent au niveau des intersections entre les départements et les services. Gérer les activités isolément sans prendre en compte les intersections citées, amène à rater des améliorations possibles (Lawson et al., 2009) (p.34-35).

La Qualité est présentée comme un élément fondamental du système de gestion des coûts et de la performance globale de l'entreprise (Atkinson et al., 1994). Une relation est établie entre les eux systèmes de Coûts et de Qualité, le second étant le fournisseur du premier. Ils démontrent, au travers d'études de cas, que la Qualité ne se réduit pas au calcul de coûts de dysfonctionnement et de contrôle, mais elle porte aussi sur le diagnostic et l'analyse du fonctionnement de l'entreprise. Les inducteurs de coûts sont alors déduits de l'analyse engagée dans le cadre du système non traditionnel de Qualité. Ils présentent une structure d'un modèle de coûts basé sur la Qualité « Quality-based Cost Management ». Bien que cette approche soit présentée comme une évolution dans l'appréhension de la Qualité, au sens où elle ne réduit pas au calcul des coûts de mauvaise Qualité, nous notons, dans la structure proposée par les auteurs, la prééminence de ce concept² au détriment d'autres composantes d'un système Qualité.

Outre la notion d'efficience, la synergie entre les deux démarches se manifeste aussi dans le concept de la valeur et de satisfaction des clients. (Steimer, 1990). Il existe une complémentarité entre les deux systèmes, à travers les apports mutuels entre eux. D'une part, la qualité fournit des enseignements sur la notion de client interne et de création de valeur pour ce client. Ces enseignements viennent nourrir l'analyse des activités et la détermination des inducteurs de coûts pertinents.

²

Le concept de coûts liés à la Qualité.

D'autre part, le contrôle de gestion, notamment la démarche adoptant le langage ABC, apporte à la qualité une philosophie, celle de prendre en compte la notion de satisfaction des clients, et par conséquent, la notion de valeur produite pour ces derniers. Steimer souligne que « Activity-based accounting is ideally suited to total quality management because it encourages management accountants to analyze activities and determine their value to the customer ». P.39. A ce titre, il préconise d'intégrer, dans toute réflexion, la notion de client interne et de création de valeur. Cette analyse permet alors de prioriser les activités et de déterminer les inducteurs de coûts appropriés à chacune d'entre elles. Ce sont ces coûts qui seront alors alloués aux différentes « Business units ».

La troisième **phase** qu'on pourrait situer dans la continuité des deux premières et que nous vivons actuellement, est celle de **l'industrialisation et l'outillage** entendu sous un aspect technique, celui de la modélisation de la convergence. Il s'agit de se pencher sur les éléments techniques et tangibles matérialisant cette convergence. Cette étude se positionne dans le cadre de cette phase d'industrialisation. Selon une approche de recherche intervention, elle entend apporter aux entreprises une solution leur permettant de faire cohabiter une Gestion des Coûts et une démarche Qualité compatibles et convergentes, bâties autour d'un vocabulaire unifié, et proposant des réponses complémentaires et appropriées au pilotage de la performance. Cette solution relève des modalités de construction de modèles à partir d'un référentiel commun dont ils sont instanciés.

Cette revue de littérature a montré que la convergence est possible. Afin d'examiner les modalités de sa réussite, nous revenons, dans la partie suivante, sur les caractéristiques propres à chacun des deux systèmes, qui ont permis d'appeler cette convergence. Il s'agit de caractéristiques liées à l'ouverture de chacune des deux disciplines vers le reste de l'entreprise et son environnement. Le décloisonnement des systèmes est souvent réduit à une notion de communication d'informations ou de moyens matériels entre plusieurs services ou bien à une réorganisation du fonctionnement de l'entreprise.

1.3. Ouverture du contrôle de gestion vers la Qualité

1.3.1. Prémisses de l'ouverture

Les caractéristiques d'ouverture ont accompagné le contrôle de gestion dès sa naissance. Robert **Anthony**, un des fondateurs du contrôle de gestion à l'université de Harvard, le définit ainsi en 1965³ : « *Management Control is the process by which managers assure that the resources are obtained and used effectively and efficiently in the accomplishment of the organization's objectives* ».

Vingt trois ans plus tard, Anthony propose une définition du Contrôle de Gestion qui traduit l'évolution de cette discipline. Tandis que la première définition met l'accent sur la réalisation des objectifs (effectively and efficiently), la définition de 1988 intègre le rôle du facteur humain dans le déploiement de la stratégie. «*Management Control is the process by which*

³ Robert.N.Anthony, *Planning and Control Systems, A Framework for Analysis*, Harvard University, Boston, 1965, p.17.

managers influence other members of the organization to implement the organization's strategies⁴”.

Au regard de ces définitions, nous notons que le contrôle de gestion revêt une caractéristique d'interface entre l'opérationnel et le stratégique. Il permet, d'un côté, de décliner la stratégie vers les opérationnels et d'un autre côté, de s'assurer que le niveau opérationnel est en adéquation avec la stratégie. Selon l'auteur, le contrôle de gestion n'est pas réduit à la production de chiffres. Au-delà de son rôle de calcul et d'évaluation, de vérification et d'analyse, il assure un espace d'échange avec le reste de l'entreprise ; il est ouvert aux langages des autres systèmes (notamment opérationnels) et contribue au management global de l'entreprise en tant que « vecteur de régulation des comportements dans l'organisation, et donc comme un ensemble de modèles de gestion permettant de piloter les représentations. » (K. Lobre, 2000).

L'ouverture du contrôle de gestion est manifestement soulignée par **Simons**. Comme le montrent ses travaux « *Control in Age of Empowerment* »(1995) et « *Levers of Control : how managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal* »(1995), le contrôle de gestion interagit avec la Direction dans le cadre de la déclinaison de la stratégie vers les niveaux opérationnels. Au-delà du calcul et de l'analyse des écarts, le contrôle de gestion intègre la mission d'animation et de gestion. Cela s'incarne dans les quatre leviers censés permettre le déploiement de la stratégie : les croyances, la sécurité aux frontières, les systèmes de diagnostic de variables de performance et les systèmes interactifs face à des incertitudes.

Cependant, l'expérience montre la prééminence du contrôle diagnostic au détriment de l'équilibre espéré et a incité les chercheurs à poursuivre les réflexions sur le sujet. A ce titre, **Simons** explicite, en 2005⁵, dix ans après la publication de ses travaux évoqués ci-dessus, l'évolution de sa vision au regard du contrôle de gestion. Nous notons un déplacement de la notion de « **contrôle** » vers la notion de « **performance** », entre 1995 et 2005 avec un intérêt porté sur trois nouveaux piliers d'amélioration de la performance: la responsabilité, l'influence et le support.

Ils contribuent à l'émergence de la stratégie (Mintzberg, 1985) à travers l'implication et la responsabilisation des opérationnels dans l'amélioration de la performance globale.

Cette évolution représente également un pont reliant le contrôle de gestion à la Qualité, notamment au travers des notions d'apprentissage, de responsabilisation et de valeur produite et jugée par les clients d'apprentissage et d'influence. Cependant ce pont est principalement théorique, car sur le plan empirique c'est l'approche de production de chiffres et de contrôle a posteriori qui l'emportait.

La perte de pertinence « actée » par Johnson dans les années 80 a déclenché des mouvements évolutionnaires en contrôle de gestion. « *L'idée d'une diffusion du contrôle de gestion dans l'organisation semble pouvoir répondre à un besoin accru de retour vers la pertinence. La*

⁴ Robert.N.Anthony, *The Management Control Function*, Harvard University, Boston, 1988, p.10.

⁵ Notamment « *Levers of Organization Design: How Managers Use Accountability Systems for Greater Performance and Commitment* », et « *Designing High-Performance Jobs*, 2005.

meilleure preuve en est l'observation des pratiques organisationnelles actuelles [COOPER 90].

Le contrôle de gestion est alors considéré comme un ensemble de techniques et de pratiques de déclinaison de la stratégie et du management, à travers les systèmes de coûts, les techniques de planification (budgets) ou les techniques de pilotage (indicateurs). (Berland, 2013).

1.3.2. L'activité collective conjointe, pilier du dialogue

Le déploiement de l'ABC s'est heurté à un obstacle, celui de l'absence de l'activité. Un système de pilotage de la performance économique doit être basé sur un diagnostic qui permettra le déploiement « d'une vision globale de cette performance dans des règles de décision et d'action concrètes au niveau de chacune des entités agissantes élémentaires qui la composent ». Le modèle de diagnostic est alors un modèle d'action s'appuyant sur des indicateurs sans être obnubilés par ces derniers. (Lorino, 1996). Le modèle purement économique apporte une simplicité indéniable pour piloter la performance ; la mesure facilite le déploiement d'un niveau global sur des niveaux élémentaires et ce d'une manière « algorithmique », selon laquelle « le résultat global de l'entreprise résulte de contributions additives et où les problèmes de performance peuvent être exprimés dans une échelle unique.

