

# Le concept de performance soutenable en comptabilité de gestion

---

Christophe HERRIAU

*Université de Rennes I*

*Correspondance :*

IAE

11, Rue Jean Macé

35000 Rennes

Tél. : 02.99.84.78.41

Fax. : 02.99.84.78.00

Email : christophe.herriau@wanadoo.fr

*Résumé :* Cet article propose de définir le concept de performance soutenable en comptabilité de gestion. Son objet est donc l'étude de la robustesse de la performance dans le temps, et les moyens pour le contrôle de gestion de la maîtriser. Il propose une construction du concept sur la base d'une relecture des concepts fondamentaux du management par les processus, et propose deux modèles possibles de soutenabilité : un modèle d'optimalité et un modèle de viabilité. La construction s'accompagne d'une recherche d'opérationnalisation du concept par la recherche d'un coût utile, la mise en place d'une matrice de manœuvrabilité, l'élaboration d'un budget à base soutenable.

*Mots clés :* performance soutenable - valeur partenariale - viabilité - marge de manœuvre - ABM

*Abstract :* The aim of the following article is to define the concept of sustainable performance for management accounting. It proposes a dynamic approach of the strength of performance, build on the reasoning that the mains concepts of the ABM could be re-analysed to build two possible models of sustainability : a model of optimality and a model of viability : The article take care of making the notion of sustainable performance efficient, from the measure of costs to the budgeting method.

*Key words :* sustainable performance - stakeholder value - viability, action latitude - ABM

Les sciences de gestion intègrent volontiers la notion de « durabilité »<sup>1</sup> dans leurs problématiques. Le sous-titre de *l'avantage concurrentiel*, « comment devancer durablement ses concurrents ? » de M. Porter [1986] en témoigne, de même que l'ouvrage de G. Hamel, G. Prahalad [1996], pour qui « la survie constitue une valeur en soi de l'organisation ». Plus récemment, G. Charreaux, P. Desbrières [1998] ont souligné combien les situations de destruction de valeur ou de mauvaise répartition de la valeur créée pouvaient constituer une menace pour la pérennité de la firme.

Les récentes évolutions du contrôle de gestion conditionnent au niveau opérationnel la durabilité à la maîtrise de la valeur pour le client (*customer value*). Ainsi l'approche ABC/ABM et, plus encore, le récent *Feature Costing* de J.A. Brimson [1998] sont représentatifs d'une volonté de mieux prendre en compte les facteurs stratégiques externes, et de faire du processus un mode de déploiement de la valeur-client au sein de l'organisation [P. Lorino 1995].

Le concept de *performance soutenable* repose quant à lui sur le postulat que le client n'est que l'un des partenaires (*stakeholders*)<sup>2</sup> de l'organisation qui participent à la création de la valeur. Comme premier corollaire à ce postulat, les processus ne peuvent être modélisés et maîtrisés avec comme seul objectif d'accroître la valeur-client. Cette optique que nous jugeons trop restrictive peut être à l'origine de frustrations des autres partenaires (par exemple, une qualité pour le client obtenue au prix de sacrifices importants des salariés peut ne pas

---

<sup>1</sup> Les économistes de l'environnement sont à l'origine du concept de croissance durable, ou de développement économique soutenable (*sustainable growth*). Il est vrai que les deux termes de *durabilité* et de *soutenabilité* sont utilisés par ces auteurs de manière indifférenciée. Cependant, l'anglicisme *soutenabilité* a notre préférence car, à notre sens, il souligne le rôle des acteurs dans l'aptitude d'un phénomène économique à durer : en effet, c'est parce qu'une performance peut être soutenue qu'elle peut durer.

<sup>2</sup>. Au sens où l'entendent G. Charreaux, P. Desbrières [1998].

être soutenable). Comme second corollaire à ce postulat, la durée de la performance ne peut être envisagée comme une *conséquence* de la seule satisfaction des besoins du client. C'est plutôt en considérant la pérennité de la firme comme une exigence fondamentale de l'entente entre partenaires, que peuvent être envisagés la maîtrise des processus et le pilotage du développement de la firme (*the driving growth*) au sens de R.S. Kaplan, D.P. Norton [1997a, 1997b].

La performance est dite « soutenable », si elle peut être maintenue dans le temps, c'est-à-dire si son niveau peut être atteint *sans obérer la capacité des partenaires à reproduire une nouvelle fois cette performance*. Si l'on appelle « marge de manœuvre » cette possibilité qu'ont les acteurs d'agir en vue de reproduire la performance, alors le concept de performance soutenable implique intuitivement l'existence d'un niveau de performance (en termes de coût, délai ou qualité) qu'il faut contrôler, tout en préservant et maîtrisant les marges de manœuvre dont les acteurs disposent dans les processus. La problématique du contrôle de la performance soutenable consiste donc à maîtriser la robustesse d'une performance dans la durée, mais reste du même coup contrainte par la diversité des horizons temporels des partenaires de l'organisation.

L'objectif de cet article est de mettre en évidence, par une démarche constructiviste dans le champ conceptuel du contrôle de gestion, les fondements théoriques et les interfaces opérationnelles de la performance soutenable. L'enjeu est de montrer que *la maîtrise d'une performance soutenable passe par le pilotage des marges de manœuvre au sein des processus*. Pour ce faire, une première section propose de définir le concept. Puis, par une méthodologie de recherche-action, une seconde section en valide la portée organisationnelle, en montrant son caractère opérant.

## **1. Une définition du concept de performance soutenable en comptabilité de gestion**

La comptabilité de gestion fait l'objet, surtout depuis le début des années 1990, d'une série d'évolutions [P. Baranger, P. Mouton, 1997] dont l'objectif est toujours d'améliorer la prise en compte des besoins du client au sein des processus. Son plus récent avatar, le *Feature Costing* de J.A. Brimson [1998], témoigne de cette continuité dans la référence à la valeur-client.

Cette section propose de montrer que la notion de performance soutenable peut s'appuyer sur un cadre conceptuel issu d'une relecture du management par les processus. La démarche de relecture est d'abord précisée (1.1). Appliquée aux invariants conceptuels du management par les processus, elle fait émerger une notion de performance orientée uniquement sur la valeur-client (1.2). L'apport du concept de soutenabilité à la maîtrise de la performance est alors souligné (1.3), puis nous formulons deux interprétations de la performance soutenable (1.4).

### ***1.1. Méthodologie de la construction du concept***

La démarche de relecture repose sur plusieurs principes :

- Elle résulte de la synthèse que l'on obtient en introduisant dans un objet (le management par les processus) un outil de relecture (la préférence des acteurs pour une performance qui dure). Cela implique que l'outil de relecture ait un rapport sémantique avec son objet, sans quoi la production d'une synthèse n'a pas de sens. Surtout, elle suppose que le support de la relecture tire son sens de la combinaison entre des concepts fondamentaux et une structure (logique, mathématique, philosophique). En vertu de ce principe, la relecture d'un objet théorique repose sur la modification d'un ou plusieurs concepts fondamentaux, ou sur une modification de la structure de base.

- Le choix d'une démarche constructiviste impose<sup>3</sup> de restreindre le champ de la preuve à l'existence d'un pouvoir sur les faits du nouveau concept : peut-on, par exemple, produire des outils élaborés sur la base de ce concept ?<sup>4</sup>

- La relecture peut avoir trois résultats : premièrement, la relecture ne produit aucune transformation théorique des concepts fondamentaux et de la structure de base, et ne permet de produire aucun outil, elle est donc vaine ; deuxièmement, la relecture modifie certains concepts fondamentaux et/ou la structure de base sans pour autant parvenir à une formulation ayant une portée opératoire. Dans ce cas, la relecture n'est pas compatible avec le cadre épistémologique qui implique de définir des concepts opérants ; troisièmement, la relecture perturbe certains concepts fondamentaux et/ou la structure de base, et parvient à une formulation opérante. Dans cette situation, soit la relecture démontre que l'objet présente une incohérence dans son cadre d'évolution (la relecture devient remise en cause), soit elle propose un apport par une synthèse entre l'outil et son objet.

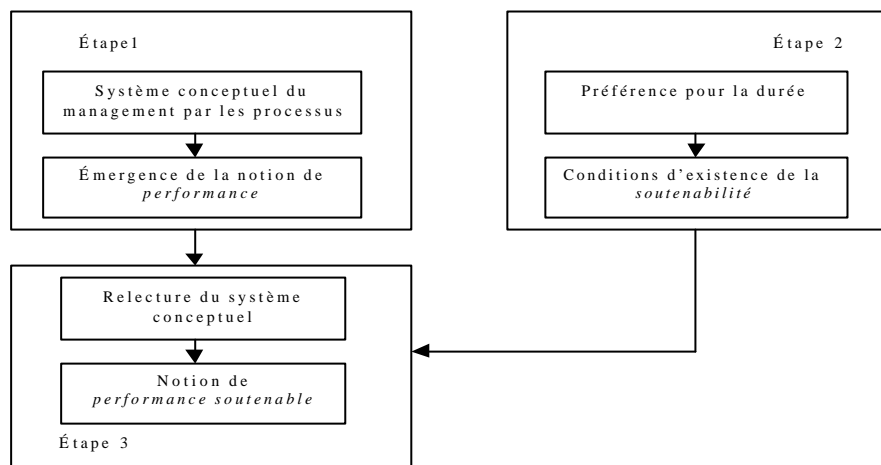
L'application de ces principes à notre démarche permet de la décomposer comme suit (figure 1).

