

Pilotage de l'entreprise et contrôle de gestion

Tout le catalogue sur
www.dunod.com



Pilotage de l'entreprise et contrôle de gestion

5^e édition



**René Demeestère
Philippe Lorino
Nicolas Mottis**

DUNOD

Cet ouvrage est publié sous la direction de
Bernard Pras

Le pictogramme qui figure ci-contre mérite une explication. Son objet est d'alerter le lecteur sur la menace que représente pour l'avenir de l'écrit, particulièrement dans le domaine de l'édition technique et universitaire, le développement massif du photocopillage.

Le Code de la propriété intellectuelle du 1^{er} juillet 1992 interdit en effet expressément la photocopie à usage collectif sans autorisation des ayants droit. Or, cette pratique s'est généralisée dans les établissements

d'enseignement supérieur, provoquant une baisse brutale des achats de livres et de revues, au point que la possibilité même pour

les auteurs de créer des œuvres nouvelles et de les faire éditer correctement est aujourd'hui menacée. Nous rappelons donc que toute reproduction, partielle ou totale, de la présente publication est interdite sans autorisation de l'auteur, de son éditeur ou du Centre français d'exploitation du

droit de copie (CFC, 20, rue des Grands-Augustins, 75006 Paris).



© Dunod, Paris, 2013
ISBN 978-2-10-058932-6

Le Code de la propriété intellectuelle n'autorisant, aux termes de l'article L. 122-5, 2° et 3° a), d'une part, que les « copies ou reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective » et, d'autre part, que les analyses et les courtes citations dans un but d'exemple et d'illustration, « toute représentation ou reproduction intégrale ou partielle faite sans le consentement de l'auteur ou de ses ayants droit ou ayants cause est illicite » (art. L. 122-4).

Cette représentation ou reproduction, par quelque procédé que ce soit, constituerait donc une contrefaçon sanctionnée par les articles L. 335-2 et suivants du Code de la propriété intellectuelle.

Préface

Pourquoi un dirigeant d'entreprise s'intéresserait-il à un ouvrage de contrôle de gestion ? Le contrôle de gestion est-il vraiment une affaire de dirigeant ? Si l'on se réfère au détail des techniques de contrôle, probablement pas. Mais si l'on se réfère à la nécessité pour le dirigeant – et, de manière plus générale, pour le manager – de décrypter quelques signaux simples et pertinents pour asseoir son analyse des situations et les orientations qu'il en déduit pour l'action, il est alors évident que le contrôle de gestion n'est pas seulement une affaire de spécialistes et, comme les auteurs de ce livre le montrent bien, il concerne toutes les personnes ayant d'une façon ou d'une autre la responsabilité d'une action collective.

Cet ouvrage propose une approche du contrôle de gestion centrée sur les aspects managériaux plutôt que sur les seuls aspects techniques. Pour ses auteurs, le contrôle est avant tout la compétence outillée du déchiffrement des situations et de l'organisation de l'action. Il concerne donc autant l'expert chargé de concevoir des systèmes et des outils pertinents par rapport à un contexte d'action donné, que le manager opérationnel ou fonctionnel appelé à mobiliser ces outils pour guider son action. Il ne s'agit pas de négliger la technique. Comme en bien d'autres domaines, une certaine maîtrise technique (comment se construisent les coûts, le budget, les indicateurs clés, financiers ou non financiers, le suivi de projet, l'optimisation des processus, les systèmes d'incitation) est nécessaire. Mais elle est loin de suffire à assurer la capacité de décryptage recherchée. Le manager doit non seulement savoir utiliser les outils qu'on lui fournit, mais il doit aussi savoir s'en méfier lorsque cela est nécessaire. En d'autres termes, il doit en maîtriser la conception à un degré suffisant pour en appréhender les limites et les éventuels besoins d'adaptation. En contrôle de gestion, les dirigeants et les managers doivent être des spécificateurs éclairés, les maîtres d'ouvrage des systèmes de gestion.

De même que la qualité, la maîtrise des risques ou l'innovation, le contrôle de gestion entendu ainsi – l'ensemble des pratiques d'évaluation et d'analyse visant à maîtriser les performances stratégiques et leur déclinaison opérationnelle – est l'affaire de tous, à commencer par les membres de l'équipe de direction. Il doit leur fournir un langage commun, des éléments de visibilité, des moyens d'évaluation et de pondération des enjeux, un guide pour l'action. Ceci suppose que l'on sorte le contrôle des ornières mécanistes et routinières dans lesquelles il est parfois enlisé, et qu'on ne l'enferme pas dans un carcan trop financier et administratif, qui décourage les non-spécialistes et le déconnecte des réalités du terrain. Il lui faut s'intéresser aux usages managériaux, et pour cela ouvrir les fenêtres sur les enjeux stratégiques et sur les contraintes et opportunités des métiers opérationnels. Dans cette perspective, la dimension multicritère est essentielle : la lecture comptable et financière, certes importante, n'a pas le monopole de la performance. Le contrôle doit s'intéresser aux pratiques innovantes, à leurs promesses et à leurs risques, à la notion de valeur associée, autant qu'aux coûts et aux revenus. Il mobilise en quelque sorte une lecture « hybride » de l'action collective, empruntant autant à la technicité financière qu'à une certaine connaissance des opérations.

Les techniques du contrôle sont un point d'appui indispensable de la démarche managériale, et non une fin en soi. L'un des principaux intérêts de cet ouvrage est précisément de bien montrer comment concevoir un système de pilotage des performances cohérent non seulement avec la stratégie de l'organisation, mais aussi avec ses contraintes opérationnelles clés. Le contrôle de gestion devient ainsi une composante essentielle de la compétence du manager, et apporte sa contribution décisive à la construction d'une organisation coopérative et durable.