» Or cette simplicité se heurte à la complexité de la réalité. Lorino, mettant en lumière cette simplicité, alerte sur son caractère irréaliste. Il propose alors de remplacer le modèle de la « mesure » par le « modèle du diagnostic », basé sur **les activités et les processus**. Celui-ci permet d'explorer les causes réelles de consommation de ressources et de création de valeur. Ce faisant, il est possible d'en déduire les leviers d'action pour piloter la performance, en termes d'efficience « activités et processus consommant le moins de ressources possible pour un résultat donné » et d'efficacité « activités et processus produisant le résultat le plus pertinent Pour qui s'intéresse à des dimensions extra financières, le modèle « du diagnostic » proposé par Lorino (1996) sous entend la prise en compte d'un concept nécessaire, celui de l'action collective conjointe. C'est dans cette perspective que Lorino mobilise le concept de situation de gestion élaboré par Girin (1990) et défini de la façon suivante : une situation de gestion se présente lorsque des participants sont réunis et doivent accomplir dans un temps déterminé, une action collective conduisant à un résultat soumis à un jugement externe ». (p.142).

Pour Lorino, le processus est une figure de l'activité collective, pour ce dont il est doté en termes de caractéristiques interactionnelles et transactionnelles. D'une part, un processus met plusieurs contributions hétérogènes en interaction et en coordination. D'autre part, il est associé à un output, une « transaction intramondaine » réalisée comme fruit des interactions.

Le processus, figure de l'activité collective servant de base pour le pilotage de performance, joue ainsi le rôle d'interface entre la stratégie et l'opérationnel, en portant les deux facettes de la performance : le coût et la valeur (Lorino, 1995, 1996, 1997 et 1999).

Ainsi la notion de performance a évolué d'une vision de minimisation de coûts vers la maximisation du couple coût/valeur.

1.3.3. Pilotage de la performance : ABC, ABM, BSC et au-delà

La prise en considération de la gestion de la « valeur » s'est inscrite dans les systèmes de contrôle de gestion au début des années 90, dans le cadre de la recherche de tentatives de sortie de la situation de « pertinence perdue⁶ ».

Dans leur ouvrage diagnostiquant la perte de pertinence, **Johnson et Kaplan** ont pointé les déficiences des pratiques de contrôle de gestion, notamment de calcul de coûts qui n'étaient guère adéquates avec le contexte de crise (Mévellec, 1991).

Cela explique le besoin d'exploration des briques de base nécessaires pour l'apprentissage de la chaîne de valeur mais aussi de la boîte noire des charges indirectes (Johnson et Kaplan, 1987). Ce fut le début de l'ABC (Activity Based Costing) nommée ainsi par Berliner et Brimson en 1988.

L'ABC marque donc une étape primordiale dans la trajectoire **d'ouverture** du contrôle de gestion sur des problématiques autres que la comptabilité générale (le contrôle de gestion portait essentiellement sur l'évaluation du stock afin d'alimenter le compte de stock au bilan) et la communication des données (le budget se limitait à la fixation de prévisions et à leur comparaison avec les réalisations). C'est essentiellement la notion de processus qui a permis d'introduire dans le langage ABC, la notion de valeur et d'exploiter l'équilibre entre gestion de coûts et production de valeur. Le calcul des coûts de revient des produits est alors remplacé par la recherche de leviers d'actions pour gagner en compétitivité et optimiser les ressources.

Les «activités» fournissent le support à ces leviers : d'un côté, elles constituent des entités élémentaires pour l'analyse fiable des « coûts » ; d'un autre côté, elles permettent de représenter les maillons de la chaîne de la « valeur » produite au client (au sens de Porter, l'avantage compétitif, 1986).

P. Mévellec et P. Lorino rejoignent Kaplan et Cooper sur la nécessité de faire usage de méthodes de modélisation de l'entreprise sous forme d'activités (et de processus plus tard), afin de piloter les chaînes de valeur. Cela fait partie des approches novatrices du pilotage des entreprises. Selon cette méthode, l'entreprise est décrite sous forme de prestations porteuses de valeur et ces prestations sont produites par des processus.

L'ABC ne fut pas la seule voie de sortie de la crise de perte de pertinence. D'autres voies plus adaptées au contexte de crise furent conçues principalement par Johnson, Brimson, Cooper, Warren, Gorham et Kaplan. Ce sont le BSC⁷ et l'ABM (management par les activités (ABM)).

L'ABM est présentée comme une extension de l'ABC (« From ABC to ABM⁸ »). Elle doit, toutefois, être prise en considération, bien en amont, dès la conception de la démarche ABC. Une interopérabilité existe ainsi entre ABC et ABM. La première apporte la modélisation du

⁶T. Johnson and R.S. Kaplan, *Relevance lost: rise and fall of management accounting*. Harvard business Press, 1987.

⁷BSC pour Balanced ScoreCard ou tableau de bord équilibré.

⁸Activity Based Management. Cooper, Robin, Robert S. Kaplan, Lawrence S. Maisel, Eileen Morrissey, and Ronald M. Oehm, "**From ABC to ABM**", *Management Accounting*, November 1992, p. 54.

fonctionnement de l'entreprise sous forme d'activités et permet l'exploitation du résultat de modélisation, en termes de calcul et de gestion du couple coût-valeur. La deuxième constitue un moyen d'animation et d'action sur les coûts et les activités (Mévellec, 2005).

1.3.4. Le transversalité, vecteur du dialogue entre les deux systèmes

Les réflexions sur l'ABC ont conduit au fait que la transversalité, si *inhérente* soit-elle à l'ABC/M, n'apparaît qu'en filigrane dans la littérature liée aux systèmes de coûts. « *Elle n'est que rarement formalisée dans la littérature* ». (Bertrand et Mévellec, 2005). Ainsi, une analyse approfondie de la transversalité a amené Mévellec à une taxinomie en huit modèles de systèmes ABC », selon des critères liés aux trois briques de bases suivantes: (Mévellec, 2005).

- Les activités: intra-fonctionnelles (=non transversales) ou transfonctionnelles (transversales)
- Le regroupement des activités : sans processus ou avec processus ;
- Les inducteurs d'activités : les activités sont regroupées selon une logique orientée « coûts ».

Par ailleurs, la transversalité est étudiée comme un objet de l'ingénierie organisationnelle, au sens où elle structure le « schéma de pilotage » qui entend allier sujets techniques et ancrage concret du pilotage. Ainsi, le schéma de pilotage « ancre le système de pilotage de l'entreprise, le positionne dans les **structures** de pouvoir et de responsabilité, répartit les rôles entre les acteurs ». (Lorino, 2003).

Un retour sur expérience empirique et théorique montre un décalage entre le contrôle de gestion « réglé » et « géré ». Il s'explique, d'une part par une lenteur qui est due à l'assujettissement du contrôle de gestion à la comptabilité financière elle-même dominée par les chiffres et dont la finalité ultime est la communication externe. (Mévellec, 2005). Au-delà de l'assujettissement, elle est due à « une expertise obstinée du chiffre » (Lorino, 2009). L'auteur livre une analyse causale de l'origine de ce gap en soulignant ses principales origines : l'horizon temporel de la décision, la transversalité, le type de gestion des risques et le mode de gouvernance. (Lorino, 2008).

La revue de littérature nous a permis d'appréhender les caractéristiques des systèmes de coûts liées à leur dialogue avec la Qualité. Le tableau T1 en annexe1 récapitule, selon une approche historique, les principaux éléments moteurs à ce dialogue et les éléments l'inhibant.

Réciproquement, la littérature sur le management de la Qualité montre une trajectoire d'ouverture de ce champ vers la gestion des coûts. C'est l'objet de la section suivante.

1.4. Ouverture de la Qualité au Contrôle de gestion

Historiquement, les démarches qualité ont évolué d'une dimension de contrôle, puis d'assurance, puis de maîtrise, vers une perspective managériale. Nous soulignons que la différence entre Contrôle de la Qualité et Gestion de la Qualité est une invention américaine et européenne. Contrôle et gestion, en japonais, sont des homonymes traduits par « Kanri ».

Par conséquent, la **perspective managériale** de la Qualité « Total Quality Management », introduite en Occident dans les années 80, existait au Japon depuis plus de 30 ans (1950).

La perspective managériale s'est développée en tant qu'enrichissement de la perspective commerciale orientée client. C'est surtout grâce aux interventions des consultants (Juran, Crosby, Deming Feigenbaum⁹) dans les années 40 et 50, que le *Management* de la Qualité était développé en termes d'amélioration de la performance.

L'évolution des démarches qualité montre que le processus a vite occupé le centre de ces démarches pour porter la perspective managériale, la boucle PDCA (Deming, 1981), la transversalité, les indicateurs de performance. Cependant, le tropisme récurrent vers la documentation reste la priorité des normes ISO9001 jusqu'à la dernière version de 2015. Ce tropisme contraignant aux yeux des acteurs, constitue un des freins au déploiement de ces démarches et à l'usage des processus partagés par le système des coûts.