---

<sup>3</sup>. C. Herriau [1997]

<sup>4</sup> On dira dans ce cas que le concept est « opérant ».

**Figure 1 -** Démarche de construction du concept de performance soutenable



Ces trois étapes font apparaître les points suivants.

### 1.2. L'émergence du concept de performance dans le management par les processus

La base de l'ABC/ABM, est de reposer sur un triptyque conceptuel formé :

- du concept d'*activité*. L'activité est la plus petite unité paramétrable de l'organisation [S. Evraert 1997]. C'est un ensemble de tâches homogènes du point de vue des coûts et performances [P. Lorino 1995]. Ce concept est le support de recherches sur les modes de découpage, sur la hiérarchie des activités [M. Lebas 1992a, 1992b ; H. Bouquin 1992], sur les problèmes de frontière ou d'homogénéité ;
- du concept de *processus*. Un processus est un ensemble d'activités qui interagissent en vue de produire un *output* unique pour

un « client » interne ou externe [R. Cooper 1989 ; M. Lebas 1992a ; P. Lorino 1995 ]. Dans le schéma de P. Turney [1992], ou de M. Lebas [1992a], il permet de donner au concept d'activité une dimension globale et de dépasser la simple idée de découpage, pour s'intéresser aux liens entre les activités et juger de leur performance d'ensemble ;

- du concept de *causalité* [H. Bouquin 1993, 1998]. Selon que l'on recherche des corrélations facilement mesurables ou des causes profondes qui autorisent le pilotage, cette notion permet d'orienter le système vers la mesure et/ou le pilotage d'un coût de revient. La proposition de J.A. Brimson de mesurer le *Feature Cost* relève également de ce point. C'est en effet l'une ou l'autre des caractéristiques (*feature*) du produit qui constitue l'objet de coût.

Le fait que la confrontation entre ces trois concepts fasse surgir une problématique (exemple : l'*activité* confrontée à la *causalité* produit la *problématique de l'inducteur*) montre que les concepts constituent un *système logique* où les relations entre eux sont aussi importantes que les concepts eux-mêmes. Les auteurs confirment appréhender le management par les processus comme un système logique. Ainsi chacun des vingt-deux articles publiés par R. Cooper [de 1987 à 1994] sur le sujet fait référence à « la logique » (*the logic of ABC*), aux principes fondamentaux ou postulats (*basics, assertions, empirical statements...*). C'est aussi le cas de ceux qui critiquent l'outil [H.T. Johnson 1992 ; M.J. Morgan, H.P. Bork 1993 ; J.A. Piper, P. Walley 1990].

La finalité du système logique est de *produire un concept de performance* qui permette dans la pratique de créer des indicateurs utiles aux acteurs. La performance y est envisagée comme un jugement sur la création de valeur *pour le client*, aspect encore plus affiné chez J.A. Brimson. Cette valeur-client (*customer value*) est définie comme

suit par B.J. Brinker [1994] : « *C'est la différence entre la satisfaction du client et le sacrifice qu'il fait pour parvenir à cette satisfaction. La satisfaction dépend de ce que le client reçoit, des caractéristiques du produit, de la qualité du service. Elle prend en compte le coût d'accès au produit et le coût de sa maintenance. Le sacrifice consenti représente ce que le client abandonne pour obtenir le produit, son prix d'acquisition, le temps et l'effort pour l'acquérir et apprendre à l'utiliser. La tâche de l'entreprise consiste à maximiser la différence entre les deux* ».

Le pilotage de la performance dans le management des processus consiste alors à maîtriser la création de valeur sous le seul angle du client. D'où l'idée que la valeur se crée en externe, et que la performance n'en est que sa mesure interne, au travers d'un déploiement de la valeur par les processus [P. Lorino, 1995]. La *Balanced Scorecard* de R.S. Kaplan et D.P. Norton [1997a, 1997b] va au-delà, en intégrant d'autres acteurs dans le pilotage (les actionnaires pour financer le processus et les salariés pour leur créativité). On peut trouver dans cette conception une première approche partenariale de la création de valeur.

La notion de soutenabilité permet d'aller plus loin, en modifiant le contenu des concepts fondateurs du management par les processus que nous venons d'examiner.

### ***1.3. L'apport de la notion de soutenabilité à la maîtrise de la performance***

En portant son attention sur un seul partenaire, même important (par exemple le client), le système de pilotage risque d'être aveugle aux problèmes de déséquilibre qu'il suscite chez d'autres partenaires de l'organisation. Dans ce cas, l'organisation est dite performante si elle se contente d'atteindre un résultat-objectif (de qualité, délai, coût)



que certains de ses partenaires les plus influents ont fixé pour elle. L'enjeu du contrôle de gestion est alors de maîtriser l'organisation, pour atteindre ce résultat-objectif.

Dans une conception plus partenariale de la valeur [G. Charreaux, P. Desbrières 1998], l'enjeu pour le contrôleur de gestion n'est pas la maîtrise *ceteris paribus* de la création de valeur pour le client (ou pour un autre partenaire), mais la mise en place de processus de contrôle *cohérents et pertinents* [P. Lorino 1995 ; P. Mévellec 1995] dont la finalité est d'atteindre une performance « équilibrée » (R.S. Kaplan, D.P. Norton 1997a, 1997b). Du point de vue du contrôle de gestion, cela signifie que l'on raisonne en termes de catégories « homogènes » de partenaires, dont on essaye d'agréger les attentes, au travers d'un tableau de bord qui doit aider à dégager *pour l'organisation*, la voie qui respecte un équilibre entre les catégories de partenaires<sup>5</sup> (l'organisation adopte-t-elle la voie médiane, majori-

---

<sup>5</sup> La recherche d'un « équilibre » par R.S. Kaplan et D.P. Norton peut être éclairée par l'approche de la pérennité de l'organisation développée par J.S. Coleman [1994], p.426-435 : La viabilité repose à la base sur l'hypothèse de Barnard (1938), qui veut qu'il y ait viabilité lorsqu'un équilibre existe dans les relations entre les contributions des acteurs (*contributions*) et les incitations à participer (*inducements*). Au sens de Coleman, cet équilibre entre partenaires peut être de trois formes : soit on parle de *viabilité réciproque*, parce que chaque relation d'acteur à acteur est envisagée et doit être équilibrée au sens de Barnard pour qu'il y ait viabilité de l'organisation ; soit on parle de *viabilité indépendante*, qui signifie que l'on envisage la relation de chaque acteur avec la coalition, ce qui réduit considérablement le nombre de relations à étudier ; soit on parle de *viabilité globale* dans la mesure où l'on s'intéresse à l'ensemble des relations indépendantes, et qui est satisfaite lorsque les relations sont *globalement* équilibrées au sens de Barnard éventuellement par le biais de compensations. L'idée de R.S. Kaplan et D.P. Norton est de proposer un moyen opérationnel de parvenir à une *viabilité globale* de l'organisation. Toutefois, trois problèmes pour juger de l'équilibre, soulignés par Coleman, ne sont pas pris en compte par les auteurs : les compensations ne sont pas forcément monétaires ; l'approche suppose de pouvoir identifier la contribution de chaque partenaire de manière *indépendante*, ce qui n'est pas forcément le cas ; enfin, l'entreprise doit pouvoir rémunérer les acteurs à leur contributions marginale, ce qui est une hypothèse forte.

taire, ou arbitraire ?). Dans l'idéal, cette performance équilibrée peut s'entendre comme un résultat optimal (de premier rang), que l'on atteint sous hypothèse d'information parfaite, de liberté totale des acteurs et d'absence de coûts de transaction. Dans ce cas, « *une organisation est dite optimale ou efficiente au sens de Pareto, dès lors que toute réorganisation qui augmenterait l'utilité d'un individu diminuerait nécessairement celle des autres* » [J.P. Gould, C.E. Fergusson 1982]. Dans une perspective plus opérationnelle, la performance « équilibrée » s'entend en revanche comme équilibre de second rang, contraint par la rationalité limitée des acteurs. En pratique, on intègre alors au tableau de bord des moyens de compenser d'éventuels déséquilibres dans les échanges entre acteurs. Mais que la norme de référence soit un partenaire, un groupe homogène de partenaire (dont le critère d'homogénéité serait à définir), ou la coalition organisationnelle, la notion de performance « équilibrée » achoppe sur le problème de la diversité des points de vue et leur agrégation.