Louis GALLOIS
Commissaire général à l'Investissement

Table des matières

Préface	V
Table des matières	VII
Introduction	1
Section 1 Une démarche pro-active, orientée vers une intention stratégique	6
Section 2 Maîtriser les coûts et la valeur créée par l'entreprise	7
Section 3 Adopter une approche intégrée du changement	9
Section 4 S'appuyer sur un ensemble d'incitations à améliorer les performances	10
1 Stratégie, structure et pilotage	17
Section 1 Stratégie et pilotage	18
Section 2 Structure et pilotage	31
Section 3 Le schéma de gestion : définition de l'interface entre structure et démarche de pilotage	33

2	Plan, budget et investissement	49
Section 1	Mettre en place un cycle plan/budget	50
Section 2	Étudier les nouveaux projets	59
Section 3	Arbitrer entre les nouveaux projets	84
Section 4	La création de valeur	96
Section 5	Le lien avec les systèmes d'incitation	108
Section 6	L'évolution du cadre institutionnel du pilotage	115
3	Piloter les centres de responsabilité	133
Section 1	Distinguer les centres de responsabilité	134
Section 2	Décentraliser : enjeux, contraintes et contrats	139
Section 3	S'appuyer sur la notion de contrôlabilité	145
Section 4	Valoriser les échanges entre centres de responsabilité	152
Section 5	Définir des critères financiers d'évaluation des centres d'investissement	160
Section 6	Concevoir un tableau de bord	168
4	Piloter les processus	217
Section 1	Le processus comme objet de pilotage	218
Section 2	Pourquoi piloter les processus ?	223
Section 3	Comment piloter les processus ?	228
Section 4	Piloter les compétences par les processus	239
Section 5	Intérêt et limites de ces démarches	251
5	Piloter les projets	265
Section 1	Définition et principes de base	266
Section 2	Planification du projet	276
Section 3	Le pilotage de projet : les pratiques	280
Section 4	Le pilotage de projet : les outils	284
Section 5	Limites et difficultés de la gestion de projet	298

6 Piloter les produits	319
Section 1 Le produit, une notion clé du pilotage	320
Section 2 La gestion du portefeuille des produits	326
Section 3 Pourquoi suivre les coûts de revient des produits ?	332
Section 4 Le coût de revient des produits et les approches ABC	339
Section 5 Le pilotage du cycle de vie d'un produit	347
Section 6 Piloter les phases amont : outils et méthodes du <i>target costing</i>	350
Section 7 Piloter les phases amont : pratiques de management du <i>target costing</i>	361
Section 8 Le pilotage du produit	372
 Conclusion	 379
 Annexe	 387
 Index	 393

Introduction

SOMMAIRE

- SECTION 1** Une démarche pro-active orientée vers une intention stratégique
- SECTION 2** Maîtriser les coûts et la valeur créée par l'entreprise
- SECTION 3** Adopter une approche intégrée du changement
- SECTION 4** S'appuyer sur un ensemble d'incitations à améliorer les performances

Chacun peut constater l'ampleur des bouleversements que connaissent actuellement les entreprises et leur environnement. Les incertitudes sont nombreuses, les évolutions nécessaires. Le changement nous concerne tous : même des entreprises *a priori* « excellentes », disposant de positions fortes sur leurs marchés, voient parfois leur survie menacée, au moment où apparaissent chez d'autres de nouvelles activités, de nouveaux produits qui emportent de brillants succès.

EXEMPLE

Le contraste est frappant entre l'évolution d'IBM, et celle d'Intel ou de Microsoft, au début des années 1990. La première a dû diviser par deux ses effectifs, et a connu une période difficile avant de se redresser. Au même moment, les deux autres entreprises connaissaient un essor fulgurant et montraient une réelle capacité à traverser les crises, comme l'éclatement de la bulle internet. La capitalisation boursière de Microsoft représentait fin 2005 à elle seule la valeur des trois plus fortes capitalisations françaises (Total + Sanofi-Aventis + EDF)... Et la roue continue de tourner : au début de la décennie 2010, IBM a retrouvé une forme olympique en recomposant profondément son portefeuille d'activités et en se repositionnant très largement sur le service aux entreprises, bien au-delà de la vente d'équipements.

De tels changements ne concernent pas seulement les secteurs de technologie avancée. Dérégulation et globalisation des marchés font que les secteurs économiques traditionnellement les plus protégés n'échappent plus à la concurrence et voient leurs rentes de situation s'affaiblir plus ou moins rapidement. De nouveaux acteurs apparaissent dans des secteurs où ils n'intervenaient pas traditionnellement.

EXEMPLE

Le secteur des cartes de crédit, apanage traditionnel des banques et sociétés de services financiers, voit se multiplier les nouveaux acteurs : la distribution, les grandes entreprises de services (hôtellerie, compagnies aériennes, opérateurs de télécommunications...) et même certains constructeurs automobiles développent des cartes de crédit en concurrence ou en partenariat avec les banques...

Les frontières des industries elles-mêmes deviennent donc fluctuantes.

En bref, il n'est guère de secteur d'activité qui ne connaisse ou ne voie se profiler à l'horizon la perspective de changements importants le concernant directement. Même le secteur public, avec la croissance des tensions budgétaires, ne pourra pas échapper dans les années à venir à de profonds changements.

Comment alors conduire ces changements ? C'est une question essentielle et de nombreuses entreprises s'y sont attaquées. Elles ont, bien sûr, rencontré de multiples difficultés. Si l'on essaye d'établir, avec un peu de recul, un premier retour d'expérience des principales démarches menées ces dernières années, on peut voir apparaître plusieurs modèles.

- Pour des spécialistes de stratégie d'entreprise, Hamel et Prahalad (1994) analysant les comportements des entreprises ayant réussi ces dernières années, la réponse est claire : « il ne suffit pas qu'une entreprise devienne plus petite, meilleure et plus rapide, aussi importantes que soient ces évolutions ; une entreprise doit aussi être capable de se reconcevoir complètement, de régénérer ses stratégies majeures et de réinventer son métier ». La concurrence pour le futur ne se joue pas seulement en termes de restructurations ou de parts de marché ; elle se joue essentiellement sur la capacité à redéfinir les règles du jeu dans un secteur d'activité, à déplacer les frontières entre secteurs existants, ou à créer des secteurs entièrement nouveaux.

EXEMPLE

Le walkman de Sony, l'ordinateur personnel ou l'iPod d'Apple, produits fortement innovants, ont permis aux entreprises qui les ont lancés de définir les règles du jeu dans un nouveau domaine d'activité. Les concurrents qui s'y sont ensuite attaqués ont dû alors s'y plier.

- De tels succès peuvent provenir de la capacité de développer des produits ou services fondamentalement nouveaux. Ils peuvent également résulter de la capacité de maîtriser de façon originale, un processus clé, difficile à imiter et procurant un avantage concurrentiel significatif.

EXEMPLE

Un des éléments importants qui a permis la percée de Dell en micro-informatique a été la maîtrise du processus commande/production/livraison. En réduisant fortement la durée de ce processus, ce constructeur, ensuite copié par les autres acteurs, a pu réaliser et livrer rapidement un produit sur-mesure réalisé à la commande pour chaque client. Ce savoir-faire lui a permis de mieux satisfaire ses clients, tout en réduisant ses coûts et ses stocks.

