



HAL
open science

Rôle de la modélisation par activités et processus sur le modèle organisationnel de la petite entreprise

Noël Barbu

► **To cite this version:**

Noël Barbu. Rôle de la modélisation par activités et processus sur le modèle organisationnel de la petite entreprise. Comptabilité, contrôle, audit et institution(s), Association Francophone de Comptabilité, May 2006, Tunis, Tunisie. pp.CD-Rom. halshs-00548083

HAL Id: halshs-00548083

<https://shs.hal.science/halshs-00548083>

Submitted on 18 Dec 2010

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

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

Rôle de la modélisation par activités et processus sur le modèle organisationnel de la petite entreprise

Noël BARBU

Docteur en Sciences de Gestion : Chercheur au Centre de Recherche en Gestion de Nantes Atlantique (CRGNA), IAE de Nantes.
Enseignant à L'IUT de Nantes
3 rue du Maréchal Joffre, BP 34103 – 44041 NANTES Cedex 1
Noel.Barbu@univ-nantes.fr
Tél. : 02 40 30 60 31

Résumé :

La démarche de modélisation par activités et processus a surtout été utilisée comme support d'outils de calcul de coûts dans les grandes organisations. Ce papier s'appuie sur les résultats d'une recherche ingénierique menée dans une petite entreprise de service pour mettre en évidence la forme particulière du modèle construit dans ce contexte. L'activité s'affirme comme étant un centre de gestion et le processus acquiert une dimension organisationnelle. Le modèle de processus est complètement transversal à la petite organisation. Cette forme particulière offre aux acteurs une base pertinente à l'animation de gestion, au calcul de coûts et à la gestion de la qualité. Le modèle est un vecteur de réorganisation dans la petite entreprise et il devient la référence organisationnelle en restructurant les rapports entre les acteurs de l'organisation.

Mots clés :

Petite organisation ; Modélisation ; ABC ; ABM ; outils de gestion ; *reengineering* organisationnel

Abstract

The modelling by activities and process has been mainly used as a tool aid to calculate costs in large organisations. This paper is based on the findings of an engineering research carried out in a small service business to highlight the particular form of the model built in this context. The activity establishes itself as a management centre and the process builds up an organisational dimension. The model of the process is totally transversal to the organisation. This particular shape presents the actors a pertinent base for management leading, cost calculation and quality management. The model is a vector to improve the running of the small business and it becomes the organisational reference by restructuring the relationships between the actors of the organisation.

Keywords:

Small organisation ; modelisation ; ABC ; ABM ; management tools ; organisational reengineering.

Rôle de la modélisation par activités et processus sur le modèle organisationnel de la petite entreprise

La méthode ABC¹ a été formalisée sur la base d'expériences dans des entreprises industrielles de grande taille (General Electric, Caterpillar, Hewlet Packard ...). La méthode décrite dans la littérature s'applique à ce type d'entreprises et les exemples d'activités et d'inducteurs liés à la production industrielle sont courants. Si les enquêtes s'intéressant aux petites entreprises se sont multipliées depuis une vingtaine d'années, les résultats montrent une utilisation limitée d'outils de gestion. Les dernières enquêtes réalisées sur l'exercice du contrôle de gestion en PME le confirment (Nobre T., 2001 ; Lavigne B., 2002 ; Van Caillie D., 2003). Alcouffe S. (2004) s'est intéressé aux petites entreprises à partir de 20 personnes dans le cadre d'une recherche sur la diffusion de l'ABC en France. D'après les résultats de ses recherches, les petites entreprises connaissent et envisagent beaucoup moins que les grandes l'adoption d'outils à base d'activités.

Notre intérêt, d'une part pour les pratiques et outils de contrôle de gestion à base d'activités et d'autre part pour les petites entreprises de service qui constituent une partie croissante du tissu économique français, nous a conduit à un questionnement sur une démarche ABC / ABM² adaptée à la petite entreprise de service. Ce questionnement est formalisé par une recherche ingénierique (Chanal V., Lesca H. et Martinet A.-C., 1997) menée dans le cadre d'une immersion en entreprise (Barbu N., 2005). En effet, alors que l'approche de l'entreprise par ses activités et ses processus donne lieu à une batterie de méthodes et d'outils de gestion renouvelés, la petite entreprise est toujours aussi démunie d'outillage pertinent.

L'approche par activités, au-delà de sa capacité à renouveler le calcul de coûts (Berliner C. et Brimson J.A. 1988 ; Cooper R., 1988 ; Cooper R., 1989, Mevellec P., 1990), propose une nouvelle vision de l'organisation plus proche du terrain et des acteurs. Elle nous paraît, *a priori*, tout à fait adaptée à la petite entreprise. De même, le domaine des prestations de services paraît compatible avec la vision par activités par la nature même de son processus de production à composante principalement humaine et dont les différentes phases sont interdépendantes. L'approche de l'ABC /ABM dans la PME de service propose des paramètres de conception particuliers et apporte un éclairage différent sur la méthode alors même que des chercheurs américains remettent en cause les principes de base de l'ABC

¹ Activity Based Costing

² Activity Based Management

(Kaplan R.S. and Anderson S.R., 2004). Dans notre cas, la modélisation par activités et processus influe sur le modèle organisationnel de l'organisation.