L'introduction d'une perspective dynamique à cette recherche de performance « équilibrée » modifie le problème dans le sens où les partenaires sont envisagés comme participant à une coalition organisationnelle sur plusieurs périodes (ce qui est différent d'une approche long terme, mais dépend des horizons temporels propres à chaque acteur). Dès lors, ce qui importe est moins le niveau de résultat permettant de juger de la performance en statique de l'organisation, que la *possibilité de reproduire* cette performance une nouvelle fois. La notion de performance soutenable s'appuie alors sur un postulat de préférence des partenaires pour la durée de la performance (ce qui est différent d'une préférence pour le long terme) et sur deux variables : un *niveau* de critère de performance et une *capacité* à reproduire cette performance. Indépendamment de la perception que chaque partenaire peut avoir d'une *période* (période courte ou longue), et in-

dépendamment du critère qu'il juge subjectivement pertinent pour évaluer la *performance de la coalition* à laquelle il participe (qualité pour le client, montant des dividendes, niveau de salaires...) un partenaire est supposé préférer une performance qui dure à une performance qui ne dure pas. Par exemple, si le critère retenu par un actionnaire pour percevoir la performance de la coalition à laquelle il participe est le taux de rentabilité, cet actionnaire est supposé préférer un taux de rentabilité qui se maintient ou qui augmente. Sur plusieurs périodes, ce qui est important pour les acteurs *indépendamment* de leurs critères subjectifs de performance, c'est la manière dont l'organisation dégage ou détruit des marges de manœuvre leur permettant d'améliorer encore ce niveau de critère.

Dès lors, pour le contrôle de gestion, le problème du soutien de la performance se formule en deux niveaux. Le premier niveau est un problème de norme<sup>6</sup> : lequel des critères, de quel partenaire, est retenu au niveau de l'organisation, pour apprécier la performance de la coalition ? Pour le contrôleur, la recherche d'une performance soutenable consiste tout d'abord à faire émerger la norme qui permettra de juger de la performance de l'organisation (en pratique, on parvient, par exemple, à faire émerger une *base budgétaire soutenable*). C'est l'une des difficultés implicites du tableau de bord équilibré de R.S. Kaplan et D.P. Norton.

Le second niveau est un problème de mise en évidence des marges de manœuvre. Si le premier niveau est résolu, le contrôleur doit pouvoir identifier les marges de manœuvres consommées et créées par l'obtention d'un résultat. L'existence ou non de telles marges de manœuvre lui permet de pondérer l'appréciation d'un résultat en introduisant un jugement sur la *capacité* de celui-ci à être reproduit ou dépassé. Autrement dit, l'analyse des marges de manœuvre créées ou détruites permet un jugement dynamique sur la performance. Par exemple, l'obtention d'un niveau de qualité de 100 %, au prix d'un sacrifice (fatigue physique, psychologique, motivation en baisse, absentéisme...) de la

part des acteurs peut être jugé optimal au sens de B.J. Brinker [1994], mais non soutenable dans notre approche.

Dans cette perspective dynamique, le soutien de la performance d'une organisation pose une question très pratique au management par les processus : si les outils de contrôle développés peuvent dire si un résultat-objectif est atteint ou si un résultat est meilleur qu'un autre, aucun ne permet d'affirmer si l'organisation a la possibilité de reproduire une nouvelle fois ce résultat<sup>7</sup>. On entend donc *marges de manœuvre* au sens de capacité à *reproduire la performance*. Celles-ci peuvent être définies de manière négative (on évite d'une période sur l'autre un dysfonctionnement, ce qui dégage des marges de manœuvre) ; ou bien de manière positive (il existe des marges discrétionnaires dans les processus qu'il faut identifier).

Pour le dirigeant, les marges de manœuvre s'interprètent de manière particulière comme des possibilités de reproduction de la performance *y compris par la compensation permettant de maintenir un partenaire dans une coalition*. Quels que soient les efforts d'une direction pour piloter ou contrôler son organisation, elle ne le peut que si elle peut identifier et conserver un pouvoir d'action (budgétaire, comptable, humain, stratégique), autrement dit si elle parvient premièrement à faire émerger une norme soutenable, deuxièmement à favoriser la lecture des marges de manœuvre dans l'organisation qu'elle dirige. Ainsi, le décideur, par la maîtrise des marges de manœuvre dans les processus, souhaite non seulement disposer de leviers d'action sur le niveau de la performance [R. Simons 1995], mais aussi sur la *reproduction* de la performance de l'organisation. Trois variables sont ainsi intégrées à sa réflexion : une variable *résultat* (un niveau de qualité pour le client par exemple), une variable *marge de manœuvre*

---

<sup>6</sup> E. Ullmann-Margalit [1977].

<sup>7</sup> Pour poursuivre la métaphore du tableau de bord, on dirait que l'entreprise dispose certes d'indicateurs de sa vitesse de développement, de seuils d'alerte, mais pas d'indicateurs de son *régime*.

lité pour le client par exemple), une variable *marge de manœuvre* (l'investissement personnel que les employés apportent par exemple à l'amélioration de la qualité), et la variable *de satisfaction* des partenaires (au sens où l'entend H. Simon).

La meilleure prise en compte des marges de manœuvre permet d'effectuer en premier lieu une relecture conceptuelle du management par les processus, pour faire émerger en second lieu les modes de contrôle de la performance soutenable.

#### **1.4. Proposition de deux modèles de la soutenabilité de la performance en comptabilité de gestion**

Inscrite dans un tel cadre, la notion de soutenabilité change le contenu des concepts fondateurs du management par les processus :

- L'activité ne repose plus sur un ensemble de tâches, mais sur un ensemble de logiques d'action [C. Herriau, 1996]. Les logiques d'action traduisent le fait que l'acteur ne se contente pas, au poste, de réaliser une opération technico-économique : il résout aussi un problème, il s'investit, il réalise son *potentiel*. Le concept de logique d'action permet de mettre en évidence à la fois l'acte technique et son potentiel : il suggère à la fois la mesure d'un *niveau* de performance et l'existence d'une *capacité* à la performance. Cela n'est pas une modification triviale dans la conception du système de pilotage ; une telle modification suppose en effet que l'on accorde à des facteurs *latents* une responsabilité causale sur la performance. Dès lors, la notion de causalité change, elle aussi, de perspective.

- L'approche de la causalité développée par les stratèges chinois [J. Jullien 1997], de même que la notion de *propension* de K. Popper [1984], souligne qu'il est impossible de définir une seule cause à un phénomène. K. Popper démontre en effet que c'est la situation *dans son ensemble* qui a une action causale sur un phénomène et détermine

sa tendance ou *propension* à advenir. Une interprétation de cette propension, sur le plan opérationnel, consiste à identifier et évaluer *la propension marginale* (la dérivée première de la propension). Dans cette perspective, la recherche des causes profondes dans l'ABM, nécessaire au pilotage des processus, revient à maîtriser la *propension marginale* des phénomènes « coûts », « délais » et « qualité » à se maintenir à la période suivante. Si elle est positive, cette propension marginale témoigne d'une performance qui est robuste dans le temps.

- La performance d'un processus dans l'ABM se définit par rapport à la valeur-client. En adoptant une conception propensionniste de la causalité, c'est l'ensemble de la situation qui va déterminer la performance. La performance d'un processus présente ainsi deux composantes : un niveau (de coût, de délais, de qualité) et une marge de manœuvre (*une propension marginale*) pour pouvoir agir sur le niveau à la période suivante. Le processus n'est donc plus seulement défini comme un ensemble d'activités orientées sur la production d'un *output* unique contribuant à la valeur-client ; d'un point de vue dynamique, c'est un ensemble de logiques d'action, orientées sur la production équilibrée d'un *output*, respectueuse de sa capacité à agir à la période suivante. La tâche du contrôleur n'est donc plus seulement de comprendre les processus pour *mesurer* le niveau de performance. Il doit, dans la perspective de performance soutenable estimer la *robustesse* de cette performance dans le temps.