- Si de telles situations de *leadership* fort existent incontestablement, on peut également constater que de nombreux cas de conduite du changement ressortent d'autres modèles. Beer et Nohria (2000) distinguent une conception économique (« théorie E ») et une conception organisationnelle (« théorie O ») du changement.
- Dans la conception « économique » le changement est conduit du sommet, avec un *leadership* fort, des objectifs contraignants, une planification détaillée et une

recherche immédiate de création de valeur pour l'actionnaire, renforcée par des incitations financières conséquentes pour les cadres dirigeants. Ressortent de ce modèle de multiples opérations de réduction des coûts, avec transfert de nombreuses activités à des prestataires, sans doute souvent nécessaires pour assurer la survie de l'entreprise, mais qui ont aussi laissé derrière elle des traces terribles en terme de cohésion sociale. Parfois bien considérées par les marchés financiers, les réductions massives d'effectifs peuvent avoir des conséquences néfastes pour l'entreprise : limiter son aptitude à développer de nouveaux projets innovants, miner la confiance des salariés vis-à-vis des dirigeants. Dans la tentative malaisée de distinguer la « mauvaise graisse » du muscle (et du cerveau...), il est fréquent que soient atteints non seulement le moral des équipes, mais aussi le potentiel de compétences et de savoir faire nécessaire pour repartir dans de nouvelles directions. Dans ce contexte, on assiste souvent au renforcement des réactions de repli de chacun sur son pré carré. L'opacité est recherchée, les coopérations entre services deviennent plus difficiles à développer, car, elles sont perçues comme porteuses de risques.

- Face à la nécessité d'améliorer la productivité et de maîtriser les coûts, éléments vitaux de compétitivité, une démarche sachant trouver un équilibre entre maîtrise des coûts et création de valeur s'impose : si l'entreprise ne regarde que ses coûts, elle risque de se réduire comme une peau de chagrin (voir chapitre 1).
- De la même façon, les opérations ponctuelles de reconfiguration de processus (*business process reengineering*), ont pu, dans certains cas, permettre des progrès spectaculaires (Hammer, 1990 ; Davenport, 1993 ; Hammer et Champy, 1993). Mais elles ont aussi leurs limites, résultant de plusieurs facteurs :
 - voulant obtenir en un délai court des gains rapides grâce à une réorganisation radicale, elles sont le plus souvent conduites par des équipes centrales et ont l'inconvénient des approches technocratiques. Une fois les organisateurs partis, de nouveaux problèmes non anticipés se posent et la pression des habitudes peut se faire d'autant plus forte que la nécessité de la solution retenue n'a pas été intériorisée ;
 - le travail d'analyse et de recherche de solution que nécessite une opération de reconfiguration est très important. Aussi, l'approche est-elle généralement centrée sur quelques processus jugés prioritaires. Ceux-ci sont souvent des processus administratifs ou techniques très stables et structurés (exemple : un processus de facturation). Plusieurs raisons poussent à les privilégier : ils sont plus faciles à analyser que des processus moins structurés et peuvent donc servir d'exemple avant l'extension d'une telle démarche ; ils peuvent donner lieu à des analyses moins passionnées que s'il s'agissait de domaines sensibles (exemples : les processus de gestion des relations sociales ou de gestion des relations avec des instances de réglementation...).

EXEMPLE

Une redéfinition du processus de production peut être conduite de façon exemplaire et apporter des améliorations importantes en termes de coût, délai, qualité, flexibilité... Cela ne garantit pas pour autant une amélioration des relations sociales qui peuvent pourtant s'avérer vitales pour le succès de l'entreprise.

- Une des questions posées est clairement celle du choix des processus à améliorer de façon prioritaire, du lien entre ces démarches et la stratégie d'entreprise.

EXEMPLE

La compagnie Mutual Benefit aux USA (Keen et Knapp, 1996) était présentée dans les manuels et séminaires spécialisés comme un modèle de reconfiguration pour la façon spectaculaire dont elle a amélioré le processus de souscription de polices d'assurance (en passant son délai de plusieurs semaines à quelques heures). Cette compagnie s'est trouvée proche de la faillite peu après et a dû être prise en charge par les organes de régulation des compagnies d'assurance, à cause d'une mauvaise gestion de ses investissements.

- Il est clair que cela ne remet pas en cause l'intérêt de ce type d'approche pour apporter des améliorations, qui peuvent dans certains cas s'avérer très importantes. Par contre, cela montre combien il est important de bien gérer les priorités dans les améliorations de processus.
- Plus fondamentalement, on peut s'interroger sur l'intérêt de réorganisations ponctuelles et conduites du sommet par rapport à des approches intégrées, participatives et permanentes dans la conduite du changement.
- Les conceptions organisationnelles du changement (« théorie O » de Beer et Nohria) mettent l'accent sur le renforcement des compétences, sur l'apprentissage organisationnel (expérimentation, retour d'expérience et adaptation) et sur une conduite participative du changement.
- Menées sous forme de groupes de travail, souvent organisés dans des structures de projets, avec l'appui méthodologique de consultants, ces démarches ont pu amener de nombreuses améliorations portant par exemple sur la fiabilité des processus opérationnels, la qualité des produits et services rendus.
- Elles ont parfois aussi été vécues comme lourdement consommatrices de temps, de réunions, de procédures et aboutissant plus à des changements incrémentaux qu'à des modifications substantielles, surtout lorsque celles-ci demandent des choix drastiques pour être menées à bien.
- Elles ont pu aussi conduire à un certain scepticisme dans les entreprises où se sont succédés les programmes de changement avec leurs méthodologies, leurs séminaires et leurs résultats qui se font parfois attendre...

- On peut alors en conclure qu'une conduite réussie du changement doit savoir combiner les mérites de ces deux approches, en sachant éviter les écueils qu'elles ont pu rencontrer. Cela conduit à affirmer certaines exigences en matière de conduite du changement. Il s'agit à la fois :
 - d'une approche volontariste, ambitieuse, exprimée sous forme d'objectifs stratégiques, de création de valeur, et aussi une démarche participative proposant des solutions ancrées dans les réalités de l'action au quotidien, sachant s'appuyer sur les compétences existantes et les faire évoluer ;
 - de définir des orientations claires et de garder une planification de l'action souple, faisant le retour d'expérience des actions conduites et décidant le moment venu des évolutions nécessaires, sachant concilier les aspects de contrôle et d'apprentissage organisationnel ;
 - de s'appuyer sur des systèmes (de gestion, de rémunération...), conçus avec la participation des acteurs du changement de façon à ce qu'ils se les approprient réellement, et de prendre en compte les aspects informels du fonctionnement organisationnel (valeurs, motivations...).