1.4.1. La QUALITE : du Contrôle à l'assurance, à la maîtrise, au management de la Qualité...Au Système de management

Même si la notion « Qualité » n'est apparue, dans la littérature, qu'en 1922 par l'auteur américain G.S. Radford¹⁰, cette discipline d'origine industrielle est née en 1918. Sa naissance fut marquée par la création, en France, de la Commission Permanente de Standardisation, pour « étudier toutes les mesures susceptibles d'assurer l'unification des types dans la construction mécanique et métallique ». Cette commission fut remplacée ultérieurement (1926) par l'AFNOR¹¹. Le premier Département Qualité fut créé en 1924, au sein de Bell Telephone Laboratories, par l'américain Schewart. Le contrôle de la Qualité consistait à pouvoir prévoir les probabilités de variations des caractéristiques des produits, en se basant sur des statistiques. La mission de la Qualité consistait, dans une perspective conformiste, à fournir les chiffres nécessaires à l'inspection et la détection des écarts, en vue d'établir des sanctions et des actions correctives. On parlait alors du Contrôle Qualité. Il s'agit d'une détection a posteriori de dysfonctionnements, loin de la planification et de la prévention en amont, sans tenir compte du client ni de ses exigences. Cette perspective statistique fut enrichie par des dispositifs de mesure de la mauvaise Qualité, « Cost of Poor Quality » (Crosby, 1979). Dans cette lignée d'efficacité, se situent les travaux sur les coûts liés à la qualité : coûts de mauvaise qualité et coûts d'obtention de la qualité (Juran, 1985).

La notion de Contrôle Qualité (Schewart, 1939) a évolué vers celle d'Assurance Qualité (P. Lyonnet, 1996). C'est l'ensemble des dispositions nécessaires, pour prouver que tout le fonctionnement de l'entreprise se réalise d'une façon qui assure la réponse aux exigences des clients. Cette évolution traduit un basculement d'une notion prédominante de l'usine et des produits, à celle du fonctionnement ayant abouti à ces derniers.

⁹ Une revue de littérature sur les contributions de ces auteurs est détaillée dans la thèse (R. Ayoub, 2014)

¹⁰ The Control Of Quality In Manufacturing (1922), Kessinger Publishing

¹¹ Association Française de Normalisation

Le principal enjeu de ce passage est de nature commerciale. Les exigences des clients se complexifiant, les marchés se globalisant, la concurrence se renforçant, le maintien de la compétitivité des entreprises les « obligeait » à fournir des preuves quant à leur fonctionnement. L'Assurance Qualité fut gérée par des organismes certifiant de la conformité du fonctionnement à des normes, telles que les normes ISO9000.

De l'assurance Qualité, des pratiques de *Maîtrise* de la Qualité furent développées par des consultants appelés plus tard les « gourous » de la Qualité¹². Ces derniers préconisaient d'orienter les efforts vers le client plutôt que vers le produit exclusivement, afin de maintenir la compétitivité. Nous voyons là apparaître une nouvelle préoccupation, celle du client.

Le **Management** de la Qualité illustre son rapprochement de la gestion des coûts. La dimension économique est mise en avant à travers les PONC (Price of non conformance) et de profits (Quality is free : *The Art of Making Quality Certain : How to Manage Quality - So that it Becomes a Source of Profit for Your Business* ») (Crosby, 1979). Le défaut de dimension économique justifie le désintérêt et l'absence d'implication des Dirigeants dans ces démarches.

La lecture de la trajectoire des démarches Qualité empiriques met en relief 5 logiques différentes :

- *Scientifique* : méthodes statistiques (Lean, Six Sigma, Kanban, Kaizen) basées sur le calcul des standards, des gaspillages et des variations des écarts dans le but de les réduire.
- *Commerciale* : la notion de parties prenantes et les attentes d'une partie prenante au regard de l'entreprise; la notion de relations client-fournisseur interne : l'assurance Qualité repose sur des enquêtes de satisfaction des clients internes et externes et sur le respect et la conformité aux procédures (manuels Qualité, charte Qualité, normes).
- *Economique*: les méthodes de Juste à Temps, de zéro défaut ou de calcul des coûts de Qualité.
- *Humaine* : les cercles de Qualité, les comités de Qualité, les projets de Qualité.
- *Managériale* : l'excellence de la performance (Juran, 2010), les 14 principes managériaux de Deming qui qualifie la Qualité comme un mode de Management) ; le cercle de management PDCA (Deming, 1981) ; le lien entre la Qualité et la Rentabilité (Deming, 1986), l'horizon de long terme (Crosby, 1980).

1.4.2. Processus et Pilotage de performance partagés, mais dialogue contrarié

Historiquement, le passage du contrôle qualité au management de la qualité a conduit progressivement les qualitatifs à structurer leur approche des organisations autour de la notion de processus. Cette même notion de processus a fait son apparition dans le domaine du contrôle de gestion dans la seconde moitié des années 1980 avec le renouvellement des méthodes de calcul de coûts. Nous nous intéressons, dans l'étude de cette trajectoire, aux enjeux et aux modalités selon laquelle la Qualité s'est reposée sur la notion de processus et ce qui l'a amenée à ambitionner la maîtrise de leur efficacité. C'est cette ambition qui risque de la mettre en « concurrence » avec un système de coûts.

¹² JURAN, DEMING, CROSBY ET FEIGENBAUM

La gestion de la qualité dans ses versions actuelles repose pleinement sur l'approche processus et la satisfaction des clients (ISO9001). L'approche de coûts en termes d'activités connaît une diffusion indiscutable et la gestion des performances qui lui est associée recommande de s'appuyer sur le regroupement des activités en processus.

Des travaux scientifiques ont également fait émerger la nécessité de relier les paramètres économiques aux facteurs techniques et organisationnels, ceci afin d'assurer une cohérence globale des référentiels depuis la prise en charge d'un input jusqu'à la livraison d'un output conforme aux attentes des parties prenantes, et ceci quelles que soient les conditions de mise en œuvre. Des modèles permettant la structuration du système d'information support aux mécanismes de communication ont également été proposés (Labrousse, 2004). Au delà de la seule structuration informationnelle, des méthodes génériques ont été validées afin de rendre cohérente l'utilisation et la mise en œuvre des modèles proposés. Plusieurs expériences sont à souligner dans le domaine de l'électronique, de la fonderie sable (Delplace, 2004) et de manière plus large pour les chaînes de valeur de manière générale. Ces travaux ont permis de faire évoluer l'analyse de la valeur en y ajoutant des étapes clef dans le cadre d'une démarche structurée et cohérente d'analyse conjointe de valeur et de coût, ceci au regard des fonctionnalités attendues du système considéré. A cela il convient de ne pas omettre les approches qui permettent de confronter les processus décisionnels, basés sur les différentes informations et valeurs calculées et évaluées qui, à partir de méthodes d'évaluation des risques, apportent un complément à l'ensemble d'une démarche cohérente qui reste à construire.

Parallèlement, d'un point de vue empirique, on constate que tant dans le management de la qualité que dans le contrôle de gestion, le processus est l'objet porteur de la transversalité et sert de base à l'analyse et à la modélisation de l'organisation (ou représentation du fonctionnement de l'organisation), en vue d'assurer le pilotage de sa performance. Dans les deux cas le processus est défini comme un regroupement d'activités élémentaires, à même de produire une valeur pour une partie prenante (souvent un client, une instance représentative du personnel,...) identifiée comme telle ; et qui, pour cela, consomme certaines ressources. Dans les deux cas, piloter la performance consiste à penser et à régler l'équilibre entre la valeur créée et les ressources consommées. En toute logique on pourrait donc s'attendre à ce que ces démarches participent à l'harmonisation des outils de gestions et soit mutuellement compatibles.

Or, de premières expérimentations de mise en œuvre d'un contrôle gestion à base d'activités et de processus par des entreprises dotées d'un système Qualité (disposant donc d'une cartographie complète et validée de leurs processus) ont permis d'identifier trois situations problématiques.

Le premier cas de figure concerne les entreprises qui hésitent, voire renoncent, à engager une démarche de modélisation des coûts basée sur les activités et les processus. Elles souhaitent ainsi éviter l'émergence d'un nouveau référentiel de gestion susceptible d'introduire des ambiguïtés sources de confusions autour de la notion de processus.

Le deuxième cas rassemble les entreprises qui ont malgré tout développé leur modèle de coûts ABC. Dès lors, elles sont contraintes de faire coexister deux référentiels de gestion utilisant un même vocabulaire exprimant des concepts de processus différents aux finalités divergentes. Cette dualité limite les possibilités de « dialogue de gestion » au risque d'appauvrir le contrôle de gestion en le cantonnant au calcul des coûts.

Enfin, le troisième cas de figure regroupe les entreprises ayant engagé une démarche de modélisation des coûts qui sont parvenues à aligner leur référentiel qualité sur le nouveau schéma de processus proposé par le contrôle de gestion.

Cela montre que la convergence des deux référentiels est possible, tout en respectant l'identité et les objectifs (légitimes) des deux démarches qui s'appuient désormais sur un référentiel commun. Donc l'enjeu empirique est de permettre aux entreprises de faire cohabiter un contrôle de gestion et une démarche qualité compatibles et convergents bâtis autour d'un vocabulaire unifié, et proposant des réponses complémentaires et appropriées au pilotage de la performance.