Ayant donné aux concepts fondateurs du management par les processus un changement de perspective, il devient possible d'envisager deux degrés différents de soutien. La première possibilité est que l'on cherche l'optimum d'un résultat sous contrainte des marges de manœuvres. La seconde possibilité est que l'équilibre reste *satisfaisant* au sens de H. Simon : l'introduction de la variable « satisfaction des

acteurs » permet d'atténuer la recherche d'optimalité d'un résultat. Deux modèles peuvent ainsi être définis :

- *Modèle I* : Il présente le niveau de performance, et les marges de manœuvre d'un processus, comme deux composantes parfaitement *substituables* pour le dirigeant de l'organisation de la performance durable. Il n'y a donc pas, dans ce modèle, de préférence a priori pour l'une ou l'autre des composantes : on veut optimiser le niveau de performance, sous contrainte de la capacité, ou bien la capacité à la performance sous contrainte de son niveau. Si P représente le *potentiel* de l'entreprise, son caractère manœuvrable, et R le niveau de performance *réel* (qualité, délai, coût), il y a soutenabilité si la somme algébrique des niveaux de critères choisis pour représenter P et R est strictement positive. La finalité du modèle est de fournir un *indicateur de soutenabilité* (ce qui est, on le voit, une exigence louable, mais très réductrice du problème). Ce peut être par exemple, un indicateur de *résultat soutenable* qui serait égal au résultat de l'entreprise moins les coûts qu'oblige le maintien de sa propension marginale à se développer vers une nouvelle situation de gestion. Si l'accroissement de résultat d'une entreprise est, par exemple, de 100 et que les coûts engagés pour maintenir cette tendance sont de -110, le résultat soutenable est de -10.

- *Modèle II* : C'est un modèle du soutien au sens faible, dans la mesure où la seule exigence du modèle repose sur le principe de *satisficing* de H. Simon [1982]. Ainsi, le modèle propose, selon les circonstances, plusieurs choix possibles : il s'agit pour les membres de l'organisation de définir le couple (critère de performance-marges de manœuvre) qu'il est possible de maintenir sans réduire la satisfaction des acteurs. La satisfaction (qui porte sur le résultat obtenu) est un élément pondérateur du jugement sur la performance, difficile à apprécier, sauf à parvenir à faire émerger une norme *satisfaisante* de

l'obligatoire et du discrétionnaire<sup>8</sup>. L'objectif du modèle n'est plus de déterminer forcément un *indicateur*, mais d'identifier des *indices* sur le caractère viable d'une situation. Autre exemple, en période de crise, par crainte de perdre leur emploi, les acteurs seront peut-être disposés à davantage de sacrifices pour soutenir la rentabilité qu'en période de stabilité pour l'organisation. L'enjeu de ce modèle est donc de construire les outils permettant de faire émerger un équilibre soutenable satisfaisant pour les partenaires de la création de valeur.

Nous suggérons donc que le concept de performance soutenable prend la forme de deux images possibles de la robustesse d'une performance dans le temps. Au travers de trois expériences, nous allons tenter d'en évaluer la portée organisationnelle.

## **2. Portée organisationnelle du concept de performance soutenable**

Dans un cadre épistémologique constructiviste, la validation d'un concept repose sur son caractère opérant *et* reproductible [C. Herriau, 1997] : c'est dans la mesure où un concept peut aider à transformer la réalité qu'il peut faire émerger une connaissance nouvelle et c'est parce que ce pouvoir sur les faits peut être testé *au moins une seconde fois* que cette connaissance gagne sa scientificité.

L'enjeu de cette section est de montrer le pouvoir sur les faits du concept de performance soutenable. La méthodologie de nos recherches-actions est d'abord exposée (2.1). Puis, la portée organisationnelle du concept est explicitée au travers de trois tests : la mesure d'un *coût utile* dans le coût de revient (2.2), le pilotage stratégique du processus par les marges de manœuvre (2.3), la définition d'une base budgétaire soutenable (2.4).

---

<sup>8</sup> Par exemple, dans un service commercial, pour analyser un budget selon cette approche, on va tenter de faire émerger une base soutenable, c'est-à-dire la



### 2.1. *Méthodologie des recherches-actions*

Pour apprécier le caractère opérant du concept, notre démarche a consisté à le décliner en outils permettant d'agir dans les faits. Ainsi, la recherche de marges de manœuvre s'est effectuée en trois temps :

– en considérant d'abord que la première source de marges de manœuvre se situe dans l'existence d'une production dysfonctionnelle qu'il convient d'éviter. La maîtrise du caractère soutenable est de faire en sorte que le maximum de ressources engagées soit transformé en valeur. Pour cela on doit pouvoir distinguer dans un coût de revient, la part qui est engagée pour des motifs dysfonctionnels et la part *utile*. En introduisant la démarche qualité dans le pilotage du coût de revient, l'enjeu est que les inducteurs traduisent ce *coût utile* (2.2). Nous proposons ici une simulation du calcul du coût utile à l'activité « réalisation du catalogue de promotion » concernant une entreprise de vente de meubles par correspondance. L'information a été collectée en procédant à des entretiens semi-directifs et en participant aux activités du processus.

– en considérant ensuite que l'on définit un processus manœuvrable par sa capacité à passer d'une situation initiale A à une situation finale B au moindre coût. La manœuvrabilité apparaît en mettant en correspondance un coût à la sortie de la situation initiale et un coût à l'entrée dans la situation finale. À partir de ces deux coûts, on peut établir un indice de la manœuvrabilité du processus. En instaurant un système de contrats entre les acteurs du processus, nous avons stimulé la recherche d'indices de cette manœuvrabilité, et proposé la mise en place d'une matrice de manœuvrabilité, reprenant en abscisses et en ordonnées, le coût à la sortie et le coût à l'entrée. Pour effectuer cette expérience nous avons participé au travail de cinq groupes de projets, et nous avons réalisé des entretiens semi-directifs avec les acteurs du terrain (2.3) ;

– en montrant enfin que la maîtrise conjointe des marges de manœuvre et du niveau de performance peut être envisagée au niveau de l’outil budgétaire par la recherche d’une *base budgétaire soutenable*. L’idée est de montrer que cette base est un indice de la robustesse de la performance d’un processus. La mise en place d’un budget à base soutenable a été expérimentée lors d’une négociation budgétaire dans un service commercial d’une entreprise de service (2.4).

Notre démarche est donc une démarche de recherche-action : elle vise à évaluer la transformation d’une situation par un outil. Comme l’explique M.J. Avenier [1989], les objectifs du chercheur sont alors dans la proposition d’outils qui permettent de répondre à une demande de l’organisation. La demande récurrente est ici d’avoir la maîtrise de la robustesse de la performance d’un processus.

## **2.2. *Influence du concept de performance soutenable sur la mesure du coût complet***

Notre première expérimentation concerne une entreprise américaine de vente par correspondance qui souhaite évaluer le coût utile de son activité : fabrication du catalogue de promotion.

La situation du processus de fabrication, avant la simulation, se présente comme suit.

Les personnes chargées de la promotion collectent les références des produits auprès du service des achats, ainsi que les commentaires techniques auprès du bureau d’études (phase 1) ; les produits sont répertoriés par types (tables, bureaux, lampes) et selon qu’ils sont nouveaux ou déjà présents dans le précédent catalogue. 20 % des produits font l’objet d’une présentation différente dans le nouveau catalogue. On organise ensuite dans le hall d’exposition/studio, la photographie des meubles avec la présence bénévole de personnes de l’entreprise pour tenir le rôle de mannequin (phase 2). Le catalogue est préparé en ne proposant à la promotion que les produits présents en

stock. Ces informations sont disponibles au dernier moment et proviennent du service logistique après transmission pour validation au directeur de production. La maquette est effectuée sur ordinateur et intègre les nouvelles photos réalisées (phase 3). Le service qualité effectue des contrôles du bon référencement, et corrige, le cas échéant, l'information diffusée dans le catalogue (phase 4). La maquette informatique est envoyée à l'impression et retournée à l'entreprise pour la mise sous pli et l'envoi au client (phase 5).

Dans ce processus, la structure des coûts est celle qui figure dans le tableau 1.

**Tableau 1** – *Structure des coûts du catalogue de promotion*

Nature du coût	Nombre d'inducteurs	Montant du coût	Coût unitaire de l'inducteur
Coût des demandes de références auprès du service achats	–	Négligeable	–
Coût de la demande d'état des stocks à la logistique	–	Négligeable	–
Photographie	223 prises de vue	15 275 F	68,5 F
Maquette	52 pages réalisées	25 220 F	485 F
Contrôle qualité	52 bons de contrôle	2 756 F	53 F
Collecte, Tri envois	18 753 envois	18 850 F	1,05 F
Frais fixes postaux	–	40 000 F	–
<b>TOTAL I</b>		<b>102 101 F</b>	
Sous-traitance	20 000 imprimés	190 000 F	9,5 F
Frais divers	20 000 catalogues	2 750 F	–
<b>TOTAL II</b>		<b>29 4851 F</b>	

Pour un catalogue envoyé à 20 000 exemplaires, on a donc 14,75 F de coût complet unitaire. On constate aussi que les inducteurs utilisés par les acteurs pour calculer le coût du catalogue sont au nombre de trois : le *temps*, car les personnes chargées de la collecte, du tri et de l'envoi partagent leur temps, (principal facteur apparent de la répartition des coûts) entre différentes activités ; le *nombre de pages*

partition des coûts) entre différentes activités ; le *nombre de pages réalisées* ; le *nombre de photos effectuées*.