Dans cet ouvrage, nous allons mettre l'accent sur le rôle du système de pilotage dans la conduite du changement. Les différents chapitres aborderont, de façon détaillée, les démarches à mettre en œuvre pour que le système de pilotage puisse efficacement jouer ce rôle.

Section 1

UNE DÉMARCHE PRO-ACTIVE, ORIENTÉE VERS UNE INTENTION STRATÉGIQUE

1 Une orientation claire et ambitieuse

Une stratégie, c'est d'abord une ambition, et une ambition partagée. Ce n'est pas seulement un ensemble d'actions et de programmes d'amélioration divers. La stratégie met les actions en perspective, vers un but commun. C'est là le sens de la notion « d'intention stratégique » (*strategic intent*) introduite par Hamel et Prahalad (1989) : l'intention stratégique est l'expression d'une vision du futur qui oriente les efforts, leur donne un sens, un contenu émotionnel, tout en s'appuyant sur un point de vue précis quant à la position concurrentielle que la firme veut construire dans les années à venir. C'est l'intention stratégique qui va tirer les efforts de rénovation de l'entreprise, orienter son pilotage, donner une cohérence aux actions sur le long terme. Elle est suffisamment ouverte pour permettre à de multiples initiatives de se développer.

2 Sur le long terme

La création de produits ou de services réellement nouveaux et la construction de compétences difficiles à imiter sont des processus longs. Le système Toyota de production a mis des années à s'élaborer et s'améliorer. Plus de trente ans se sont écoulés entre les premiers usages d'Internet dans le milieu des chercheurs en physique et l'explosion actuelle dans l'usage de ce nouveau média. La concurrence pour le futur ne se joue pas seulement en parts de marché sur les marchés actuels, mais d'abord et avant tout en raisonnant plus en amont sur les évolutions des techniques, des styles de vie, des législations qui créeront les futurs espaces concurrentiels et en agissant pour structurer à son avantage ces nouvelles industries en émergence. C'est donc une tâche qui demande une continuité d'action sur le long terme.

3 Une attitude pro-active et pas seulement réactive

Une entreprise doit savoir réagir rapidement à des évolutions externes. Elle doit être réactive et flexible. Elle doit aussi savoir anticiper ces évolutions pour mieux s'y préparer. Mais cela ne suffit pas : une gestion stratégique est avant tout une démarche d'adaptation proactive par laquelle l'entreprise contribue à construire son environnement, à créer les termes de la concurrence ultérieure et les conditions de son succès. Elle ne se contente donc pas de réagir à ces évolutions, d'être à la remorque des *best practices*. Le système de pilotage correspondant est donc beaucoup plus qu'un système de prévision et de contrôle d'objectifs fixés *a priori* : c'est un système d'élaboration de plans d'action, faisant appel à toutes les compétences et capacités d'initiative pour construire des projets cohérents, adaptés au contexte, et les suivre dans le cadre des orientations stratégiques de l'entreprise.

Section 2

MAÎTRISER LES COÛTS ET LA VALEUR CRÉÉE PAR L'ENTREPRISE

1 La performance

Une entreprise consomme, donc détruit des ressources (des matériaux, le temps de ses salariés, des capitaux), d'où la dimension de « coût ». Elle le fait pour répondre à des besoins :

- les besoins des clients actuels ;
- les besoins des clients potentiels ;
- mais aussi, de manière élargie, au-delà des clients, les besoins de la société dans laquelle elle se meut.

EXEMPLE

La mise en place de dispositifs antipollution peut être relativement indifférente au client qui habite à 500 km de l'usine, mais n'est pas indifférente au voisinage, qui n'est peut-être pas client. Et comme de nombreuses études ont montré que les clients, malgré leurs discours, ne sont en pratique pas toujours prêts à payer un surcoût pour un produit moins polluant, l'arbitrage coût/bénéfice de dispositifs antipollution n'est pas évident pour l'entreprise.

C'est la réponse à ces différents besoins qui constitue la dimension « valeur » dans l'activité de l'entreprise. C'est parce qu'elle répond à certains de leurs besoins que les clients sont prêts à sacrifier une part de leur pouvoir d'achat à l'acquisition des prestations offertes par l'entreprise. La « valeur » produite par l'entreprise mesure donc l'utilité pour le marché et la société des prestations qu'elle propose.

2 La maîtrise du couple coût-valeur

La viabilité économique d'une entreprise tient à sa capacité à assurer un niveau satisfaisant d'accroissement net de valeur pour la société (Lorino, 1996), constat qu'on pourrait formuler de la manière suivante : détruire les ressources qu'elle consomme (coût) « vaut-il la peine » au regard des besoins finalement satisfaits (valeur) ? Si la réponse est positive, la société sera prête à payer l'entreprise pour les services rendus à des niveaux de prix susceptibles de contrebalancer les coûts encourus (ressources détruites) et d'assurer un niveau correct de rémunération de l'activité. Il n'y a donc pas de niveau satisfaisant « en soi », ni des coûts (le jugement sur les coûts ne peut être que relatif à la valeur créée en regard), ni de la valeur de la prestation rendue (le jugement sur la valeur offerte aux clients ne peut être relatif qu'au coût encouru pour y parvenir). La performance de l'entreprise est fondée sur le couple coût-valeur, dont les deux termes sont indissociables mais fondamentalement distincts. Est performance dans l'entreprise tout (et seulement) ce qui, contribue à améliorer le couple coût-valeur. *A contrario*, n'est pas forcément performance ce qui contribue à diminuer le coût ou à augmenter la valeur, séparément.

Ainsi, une entreprise peut améliorer sa performance économique en améliorant la qualité de ses produits au prix d'un coût plus élevé, à condition que l'accroissement de valeur (rémunéré par un prix de vente plus élevé) soit supérieur à l'augmentation du coût. Inversement, elle peut probablement obtenir le même résultat en réduisant

les exigences de qualité (éliminer la « surqualité ») à condition que les gains de coût réalisés soient supérieurs à la diminution de valeur. Il est clair que l'une et l'autre orientation ne correspondent ni à la même stratégie, ni aux mêmes cibles de marché.