1.5. Comment l'approche par les processus peut concilier le dialogue contrarié ? Entrée par les dispositifs de gestion :

L'utilisation par la Qualité du même vocabulaire que le Contrôle de Gestion (processus, coûts liés à la qualité, pilotage et indicateurs de performance, amélioration continue, etc.) et l'élargissement du périmètre pour couvrir l'intégralité de l'entreprise ont fait raisonnablement apparaître la Qualité comme « un concurrent potentiel du contrôle de gestion » (P. Mévellec, 2009). L'examen du dialogue avec une perspective linéaire permet de cerner les points de factorisation, mais ne permet pas d'appréhender la dynamique dans laquelle elles partagent les facteurs communs. Pour ce faire, nous adoptons le prisme des outils de gestion (Hatchuel et Weil, 1992) pour deux raisons : La première est de comprendre ce qui relève, pour chacune des deux démarches, du substrat technique (processus, indicateurs), des philosophies gestionnaires (logiques et finalités) et des visions simplifiées des relations organisationnelles (des structures, de la gouvernance, etc.) (Hatchuel et Weil, 1992). L'opérationnalisation du concept d'outils de gestion nous a permis d'organiser notre compréhension des différentes dimensions.

La deuxième raison est d'analyser simultanément les différentes dimensions des deux démarches vues comme des construits socio-économiques (Gomez, 1994), en partant du principal facteur commun partagé (le langage de processus).

Au-delà du langage, nous appréhendons la notion de processus comme un modèle, résultat d'une mise en équation d'un phénomène complexe permettant d'en prévoir les évolutions¹³. Par conséquent, le processus relève du substrat technique du dispositif de gestion.

¹³ C'est la définition de « modèle » donnée par « Le Petit Robert » (2012)

Afin de comprendre les modalités selon lesquelles les deux démarches font efficacement usage de ce langage commun dans leur dialogue, il convient d'examiner la façon dont ils l'intègrent dans leur pratique comme un véhicule qui les aide à faire sens des situations dans lesquelles ils se trouvent présentement. Tous les implicites (philosophies gestionnaires et visions simplifiées des relations organisationnelles) que véhicule le langage relèvent d'éléments contextuels habituels (Lorino, 2005).

Après l'appréhension de la notion de modèle, la question est de savoir comment le concevoir et le construire, pertinemment. La pertinence se traduit par le fait d'assurer aux gestionnaires une **lecture** du fonctionnement de leurs activités, qui soit le plus simple et le plus proche possible de leur réalité davantage instable, complexe et incertaine (P. Mévellec, 1991).

Cela nécessite une identification des entités élémentaires (mailles ou briques) permettant de **reconstruire** cette réalité et de l'examiner dans la perspective de pilotage de performance.

A ce titre, dans le modèle de l'ABC avec les processus, les produits laissent la place aux activités comme mailles d'analyse et objets de coûts appelés « stratégiques » (Kaplan, 1986 d'après P. Mévellec, 1991).

Pour atteindre la pertinence, la conception des modèles doit débiter par un examen des principes (philosophie gestionnaire) et des visions des acteurs au regard des relations organisationnelles. Dans cette lignée, la conception des processus « pertinents » selon Mévellec, s'appuie sur les principes de (1) gestion du couple coût-valeur, au lieu de charges fixes/charges variables ; (2) choix de maille d'analyse stable au lieu de maille de calcul souvent volatile et instable ; (3) culture d'action selon une analyse causale, au lieu d'une culture « feu rouge, feu vert ».

Quant à la deuxième condition de pertinence des modèles, elle porte sur le respect des contraintes organisationnelles lors de la définition des mailles d'analyse qui traduiront alors ce que l'on fait dans les organisations, (Mévellec, 1990), les responsabilités, les structures de gouvernance, etc.

Le non respect de cette condition explique l'erreur courant, celle de considérer que tous les systèmes ABC appliqués dans toutes les entreprises sont identiques (Mévellec, 2005).

Compte tenu de ce qui précède, un langage pertinemment partagé et exploité par les deux démarches doit être conçu et construit comme un artefact tangible. Il joue un rôle incontournable dans le déploiement, voire l'appropriation de la démarche, à travers sa « matérialité » (Dameron et al., 2015). Cependant, un risque mérite d'être souligné, c'est le statut accordé à cet objet. En effet, l'expression « substrat technique » (ST) peut laisser présager un aspect réducteur de ce composant à un simple instrument ou à un logiciel, en faisant l'impasse sur sa cohérence avec les deux autres composants. Le langage, objet d'interprétation et vision orientée (objet de) doit être situé dans l'organisation. Par conséquent, il est construit selon une approche performative au sens où il apporte aux acteurs un enrichissement en termes d'intelligibilité des choses (Pesqueux, 2008), contrairement à une approche purement instrumentale souvent normative qui détermine les usages, au lieu de les soutenir.

2. Etudes de cas : méthodologie, terrain et analyse de données

2.1. Méthodologie

La méthodologie choisie est celle de la Recherche-intervention auprès de deux organisations. Elle repose sur l'engagement du chercheur au côté des acteurs de terrain afin de développer avec eux une réflexion sur les modalités de conciliation de deux démarches de gestion des coûts et de qualité à partir d'un langage de processus. Cette méthode est utilisée pour ses apports potentiels à la fois théoriques et empiriques, au sens où elle permet simultanément l'aide à l'action et la création de connaissance autour de cette action (Coughlan & Coughlan, 2002, p.220). La relance de cette méthode vient pallier le risque présenté par les approches positivistes qui tendent à se cantonner dans une bulle académique mono dimensionnelle.

La compréhension des problématiques organisationnelles est rendue possible grâce à la proximité avec le terrain dont elle fait émerger des connaissances pratiques, dans l'optique de questionner des théories et ouvrir des sujets que la collaboration de recherche va produire et développer. Les données empiriques sont donc relativement plus facilement accessibles en temps réel, dans une recherche intervention que dans une recherche observation.

Cette recherche qualitative s'appuie sur une triangulation (Yin, 2009) à partir de trois modes de collecte de données s'appuyant sur un guide d'entretien: Observations de pratiques (réunions et visite d'usine); 35 entretiens (16 VERA; 19 NA) de 90-120 minutes avec, dans l'ordre, des managers, chefs de service et opérationnels impliqués dans la question de recherche ; analyse documentaire, principalement de cartographies de processus. Tous les entretiens ont été enregistrés et retranscrits. Le guide d'entretien (tableau 3) ne s'assimile pas à un questionnaire communiqué à l'interviewé. A l'image de son intitulé, il nous a servi d'aide mémoire, contre les oublis ou les glissements inutiles au regard de la problématique sous étude. Il est réalisé à partir de l'état de l'art et enrichi au fur et à mesure de l'enquête.

L'analyse est réalisée à partir des deux cas évoqués en introduction NA et VERA. Nous avons adopté deux approches méthodologiques différentes (chaude- froide) respectives au décalage dans la mise en place du système de coûts. Le « chaud » (NA) a fait l'objet d'une intervention en temps réel afin de mettre en place un système de coûts qui soit multidimensionnel et dans lequel cohabitent à la fois le contrôle de gestion et la gestion de la qualité. Elle porte donc sur des faits en cours. Le deuxième terrain « froid » (VERA) revêt une nature principalement rétrospective et une approche observatrice qui consiste à examiner les possibilités de convergence des deux systèmes de coûts et de qualité qui partagent un langage commun à base d'activités et de processus. La reconstruction des faits et l'analyse de la convergence repose sur une intervention antérieure. Nous sommes intervenus à la fin du projet, mais nous avons interrogé des personnes ayant participé au projet-même.

Tableau 3 Guide d'entretien

Thème	Système de coûts/Qualité	Outil de gestion	Substrat technique de l'approche par processus	Cohérence interne
Unité d'analyse	<ul style="list-style-type: none"> -Evolution du système -Finalités dans le système de pilotage -Acteurs et composants 	<ul style="list-style-type: none"> -Composants tangibles -Composants intangibles -Interactions entre les deux familles de composants -Impacts sur la cohérence du système étudié 	<ul style="list-style-type: none"> -Analyse des paramètres du modèle à base de processus, Substrat Technique de chaque système 	<ul style="list-style-type: none"> Opérationnalisation des composants d'outil de gestion -Interactions : Croisement des composants deux par deux : (1) substrat technique st <-> logique (2) st <-> finalités -Impacts des interactions sur la cohérence du système.

2.2. Les terrains de recherche : deux cas étudiés VERA et NA

VERA et NA sont clientes de l'éditeur de logiciel dans lequel nous réalisons la recherche avec une double posture de chercheuse et de consultante junior. Elles ont exprimé un besoin de mise en place d'un système de coûts amené à dialoguer avec un système de gestion de la qualité au travers d'un langage commun à base d'activités et de processus. Or les premières enquêtes ont montré que la convergence vers un langage commun nécessite, au préalable, une cohérence propre à chaque système entre ses différentes facettes. Ces terrains sont donc exploités pour traiter la question de pertinence d'un système de coûts, condition nécessaire pour tout dialogue avec d'autres systèmes.