Sur cette base, la recherche du coût utile s'opère en 4 étapes :

1. Par une démarche qualité, le modélisateur identifie dans les logiques d'action ce qui est dysfonctionnel<sup>9</sup>.

2. Les dysfonctionnements perturbent la consommation de ressources, de temps, d'énergie ; l'objectif est de faire émerger un inducteur de coût qui traduise un échec dans la transformation de ressources en valeur, car seule une part du coût est utile. L'autre part est dysfonctionnelle et peut être récupérée par le biais d'actions correctives.

3. La mesure du coût complet présente deux composantes : une composante que nous qualifierons de *coût utile* et une composante représentant le détour dysfonctionnel de qualité.

4. Le modélisateur prend en considération le poids des activités dans le produit final (ou dans ses caractéristiques). Chaque activité représente une part des flux entrant dans le produit final. L'indicateur (inducteur x poids de l'activité dans le flux total) permet de cerner les endroits où l'action corrective est prioritaire.

Cette démarche nous permet d'interpréter les principales activités du processus de la manière suivante.

L'analyse de « l'activité de prise de vue » montre que la personne chargée des prises de vue est un ancien directeur d'agence de publicité, spécialiste de la photographie, qui est surtout chargé de la communication interne dans l'entreprise. Le coût unitaire de la prise de vue in-

---

<sup>9</sup> On peut premièrement considérer comme dysfonctionnel ce qui n'est pas de l'ordre de l'orthofonctionnement, au sens de H. Savall, V. Zardet [1985], c'est-à-dire dans l'ordre d'un objectif de résultat et de moyens prédéfini pour l'organisation. On peut aussi l'entendre, c'est l'option que nous retenons ici, l'entendre comme un détour « involontaire » de production, au sens de E. Böhm-Bawerk [1889], *Capital et Intérêt*, 2e partie. Cette option a l'avantage d'éliminer le problème du choix de la norme d'orthofonctionnement, la seule condition requise pour qu'il y ait dysfonctionnement étant qu'un engagement de ressources ne crée pas de valeur pour l'organisation.

tège donc la part des heures de cette personne consacrées à la prise de vue, le temps passé par les modèles (personnes du service commercial), les frais de matériel, ceux de développement, etc. L'observation montre que l'inducteur de coût (nombre de prises de vue) n'est peut-être pas le plus pertinent, car beaucoup de photos doivent être refaites en raison d'un manque de synchronisation entre les services. Une meilleure harmonisation entre le bureau d'études qui fournit l'information sur les nouveaux meubles, la direction commerciale qui définit le contenu du catalogue à fabriquer, l'organisation du planning, et le photographe permettrait à ce dernier d'effectuer une préparation des prises de vue et de réduire le temps de poses pour les personnes/modèles, le temps passé en photographies d'essai, et le nombre de mauvaises photos. Un inducteur correspondant davantage à la logique d'action des prises de vue serait donc (nombre de photos inutilisées/nombre de photos réalisées).

L'observation de « l'activité de maquettisme » montre que les photos utiles sont stockées sur un support informatique, avant d'être jointes à des informations techniques, des références, des annonces de promotions dans la mise en page du catalogue. La principale difficulté de cette activité est d'être réalisée de manière répétitive sur un écran. Les problèmes sont donc physiologiques (fatigue croissante), les deux tiers de la journée se déroulant devant le poste de CAO. La conséquence est l'augmentation des erreurs de mise en page et du temps passé à résoudre les problèmes de place sur chaque page. La raison invoquée par les acteurs pour expliquer le surcoût de l'activité est le manque d'organisation des phases amont du processus : la photographie mal effectuée crée des externalités négatives sur le maquettisme. Un inducteur traduisant la qualité du travail réalisé pourrait être le ratio (nombre de feuilles de catalogues inutilisées/nombre de feuilles réalisées).

Au sein de « l'activité de collecte, tri, envoi », on remarque que les catalogues ont un peu de retard au retour de l'impression, ce qui bouscule l'emploi du temps des acteurs et les oblige à concilier la préparation de l'information pour le catalogue suivant, l'envoi du catalogue du mois, et l'activité classique de secrétariat qui constitue la large part du travail de l'équipe. Les acteurs dépensent un surtemps du fait que l'activité d'envoi est fréquemment interrompue par l'activité de secrétariat classique. C'est ce fractionnement du travail qui perturbe l'envoi du catalogue. En proposant d'allouer par roulement 4 journées d'envoi par personne, on s'aperçoit qu'il est possible de réduire de 260 à 226 le nombre d'heures consacrées à la collecte, au tri, et à l'envoi des catalogues, soit une baisse de 13 %. Par ailleurs, la création de valeur par l'activité dépend du nombre de catalogues *effectivement* envoyés. La contribution de l'activité à la valeur créée peut donc être cernée par l'inducteur (nombre de catalogues non envoyés/nombre de catalogues produits).

Sur les trois principales activités de production du catalogue, on peut donc substituer aux inducteurs de la situation initiale des ratios plus représentatifs des logiques d'action et des causes des dysfonctionnements. Cela influence les composantes du coût complet :

– l'inducteur concernant les prises de vue montre que 305 photos ont été prises et seulement 223 conservées, ce qui signifie que 82 photos ont été inutiles, soit un dysfonctionnement de 27 %. Or les coûts sont bien engagés pour les 305 photos et non pour les seules 223 ;

– l'inducteur concernant les maquettes montre que 12 pages ont besoin d'être reconstruites. Pour parvenir aux 52 pages que l'on conserve, l'entreprise a réellement engagé une dépense pour 64 pages, soit un rapport de 18,75 % ;

– l'inducteur concernant la collecte, le tri et l'envoi nous dit, en fait, que les coûts engagés pour 20 000 catalogues n'ont été utiles qu'à 18 753, donc qu'un dysfonctionnement porte sur 1 247 catalogues (6,6 % d'entre eux). Les actions sur les comportements des agents

permettent de réduire ce ratio en dégageant une productivité plus importante.

La structure du coût complet et l'analyse que l'on peut en faire pour le pilotage sont désormais modifiées. En effet, si l'on suppose que les frais de sous-traitance, de contrôle, les frais fixes d'envois, de transport, restent stables (235 506 F), on aura les changements suivants, aux arrondis près :

– photographie : sur les 15 275 F, il y a 27 % de dysfonctionnements, ce qui fait que le coût unitaire de la photo est réellement de 50 F pour 305 photos au lieu de 68,5 F pour 223 ; soit 4 582,5 F de dysfonctionnement et 10 692,5 F de coûts obligatoires ;

– maquettisme : sur les 25 220 F, il y a 18,75 % de dysfonctionnements, ce qui fait que le coût unitaire est réellement de 394 F pour 64 pages réalisées au lieu de 485 F pour 52 pages ; soit 4 729 F de dysfonctionnement et 20 491 F de coûts obligatoires ;

– collecte, tri, envoi : le coût unitaire est réellement de 0,94 F pour 20 000 catalogues traités au lieu de 1,05 F pour les 18 753 envoyés. Les dysfonctionnements coûtent  $0,066 \times 18\,850$  F, soit 1 244 F sur lesquels on peut agir, et 17 606 F de coûts obligatoires.

Ainsi, sur un coût complet de 294 751 F, on peut agir sur seulement 10 555 F (soit 3,5 %) par une action sur les comportements des agents et l'organisation de leur travail, ou en facilitant le lien entre les activités. Pour chaque catalogue d'un coût unitaire de 14,75 F, on *peut donc agir seulement sur 52 centimes. Autrement dit, le coût utile du catalogue est de 14,23 F*. L'analyse montre également que le changement le plus efficace provient d'une action sur l'activité photographie qui a le levier le plus fort (30 %). Si on agit sur cette activité, le coût unitaire se rapprochera alors de celui sans dysfonctionnement. Les 284 196 F (294 751 - 10 555) sont par ailleurs obligatoires en l'absence de changement dans la structure.

Cette observation signifie que les actions correctives *ex post* n'auront qu'un effet réduit, et que la baisse du coût complet passe par des actions plus *ex-ante*, sur la manœuvrabilité du processus de fabrication.