Section 3

ADOPTER UNE APPROCHE INTEGRÉE DU CHANGEMENT

1 Le déploiement de la stratégie dans l'action opérationnelle

Une stratégie n'a de sens que si elle influence l'action au quotidien. Le système de pilotage a pour rôle de déployer la stratégie, de la traduire en plans d'action au niveau opérationnel. Mais ce déploiement de la stratégie n'est pas un simple enchaînement de conséquences mécaniques. Il n'est pas l'explicitation par une hiérarchie d'un plan conçu *a priori* par les cerveaux du niveau central qu'il ne resterait plus (!) qu'à mettre en œuvre au niveau des exécutants locaux. Il est générateur d'interactions, de mobilisation des connaissances et des énergies pour élaborer le flot de projets et de propositions, d'expériences et d'informations qui viendront régulièrement nourrir la stratégie retenue. Pour cela, il est nécessaire de développer une forte capacité de traduction : pour traduire clairement, dans un langage opérationnel, les orientations stratégiques, pour synthétiser les réalités du terrain en en faisant ressortir les points importants, ce qui est un des rôles de la hiérarchie intermédiaire (voir Nonaka et Takeuchi, 1995), pour faire le lien entre les objectifs et les améliorations possibles dans les processus opérationnels. En ce sens, la démarche de pilotage assure une fonction d'intégration du changement puisqu'elle s'attache à constamment faire le lien entre orientations stratégiques et actions opérationnelles.

2 La cohérence de l'action entre les différentes unités et fonctions de l'entreprise, et avec ses partenaires externes

Cette coordination concerne les différentes fonctions et entités de l'entreprise, et également les partenaires externes participant à la même chaîne de valeur. Les inconvénients des actions dispersées, du manque de coordination et de projet commun sont évidents : trop fréquents, ils peuvent constituer un lourd handicap. C'est pourquoi un des buts du pilotage est d'organiser les coordinations nécessaires entre les acteurs contribuant à une œuvre commune, de façon à conduire efficacement les changements vers les priorités de l'entreprise.

EXEMPLE

Un développement de nouveau produit, va associer l'entreprise et ses principaux sous-traitants. Il peut également rendre nécessaire une évolution du processus de distribution et de l'approche commerciale. Lorsqu'une entreprise comme SKF, au lieu de vendre simplement des pièces détachées, décide de vendre des kits permettant à l'utilisateur final de faire face à des réparations courantes bien spécifiques, plusieurs conséquences s'ensuivent : des transformations non négligeables dans le processus de production, mais aussi des plans d'action portant sur les modes de distribution, et les approches commerciales, après une réflexion menée sur les problèmes des clients et la façon de les résoudre (Vollmann, 1996). On voit bien là apparaître l'évidente nécessité d'un pilotage coordonné entre les différentes fonctions de l'entreprise, en liaison avec ses partenaires externes.

3 Une intégration dans le temps de façon continue

La conduite de tels changements ne peut d'ailleurs pas être réglée en une fois, sous forme d'un plan : au fil du temps, de nouveaux événements apparaissent, de nouvelles informations sont réunies, les premiers retours d'expérience montrent l'intérêt de nouveaux changements. Il faut donc recourir à un pilotage continu du changement, orienté vers l'intention stratégique à long terme et la déployant sous forme de projets et de plans d'action, que les responsables suscitent ou laissent remonter, selon différents cycles temporels. Le pilotage doit laisser à cette coordination la flexibilité et le degré d'ouverture permettant à la créativité de chacun de s'exercer. En ce sens, il apparaît que le pilotage est plus qu'un simple système de contrôle d'orientations données *a priori*.

Section 4

S'APPUYER SUR UN ENSEMBLE D'INCITATIONS À AMÉLIORER LES PERFORMANCES

1 Aborder simultanément les questions de coordination opérationnelle et d'incitations des acteurs

Trop souvent la mise en œuvre de réformes organisationnelles bute sur l'insuffisante prise en compte des comportements des acteurs à l'occasion de l'introduction de nouveaux modes de travail ou de changements d'organisation. La démarche se

concentre sur la conception de processus ou sur l'allocation de nouvelles compétences. Les résistances ou les inefficacités des individus ne sont souvent analysées que sous l'angle d'incompatibilités personnelles, de refus du changement ou d'incapacité d'évoluer. Dans de nombreux cas pourtant, l'explication réside plutôt dans la contradiction des messages envoyés par les systèmes d'évaluation et de gestion des carrières, d'une part, et par les systèmes de pilotage technique, d'autre part.

EXEMPLE

L'exemple caricatural de ce phénomène est la mise en œuvre d'un système de production en juste à temps, supposant un asservissement des stades amonts aux stades avals et une forte coopération dans les remontées d'informations pour réduire les délais et les stocks, sans changement de systèmes de rémunérations. Si, par exemple, cette rémunération repose sur la maximisation des rendements locaux, alors elle incite davantage à produire toujours plus, donc à faire du stock, qu'à répondre le plus rapidement possible aux demandes de l'aval, surtout si elles sont très spécifiques, voire à ne pas produire si ces demandes diminuent.

2 Expliciter la notion de performance au travers d'indicateurs précis et objectifs, mais pas uniquement financiers

Contribuant au déploiement de la stratégie, les indicateurs doivent permettre d'orienter les décisions vers les objectifs stratégiques et de mesurer les effets des actions engagées. Pratiquement, cela requiert une remise en cause permanente des critères retenus au regard de l'évolution des actions stratégiques et le traitement d'informations de toute nature : commerciale, technique, administrative, financière... L'intérêt de l'explicitation de ces critères est de limiter les marges d'interprétations locales de ce que recouvre la performance de l'organisation (pour une analyse de cette notion, voir Bourguignon, 1995), particulièrement lorsque celle-ci repose sur plusieurs entités.

EXEMPLE

Si un objectif est de réduire les délais de fabrication, il convient, pour en suivre la réalisation, de définir précisément le mode de calcul du temps de cycle complet et aussi d'identifier les principaux jalons internes qui permettront de segmenter ce total en autant d'étapes majeures sur lesquelles pourra être évaluée la performance de chaque équipe.