1. LE MODELE PAR ACTIVITES, SUBSTRAT D'OUTILS DE GESTION DANS LA PETITE ENTREPRISE DE SERVICE

Les problèmes liés à la gestion de la PME peuvent, *a priori*, être considérés comme différents de ceux de la grande entreprise. Au sein même de ce que l'on nomme « PME », la grande hétérogénéité des organisations nous place face à un large éventail de situations de gestion et de besoins et nous incite à la prudence. La généralisation est un exercice périlleux face aux multiples situations rencontrées. Cependant, pour les PME qui ne se situent pas dans un schéma mono production, si leur taille est limitée, la complexité est plutôt similaire à celle d'une grande entreprise et les besoins en informations sont comparables. Le degré de complexité des produits et marchés et le poids de la concurrence nous paraissent motiver un recours à des outils de gestion élaborés mais le problème majeur de ce type d'organisation nous paraît être organisationnel. La structure organisationnelle est parfois hasardeuse et les rapports entre les acteurs tiennent principalement de l'ajustement mutuel (Mintzberg H., 1982). L'ABC / ABM nous paraît ouvrir la voie vers un modèle restructurant les fonctions et les relations des individus entre eux et offrant un support pour un ensemble d'outils de gestion.

Cooper R. (1988)³ justifie le besoin d'un système de comptabilité basé sur les activités si :

- les coûts d'obtention des données sont faibles,
- la concurrence est rude,
- la diversité des produits est élevée.

Une majorité de petites entreprises répond à ces critères. Les moyens informatiques disponibles facilitent la remontée d'informations de gestion à un moindre coût. Les deuxième et troisième items de Cooper sont aussi présents dans les PME. Les différences d'appréhension du marché et de diversité des produits sont de moins en moins marquées entre la grande et la petite entreprise.

³ P. 48

Il s'agit de repenser le système de gestion pour l'adapter à la PME dans son nouvel environnement. Notre recherche montre que le modèle ABC / ABM est un des moyens par lequel cette analyse est possible.

Le modèle par activités et processus représente une cartographie des flux physiques et informationnels. Il est contraint par les particularités de la PME. La taille est un facteur d'influence sur l'activité et sur le processus. Les rapports entre fonctions, activités et personnes sont propres au fonctionnement de l'entreprise. La construction du modèle est dépendante de la structure de l'organisation et des rapports entre les acteurs.

1.1. LES PARAMETRES DE CONCEPTION DU MODELE EN PME

La modélisation du fonctionnement de l'entreprise a pour objectifs de clarifier les activités, d'identifier précisément le rôle de chacun dans la réponse à la demande du client et de formaliser cette réponse. Il ressort d'une étude de Nobre T. [2001] que les entreprises à orientation client sont celles dans lesquelles les contrôleurs de gestion déclarent calculer les coûts par activités. Dans les PME de service, la forte interaction avec le client dans la définition du produit et le déclenchement des commandes incite à privilégier la maîtrise des activités. La démarche ABC /ABM, en favorisant une représentation par enchaînement d'activités, clarifie le champ de compétences de chacun et pose les prémices d'un modèle de fonctionnement transversal qui permet de gérer la complémentarité des services de façon organisée.

1.1.1. La définition de l'activité

Au sein de la petite entreprise, des entretiens avec le personnel opérationnel de la société nous semblent s'imposer. La faiblesse de l'effectif dans une PME permet de s'entretenir avec quasiment tous les acteurs et d'obtenir une liste de tâches qui intègre les obligations liées au poste occupé, les tâches réalisées dans des environnements spatio-temporels très différents et les rapports de chaque acteur avec son environnement. Cette étape relève alors du domaine de l'ingénierie pour aboutir à une représentation opératoire fidèle au fonctionnement réel de l'organisation. Toutes ces informations dessinent un schéma réaliste du métier de l'entreprise, du fonctionnement de l'organisation, des services et produits proposés aux clients et des

relations entre les acteurs de l'entreprise. Le matériau ainsi obtenu est de première main pour établir une cartographie des activités.

L'activité retenue est celle qui semble significative en termes de coûts, mais également porteuse d'objectifs collectifs pour satisfaire le client. C'est ainsi qu'elle peut devenir une unité de gestion de référence.

Mahé de Boislandelle H. (1996) sous le concept « d'effet de grossissement » dans la petite entreprise exprime le fait que « *l'importance des individus est (souvent) inversement proportionnelle à la taille de la structure considérée* ». Il complète ce principe par le fait que « *plus un individu se confond avec une fonction, plus son importance dans la structure a des chances d'être grande et inversement* » et « *plus la fonction est jugée essentielle, plus la place de l'individu (ou du poste) est stratégique et inversement* ». Les fonctions exercées se trouvent logiquement en nombre aussi important que dans une grande entreprise. Le poste assuré par une personne peut intégrer une fonction et parfois même plusieurs. L'unité organisationnelle de base traduite par l'organigramme est le poste et non la fonction (Torrès O., 2003)⁴. Certaines fonctions sont imbriquées au sein d'un poste ce qui n'est pas forcément une solution efficiente. Ces caractéristiques sont renforcées par une structure informelle qui favorise les relations interpersonnelles.

La prise en compte de ces paramètres lors de la démarche de modélisation par activités nous incite à accorder une grande importance à chaque individu par la fonction qu'il remplit au sein de l'organisation. Dans une grande entreprise, l'application d'une démarche ABC produit généralement une destruction des fonctions pour faire émerger les activités et ainsi augmenter la polyvalence et la transversalité. A l'inverse, la démarche menée dans la petite entreprise aboutit parfois à une structuration des fonctions par les activités. Le schéma est alors souvent le suivant : une personne assure une activité dont elle est l'acteur unique et cette activité correspond à une fonction dans l'entreprise. Cette caractéristique du modèle adapté à la petite entreprise n'interdit pas d'éclater certaines fonctions en plusieurs activités en fonction des axes privilégiés par le management et le calcul de coûts dans l'organisation.