### **2.3. *Influence de la performance soutenable sur le pilotage stratégique d'un processus***

L'entreprise qui a servi de support à ce deuxième test est une entreprise française de conception de logiciels, de services informatiques et de conseils en entreprise. Elle utilise un découpage par projets pour le pilotage des coûts et a introduit un management par les processus pour le pilotage de la qualité. Les problèmes rencontrés par l'entreprise sont nombreux : bien que se donnant au départ une marge par projet de près de 50 %, l'entreprise, lorsqu'elle réalise du bénéfice, ne parvient qu'à un résultat ne dépassant pas 2 % du chiffre d'affaires ; il existe également d'importants problèmes de motivation qui nuisent à la créativité et provoquent un dangereux *turnover* ; enfin, la coexistence peu homogène entre plusieurs systèmes de pilotage nuit à son efficacité. Le souci de l'entreprise est d'essayer de réaliser une liaison homogène entre les systèmes de coût, de qualité, de motivation, et de disposer d'une meilleure visibilité dans la gestion conjointe de plusieurs projets pour éviter les dysfonctionnements. Un examen de la situation initiale révèle que la performance d'un projet est liée à l'investissement créatif des acteurs dans celui-ci. Un projet de conception suit les étapes du processus suivant : spécification de la demande du client ; conception du logiciel ; réalisation de la maquette ; réalisation du logiciel ; intégration sur le site client. La manœuvrabilité du processus dépend de la fluidité entre les étapes. Elle dépend aussi du coût que l'entreprise aurait à subir, si l'un des acteurs accomplissait un travail jugé non satisfaisant à un stade ultérieur, appelé coût latent (Cl) et de l'effort ou des sacrifices que chaque acteur peut faire ou est disposé à faire pour remédier à un dysfonctionnement, appelé marge discrétionnaire (Md). Chaque acteur est supposé le mieux à même d'estimer le surcoût (non encore réalisé, donc *latent*) qu'engagerait son travail, si celui-ci était la cause en aval d'un dysfonctionnement. De même, il est le seul à savoir, connaissant la manière dont est rémunéré son investissement personnel dans l'action, s'il a encore une disposition supplémentaire à agir, une *possibilité d'action supplémentaire* (Md). En d'autres termes, il est possible à chaque étape, de produire l'état des coûts latents et des marges discrétionnaires latentes.



Pour permettre de lever le problème de la non-révélation des préférences, nous instaurons un système de contrats qui permet aux acteurs, sur la base du volontariat, de faire face par leurs marges discrétionnaires aux problèmes de coûts latents des autres projets. Par exemple, si un acteur A, participant à la réalisation de maquettes du projet 2 se sent capable d'aider un acteur B dans la réalisation du projet 1, il peut proposer un contrat qui spécifie la mesure de son engagement et la mesure de sa rétribution (en primes, en temps disponible, ...) par le groupe de projet 1 s'il tient ses objectifs. Ainsi, chacun est moins encouragé au mensonge, à surévaluer ses capacités ou à minimiser sa disponibilité. De plus, une faible contractualisation constituera un *indice* de la faible manœuvrabilité des processus.

En incitant les acteurs à révéler leurs préférences par ce système de contrats, on parvient à estimer sur une période d'observation de 7 semaines, et pour les 5 projets en cours les variables *Md* et *Cl* (tableau 2). Chaque valeur est exprimée en base 100 correspondant au niveau budgétaire de l'un des projets. Le tableau montre, pour l'ensemble des activités des 5 projets, que les efforts consentis par certaines activités sont insuffisants pour compenser les coûts latents

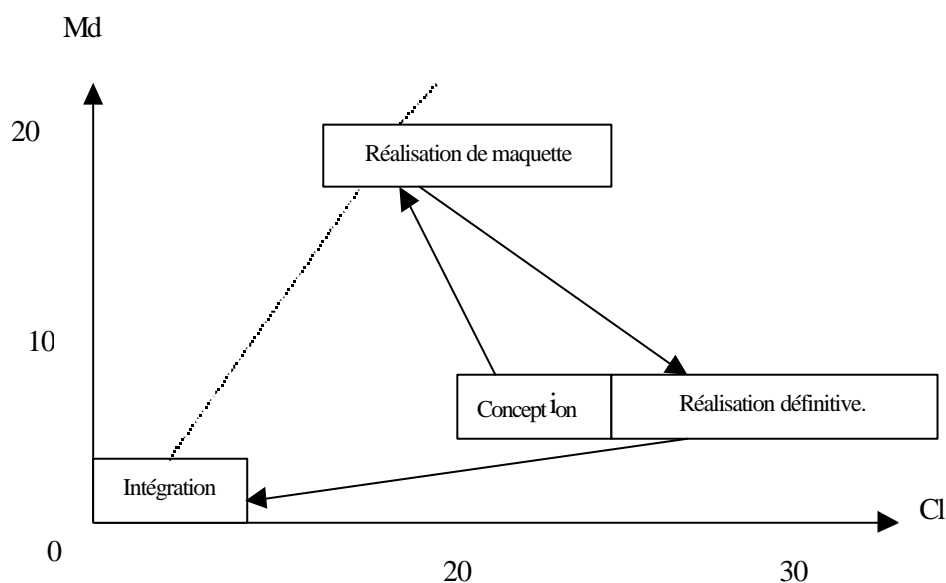
**Tableau 2 –** *Bilan de la manœuvrabilité de chaque activité pour cinq projets en cours*

	Conception	Réalisation de maquette	Réalisation définitive	Intégration
Coût latent	-25	-20	-30	0
Marge discrétionnaire	+5	+20	+5	+10

Le même tableau peut se représenter sous une forme graphique (figure 2). Ce schéma représente selon deux axes la manière dont se déroule le processus, en soulignant à chacune de ses étapes les variations dans l'appréciation des marges de manœuvre.

Un premier résultat apparaît : les activités étudiées présentent un risque opérationnel important, puisqu'elles sont en deçà (à droite) de la ligne représentant un ratio  $(Md/Cl) = 1$  (en pointillé). Le management du processus consiste en une bonne allocation des marges discrétionnaires disponibles pour compenser le risque opérationnel de coûts latents forts. Ici, c'est l'activité réalisation de maquette qui est la plus susceptible de « subventionner » les activités de conception et de réalisation.

**Figure 2** – *Manœuvrabilité du processus de conception de logiciel*



Le deuxième résultat est qu'il est possible d'envisager une comparaison entre les domaines d'activité stratégiques (DAS) de l'entreprise. L'entreprise opère en effet sur trois DAS : le conseil, les services informatiques (SSII), et celle de conception de logiciels.

À l'origine, seule l'activité de conception de logiciel existait. Elle représente encore la majeure partie du chiffre d'affaires. Celle des SSII

ne laisse filtrer aucune information. Celle enfin de conseil en qualité des systèmes informatiques est coûteuse et peu rentable.

Techniquement, le conseil consiste à déléguer des ingénieurs de l'équipe qualité sur un site client pour évaluer la pertinence du système informatique. Cette activité est peu rentable et n'est considérée que comme une annexe des autres. Si l'on compare les deux DAS du seul point de vue des délais, coûts, qualité, l'activité de conception de logiciel étant largement bénéficiaire, l'autre ne l'étant que très faiblement, on pourrait envisager un désinvestissement de l'activité conseil.

Si on s'attache, en revanche, à fonder l'analyse du point de vue des marges de manœuvre, on n'obtient pas la même analyse. Les acteurs peuvent notamment s'apercevoir que, malgré une conjoncture favorable pour les entreprises informatiques, des résultats positifs quoique faibles (l'entreprise est à peine bénéficiaire), une reconnaissance technique importante (la certification ISO 9002), et l'absence de pénalité de retard sur les cinq dernières années, l'entreprise est potentiellement fragile du point de vue de son activité de conception logicielle.

En effet, les activités de conception sont dans une zone consommatrice de marges de manœuvre ; la santé de l'entreprise dépend du moindre choc humain en interne ou concurrentiel en externe. Ainsi, plusieurs années auparavant, un mauvais climat dans l'équipe dirigeante avait grandement perturbé le rythme de conception, causé des pertes et occasionné un fort *turnover*. Ce problème s'était soldé par la « mutation » du directeur de la production.

Une étude de l'activité conseil montre que sa manœuvrabilité est très forte (coûts latents faibles et marges discrétionnaires très importantes). Le problème n'est donc pas fondamentalement un problème de rentabilité faible, mais plutôt de mauvaise exploitation du *potentiel existant*.

Pour exploiter le gisement latent de l'activité de conseil, on peut par exemple : former les concepteurs à l'audit et au conseil en entreprise, embaucher des ingénieurs avec double compétence et stimuler, par des primes d'intéressement, le personnel de conception à faire du conseil lorsqu'ils interviennent sur un site. Cela repose sur la capacité des dirigeants à motiver les acteurs de l'intégration à remonter l'information sur

les failles que les systèmes hôtes présentent, auprès de l'activité de conception logicielle. Il s'agit de faire de l'activité de conseil une aide à la spécification, et de limiter ainsi les erreurs qui y sont commises. Elle peut devenir également un moteur créatif pour la conception, en soulignant l'ensemble des manques existants dans les entreprises visitées. En d'autres termes, l'exploitation des marges de manœuvre de l'activité de conseil peut « subventionner » le manque de manœuvrabilité du processus de conception.