3 Tenir compte des caractéristiques institutionnelles dans la définition des axes de changement

Généralement, les politiques de changement sont porteuses, de façon plus ou moins consciente, d'une certaine conception de l'organisation-cible : volonté de développer les initiatives locales, de responsabiliser les individus sur le résultat, de favoriser les solidarités entre services, de diffuser un esprit de service au client final... La mise en œuvre passe par un ensemble de points techniques (nouvelles procédures, nouveaux équipements, déplacements de personnes...). Ce sera alors un enjeu majeur que d'accorder cette philosophie du changement avec des paramètres d'environnement très structurants et dépassant le cadre de l'organisation.

Il s'agit, notamment, de la nature du marché du travail, permettant plus ou moins facilement le passage d'une entreprise à l'autre en favorisant la spécialisation des compétences, ou privilégiant, au contraire, les parcours de généralistes au sein de la même entreprise. La mise en place de contrats internes pour réguler les activités entre services clients et fournisseurs est fortement marquée par un contexte du premier type : le rôle des contrats est de formaliser des engagements entre entités ou individus ayant des logiques de fonctionnement différentes et peu de connaissances communes sur les interdépendances techniques, financières ou commerciales à gérer, notamment parce qu'ils exercent leur expertise sur des durées limitées dans différentes organisations. Si, au contraire, la politique de gestion des carrières favorise la rotation entre services et la promotion à des niveaux élevés de cadres maîtrisant plusieurs métiers, la régulation pourra plus facilement s'appuyer sur des arbitrages hiérarchiques.

EXEMPLE

À titre d'illustration de l'impact des caractéristiques institutionnelles sur le pilotage, le Crédit Agricole est un cas intéressant : il a développé un « parcours de direction » généraliste, qui amène tous les futurs cadres dirigeants à exercer dans différents secteurs et métiers de l'entreprise, cela avec une perspective de carrière longue. De nombreuses autres banques gèrent davantage leurs ressources humaines comme des marchés de spécialistes évoluant verticalement dans leur domaine, les ajustements étant pour l'essentiel réalisés avec le marché du travail externe. Ces différents profils de managers ont de nombreuses conséquences sur la gestion opérationnelle et la solidarité entre métiers et fonctions.

C'est sur ces principes que nous allons fonder la construction des différents éléments constituant la démarche de pilotage. Pour définir celle-ci, nous partirons du schéma suivant :

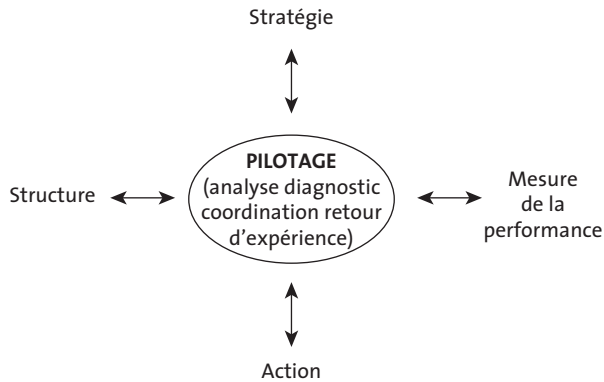


Figure 0.1 – Le pilotage

Ce schéma met l'accent sur les points suivants :

- le pilotage est une démarche de management qui relie stratégie et action opérationnelle ;
- il se place pour cela dans le cadre d'une structure d'organisation donnée au départ ;
- il s'appuie sur un ensemble de systèmes (objectifs, plans, budgets, tableaux de bord et indicateurs, comptabilité de gestion...) et de pratiques.

La démarche de pilotage est donc au cœur d'un ensemble de relations :

- entre stratégie et action d'une part : la stratégie oriente l'action, en particulier dans le cadre de la planification, de l'établissement de plans d'action coordonnés, aux différents niveaux de la structure d'organisation ; l'action contribue à nourrir la stratégie à l'aide de multiples propositions, à l'aide aussi du retour d'expérience de l'action en général et de la mise en œuvre de la stratégie en particulier ;
- entre stratégie et mesure de la performance : le système de mesure de la performance dépend des orientations stratégiques retenues. Il est construit en grande partie en fonction de celles-ci, afin de suivre leur mise en œuvre, mais, il peut également contribuer aux nécessaires diagnostics préalables à l'élaboration de la stratégie et aider à tirer des enseignements de l'action, pouvant conduire à la remise en cause des stratégies précédentes ;
- entre actions et mesure de la performance : le système de mesure de performances, décliné selon les différentes dimensions du pilotage (l'entreprise, ses centres de responsabilité, ses projets et processus, ses produits...), contribue au pilotage de l'action à ces différents niveaux ; en sens inverse, son adaptation régulière dépend des priorités retenues dans les différents plans d'action.

En conclusion, le pilotage peut être défini comme une démarche de management qui s'attache à relier en permanence stratégie et action opérationnelle, en s'appuyant sur trois volets complémentaires :

- le déploiement de la stratégie sous forme de plans d'action comprenant l'élaboration régulière de plans coordonnés pour conduire l'entreprise et assurer la mise en œuvre de sa stratégie ;
- la construction et la mise à jour d'un réseau d'indicateurs de performance permettant de mesurer les résultats des actions, en cohérence avec les orientations stratégiques ;
- le suivi et le retour d'expérience de la mise en œuvre de cette stratégie, de ces plans d'action, en s'appuyant sur un système de mesure de performance et sur un ensemble de pratiques et de méthodes d'analyse et de résolution de problèmes, d'animation et de coordination.

La démarche de pilotage comporte un ensemble de volets que nous examinerons dans les chapitres successifs de cet ouvrage :

- la planification et la gestion budgétaire ;
- le pilotage des centres de responsabilité ;
- le pilotage des processus ;
- le pilotage des projets ;
- le pilotage des produits.

Grille d'analyse sur le pilotage de la performance

Dans de nombreuses organisations le système de pilotage en place, bien qu'il ait fait l'objet de nombreuses améliorations au fil du temps, ne donne pas entière satisfaction. La liste des questions ci-dessous permet de poser un premier diagnostic à partir de la compréhension et de la pratique qu'en ont les acteurs de l'organisation. Les réponses révèlent à la fois les forces et faiblesses majeures du système, et les écarts de perception entre individus, ce qui peut aussi guider vers des actions de formation plus ciblées.