2.2.1. NA, vers un dialogue entre système de coûts et système de management

NA a exprimé le besoin suivant: « comment permettre à un responsable budgétaire et à un pilote de processus d'être directement connectés à un langage à base d'activités et de processus, sous ses différents aspects ? » NA, entreprise de service privée dans le secteur du transport (biens et prestations de service), constitue un terrain pertinent pour cette étude. Il présente un enjeu de pilotage de performance, en termes de Qualité (enjeux de sécurité et de développement responsable) et de coûts et rentabilités sur lesquels se fondent les prises de décision de la Direction. NA a fait l'objet d'une véritable intervention qui a abouti à la mise en place d'un référentiel commun à la Qualité et au contrôle de gestion, à base de processus. De plus, la monographie historique de NA montre une évolution de son business modèle, en réponse à ses besoins de pilotage et à son environnement. Ainsi, la démarche qualité du système de management a évolué en couvrant progressivement les facettes sociétales et économiques.

Le besoin d'outillage de la convergence Qualité /Contrôle de gestion se distingue à NA par le fait qu'il est partagé par l'ensemble des acteurs impliqués dans ces deux démarches, tandis qu'à VERA, ce besoin est exprimé par le contrôleur de gestion. L'objet de l'intervention réalisée dans le cadre de l'étude porte sur la mise en œuvre de la solution de convergence. Quant aux modalités de déploiement de la convergence à NA, elles se caractérisent par le portage interne, contrairement au portage externe monopolisé par le substrat technique ST (normes, procédures, etc.) qualifié de « mille feuille » par le dirigeant de NA. A ce titre, le ST est perçu et exploité par NA comme un moyen au service de la démarche et non pas un idéal qui détermine les pratiques au sein de cette démarche. Par exemple, les parties prenantes à NA ont remplacé une procédure imposée par ISO, par une configuration appelée « Revue de performance » plus pertinente au regard des finalités de pilotage simultané du système de management et du contrôle de gestion et basée sur une démarche bottom up. La première procédure top down remplacée par cette configuration s'est avérée non pertinente et est perçue et considérée comme une charge contraignant la finalité d'amélioration. Le caractère Top down s'inscrit dans une culture propre à NA. Elle se matérialise par l'explication suivante donnée par le dirigeant de NA sur la culture de la boîte : on associe les gens, on demande leur avis et on mobilise les actions. Autrement dit, c'est « évangéliser les gens ».

2.2.2. VERA, une approche infructueuse de convergence d'un système de coûts et de qualité

VERA, organisation publique spécialisée dans la production industrielle et la prestation de services aux citoyens (BtoB et BtoC), est constituée de deux entités, une « contrôleuse » appelée Organe de Direction (OD) circonscrivant le système de coûts et une « contrôlée », à laquelle est rattachée le système Qualité. Le choix de VERA comme terrain d'étude est fondé sur l'expression, par le contrôleur de gestion de VERA, du besoin de conception d'un référentiel, à base de processus, qui sera partagé par les deux systèmes de Qualité et de contrôle de gestion. A ce titre, VERA affichait l'adoption d'une démarche de performance globale qui consiste à juxtaposer l'aspect économique de maîtrise des coûts au système de management (Qualité), dans la perspective « d'apporter aux usagers un service d'un niveau de qualité adapté pour un coût maîtrisé », selon le directeur de VERA. Nous avons alors entamé l'investigation de ce terrain, dans la perspective d'étayer cette démarche et d'accompagner les acteurs dans sa mise en œuvre. Il s'est avéré que le terrain ne présentait pas les conditions favorables pour la convergence. Elle était entravée par des obstacles dont les causes profondes résidaient au sein de chacun des systèmes en question. La cause la plus apparente est la structure « politisée » selon Mintzberg, marquée par des phénomènes hiérarchiques « bureaucratisés » (Crozier, 1977) et des jeux d'acteurs. Ainsi, nous constatons l'absence d'information sur la gestion du couple coût/valeur qui constitue le cœur de la philosophie du nouveau système de coûts. Il ne fut pas déployé tel que c'était prévu lors de sa conception en collaboration avec le cabinet. A ce titre, nous n'avons pas noté de calcul de coûts des activités, ni de processus, ni de déversement de ces coûts sur les objets de coûts ultimes comme les clients ou les produits. Ce constat d'absence d'information pourrait éventuellement être dû à la centralisation forte et la monopolisation des données au sein du service de Contrôle de Gestion, sans aucune communication à ce sujet de sa part. De plus, aucun indice ne nous permet de constater une exploitation du nouveau système, notamment

les processus, comme supports de valeur et objets de coûts simultanément. Tous ces aspects rendent le terrain peu propice à la convergence des deux systèmes. Cela se traduit par des comportements stratégiques des acteurs : la Qualité est dominée par le contrôle de gestion qui saisit l'opportunité citée. A ce facteur s'associent des conflits de périmètre accentués par une déficience de compétences managériales vis-à-vis des individus et de leurs activités respectives. Il manquait des compétences d'écoute, de communication, d'accompagnement, d'arbitrage et de motivation des individus pour adhérer à chacun des deux systèmes. De nombreux exemples illustrent ces manques. Des propos, répétés à plusieurs reprises par la responsable Qualité, sont des symptômes de la déficience d'écoute qui cause une perception d'« isolement » de ce service, au regard du couple (Direction et responsable de Contrôle de Gestion). L'utilisation systématique, par la responsable qualité, du pronom « eux », désignant ce couple, révèle la perception de désolidarisation de la Qualité du dispositif de management. Les multiples ambiguïtés relevées lors des entretiens révèlent la déficience en matière de communication par la Direction sur la structure, les rôles et les responsabilités des acteurs. Quant au système de coûts, Ce déséquilibre aurait pu être réduit s'il y avait les compétences d'arbitrage des conflits de périmètre, de comportements de défense d'intérêts propres et de « territoires », qui sont liés à un problème de design organisationnel plaçant le contrôle de gestion à un niveau hiérarchique supérieur à celui de la qualité. L'absence de la Direction et le manque d'intérêt manifesté au regard de la démarche de Qualité sont aussi révélateurs du manque de motivation des individus. Le manque de ces compétences ne permettait pas de réunir les conditions favorables à la mise en œuvre de chacun des systèmes, encore moins de leur convergence. De ce fait, VERA s'est révélée peu favorable à la poursuite de la réflexion sur l'adoption d'un système de coûts cohabitant avec la gestion de la qualité.

2.3. Résultats des études de cas

2.3.1. Analyse de la convergence basée sur les processus

Les deux organisations manifestent une volonté de concilier les deux systèmes à partir des processus, mais cette volonté s'avère insuffisante, dans la mesure où elle doit être accompagnée de réflexions sur la « mise en routine¹ » des modèles (langages, schémas et tout élément instrumental) adoptés. Cela passe par l'implication des acteurs (les utilisateurs traditionnels et non traditionnels du système de coûts) dans la conception et l'amélioration de ce système. L'implication contribue à la clarification des définitions opérationnelles des modèles et des logiques, à la coordination efficace du travail d'acteurs dans des processus transverses, à l'articulation entre structure verticale hiérarchique (nécessaire) et structure transversale horizontale. Le tableau 2 illustre les freins entravant le dialogue.

Tableau 2 : Comparaison des deux trajectoires de convergence

	VERA	NA
Rôle de la Direction	Guichet	Porteur/accompagnateur
Pilote du projet	CDG	Direction
Méthode	Gestion de projet	Gestion de projet
Constats/observations	Prise de pouvoir	Volonté partagée
	Ambigüités sur les rôles et vocabulaires (source de conflits)	Discussion autour des difficultés rencontrées pour les résoudre
Difficultés/freins	Conflits de périmètre	Réticence au changement (inertie)
Compétences bloquantes	Leadership, écoute, culture d'équipe	Capacité d'adaptation individuelle

A VERA, les « **processus** » ne correspondent pratiquement pas, à la définition présentée dans le modèle de gestion des coûts, dans la mesure où ils sont assimilés à des services. Il est difficile de trouver deux acteurs pouvant définir le sens de ce paramètre. Les principes de construction de ce paramètre selon la démarche « voulue » par l'organisation, sont contradictoires avec les usages et les perceptions des acteurs que nous avons constatés. Nous citons, ci-dessous, les contradictions que nous avons identifiées au sein d'un système de coûts.

-La prééminence des liens hiérarchiques entre un processus et les activités qui le constituent, est contradictoire avec le principe de transversalité et de création de valeur qui doivent être à la base de la construction et de l'exploitation de ce paramètre du modèle adopté.

-La caractéristique de processus « fonctionnels » est contradictoire avec une logique de création de valeur sous-jacente à un processus transverse. Les activités constituant le processus appartiennent à une fonction. Cet aspect fonctionnel rend difficile la coordination des acteurs de plusieurs fonctions dans la mesure où ils sont incités à penser à leur « fonction » commune et non pas à la globalité du processus.