En mettant en évidence que le potentiel de l'entreprise ne réside pas dans la conception informatique, mais dans le conseil, le choix de la stratégie est à reconsidérer. Le problème est qu'une telle réorientation interviendrait un peu tard : IBM, comme d'autres firmes, ont en effet orienté toute leur politique de communication sur ce type de service et de conseil (le e-business). C'est l'activité e-business, riche en potentiel qui « porte » les autres activités de la marque.

Le troisième résultat est que les deux *indices Md* et *Cl* donnent des pistes d'investigation qui peuvent être présentées de manière matricielle. La présentation sous forme de matrice est fréquente en gestion, mais elle constitue souvent un cadre normatif pour la décision. L'idée est ici de permettre une lecture didactique de la manœuvrabilité des processus

Le premier axe (ordonnées) exprime le dégagement possible de marges de manœuvre d'une activité (*Md*). Une telle marge est possible, même si les dysfonctionnements ont été éliminés. La grandeur (*Md*) peut aussi être rapportée au coût de l'activité (*Ca*). On obtient ainsi la part de marge discrétionnaire dans un coût de revient ( $Md/Ca$ ).

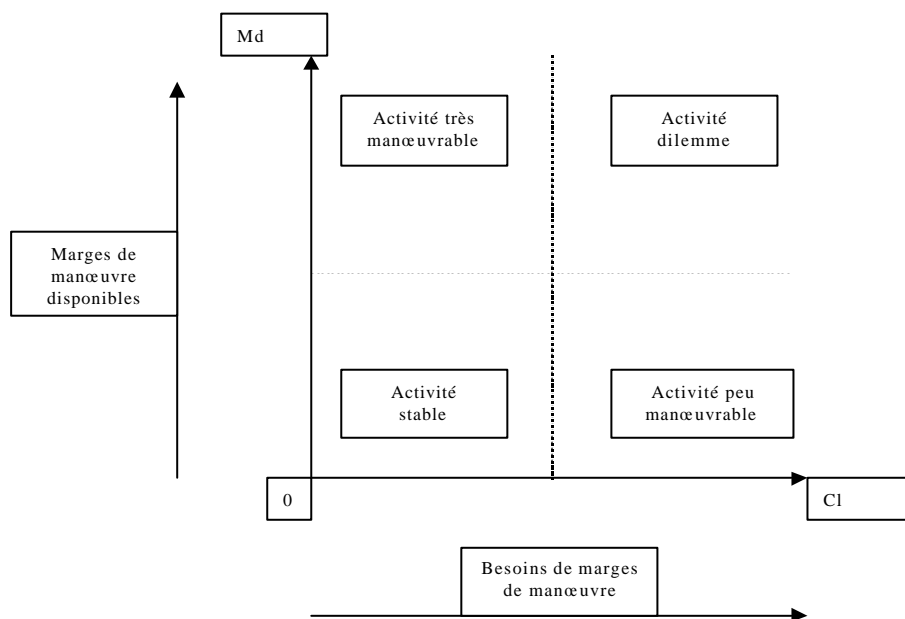
Le second axe (abscisses) exprime la consommation de ressources qu'il faut engager (ou coût latent) si l'on veut aller vers une organisation de l'activité plus réversible, plus manœuvrable qu'elle ne l'est au moment de la mesure. Cette grandeur peut elle aussi se rapporter au coût de l'activité (*Ca*) pour évaluer le poids du risque opérationnel sur le coût complet ( $Cl/Ca$ ).

Sur la matrice (figure 3), se distinguent alors quatre grandes caté-

gories d'activité susceptibles d'aider à comprendre la manœuvrabilité d'un processus.

La catégorie « non manœuvrable ». Si une activité doit engager d'importants coûts pour devenir réversible, et qu'en même temps, la possibilité d'en extraire des marges d'action discrétionnaire est faible, on parlera d'une activité non manœuvrable. Cette caractéristique n'implique rien sur le niveau de coût et de qualité que l'activité produit. Simplement, tout choc externe peut lui être fatal.

**Figure 3** – Une présentation de la matrice de manœuvrabilité



– La catégorie « très manœuvrable ». Si une activité doit engager de faibles coûts pour devenir plus réversible, et qu'en même temps, la possibilité d'en extraire des marges de manœuvre est importante, on parlera d'une activité très manœuvrable. Là non plus, on ne présage

pas de la capacité de cette activité à produire de bons résultats en termes de qualité, de délais ou de coûts.

– La catégorie « stable ». L'activité offre peu de possibilités de déengagement de marges de manœuvre, mais en cas de problèmes, l'engagement pour devenir plus manœuvrable est peu important.

– La catégorie « dilemme ». L'activité nécessite réflexion, car toute modification pour devenir plus manœuvrable est dangereuse en termes de coûts, alors qu'elle recèle justement des marges de manœuvre.

Ainsi, la maîtrise de la robustesse de la performance d'un processus passe par la prise en compte de la performance latente que le contrôleur peut approcher au moyen d'indices de coûts latents et de marges discrétionnaires et du tableau matriciel que nous venons d'esquisser.

#### **2.4. *Influence de la performance soutenable sur la logique budgétaire***

Le pilotage budgétaire peut aussi être l'occasion d'introduire la notion de performance soutenable. Il s'agit d'élaborer un mode d'animation budgétaire orienté sur la norme «satisfaisante» permettant de construire un *budget à base soutenable*.

Lors de la négociation budgétaire dans le service commercial d'une entreprise de service, nous avons fait émerger les éléments suivants : le budget se compose de la masse salariale, des primes de fin d'année, des primes de marché distribuées aux commerciaux sur les plus gros contrats, et des frais de fonctionnement que l'entreprise souhaite voir réduire.

La négociation budgétaire dans le management des processus (*Activity-based Budgeting*) distingue les activités dites obligatoires parce qu'elles contribuent directement à la valeur client, des activités discrétionnaires, dont l'existence est laissée à la discrétion du décideur

(l'ABB prend souvent l'exemple de la recherche-développement). De ce point de vue, l'activité commerciale est ici jugée obligatoire. Dans ce cas, le pilotage budgétaire va tenter de chercher l'économie sur les dépenses d'autres activités.

Dans une optique développée par J-F. Le Moal [1994], c'est au sein de chaque activité qu'il est possible de distinguer les charges obligatoires et les charges discrétionnaires<sup>10</sup>. Ce qui contribue à la valeur client (norme de l'obligatoire), est analysé afin de connaître la part jugée nécessaire des coûts engagés dans une activité. Ainsi, dans le service commercial, l'interview des commerciaux, montre que le client ne voit que rarement les voitures (Mercedes diesel avec options), et qu'il est peu affecté par la qualité de ces dernières. Pour J-F. Le Moal [1994], le point de vue prioritaire du client exige d'être satisfait, ce qui implique :

- des frais de voiture en crédit-bail, mais rend possible le déplacement des commerciaux avec la voiture la plus modeste que puisse proposer la société de crédit-bail (par exemple, un coupé ZX toutes options) ;
- de fortes réductions des notes de frais (train, avion et restaurant).

Dans une acception *stricto sensu* du terme obligatoire, la survie du point de vue du client permet une économie potentielle sur les frais de fonctionnement : 4ZX coupé en crédit-bail pour un coût trimestriel de 63 000 F, au lieu de 4 Mercedes en crédit-bail pour un coût trimestriel de 88 500 F. Ce qui fait, pour les frais de voiture inhérents à l'activité de force de vente, un montant obligatoire équivalant au minimum vital aux yeux du client (63 000 F par trimestre), et une marge de manœuvre discrétionnaire de  $(88\,500 - 63\,000) \text{ F} = 25\,500 \text{ F}$ .

---

<sup>10</sup> Une autre approche des notions d'obligatoire et discrétionnaire, dans une perspective stratégique cette fois, est proposée par M. Gervais et G. Thenet [1998].

Par rapport aux idées de l'ABB, et à la contribution de J-F Le Moal à la compréhension des coûts obligatoires, une approche introduisant l'idée de soutenabilité, donne un résultat différent. En interrogeant les commerciaux, ceux-ci révèlent que leur qualité de vente est liée en partie au plaisir procuré par le standing de leur voiture ; cette dernière est perçue comme un gage de reconnaissance, tout comme l'est l'assurance de voyager en première classe ou de déjeuner dans un restaurant de bon standing.