En ce sens, la taille constitue une des plus fortes contraintes sur la délimitation des activités. Isoler une activité dont le nombre d'acteurs est inférieur à un nous paraît irréaliste sauf si celle-ci est à l'origine d'un facteur clé de succès pour l'entreprise. Le coût engendré par un

⁴ p. 125

niveau de précision supplémentaire risque d'être supérieur au bénéfice que nous pouvons en attendre.

L'activité retenue présente un visage particulier. Elle est un centre de gestion des coûts et des performances. Elle constitue également un centre de responsabilité par le fait qu'elle est assimilable à un acteur. La gestion par les activités peut ainsi devenir le schéma organisationnel dominant.

1.1.2. Le processus, vecteur de la gestion transversale

Le processus est généralement décrit comme étant un vecteur favorisant la performance transversale de l'entreprise. Ce n'est pas souvent le cas dans les exemples de processus présents dans la littérature. Ils agglomèrent souvent des activités au sein d'une division fonctionnelle de l'entreprise.

Si l'activité est définie au niveau supérieur de l'acteur et parfois de la fonction, le processus se doit d'apporter une dimension supplémentaire au modèle. Sur le plan du calcul de coûts, l'activité est un centre de regroupement de ressources opérationnel et dans la majorité des cas suffisant pour imputer les coûts à un objet quelconque. Nous voyons le processus adapté à la PME comme un vecteur de management des hommes et des performances tout au long de la chaîne de production matérialisée par un enchaînement d'activités.

La problématique la plus délicate nous semble provenir de la finalité accordée au modèle par activités et processus. L'articulation de deux représentations en fonction des finalités souhaitées engendre une double logique :

- le regroupement des activités ayant le même inducteur de coût oriente le modèle vers un système à dominante financière au sein duquel la logique de consommation de ressources domine ;
- un mode de regroupement qui privilégie une vision plus qualitative basée sur les relations entre acteurs crée un modèle organisationnel orienté vers le client.

L'orientation choisie a des conséquences sur la construction du modèle et sur son utilisation. Le modèle à dominante financière conduit à un outillage de gestion dans lequel l'aspect calculatoire domine. Un modèle orienté client ouvre l'horizon du pilotage du personnel dans

l'optique de la satisfaction de la clientèle. Nous faisons le choix délibéré de la deuxième forme de modélisation plus qualitative sans pour autant exclure l'outil de calcul de coûts.

Par manque de moyens, la comptabilité analytique, lorsqu'elle existe dans la PME, se limite à l'accumulation des coûts sur une unité de produit standard. Le coût d'un produit indique si l'entreprise a dégagé du profit dans une période révolue. La connaissance du coût des produits, qui intervient généralement *a posteriori*, est alors peu utile. Elle ne permet pas toujours de prendre des mesures pour améliorer l'efficacité des différents services.

Par contre, la méconnaissance du coût des étapes du processus de production dans la petite entreprise peut conduire à des gaspillages ou même à des pertes sur certains produits sans que les dirigeants n'en soient conscients. Lorsque l'entreprise fournit des services, la situation est plus incertaine encore. Des ressources sont consommées sans qu'un résultat visible y soit toujours associé. Il faut mettre à la disposition des petites structures des outils simples leur permettant de contrôler les moyens et les résultats.

Ces arguments bornent la construction d'un modèle construit comme la base d'un dispositif plus large de gestion de l'entreprise. Le modèle par processus transversal offre la possibilité de coupler l'analyse des coûts et le management des performances.

Nous souscrivons aux idées de Bertrand T. (2001) qui plaide pour un modèle unique au risque d'affaiblir le dispositif de gestion⁵.

Il nous semble que la dimension qualitative de la performance au sein des activités et des processus est indissociable de la consommation de ressources. Sur un autre plan, la performance pilotée au sein de l'activité et les consommations de ressources de cette même activité sont indissociables des attributs de performance et du coût des activités d'amont et d'aval. Cette double relation plaide pour un modèle unique :

- support d'instruments de calcul de coûts et de pilotage ;
- mettant en exergue l'enchaînement des activités aboutissant à des produits et services porteurs de valeur pour le client.

Ce type de modèle, sans doute difficile à mettre en œuvre dans une grande entreprise, est réalisable dans une petite structure et traduit la proximité naturelle entre les préoccupations locales des acteurs et le pilotage stratégique de l'entreprise.

⁵ p. 269

1.1.3. Un modèle de processus source de réorganisation de l'entreprise

En passant d'une vision fonctionnelle à une vision transfonctionnelle, la compréhension des relations entre les cellules de bases de l'organisation (les activités) simplifie la connaissance de celle-ci et son pilotage. Le processus fournit une représentation schématique du service au client. Il illustre le fonctionnement des services dans un environnement décloisonné. Il permet d'agir à la fois sur les compétences au sein des activités mais aussi sur l'enchaînement et les interactions entre les diverses activités. Il donne les moyens de canaliser les relations entre les différentes catégories de personnels travaillant ensemble et de réduire les dysfonctionnements dus à la proximité physique des personnes et à la mauvaise définition des responsabilités de chacun. Il peut être un instrument de *reengineering* (Hammer M et Champy J., 1993) en visant l'adaptation des activités de production internes de l'entreprise aux besoins de la clientèle.