-La centralisation des aspects de pilotage au sein d'activités attachées à la Direction en excluant les processus censés être les supports de calcul de coûts et d'animation. Les aspects d'animation sont concentrés sur une autre maille (l'activité). La principale finalité afférente au processus, selon les témoignages recueillis, est celle de la documentation et de la représentation. Une ambiguïté existe donc autour de la définition et des principes de construction des « processus ». Ce qui attise cette ambiguïté, c'est le besoin de remplacer la notion de processus par celle de « domaine ». La raison d'être des domaines est d'apporter de la transversalité au modèle, en juxtaposant aux processus existants, des activités d'animation. Néanmoins, nous constatons la persistance, dans les « domaines », des mêmes « lacunes » de pertinence citées au niveau des processus. Cela est en contradiction avec la logique sous-jacente à la démarche « théoriquement » adoptée et intitulée « *Approche Commune pour l'Amélioration Continue* ». Ainsi, des activités dédiées au pilotage sont juxtaposées aux processus existants dont elles ne font pas partie.

Les témoignages suivants illustrent les incohérences entre le processus, élément tangible, et les facettes intangibles (logiques et finalités) qui devraient conditionner sa construction et son exploitation :

« *Les rapports de processus sont envoyés à la Direction de l'usine, puis à la Direction. Ce qui est remonté, mon directeur est au courant avant d'envoyer les rapports. Ça permet juste de reformuler et de tracer les choses. [...]. C'est une synthèse à un instant T.*

Avant, le Directeur de VERA assistait aux réunions de management. Comme il n'est plus présent aux réunions, on n'a plus que les comptes rendus et les rapports de processus qui sont envoyés. Et il n'y a pas de retour. Donc on a encore moins de lien avec la Direction ; c'est ce que je regrette un petit peu [...]. Les flux d'informations sont souvent dans un seul sens ».

«*Les coûts des activités [ne]sont [pas] calculés.....(pas) à partir des inducteurs. Tout le monde aimerait avoir une idée sur les coûts de ses activités.*

Nous ne mettons pas en cause les clés de répartition, mais nous demandons des explications.»

« *On a beaucoup parlé de forme et pas de fond. C'est ce que je regrette.»*

L'objectif n'est pas forcément atteint. On a défini les activités. Ces activités-là constituent les processus. On n'arrive pas à faire les liens entre les activités et les dépenses. Le coût de l'activité en l'état : on [n'] en est pas capable. »

Ces caractéristiques s'opposent aux principes de causalité, de traçabilité et de création de valeur, sur la base desquels le modèle est censé être construit.

En effet, l'animation requiert des interactions avec l'ensemble de l'entreprise et une implication de leur part, sur la base des processus, liens entre l'exploitation opérationnelle et le pilotage stratégique (Lorino, 1995)ⁱⁱ. Aussi, ils portent le potentiel d'animation du Contrôle de Gestion, grâce à leur principale caractéristique : la transversalité. Or les processus sont exploités selon une logique hiérarchique verticale dans la mesure où l'animation porte uniquement sur une « hiérarchie » de tableaux de bord en écartant les processus, censés être le support de réunions transverses. Un tableau de bord global est issu des tableaux de bord relatifs aux différents centres de responsabilités qui sont les services. Ces tableaux de bord constituent le seul support aux réunions individuelles (CRB, Centre de Responsabilités Budgétaires), entre le Contrôle de Gestion et les divers responsables budgétaires. Comme leur nom l'indique, le support de ces configurations d'animation est l'axe des responsabilités budgétaires. La responsable de contrôle de gestion, interrogée à ce sujet, affirmait que les CRB étaient des occasions où l'« *on parle leur métier [des opérationnels]* ». D'après cette personne, le frein entravant l'utilisation des processus pour ces instances d'animation est, paradoxalement, sa « *TRANSVERSALITE* ». Il est trop « *GROS* » pour constituer le support de ces réunions. « *Ca ne peut pas être le processus* ». L'activité, la maîtrise ou le savoir d'une personne, en serait un support, car « *les réunions portent sur ce qui concerne les personnes* ». Ce qui permettrait, à notre sens, de pallier cet obstacle, serait le remplacement des réunions individuelles (CRB) par des réunions transversales, basées sur les processus, à l'image des revues de processus.

Le gain en maturité à ce niveau passera par exemple, par le fait de joindre à l'axe des responsabilités, un autre support pour les réunions CRB : les processus. Cette évolution répond également à une finalité essentielle du modèle : refléter la réalité. Une analyse des coûts et des rentabilités basée sur une représentation erronée du fonctionnement réel des services, induit des erreurs de plus grande envergure au niveau de la Direction. Le risque

d'une absence d'une telle adaptation de l'outil à l'évolution de son environnement est d'induire la Direction dans des prises de décision inutiles, voire même dangereuses, car ne correspondant pas au fonctionnement du niveau opérationnel.

A ce titre, il paraît utile d'allier, d'une part, l'ancrage hiérarchique matérialisé par l'axe des responsabilités budgétaires et, d'autre part, la logique transversale matérialisée par les processus.

Le processus, conçu sur des principes de causalité et de transversalité, peut contribuer au rôle d'animation du système de coûts, dans la mesure où il constitue un moyen, un support mettant à contribution des acteurs de plusieurs services dans l'amélioration du système de coûts. C'est ce que nous constatons du témoignage suivant de la responsable de contrôle de gestion à NA.

« Dès que je mets 2012 [les informations financières de 2012] en ligne, ça va être le grand raout sur la question. Tout le monde va vouloir mettre son grain de sel et c'est très bien. On va être pinaillé à la loupe. C'est la règle du jeu et c'est comme ça que ça doit marcher. » Je ne me contenterai pas de servir, mais j'inviterai tout le monde dans ma cuisine ».

« Je fais de petits entretiens avec les Directeurs. Je vais voir tel indicateur, tel indicateur. [Je leur dis :] il m'a semblé que ton tableau de bord pouvait évoluer dans ce sens-là ; toi tu vois des choses qui t'intéressent de ton côté et on en parle. Et on essaie d'adapter le discours de l'un à l'autre.

« J'ai vu que l'analyse de travail devient intéressante du point de vue stratégique. Je me suis rappelée que le service RH ils ont un indicateur sur ce genre de choses. [...]. C'a été mis dans le tableau de bord.

« ABⁱⁱⁱ a un problème pour identifier le périmètre des produits qui paraissent dans le CA qui paraît dans sa responsabilité budgétaire. Elle veut savoir quelle est la performance de son équipe dans son domaine. Elle ne veut pas dépendre uniquement de l'information que lui donnent ses agents. Elle veut maîtriser un peu comment mettre en corrélation mon Chiffres d'Affaires sur le tableau de bord financier, par rapport aux produits et aux stades d'activités de ses agents [contributeurs aux activités du processus]. Je vais essayer de trouver un moyen pour lui dire que ça, c'est des billets, ça c'est des ventes de cartes....différentes choses qui sont quelque part, point de vue tableau de bord, noyées. »

A.B. à la responsable de contrôle de gestion:- On a des indicateurs dans tous les sens, des éléments financiers dans tous les sens. Je t'avoue que je m'y perds un peu. Je ne sais plus gérer mon installation de base. Je ne sais plus comment réassocier les éléments. Est-ce que tu peux me donner un coup de main là-dessus ?

-Je peux t'aider dans ton système de gestion d'installation de façon à ce que ça soit cohérent à tes besoins et ça puisse alimenter les besoins de la Direction.»

Par ailleurs, le modèle, moyen de reconstruction de la réalité et des comportements, est amené à évoluer. L'évolution doit reposer sur la communication. La cohabitation de deux structures, l'une hiérarchique et l'autre transversale, nécessite de la communication afin de clarifier les rôles et les responsabilités afférant à chaque structure. En effet, la responsabilité du pilote de processus diffère de la responsabilité hiérarchique de contrôle attribuée à un chef de service. Elle ne relève pas de l'autorité, mais de l'animation, de la synthèse et du suivi (en collaboration avec les contributeurs du processus) de la réalisation des objectifs assignés au processus. Le pilote de processus doit assurer la coordination des contributions des activités.

La non communication est à l'origine des ambiguïtés elles-mêmes source de conflits, comme le montre le témoignage suivant d'une responsable de contrôle de gestion.

« La structure a évolué : les centres de responsabilités budgétaires (CRB) ont évolué, les processus ont évolué, les rassemblements d'activités n'étaient plus les mêmes, les créations de nouveaux processus.... Des êtres humains qui s'en vont, d'autres qui reviennent. Et les CRB changent en fonction des êtres humains. Donc il a fallu :
- réadapter les CRB à ce niveau-là : cela constitue une source d'écart par rapport au précédent modèle
- création de certains produits qui prennent plus d'ampleur : nouvelle source de divergence par rapport au modèle de 2008.
- le processus « Commerces et services » qui était très embryonnaire a vécu, a grossi et s'est étoffé. Mais quels sont les moyens pour s'étoffer ? Nouvelle source d'écart. »
Tout ça fait que si tu voulais jouer la continuité du système, tu ne pouvais pas. « A la fin du jeu, au bout de trois ans, on [Contrôle de Gestion] n'était plus proche de la réalité quoi. »
« On n'a pas assez communiqué. On n'a pas eu le réflexe de dire : « ça a bougé. » C'est marrant, j'ai [n'ai] plus l'impression de parler de la même chose. Ça [ne] correspond plus à ce que j'avais en tête. La non communication était un très très gros obstacle.

