

**Commentaire d'ouvrage :**  
**Le contrôle de gestion stratégique**  
**La gestion par les activités.**

**(Philippe Lorino)**

**Daniel Fixari - Professeur d'économie à l'EMP**

L'ambition de Philippe LORINO est de présenter "l'état de l'art" d'une discipline, le contrôle de gestion, qui a subi dans les années récentes un complet renversement de perspective, qui commence à se traduire dans les pratiques industrielles. Praticien lui-même à la direction financière d'un grand groupe, il a été également un des promoteurs de "l'aggiornamento" théorique au sein de divers groupes de travail. Ingénieur et enseignant, il s'est aussi consacré à une mise en forme rigoureuse et pédagogique des nouvelles tendances en gestion, dont son livre précédent, "l'Economiste et le Manager - Eléments de micro-économie, pour une nouvelle gestion" est un bon exemple.

Ce livre sur le contrôle de gestion s'inscrit dans son souci d'intégrer dans le cadre unificateur d'une nouvelle économie d'entreprise des innovations éparses : qualité totale, juste à temps, kaizen, etc, tout en donnant un guide de mise en oeuvre concrète. On y retrouve effectivement bon nombre des idées japonaises, mais mises en ordre à la française, dans un "manuel" bien structuré, et émaillé de conseils et d'exemples pratiques. Le lecteur est bien pris par la main, de chapitre en chapitre, précédés chacun d'une annonce de l'argument et suivis d'un résumé des idées force, ponctués de schémas du type transparents pour conférence.

La lecture est donc facile mais le propos néanmoins ambitieux. Pour Philippe LORINO, il s'agit en effet moins d'aménager le contrôle de gestion que de le mettre en phase avec une nouvelle philosophie de la gestion, qui implique une véritable révolution culturelle.

L'auteur s'attache d'abord à montrer l'écart qui s'est creusé entre le contrôle de gestion traditionnel et les nouvelles conditions économiques. Il faut dire que les principes du contrôle de gestion n'avaient pratiquement pas évolué depuis leur invention au début du siècle chez Dupont de Nemours, sous l'influence d'un certain Taylor... A l'époque, ces principes se justifiaient totalement : il fallait surtout réduire les coûts, en régime permanent, avec parmi ces coûts un facteur prédominant, la main d'oeuvre directe, le tout facilité par une bonne maîtrise des savoirs de production par le sommet. C'est devenu un grand classique de montrer que ces diverses conditions ne sont plus réunies. Le contrôle de gestion traditionnel manifeste néanmoins une grande résistance au changement. Comme le contrôle structure largement les comportements ("ce qui se mesure, s'améliore"), il s'installe une schizophrénie croissante entre le système de contrôle toujours en place et les nouvelles stratégies de gestion

à la japonaise, dont l'affichage risque de se limiter à celui de slogans sans efficacité réelle.

Mais a-t-on vraiment une alternative crédible pour le contrôle de gestion, et comment gérer la transition vers un nouveau système ? Pour Philippe LORINO l'alternative c'est la gestion par les "activités" et les "processus", que certaines entreprises ont effectivement réussi à mettre en place (de brèves "success stories" sont présentées en annexe).

Reprenons quelques idées force de sa démonstration :

- il faut procéder à un nouveau découpage de l'entreprise, différent de celui des compatibilités analytiques, isolant les briques élémentaires que sont les "activités" de base (les "faire", associés à un "savoir-faire"), puis les regroupant en "processus" orientés chacun vers un résultat final défini. Activités homogènes et processus finalisés, associés à des mesures, permettent de coller au mieux à ce que l'économiste appellerait la "fonction de production" de l'entreprise, dans ses différents sous-systèmes.
- ces découpages doivent permettre de piloter la performance, en remontant à ses sources opérationnelles, plutôt que de la constater après coup dans une optique d'écart à un standard. Les indicateurs physiques reprennent le pas sur les indicateurs financiers. L'obsession des coûts de revient des produits est abandonnée. La comptabilité légale, l'évaluation de la valeur des stocks deviennent des obligations auxquelles on se contentera de satisfaire, en parallèle, à moindre frais.
- la sacro-sainte main d'oeuvre directe, chargée d'une montagne croissante de dépenses indirectes ventilées, perd sa prééminence ; il faut s'attaquer à cette masse de dépenses indirectes et à ses facteurs de variabilité, qui sont souvent moins le volume de production que d'insaisissables facteurs de complexité.