La personnalisation des activités en font des pôles de gestion partagés. Au niveau du processus, le facteur humain est également prépondérant. La représentation par les processus est vivante et porteuse d'informations. Elle n'est pas un modèle de fonctionnement figé. Le processus est l'illustration du fonctionnement de l'organisation par les activités d'une part et de la circulation de flux physiques et informationnels d'autre part. Pour assurer la pérennité du modèle, une personne responsable des processus nous paraît indispensable. Son rôle est d'assurer le lien entre la stratégie et l'opérationnel. La petite entreprise a un fonctionnement naturellement transversal concrétisé par des relations directes entre les personnels des différentes fonctions dans le cadre de contrats. La direction doit alors :

- garantir la légitimité du responsable des processus en lui donnant des moyens d'action ;
- définir les prérogatives de chacun des responsables fonctionnels et transversaux.

La gestion par les processus intègre le contrôle des consommations de ressources humaines et matérielles. Des conflits d'autorités peuvent alors apparaître avec les responsables hiérarchiques : directeur administratif et financier, directeur commercial ... C'est pourquoi le rôle et le champ d'action de chacun doivent être clarifiés dès la mise en place du système de gestion.

La responsabilisation des employés est assurée au niveau de l'activité. Ils entrent dans un processus d'amélioration continue des activités dans leurs relations avec le client et en

interaction avec les autres activités. D'ailleurs, la réalisation puis la pré-implantation du modèle sont déjà sources de réorganisation sans que les outils de gestion ne soient opérationnels. La modélisation sert de fil d'Ariane à une réflexion sur les rôles et les tâches de chacun. Elle sert aussi de support à l'élaboration de procédures pour améliorer la qualité de service.

Le processus constitue une base de calcul de coûts de multiples services composés de différentes activités. Il matérialise une séquence d'activités et propose une réalité physique à l'organisation menant à la production de services immatériels. Il est le support d'outils d'animation de gestion à tous les niveaux de l'entreprise.

1.2. LE DISPOSITIF IMPLANTE : OUTIL D'ANIMATION DE GESTION ET DE RESTRUCTURATION DE L'ENTREPRISE

Les outils de gestion employés dans la petite entreprise sont embryonnaires. La tenue d'une comptabilité légale est assurée par un service interne ou par un prestataire extérieur. Le suivi de la trésorerie est réalisé par le service comptable ou par la direction. Des outils de suivi de l'activité sont plus rares. Lorsqu'ils existent, ils sont souvent le fait du dirigeant de l'entreprise qui souhaite maîtriser personnellement les informations de gestion. Le système est « balkanisé » ; des progiciels divers sont utilisés pour les applications courantes et ceux-ci sont rarement compatibles entre eux.

La gestion s'appuie sur un système d'information qui constitue le point faible de la petite entreprise. Elle n'a pas les moyens financiers, humains et matériels pour développer et gérer un système d'information pertinent. Celui-ci, lorsqu'il existe, est dédié à la comptabilité et aux services administratifs mais ne concerne pas l'exploitation de l'entreprise. L'adaptation d'un système d'information pour la gestion de la petite entreprise passe par la définition précise des besoins de l'organisation pour améliorer ses performances dans le contexte de moyens limités. Les outils de gestion envahissent désormais tout l'espace de l'organisation. Les gestionnaires élargissent leur champ d'action pour intégrer dans leur périmètre de gestion toutes les fonctions : les achats, la logistique, la production, la fonction commerciale ... L'efficacité de l'entreprise se gagne à tous les niveaux !

Le modèle par activités et processus offre à l'utilisateur une représentation issue du terrain et, de fait, partagée. Il se situe à la base d'un système répondant à un schéma directeur de type

objectifs – actions – résultats ou outputs qui assure une cohésion entre les objectifs globaux et locaux de l'entreprise.

Au-delà d'un outil de contrôle externe utilisé seulement par la hiérarchie de l'entreprise, le système est conçu comme un outil de pilotage à la disposition de l'acteur lui-même.

Le calcul de coûts d'activités est un des volets de la comptabilité de gestion dans la petite entreprise de service. L'autre volet est le système de pilotage de l'organisation qui synthétise des informations financières et non financières sur les actions permettant de réaliser les objectifs de l'entreprise. L'innovation décisive de la démarche ABC / ABM réside, à notre sens, dans la décomposition de l'organisation en unités élémentaires actionnables : les activités. La mise à jour d'un maillage plus fin fondé sur l'action ouvre la « boîte noire » de la production. Les activités offrent de multiples facettes et pour chacune de ces facettes une ou plusieurs variables actionnables qui permettent de guider le « comment » c'est-à-dire les conditions de réalisation de l'activité et de maîtriser le « pourquoi », soit l'articulation d'une activité en interrelation avec l'ensemble des activités visant à satisfaire le client.

Le sujet principal du pilotage est le facteur humain et son comportement induit des consommations de ressources plus ou moins productives de valeur.

En effet, le potentiel de compétences des acteurs est la ressource principale consommée par l'entreprise et ce potentiel se localise dans une activité. Le système de pilotage de l'organisation qui consiste à synthétiser des informations financières et non financières sur les activités incite les dirigeants et les acteurs à se focaliser sur la source de l'action identifiée et, de manière complémentaire, sur un processus d'activités sans limite fonctionnelle. Des tableaux de bord, en regroupant les informations, donnent une réalité tangible à l'outil de management (Figure 1).