De ce fait, il n'est pas possible de considérer que le montant obligatoire est correctement représenté par les 63 000 F, puisqu'un coupé ZX donnerait l'impression aux commerciaux d'être faiblement considérés par leur hiérarchie. Une voiture, certes moins luxueuse, mais de même format et de même confort semble importante pour maintenir la qualité du service de force de vente. On peut plus facilement considérer comme un choix viable, le fait de prendre comme montant obligatoire le coût de crédit-bail de 4 Renault Safrane avec un équipement cuir pour un coût trimestriel de 76 000 F. La marge discrétionnaire n'est donc plus dans ce cas que de 12 500 F, mais contrairement à la marge de J-F. Le Moal, cette marge est viable. Ainsi, une fois connu le montant de la base soutenable, deux possibilités s'offrent au décideur :

- le budget est inférieur à la base soutenable. La dégradation de la situation est donc pratiquement inéluctable. Autrement dit, le service commercial ne produit pas une performance soutenable, et le caractère insatisfaisant du budget risque de provoquer des dysfonctionnements ;

- le budget alloué est supérieur ou égal à la base soutenable. L'entreprise dispose d'un budget à « deux vitesses » : une partie soutenable qui finance au moins le *statu quo* et une autre optionnelle, qui



permet de réagir ou qui autorise un financement pour tester des idées d'innovations.

Ainsi, les agents (hiérarchie et subordonnés) font émerger une *base soutenable*, c'est-à-dire un espace de négociation au sens de M. Detchessahar [1998] dans lequel il est possible d'augmenter la performance, en sacrifiant un peu de marges de manœuvre. En situation de crise, il est vrai que les acteurs peuvent sacrifier beaucoup de leur bien-être économique pour soutenir l'objectif de profitabilité. Cette base de discussion budgétaire peut également être dite « viable » au sens de H. Simon.

En dégageant la base soutenable du budget, on n'automatise pas la reconduction d'une ligne budgétaire, mais on évite les dysfonctionnements que peuvent causer des remises à plat trop brusques (inconvenient du BBZ). Le budget à base soutenable se positionne dans la continuité de l'approche budgétaire ABB et des budgets discrétionnaires de J-F. Le Moal, tout en renouvelant l'appréciation de la notion « d'obligatoire ». Le fait de chercher la base soutenable engage un processus de négociation et de motivation qui favorise à la fois l'autonomie des acteurs qui le *souhaitent*, sans décourager l'initiative par la démotivation et la peur du licenciement (inconvenient du BBZ).

## Conclusion

La notion de performance soutenable permet d'étudier la robustesse de la performance d'un processus dans le temps. Le concept informe le décideur sur l'effort à fournir pour que la performance atteinte soit viable.

Sur la base d'une relecture des concepts fondamentaux du management par les processus, la robustesse de la performance peut s'apprécier de deux manières : d'abord comme l'élimination de dysfonctionnements ; ensuite comme un mouvement ou un changement de

situation au moindre coût. En maîtrisant ses marges de manœuvre l'entreprise dispose ainsi d'une capacité à la performance et le moyen de garantir la répartition de la création de valeur. Nous avons ainsi proposé deux modèles pour définir le concept : un modèle d'optimisation et un modèle de satisfaction (*satisficing*).

La portée organisationnelle de cette notion a pu être appréciée au travers de son influence sur la mesure du coût complet, l'animation budgétaire et le pilotage stratégique d'un processus.

Ainsi, le premier cas montre qu'en envisageant la structure des activités sous l'angle des logiques d'action, on parvient à mesurer la part du coût complet sur laquelle il est possible d'agir (*la marge d'amélioration*), et la part du coût obligatoirement engagée par l'entreprise pour que sa performance soit robuste dans le temps (le coût utile).

Le deuxième cas montre qu'un processus, même s'il est caractérisé par un niveau de performance (qualité, délais, coûts) satisfaisant, est porteur d'un *risque stratégique* si les acteurs ne disposent d'aucune marge de manœuvre.

Enfin, le troisième cas met en évidence qu'une *base soutenable* constitue le socle de la robustesse de la performance de l'entreprise. Si le niveau de budget n'atteint pas la base soutenable, des dysfonctionnements risquent d'apparaître, ce qui augmente d'autant la marge d'amélioration à réaliser.

Outre la portée organisationnelle du concept, il est possible de voir dans nos expérimentations deux enseignements supplémentaires :

– le modèle de *satisficing*, ou de viabilité dispose d'un pouvoir factuel plus grand que le modèle d'optimisation. Il permet non seulement de se référer aux travaux théoriques déjà menés sur la soutenabilité en économie, en philosophie, en biologie pour approfondir nos propositions, mais aussi d'ouvrir un débat sur un mode de contrôle de

gestion plus flou mais plus robuste, qui préfère *comprendre* les *indices de la soutenabilité* de la performance plutôt que *mesurer des indicateurs* de niveau ;

– la performance viable s’inscrit dans le contexte des travaux sur la valeur partenariale (*stakeholder value*), puisqu’aucun partenaire n’est *a priori* favorisé par l’approche, et qu’il s’agit de pratiquer un management équilibré (*balanced management*) qui a pour but de construire une performance robuste.

### Bibliographie

Avenier M.J. [1989], « Méthodes de terrains et recherches en management stratégique », *Economies et sociétés*, n° 14, p. 199-218.

Baranger P., Mouton P. [1997], *Comptabilité de gestion*, Hachette.

Barnard C. [1938], *The functions of the executive*, Harvard University Press.

Bouquin H. [1992], « Comptabilité de gestion, vers un paradigme de l’activité », *Revue Française de gestion*, n° 87, Janvier-février, p. 103-105.

Bouquin H. [1998], *Comptabilité de gestion*, Sirey.

Brimson J.A. [1998], « Feature costing : beyond ABC », *Journal of Cost Management*, January-February, vol. 1, n° 1.

Brinker B.J. [1994], *Activity-based management*, WG&L.

Charreaux G., Desbrières P. [1998], « Gouvernance des entreprises : valeur partenariale contre valeur actionnariale », *Finance-Contrôle-Stratégie*, vol. 1, n° 2, Juin, p. 57-88.

Coleman J.S. [1994], *Foundations of Social Theory*, 2nd ed., Harvard University Press.

Cooper R. [1989], « What Do an Activity-Based System Look Like ? », *Journal of Cost Management*, Spring, p. 38-49.

- De Rongé Y. [1998], *Comptabilité de Gestion*, De Boeck Université.
- Detchessahar M. [1998], « L'homologie des trajectoires socioprofessionnelles des acteurs de la coopération interentreprises : un vecteur de confiance et de stabilité », *Finance-Contrôle-Stratégie*, vol. 1, n° 1, mars.
- Evraert S. [1997] , « Comptabilité d'activité », in *Encyclopédie de gestion*, P. Joffre, Y. Simon (ÉdS.), Economica, 2e éd., p. 478-487.
- Gervais M., Thenet G. [1998], « Planification, gestion budgétaire et turbulence », *Finance-Contrôle-Stratégie*, vol. 1, n° 3, septembre.
- Gould J.P., Fergusson C.E. [1982], *Théories microéconomiques*, Économica.
- Herriau C. [1997], « Le principe de contestabilité dans la construction d'un outil de contrôle », *Actes du congrès « Constructivisme(s) et sciences de gestion »*, Lille, septembre.
- Johnson H.J. [1992], « It's Time to Stop to Overselling ABC », *Management Accounting*, p. 26-27.
- Jullien J. [1997], *Traité de l'efficacité*, Gallimard.
- Kaplan R.S., Norton D.P. [1997a], « Why Does Business Need a Balanced Scorecard », *Journal of Strategic Performance Measurement*, February-March, p. 5-11.
- Lebas M. [1992a], « l'ABM ou le management basé sur les activités », *Revue Française de comptabilité*, n° 237, septembre, p. 61-66
- Lebas M. [1992b], « Essai de définition du domaine de la comptabilité de gestion », *Revue Française de comptabilité*, n° 238, octobre, p. 56-60.
- Le Moal J-F.[1994], *Les coûts et les actions discrétionnaires, une approche et une proposition de traitement*, Thèse Rennes I, décembre.

- Lorino P. [1995], « Le déploiement de la valeur par les processus », *Revue Française de Gestion*, n° 104, juin-juillet-août, p. 55-71.
- Mévellec P. [1995], « La comptabilité d'activité, une double question de sens », *Revue Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 1, n° 1, p. 62.
- Piper J.A., Walley P. [1990], « Testing ABC Logic », *Management accounting*.
- Popper K. [1994], *Post-scriptum à la logique de la découverte scientifique*, Hermann, tome 1.
- Porter M. [1986], *L'avantage concurrentiel*, Interéditions.
- Simon H.A. [1982], *Models of Bounded Rationality*, MIT Press, tomes 1 et 2.
- Simon R. [1995], *Levers of Control : How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Harvard Business School Press.
- Turney P.B. [1992], « Activity-Based Management : Activity Puts ABC Informations to Work », *Management Accounting*, January, p. 20-25.
- Ullman-Margalit E. [1977], *The Emergence of Norms*, Clarendon Press.