Enfin, sur le plan de la modélisation par processus, notre analyse confirme l'idée qu'un modèle doit exister, fonctionner et évoluer (J.L. Le Moigne, 1987).

2.3.2. Critères d'évaluation de l'efficacité de l'approche par processus pour concilier les deux démarches de Qualité et de gestion des coûts

Nous avons occupé le poste de chercheur et de consultant junior pendant 3 ans. La recherche est conduite dans le cadre d'une convention industrielle de formation par la recherche CIFRE au sein du cabinet, éditeur de logiciel en contrôle de gestion. Le besoin exprimé par les deux organisations étudiées était de leur permettre de faire cohabiter un contrôle de gestion et une démarche RSE compatibles et convergents bâtis autour d'un vocabulaire unifié, et proposant des réponses complémentaires et appropriées au pilotage de la performance. L'objectif initial visé par la recherche est d'analyser les possibilités de convergence du point de vue de leur pertinence et de leur efficacité potentielle au regard des ambitions portées par chacune de ces deux démarches.

Afin d'examiner la façon dont l'approche par les processus contribue à concilier les deux démarches, nous avons analysé la pertinence du langage de processus au sein de chacune des deux démarches, selon le critère suivant :

Dans quelle mesure les acteurs intègrent les processus dans leur pratique comme véhicule qui les aide à faire sens des situations dans lesquelles ils se trouvent présentement ? (Lorino, 2005)

Nous avons essayé de répondre à cette question suivant deux volets : le premier porte sur la cohérence entre le langage, substrat technique et les logiques sous-jacentes. Le deuxième volet est lié à la cohérence entre le processus et les finalités qui y sont associées.

S'agissant de sa pertinence au regard des logiques sous-jacentes, elle passe par le partage, par les acteurs, de la même perception de l'identité à laquelle renvoie ce vocabulaire au niveau opérationnel. Les principes de sa construction au sein du système de coûts sont :

- Principe de causalité : un processus regroupe les activités ayant un même facteur de causalité, c'est-à-dire un facteur qui explique le comment et le combien de la consommation de ressources par les activités. Ainsi, les activités ne sont pas simplement des entités élémentaires d'un processus, mais elles font partie d'un processus parmi d'autres, selon leur critère de consommation de ressources. Par exemple, le facteur de causalité permettant de lier l'activité « Réaliser et consulter les appels d'offres » au processus « Maîtriser les achats », pourrait être le nombre de demandes d'achat, le nombre de consultations ou le nombre des appels d'offre. Ces facteurs de causalité renvoient à des productions de cette activité qui seront adressées aux clients du processus.

- Principe de transversalité : ce principe est respecté lorsque le processus traduit le fonctionnement coordonné de plusieurs départements. En effet, une activité appartient à une fonction. Les activités regroupées au sein d'un processus émanent donc de fonctions différentes. Cela confère au processus son caractère transversal.

- Principe de traçabilité : un processus est valorisé. Son coût égale la somme des coûts des activités le constituant. Selon ce principe, il est possible de tracer le déversement des coûts depuis les ressources dans les comptes de charges, aux activités qui les consomment, aux processus qui consomment les activités et enfin, aux objets de coûts. Ainsi il est possible de tracer la trajectoire d'un montant de charges traditionnellement indirectes (les amortissements, les frais financiers, etc.), depuis le compte de charge jusqu'aux produits ou clients. Le déversement des coûts des processus sur les objets de coûts finaux donne leur coût. La comparaison de ce coût aux produits de ventes alimente l'analyse de rentabilité de ces objets de coûts. Par exemple, la Direction peut poser la question de calculer le coût et la rentabilité d'une agence ou d'une prestation ou d'un client. L'agence, la prestation ou le client seront alors, respectivement, les objets de coût adéquats à cette interrogation, donc pertinents. Le déversement des coûts des processus sur les objets de coûts se fait à travers les inducteurs de coûts. Ceux-ci sont généralement issus des facteurs de causalité identifiés au préalable, lors du regroupement des activités en processus.

Quant au deuxième volet de la réponse, la pertinence au regard des finalités est évaluée en prenant en compte les finalités d'exploitation opérationnelle et d'exploitation stratégique du « processus », substrat technique.

La première concerne le calcul de coût et de rentabilité des processus, selon le principe de traçabilité ci-dessus. La deuxième, appelée finalité de pilotage ou d'animation, traduit la contribution du processus à la réalisation des objectifs stratégiques de l'entreprise. Ainsi le processus joue le rôle de pont (Lorino, 1995) entre l'opérationnel et le stratégique. Le versant « opérationnel » concerne l'outil de gestion des coûts et le versant stratégique s'incarne dans l'outil de pilotage ou d'animation : le tableau de bord. Nous appréhendons le tableau de bord comme un outil de pilotage, étant basé sur des indicateurs mesurables et sur une logique de

déclinaison de la stratégie sur les actions de niveau de granularité le plus fin possible. La contribution du processus au pilotage se présente ainsi :

- Traduction des objectifs stratégiques en facteurs clés de succès.
- Identification des processus contributeurs à la réalisation des objectifs stratégiques
- Déclinaison des objectifs stratégiques en objectifs opérationnels assignés aux processus
- Mesure au fur et à mesure des résultats de la contribution des processus à la réalisation des objectifs stratégiques, à travers des indicateurs.
- Déclinaison des objectifs assignés au processus, sur les activités constituant chaque processus, en leur affectant des objectifs. Les activités constituent ainsi des variables ou supports d'action dans le « plan d'actions ».

Cette liste de déclinaisons se réalise selon une boucle itérative où le dernier maillon de la boucle permet un retour au point de départ : la Direction et les objectifs stratégiques.

Les situations problématiques identifiées au travers de l'analyse du terrain montrent que la littérature ne rend pas suffisamment compte des enjeux de cohérence dans la gouvernance d'une organisation. Il manque un nouveau cadre conceptuel qui éclaire :

- la façon de déployer les nouvelles « responsabilités ». Des compétences sont nécessaires en termes de « nouveaux » défis globaux et cosmiques de l'organisation.
- Les modalités de dialogue de ces nouvelles responsabilités avec les responsabilités de pilotage de performance traditionnelles. L'enjeu est d'intégrer ces compétences dans des dispositifs de performance existants, sans entrer dans des cas d'affrontements.

Conclusion

Cette étude est menée à partir d'un contexte de foisonnement d'outils de gestion au risque de manque de cohérence dans le pilotage de l'ensemble de l'organisation. Elles se focalisent sur un système de coûts et de Qualité adoptant un langage à base de processus.

Cette convergence est d'autant plus attendue que ces deux approches par processus ne sont pas les seules, toutes les innovations de gestion font désormais appel lors de leur mise en place à cette notion de processus (supply chain, workflow et RSE pour n'en citer que trois).

On pourrait donc passer de ce cadre restreint à un cadre plus large, celui de la **RSE** : la complexité de ces démarches tient à la fois à la multitude d'enjeux intégrés dans la définition¹⁴ de la RSE et à la notion de « redevabilité »-même. La complexité s'accroît lorsque cette « redevabilité » envers la société se heurte aux injonctions paradoxales au sein de l'entreprise. Ce sont les managers opérationnels (intermédiaires), qui sont particulièrement concernés par cette complexité, notamment dans le cadre du dialogue de gestion. Dans ce cas, l'analyse de la RSE en tant que dispositif de gestion pourrait être utile.

¹⁴ L'ancienne définition de RSE est : « intégration volontaire par les entreprises de préoccupations sociales et environnementales à leurs activités commerciales et leurs relations avec les parties prenantes ». (commission européenne). Elle fut remplacée en 2011 par : « la responsabilité des entreprises vis-à-vis des effets qu'elles exercent sur la société. »

La difficulté majeure de la mise en œuvre de la RSE et de son dialogue avec les systèmes de pilotage de performance est inhérente à la fois à son caractère éclectique et à la perception de la notion de « responsabilité » envers les parties prenantes.

D'une part, les caractéristiques de la RSE (éclectique au travers le caractère pluriel de ses dimensions, non auditable basée sur le volontariat malgré les prémisses réglementaires, transverse intra et inter organisation, distinguée par la prééminence de la dominante culturelle, implicite, etc.) se manifestent dans l'émergence d'outils qui la confrontent à des difficultés de réussite et d'intégration avec d'autres dispositifs de gestion.

D'autre part, la prise en considération de l'intérêt effectif de toutes les parties prenantes semble être complexe. Il ne suffit pas de consulter les parties prenantes et de collecter leurs attentes pour considérer que leur intérêt est préservé et leurs attentes garanties au travers de la démarche. Cela nécessite un équilibre suffisant entre les arguments financiers et les arguments d'ordre d'intérêt général. C'est le cas de NA où des acteurs sont considérés comme parties « réticentes ». Ils ne le sont pas par manque de compétence ou d'arguments pour les convaincre. Il s'agit là d'une question de légitimité envers eux. Il ne faut pas nier les coûts générés par la RSE. Ce qui manque c'est le lien entre l'acceptation par ces acteurs et la reconnaissance des intérêts de la démarche sur les plans économique, financier et d'intérêt général. Cela suppose des efforts pour lever les controverses intrinsèques à la RSE ou intégrer les contradictions voire les conflits entre les différents acteurs et les différents domaines. A ce moment-là, la RSE pourrait commencer à faire son chemin.