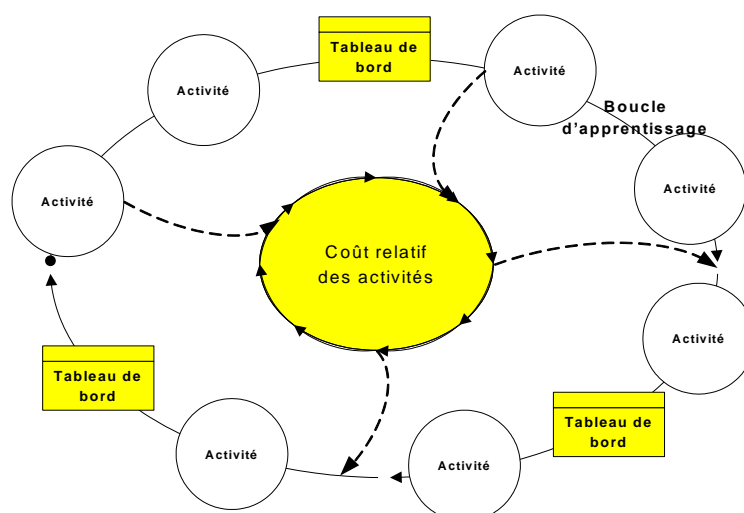


Figure 1 : Le processus de gestion globale par les activités

Les indicateurs de performance se complètent et témoignent de l'enchaînement des activités. L'outil est omniprésent tout au long du processus de production et favorise l'apprentissage permanent. Le tableau de bord est un outil d'analyse résolument tourné vers l'avenir car il permet d'améliorer la vision de la capacité de travail de chaque activité et des axes de perfectionnement. Il est également un outil de réorganisation de l'entreprise.

2. L'APPLICATION AU TERRAIN DE RECHERCHE : UNE PETITE ENTREPRISE DE SERVICES INFORMATIQUES

Une recherche ingénierique s'est déroulée dans une petite entreprise de service entre septembre 2002 et août 2005 en vue de résoudre des problèmes organisationnels et d'y implanter des outils de gestion pertinents. Cette recherche est qualitative. Elle vise, dans un premier temps, à développer puis implanter un modèle de gestion à base d'activités. Dans un deuxième temps une observation du fonctionnement des outils mis en place permet d'évaluer leur pertinence. Pour une meilleure compréhension du fonctionnement de l'entreprise, une phase d'observation et d'interviews des acteurs a conduit à l'expertise de ses caractéristiques. La construction du modèle est réalisée sur la base des déclarations du personnel opérationnel et les outils de gestions sont co-construits avec les cadres et dirigeants. La remise en cause de la démarche bottom-up par Kaplan R.S. et Anderson S.R. (2004) ne nous semble pas devoir

s'appliquer dans ce cas de figure. En effet, l'information de base pour la modélisation est recueillie en contact direct avec le personnel de l'entreprise. Dans une petite structure, de nombreux moyens de contrôle des informations par triangulation existent. De plus, les acteurs de l'entreprise sont en attente d'outils de réorganisation de leur travail et adhèrent majoritairement au processus de changement.

2.1. LA MODELISATION

2.1.1. L'organisation constituant le terrain de recherche

La société SI⁶ détient deux entités à 100% : OC et DM. Les trois entités regroupent 47 personnes.

OC, créée en 1996, fait partie des toutes premières sociétés intervenant dans les domaines d'Internet. Son chiffre d'affaires est en constante progression mais les résultats n'ont jamais été satisfaisants. Globalement, OC n'a pas augmenté sa situation nette depuis sa création. Le marché est instable et fortement concurrentiel. OC fournit des *produits* simples (boîtes aux lettres électroniques, accès Internet...) et des *solutions* dont la mise en œuvre est plus complexe (interconnexion de sites distants, hébergement de serveurs de données des sociétés, de sites Internet...). Le service, dès lors qu'il sort de la simple fourniture d'accès Internet, s'adapte et est co-construit au fil des contacts fournisseurs-clients. Cela rend difficile l'identification d'une prestation standard valorisable. Les prestations s'illustrent par le caractère discrétionnaire inhérent à ce type d'activité.

La volonté d'implanter des outils de gestion plus performants dans la société vise tout particulièrement OC. Le contexte du 1^{er} semestre 2002 est celui d'un marché en crise et le comité de direction s'interroge sur l'origine des pertes.

La modélisation de l'entreprise doit permettre de répondre aux souhaits des dirigeants de mettre en place un contrôle des performances et des coûts des activités réalisées par le personnel. Le modèle doit être durable et reproductible en cas de démarrage de nouvelles activités.

⁶ Le nom des sociétés est modifié pour des raisons de confidentialité.

La société DM intervient dans un domaine d'activité dont le fonctionnement s'apparente à celui d'une entreprise commerciale traditionnelle. La progression du chiffre d'affaires est satisfaisante et les résultats positifs compensent souvent les pertes dégagées par OC. Le processus de vente est similaire à celui d'OC mais le niveau d'expertise est moindre. L'identification des attributs porteurs de valeur pour le client est un enjeu pour l'entreprise. Certains services sont bien valorisés s'ils répondent à un besoin des clients non satisfait ou mal satisfait par la concurrence.

La mise en place d'outils de contrôle n'y est pas ressentie comme prioritaire.