Réponses : 1 tout à fait d'accord, 2 plutôt d'accord, 3 plutôt pas d'accord, 4 pas du tout d'accord

- les responsables savent bien définir ce qu'est la performance de l'entreprise, de ses différentes unités ;
- cette performance est mesurable ;
- les principaux leviers d'action sur cette performance sont identifiés ;
- elle fait l'objet d'un travail collectif d'amélioration ;
- il y a des objectifs clairement explicités, chiffrés et datés ;
- ils sont fixés annuellement ;





- ils s'inscrivent dans des orientations à moyen terme ;
- ils sont fixés ou modifiés en cours d'année ;
- ils sont difficiles à atteindre ;
- ils sont négociés ;
- ils engagent fortement l'adhésion des managers ;
- ils doivent être tenus ;
- ils peuvent être dépassés ;
- il y a un droit à l'erreur ;
- les bons résultats dépendent fortement de la capacité à négocier ses objectifs ;
- les bons résultats dépendent fortement des aléas de l'environnement ;
- les bons résultats dépendent fortement de l'action des managers ;
- ce qui importe, c'est la performance à moyen terme, pas le résultat financier annuel ;
- ce qui est récompensé, c'est la performance à moyen terme, pas le résultat annuel ;
- les mesures de résultats financiers sont fiables ;
- les mesures de résultats non financiers sont fiables ;
- les mesures de résultats sont pertinentes et bien adaptées aux responsabilités ;
- les résultats sont diffusés rapidement ;
- les résultats sont largement diffusés (je connais ceux des autres unités) ;
- le contrôle des résultats s'exerce par exception ;
- le contrôle vise surtout à éviter les mauvais résultats ;
- le contrôle permet de capitaliser sur les bons résultats ;
- les résultats font l'objet d'un examen mensuel ;
- les résultats font l'objet d'un examen en tête à tête avec le supérieur hiérarchique ;
- les résultats font l'objet d'un examen collectif en équipe de Direction ;
- il y a une analyse des causes de résultats ;
- leur interprétation suscite des actions d'amélioration ;
- les actions d'amélioration sont explicitées ;
- les résultats des actions d'amélioration sont suivis ;
- les mauvais résultats sont sanctionnés ;
- les bons résultats sont sanctionnés ;
- dans l'évaluation des résultats des responsables, on tient compte des éléments externes incontrôlables par le responsable ;
- les rémunérations sont directement reliées aux résultats de gestion ;
- on cherche à cacher le plus longtemps possible les mauvais résultats éventuels.

Commentaires (en particulier sur les difficultés rencontrées dans ce domaine, les progrès réalisés, les améliorations possibles...).

Bibliographie

- ABRAHAMSON E., « Change without Pain », *Harvard Business Review*, juillet-août 2000, pp. 75-79.
- BEER M., NOHRIA N., « Cracking the Code of Change », *Harvard Business Review*, mai-juin 2000, pp. 133-141.
- BOURGUIGNON A., « Peut-on définir la performance ? », *Revue Française de Comptabilité*, n° 269, juillet-août 1995.
- CHASSANG G., « Réinventer le contrôle de gestion », *Politique Industrielle*, automne 1987, pp. 89-102.
- DAVENPORT T., *Process Innovation*, Boston, Harvard Business School Press, 1993.
- HAMEL G., PRAHALAD C.K., « Strategic Intent », *Harvard Business Review*, 67, n° 3, 1989, pp. 63-76.
- HAMEL G., PRAHALAD C.K., *Competing for the Future*, Boston, Harvard Business School Press, 1994.
- HAMMER M., « Reengineering Work : Don't Automate, Obliterate », *Harvard Business Review*, juillet-août 1990.
- HAMMER M., CHAMPY J., *Reengineering the Corporation*, New York, Harper Business, 1993 ; traduction française *Le Reengineering*, Paris, Dunod, 1993.
- KEEN P., KNAPP H., *Every Manager's Guide to Business Process*, Boston, Harvard Business School Press, 1996.
- LAVERTY J., DEMEESTÈRE R., *Les nouvelles règles du contrôle de gestion industrielle*, Paris, Dunod, 1990.
- LORINO P., *Méthodes et pratiques de la performance ; le pilotage par les processus et les compétences*, Paris, Éditions d'Organisation, 2^e édition, 2001.
- NONAKA I., TAKEUCHI H., *The Knowledge-Creating Company*, New York, Oxford University Press, 1995.
- PONSSARD J.-P., TANGUY H., *Quel avenir pour le contrôle de gestion ? de Du Pont de Nemours aux pratiques à la Japonaise*, Laboratoire d'Économétrie, Paris, École Polytechnique, 1990.
- STALK G., EVANS P., SHULMAN L., « Les Nouvelles Règles de la Stratégie », *Harvard-L'Expansion*, Hiver 1992, pp. 81-102.
- VOLLMANN T., *The Transformation Imperative*, Boston, Harvard Business School Press, 1996.

Stratégie, structure et pilotage

INTRODUCTION

- Piloter une entreprise, c'est d'abord se référer à sa stratégie pour traduire celle-ci dans l'action au quotidien, aux différents niveaux de l'organisation. Mais c'est aussi contribuer à nourrir cette stratégie à partir des réalités du terrain, afin de mieux affiner les orientations, construire et actualiser les plans d'action, voire même parfois remettre en cause les orientations précédemment retenues.
- Pour élaborer une démarche de pilotage, il convient donc de partir d'une explicitation des principaux éléments de la stratégie et de la structure de l'entreprise. Il s'agit ensuite de définir le schéma de gestion, c'est-à-dire l'architecture de la démarche de pilotage, l'organisation d'ensemble de ses différentes composantes et le rôle des acteurs concernés.

SOMMAIRE

SECTION 1 Stratégie et pilotage

SECTION 2 Structure et pilotage

SECTION 3 Le schéma de gestion : définition de l'interface entre structure et démarche de pilotage

Section 1

STRATÉGIE ET PILOTAGE

1 Le concept de stratégie

La stratégie est généralement définie comme un processus de prise de décision. Pour Chandler (1962), elle est le processus « de détermination des buts et objectifs à long terme de l'entreprise, d'adoption de lignes d'action et d'allocation des ressources nécessaires pour atteindre ces objectifs » ; d'autres auteurs mettent l'accent sur « le choix des demandes que l'entreprise veut satisfaire et des offres qu'elle secrétera à cette fin » (Strategor, 2009) ou encore, de façon plus précise : « définir la stratégie de l'entreprise, c'est concevoir la ou les chaînes de valeur auxquelles elle doit prendre part et les positions qu'elle doit y occuper, de façon à s'assurer des avantages concurrentiels pérennes et défendables » (Lorino, 2001).