Le nouveau découpage effectué, avec ses "unités d'oeuvre", en se voulant plus réaliste, tend à ne plus recouper le découpage organisationnel et les répartitions de responsabilité. Pour l'auteur, il faut, au moins dans un premier temps, s'accommoder de cette discordance, et gérer une difficile cohabitation. La structure d'activités ancrée dans des réalités matérielles stables, ne peut suivre les fluctuations de l'organisation, avec les allocations budgétaires, les systèmes d'incitation et de rémunération qui y

sont liés. C'est là un point crucial mais pour lequel l'auteur ne nous livre pas de recettes miracles.

Un autre écueil de ce projet de découpage qui veut coller au plus près au réel, est celui d'une ingérable complexité. D'où des mises en garde pragmatiques de l'auteur : pas plus de 50 à 100 activités distinctes, (on peut pour cela s'aider d'un "dictionnaire" d'activités), pas plus de 8 à 15 unités d'oeuvre distinctes (en commençant par 2 ou 3 pour s'entraîner), n'utiliser que de l'information déjà existante dans l'entreprise, pour ne pas alourdir les collectes d'informations (coût du coût). Ces recommandations de bon sens restent cependant un peu floues.

Il faut alors concilier la nécessaire simplicité avec la "pertinence" des unités d'oeuvre, "bien corrélées" avec "l'output principal", trouver une unité résumant la quantité d'un output en fait très hétérogène. On retrouve là les difficultés classiques de la comptabilité analytique, résolues tant bien que mal par un savoir-faire que l'auteur n'aurait pu mettre en scène que sur un cas réel très détaillé.

Plus on avance dans l'ouvrage plus on découvre de ces compromis délicats à effectuer.

Citons celui très important entre un système d'analyse, fouillé et nécessairement assez stable, et un système de pilotage centré sur un petit nombre de facteurs stratégiques, évolutif.

Le système d'analyse éclaire le diagnostic du spécialiste, le système de pilotage, clair et motivant, oriente les actions en temps réel des opérationnels de base. Comment concilier ces inconciliables : c'est tout "l'art" du nouveau contrôleur de gestion.

Le système de pilotage pose par ailleurs à lui seul de redoutables dilemmes : il faut l'empêcher de dériver inexorablement vers le reporting hiérarchique de façon à ce qu'il reste un outil d'auto-analyse de l'exploitant. Puisqu'il est fatalement multicritère, avec des critères parfois contradictoires, il faut indiquer des priorités, ou de délicates pondérations des critères.

Si l'on ne se focalise plus sur les coûts de revient des produits, on peut parfois en avoir besoin pour l'analyse stratégique des marges : l'auteur suggère alors de faire un petit calcul à part sur micro. De plus, il faut bien encore calculer des coûts par activités, et des "coûts de possession"

des stocks : ressurgissent alors les inévitables problèmes d'arbitraire des amortissements et des clés de ventilation, points que l'auteur ne développe pas. Si l'on renonce aux standards, il faut néanmoins une référence de bon fonctionnement qui montre l'ampleur des coûts ne générant pas de vraie valeur ajoutée ("coûts cachés"). Cette référence ne peut venir que d'un incertain "état de l'art", de "meilleures pratiques" internes et externes. Il faut aussi toujours avoir des méthodes d'estimation des coûts prévisionnels, d'autant plus complexes que l'auteur souligne judicieusement que cette estimation doit porter sur tout le cycle de vie (conception, phases transitoires, fin de vie).

Bref, il y a loin de la coupe aux lèvres, et de vieux problèmes sont toujours là, mais l'enjeu est de taille, et bien explicité par l'auteur.

Ce dernier conclut sur les règles d'or classiques du changement organisationnel réussi, du type forte implication des dirigeants, association des différents acteurs concernés. Le contrôleur lui-même doit faire sa révolution culturelle, abandonner l'esprit de l'inspecteur méticuleux, pour devenir un "consultant interne", partenaire imaginatif du travail collectif.

Le livre de Philippe LORINO est un plaidoyer clair et convaincant, ses conseils pragmatiques apparaissent très pertinents. Mais comme il le dit lui-même, il ne donne pas de solutions "clés en mains". Ce n'est qu'un début...