Pour répondre aux préoccupations du dirigeant de l'organisation, les objectifs suivants guident la démarche de modélisation :

- clarifier les tâches au sein de l'entreprise,
- proposer un modèle de représentation du fonctionnement,
- homogénéiser les conditions de réalisation des activités au service des clients à travers des indicateurs de performance,
- rendre visible les activités de back-office⁷ et en améliorer la traçabilité.

2.1.2. Les activités définies

Tout d'abord, dans le cadre de l'élaboration de la carte des activités, un recensement de toutes les activités a lieu, c'est-à-dire de tous les actes qui présentent un intérêt pour le fonctionnement de l'entreprise. Une première particularité réside dans l'orientation vers les clients de la majorité des tâches et activités. Cette particularité nous semble propre aux petites entreprises et est accentuée par l'appartenance de l'organisation au secteur des services. La majorité de la force de travail est concentrée sur des activités directement productives et tournées vers le client. Il existe très peu d'activités communes. La plupart d'entre elles sont des activités de soutien ou sont liées aux investissements de structure qui sont limités. Une majorité d'activités est réalisée en présence ou en relation étroite et avec un client identifié. Seules, les activités d'achat, de logistique et de suivi de la permanence des services sont assurées par du personnel en back-office sans relation avec un client spécifique.

⁷ Principalement les activités des techniciens qui sont jusqu'à présent exemptes de contrôle dans l'entreprise.

La liste des activités reflète le quotidien de l'organisation qui consiste à vendre une prestation en fonction des besoins de l'utilisateur, à être à l'écoute et à guider le client dans la formulation de la demande puis à élaborer une représentation commune de la solution requise. Ensuite vient la réalisation technique de la solution en présence du client et parfois avec sa collaboration (Eiglier P. et Langeard E., 1996)⁸.

Il nous semble que la problématique principale du modèle de gestion des services est de mettre en lumière toutes les activités qui sont réalisées en relation avec le client et de traduire ces interactions continues par le modèle. Le client est présent et individualisé à toutes les étapes d'une affaire. Il est accompagné dans toutes les phases de la vente afin qu'il ait conscience de la valeur de la prestation.

Toutes les activités retenues le sont dans la même logique : isoler une compétence particulière au service du client. Le suivi de ces compétences est le moyen de gérer l'ensemble de l'entreprise.

Les commerciaux réalisent les activités de détermination de la prestation et de ses différentes caractéristiques. Ils engagent en cela l'ensemble du processus de production. Les performances se localisent, au départ, dans l'échange avec le client. Elles se concrétisent ensuite :

- dans la qualité de la maîtrise des aspects techniques des services par les commerciaux ;
- dans la relation et le dialogue instaurés entre le commercial et les techniciens dans le cadre de la conception de la prestation (figure 2).

⁸ Eiglier P. et Langeard E., (1996) soulignent que « dans la plupart des offres de services, à côté des servuctions (néologisme signifiant : processus de production du service) « traditionnelles » avec une intervention du personnel, coexistent des servuctions « automatisées » au sens large du terme, c'est-à-dire opérées uniquement par le client, sans personnel en contact. » p. 84

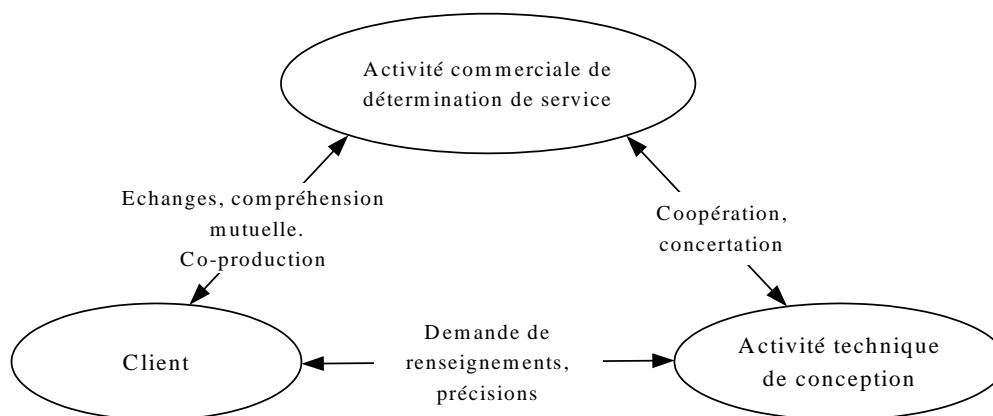


Figure 2 : construction de l'offre client et interdépendance des activités

Les relations de collaboration entre les commerciaux et les techniciens sont valorisées en étant rendues visibles par le biais des activités respectives de chacun. Les procédures de travail qui accompagnent la modélisation des activités permettent de systématiser les relations entre ces acteurs.

L'émergence des activités commerciales, de soutien et techniques illustre, par un nouvel éclairage, la complémentarité des activités pour assurer une qualité de service satisfaisante. En effet, en ce qui concerne les activités techniques, un défaut d'entretien sur des serveurs de données peut provoquer, ultérieurement, l'effondrement de l'ensemble des unités de stockage. Les conséquences d'une telle panne sur l'image de l'entreprise sont désastreuses. L'élaboration de prestations s'analyse comme une alternance d'activités de soutien, de préparation des structures de service et de réalisation de la prestation elle-même. L'interrelation de toutes les activités entre elles est garante de l'efficacité de la production de prestations.