De ces définitions ressortent bien quelques caractéristiques centrales de la notion de stratégie : orientation vers des finalités, réalisation d'un certain nombre d'activités, appui sur un ensemble de ressources, définition de l'insertion de l'entreprise dans son environnement. Ceci n'exclut pas, d'ailleurs, l'existence de débats entre les experts en ce domaine, en particulier sur l'étendue du champ concerné (voir Tarondeau, 1996). Diverses catégories peuvent être distinguées : Mintzberg (1994), par exemple, distingue la stratégie intentionnelle, analogue en quelque sorte à un plan d'ensemble établi *a priori*, et la stratégie émergente, convergence d'actions entreprises au fil du temps par les différents acteurs de l'entreprise et n'ayant pas été expressément voulues *a priori* dans leur ensemble. Il souligne également le caractère réducteur des raisonnements mécanistes séparant la stratégie en deux moments : la conception de la stratégie au sommet de l'entreprise, suivie de la mise en œuvre à la base. De multiples liens d'échange d'informations et de connaissances et d'acquisition d'expérience unissent de fait en permanence ces deux aspects de la démarche stratégique. Enfin, la notion même de planification stratégique, l'opportunité d'y avoir recours et le contenu à lui donner font l'objet de débats. Cet ouvrage n'ayant pas pour thème la stratégie d'entreprise, nous ne discuterons pas ces points ici et nous nous concentrerons sur la gestion des interfaces entre stratégie et pilotage en abordant les trois thèmes suivants :

- l'apport de la stratégie à la finalisation du processus de pilotage ;
- l'apport de la stratégie à la compréhension du contexte de pilotage ;
- le retour d'expérience du pilotage vers la stratégie.

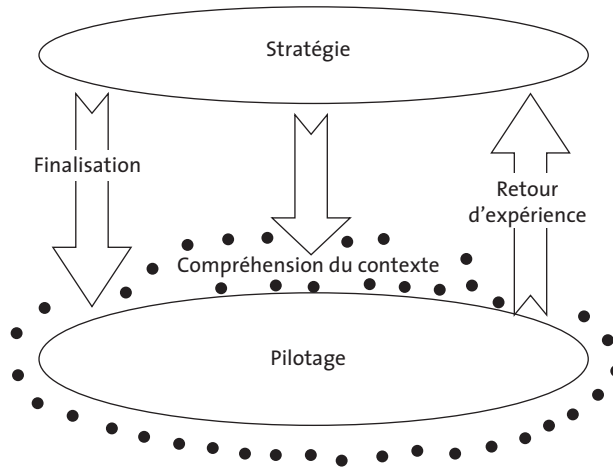


Figure 1.1 – Stratégie et pilotage

2 L'apport de la stratégie à la finalisation du processus de pilotage

L'expression des objectifs est une des composantes majeures d'une démarche de pilotage. Elle s'appuie pour cela sur plusieurs éléments de la stratégie d'entreprise : l'expression d'une intention stratégique, d'une part, et la description des principales actions stratégiques retenues, d'autre part.

L'intention stratégique exprime l'ambition que se donne l'entreprise pour les années à venir ; elle fixe un cap à tenir.

EXEMPLE

British Airways s'est donnée comme ambition, après sa privatisation en 1987, de devenir « *the World's Favourite Airline* », ce qui, au-delà d'une expression assez générale, s'est traduit par de multiples efforts convergents pour améliorer les services rendus aux clients (Hamel et Prahalad, 1994). « Battre le concurrent le mieux placé », peut être une autre forme d'intention stratégique, dont la poursuite peut nécessiter de multiples détours. Il suffit pour s'en persuader d'observer les stratégies par lesquelles des entreprises japonaises ont progressivement dominé les leaders dans divers domaines (exemples : Canon et Xerox, Komatsu et Caterpillar...).

L'expression d'une intention stratégique peut être plus ou moins développée dans sa forme, mais, sur le fond, elle vise à donner à l'ensemble des acteurs une vision ambitieuse et émotionnellement attractive de ce que sera l'entreprise dans le futur.

Elle doit être suffisamment stable pour donner une base cohérente à l'action des années à venir, suffisamment précise pour pouvoir se traduire en objectifs et en plans d'action, suffisamment vague pour laisser une large marge d'adaptation dans sa mise en œuvre, suffisamment proche des valeurs spécifiques de l'entreprise pour être mobilisatrice, suffisamment débattue et communiquée pour être connue et partagée par la majorité des acteurs. En visant à orienter l'action et à lui donner un sens, l'intention stratégique est donc au cœur de la stratégie et de l'identité future de l'entreprise.

Cette notion d'intention stratégique peut être rapprochée de la notion de mission, utilisée par d'assez nombreuses entreprises, dans le cadre de documents formels d'orientation. Il convient toutefois, lorsque l'on analyse les documents dans lesquels sont exprimées les orientations stratégiques d'une entreprise, de prendre plusieurs précautions importantes :

- la mission énoncée recouvre-t-elle bien les préoccupations réelles et actuelles des dirigeants ?
- se caractérise-t-elle par des objectifs explicites et clairs ?
- propose-t-elle des changements ambitieux et réalisables ?
- ce changement est-il voulu et partagé par les principaux acteurs ? Sinon, quels sont les moyens dont dispose l'entreprise pour les convaincre ?

Les réponses à ces différentes questions permettent de distinguer une réelle intention stratégique de simples documents n'engageant que leurs auteurs.

Les plans ou programmes d'action stratégiques constituent un deuxième volet de l'expression stratégique. Ils peuvent, selon les cas, être plus ou moins formalisés, plus ou moins détaillés, exprimés globalement ou au niveau des différents domaines d'activité de l'entreprise, porter sur quelques actions prioritaires ou former un plan stratégique d'ensemble. Mais, de toute façon, ils débouchent à leur tour sur des objectifs et constituent un des points de départ majeurs du processus de planification opérationnelle (voir chapitre 3). Ils peuvent également contribuer au cadrage de différents pilotages de projets, de processus et de produits (voir chapitres 4, 5 et 6). Ils viennent s'insérer dans le schéma de pilotage ci-après (figure 1.2).

C'est donc l'intention stratégique et les plans d'action qui orientent d'abord le pilotage de l'entreprise. Il s'agit ensuite de déployer ces objectifs d'ensemble au niveau des activités opérationnelles, conduites au sein des différents domaines d'activité et fonctions de l'entreprise.

Mais la contribution de la stratégie au pilotage de l'entreprise ne s'arrête pas là. Elle fournit également de multiples éléments de contexte pour la démarche de pilotage.