Bibliographie :

Argyris, C. et Schön, D.A. 1996. *Organizational learning*. Adison Wesley.

Argyris, C. et Schön, D.A. 1978. *Organizational Learning : A Theory of Action Perspective*. Massachusetts.

Arnaud, N. 2013. 'De L'intérêt D'une Approche Pratique Et Communicationnelle De La Compétence Collective'. *Sciences de Gestion*. p. 254. IEMN-IAE, Université de Nantes.

Ayoub, R. 2014. *Pilotage de la performance : Quelle modélisation par activités et processus ? Analyse de la convergence entre la qualité et le contrôle de Gestion*. Thèse de doctorat en Sciences de Gestion. IEMN-IAE, Université de Nantes.

Carroll, Archie B., 1979, A Three-Dimensional Conceptual Model of Corporate Social Performance. *Academy of Management Review*, (4), pp. 497–505.

Coughlan, P., & Coughlan, D. (2002). Action research for operations management. *International Journal of Operations & Production Management*, 22(2), 220-240.

Dameron, S., Lê, J. K. & Lebaron, C. (2015), "Materializing Strategy and Strategizing Materials: Why Matter Matters". *British Journal of Management*, Vol. 26 No pp S1- S12.

Detchessahar M. et Journé B. (2007). «*Une approche narrative des outils de gestion.*» Revue française de gestion, n°174.

Essid, M. (2009). Les mécanismes de contrôle de la performance globale : le cas des indicateurs non-financiers de la RSE. Doctorat en sciences de gestion. Paris : Université Paris-Sud. Fauré, B. & Rouleau, L. 2011, "The strategic competence of accountants and middle managers in budget making". *Accounting, Organizations & Society*, (36) No 3, pp167-182.

Freeman, R. Edward, 1984, *Strategic Management: A stakeholder approach*. Boston: Pitman.
Hatchuel A. et Weil B. 1992. *L'expert et le système*. Economica.

Henri, J.-F., & Journeault, M. 2010. Eco-control: The influence of management control systems on environmental and economic performance. *Accounting, Organizations and Society* 35 (1): 63-80.

Kim, D. H. 1993. The Link between Individual and Organizational Learning. *MIT Sloan Management Review*. pp. 37-50.

Lorino P., Demeestère R. et Mottis N. (2013). «*Pilotage de l'entreprise et contrôle de gestion.* » Paris, Dunod.

Lorino P., Derujinsky-Laguecir A. et Kern A. (2011). « *L'approche instrumentale des indicateurs de performance.* » *Revue Management et Avenir*, N°42 pp.111-132.

Lorino P. (2009). « *Le contrôle de gestion après la crise. Expertise obstinée du chiffre ou métier d'enquête complexe?* » *Revue française de gestion – N° 193*.

Lorino P. (2008). « *Méthodes de recherche en contrôle de gestion : une approche critique.*» *Finance Contrôle Stratégie – vol. 11, Hors-série :pp. 149-175*.

Lorino P. (2006). « *Recherche sur les organisations et théorie de l'action collective : les échos de la pensée de Jacques GIRIN dans la recherche sur les processus en gestion.* » Colloque Jacques GIRIN, CRG- Ecole Polytechnique. <http://crg.polytechnique.fr/girin/communications.htm>

Lorino P. et Tarondeau J.C. (2006). « *De la stratégie aux processus stratégiques* », *Revue française de gestion*, vol. 32, n° 160 : pp. 307-328.

Lorino P. (2005). « *Contrôle de gestion et mise en intrigue de l'action collective.* » *Revue Française de Gestion*, Vol. 31, Numéro 159.

Lorino P. (2003). « *Études et pratiques de la performance: le pilotage par les processus et les compétences.* » Paris, Editions d'Organisation.

Lorino P. (1996). « *Cohérence, pertinence et évaluation* ». Paris, Economica.

Mévellec P. et Alcouffé S. (2012). « *analyse de la littérature sur l'adoption de l' C et proposition d'une taxinomie* ». Nantes.

Mévellec P. (2009). « *Au delà de Coût-Qualité-Délai, quelques réflexions sur l'orientation des recherches en contrôle de gestion.*» Nantes.

Mévellec P. (2009). « Peut-on gérer le couple coût-valeur ? Commentaires ». Comptabilité Contrôle Audit.

Mévellec P. (2005). « Les systèmes de coûts : objectifs, paramètre de conception et analyse comparée. » Paris, Dunod.

Mévellec P. et Bertrand T. (2004). « Du projet stratégique à l'action : la délicate configuration des outils ABC/ABM. » Finance, Contrôle Stratégie.

Mévellec P. et Gosselin M. (2003). « Plaidoyer pour la prise en compte des paramètres de conception dans la recherche sur les innovations en comptabilité de gestion. » Comptabilité-Contrôle-Audit. N° spécial. Tome 8. Volume 2 : pp. 29- 50.

Mévellec P. (2000). « Lecture duale des systèmes de coûts : ilan d'étape d'une démarche de recherche-formation-action. » Comptabilité-Contrôle-Audit. Tome 6. Volume 1 : pp. 27- 46.

Mévellec P. et LEBAS M. (1999). « Simultaneously Managing Cost and Value : The Challenge. » The role of Management Accounting in Creating Value, IFAC.

Mévellec P. (1991). « La gestion simultanée des coûts et de la valeur : le défi. », IAE, Nantes.

Mévellec P. (1991). « Outils de gestion: la pertinence retrouvée. » Paris, d. comptables Malesherbes.

Meyssonier F. et Goureaux P. (2009). « La gestion des coûts, de la qualité et des délais dans la restauration » ». Journée d'Etudes en Contrôle de Gestion , LEMNA, Université de Nantes.

Renaud, A. 2015. Management et contrôle de gestion environnemental. Eyrolles. EMS. 14

Simons, R. 1990. The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives. Accounting, Organizations and Society 15 (1-2) : 127-143.

Simons, R. 1994. How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. Strategic Management Journal 15 (3) : 169-189.

Simons, R. 1995. Control in an age of empowerment. Harvard Business Review (March): 80-88.

Simons, R. 2000. Performance measurement and control systems for implementing. Boston: Harvard business school press.

Simons, R. 2005. Levers of organizational design. Boston: Harvard business school press.

Yin R. (2009). "Case study research design and methods." Newbury Park, Calif. [u.a.], Sage Publ.

Annexe

Annexe 1:

PERIODE/ Référence	Indice d'ouverture	Indice de renfermement
Années 60 Anthony Simons	Définition du contrôle de gestion : Sur le plan organisationnel et managérial : lien Top Down entre le stratégique et l'opérationnel	
Années 80 Johnson Kaplan Mévellec Lorino Mintzberg Simons Anthony	Rôle d'interface stratégie/opérationnel. Implication et Responsabilisation des opérationnels dans le renouveau de la stratégie, à travers le contrôle de gestion. Modélisation d'un système de coûts : ABC un langage réaliste ouvert vers le fonctionnement de l'entreprise et un calcul pertinent au regard de l'environnement interne et externe : Passage du modèle Taylorien au modèle de diagnostic : activités, inducteurs de coûts et ressources.	
Années 90 Turney, Brimson, Mévellec, Lorino Kaplan Norton Cooper Grimand	Nécessité de Transversalité pour apporter « cohérence pertinence et évaluation » : adapter le contrôle de gestion à ses acteurs et son environnement organisationnel et technique. Focus sur la perception des acteurs, les usages et l'appropriation de l'outil de contrôle de gestion Sur le plan technique : Processus = pont, objet de coût et de valeur, objet de pilotage et d'animation de gestion, pivot de la lecture duale des systèmes de coûts. Réciprocité qualité – contrôle de gestion : Coûts de Qualité et indicateurs sur les attributs de valeur. Tableaux de bord : outil de pilotage et indicateurs BSC : équilibre entre indicateurs multi dimensionnels ; apprentissage organisationnel. ABM : dimension managériale Accent mis sur l'outillage des systèmes de coûts, au service de la pertinence. Taxinomie de modèles ABC en fonction de	Décalage entre pratiques et techniques : - Expertise obstinée par les chiffres. - Assujettissement aux chiffres. - Freins socio techniques : craintes liées à l'outillage qui n'est développé ni sur le plan conceptuel ni sur le plan empirique
Années 2000	Taxinomie de modèles ABC en fonction de	Premières expériences

ⁱ Bertrand T.(2001), «Difficultés d'implantation des dispositifs ABC/ABM», Thèse de doctorat en Sciences de Gestion, Nantes.

ⁱⁱ Lorino présente les processus comme un «pont entre les activités et la valeur. La vision en termes de processus est le regard jeté sur le système d'activités à partir du résultat fourni, du client, du besoin satisfait.» (Lorino, Revue française de gestion, juin 1995.)

ⁱⁱⁱ Pour des raisons de confidentialité, nous avons remplacé le prénom de la personne par A.B. Il s'agit d'une pilote de processus.