2.1.3. Le processus mis en oeuvre

Le processus ainsi mis en oeuvre constitue un vecteur de focalisation des efforts de chacun vers la satisfaction du client :

- il fait abstraction des frontières fonctionnelles pouvant exister dans l'entreprise et jalonne l'effort collectif ;

- il envisage la réponse au client comme un ensemble d'activités indissociables les unes des autres ;
- il nous donne les moyens de calculer le coût de l'offre au client en raisonnant en termes de coûts ajoutés par chaque activité.

La construction d'un tel processus ne nous interdit pas de considérer séparément un groupe d'activités au sein d'une fonction. L'action des commerciaux est pilotée à l'aide d'un tableau de bord nourri d'indicateurs de performances basés sur les activités. Il en est de même pour les techniciens. Cependant, c'est la vision de la performance d'ensemble des conditions de délivrance du produit ou service au client qui est privilégiée.

La prise de décisions dans la petite organisation est plus opérationnelle que dans la grande entreprise. Le directeur général de l'entreprise prend des décisions se rapportant au fonctionnement quotidien de l'organisation. Sa proximité est à la fois physique et opérationnelle. Il participe à l'exploitation de l'entreprise et le modèle est destiné à porter des outils de gestion pour satisfaire les besoins en informations de l'ensemble des utilisateurs : dirigeants et personnel opérationnel. Leurs besoins sont relativement proches puisque leurs activités le sont. Le dirigeant exerce souvent une activité au même titre que les opérationnels (activité commerciale ou de production). Ses besoins en informations concernent l'exploitation : les performances des commerciaux, l'activité entrante, la production ...

Dans la société, le directeur d'OC assume des tâches de direction administrative : réunions en conseil de direction, gestion du personnel, développement de nouveaux services... Il réalise également des ventes, participe à l'élaboration de devis importants et résout des problèmes techniques dans la phase de production pour un client. Le directeur de DM a également, outre sa tâche de directeur, une activité commerciale pour des clients importants. De plus, il assure parfois la vente de matériel et d'accessoires en magasin.

Les dirigeants souhaitent un contrôle très opérationnel de leurs entités :

- indicateurs de prospection des commerciaux,
- chiffre d'affaires par catégorie de produits ou services,
- état de la trésorerie,
- taux d'activité du personnel,
- type d'intervention des techniciens,
- état des stocks,
- ...

Le modèle de gestion est conçu pour intégrer des outils traduisant l'action dans l'entreprise. Il est le vecteur d'un système d'information unique au service du dirigeant, des responsables fonctionnels, de la comptabilité de gestion, et du personnel opérationnel et doit faire preuve, à ce titre, d'une grande polyvalence.

Le modèle basé sur les processus répond, selon nous, à ces exigences. Il est unique et concentre l'ensemble des outils de gestion de l'entreprise. Toutes les activités participant à la fourniture d'un service au client sont présentes. Le problème posé par notre terrain de recherche, comme dans de nombreuses sociétés de service, est celui de la diversité des services offerts. La simplification du processus de production et son approche par deux grandes catégories de services, *produits* et *solutions*, à la fois dans l'entité DM et dans l'entreprise OC, est la solution retenue pour ramener la complexité des situations rencontrées à des processus majeurs (figure 3).

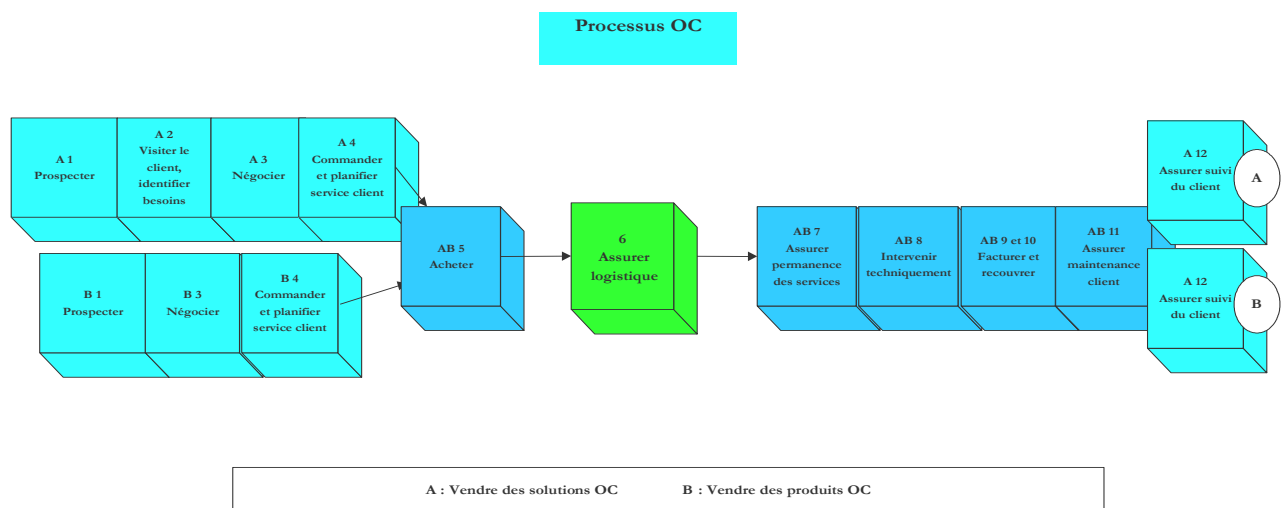


Figure 3 : le processus transversal de management des activités du client au client

Le processus, tel qu'il apparaît ici, est différent de la forme canonique et des exemples présents dans la littérature. Il est transfonctionnel et complètement transversal à l'organisation pour imposer une vision décloisonnée du processus de servuction. Il suscite ainsi la coopération des acteurs avec pour objectif unique la satisfaction du client.

Les processus présentés ci-dessus (figure 3) ne sont en aucun cas indépendants l'un de l'autre. En effet, les activités qui sont communes aux deux processus (acheter, assurer la logistique...) ne peuvent « appartenir » en propre à deux processus à la fois.

2.2. LE ROLE DE RESTRUCTURATION ORGANISATIONNELLE DU MODELE

2.2.1. Une meilleure formalisation du fonctionnement de l'organisation souhaitée par les acteurs

Dans les faits, l'organisation est structurellement instable. Dans une petite structure comme OC, l'ajustement mutuel occupe une place prépondérante. Le modèle organisationnel est défaillant et nous assistons à « *une tendance instinctive plus ou moins consciente de tous les acteurs à biaiser avec les fonctions qui leur ont été attribuées et à les transformer de façon à pouvoir échapper aux attentes et pressions de leurs partenaires et à pouvoir ainsi maintenir, voire élargir, leur marge de liberté* »⁹ (Crozier M. et Friedberg E., 1992).

La direction fait état de nombreux dysfonctionnements dus au manque de formalisation du travail de chacun. Le personnel opérationnel de l'entreprise manifeste également la volonté d'une meilleure formalisation des activités et de leurs rapports avec les différents acteurs. Le personnel de « back-office » fait part d'un sentiment de dévalorisation de son travail par l'absence de visibilité des tâches effectuées.

Dans ce contexte, notre projet de modélisation du fonctionnement de l'entreprise et d'implantation d'outils de gestion destinés à piloter les activités est perçu de manière positive par l'ensemble du personnel. Toutefois, la situation est complexe et notre action doit s'insérer dans cet environnement instable sans d'emblée remettre en cause la structure organisationnelle voulue par les dirigeants. La dimension sociale est une cause et une conséquence de la coopération entre le chercheur et le personnel. Ses effets sont parfois recherchés, parfois contraires aux objectifs attendus mais toujours riches en enseignements pour notre intervention et pour une généralisation des savoirs.

Le rôle mobilisateur des entretiens est un des enseignements tiré de notre type de recherche. Plus les acteurs sont sollicités et plus ils adhèrent aux phases ultérieures du projet. La position qu'ils occupent dans le projet de changement entraîne une adhésion *a priori* plus forte que celle d'acteur externe. Cette idée est confirmée par l'observation et les entretiens qui ont clôturé la recherche intervention.

⁹ p. 98

2.2.2. Le modèle participe à la réorganisation de l'action individuelle et collective

La modélisation fait émerger ce que les acteurs connaissent et maîtrisent finalement le mieux. La lisibilité des activités abolit les clivages entre détenteurs du savoir et détenteurs du savoir-faire. Tous les acteurs, à leur niveau, connaissent mieux que les autres les activités qu'ils pratiquent au quotidien. La modélisation par les activités est la conceptualisation des savoir-faire du personnel. Le processus donne du sens à l'action individuelle en la positionnant dans la perspective d'un d'enchaînement d'activités matérialisant la création de valeur.

Il faut voir le modèle comme support d'outils :

- de pilotage d'une activité de manière intrinsèque ;
- de pilotage des activités dans le cadre d'un cheminement, c'est-à-dire dans leurs relations de complémentarité et d'enchaînement au sein d'un processus ;
- de calcul de coûts par activités pour imputer le coût de chaque activité à des objets divers.

Nous sommes en présence d'une représentation globale support de divers outils et non d'un processus outil. Cette représentation va à l'encontre de l'opinion de Cooper R. et Kaplan R.S. (1998) qui réfutent l'usage d'un système intégré de calcul de coûts et de pilotage opérationnel par les activités. Les problématiques de la petite entreprise justifient cette intégration pour donner naissance à un dispositif simple. Il favorise la réorganisation dans l'entreprise par une intégration de chacun dans un projet commun.

Au-delà d'un outil de contrôle externe utilisé par la hiérarchie de l'entreprise, le système est conçu comme un outil de pilotage à la disposition de l'acteur lui-même. Il alimente le système de ses connaissances et, en retour, bénéficie de la connaissance collective générée par le système d'information.

Le modèle par processus rétablit un mode de pilotage que nous considérons comme un « *cadre d'action relationnel et par les connaissances* » (David A., 1996) dans lequel les acteurs ajustent leurs relations et confrontent leurs compétences dans la conception et la réalisation du service. On aboutit à une reconstruction du schéma organisationnel par le modèle qui devient ensuite le support d'outils de gestion des performances.

Le changement est lui-même générateur de changement. La cohérence organisationnelle est à ce prix. Les outils de gestion par les activités favorisent la réorganisation de l'environnement

de travail des acteurs. Par mouvements concentriques, les modifications d'une partie des référents des acteurs conduisent à repenser les dispositifs d'incitation et de contrôle. L'outil se construit dans l'action et, à cette occasion, l'apprentissage collectif débute pour se poursuivre dans la pratique des activités.

La management à base d'activités s'insère particulièrement bien dans un contexte organisationnel dominé par une logique de processus. L'entreprise de service entre dans cette logique par le mouvement naturel de coproduction du service entre l'entreprise et le client et par les nécessaires boucles de rétroaction entre les services commerciaux (définition de l'offre) et les services techniques (réalisation et mise en oeuvre de l'offre). La prestation est fournie grâce à une suite d'activités interdépendantes, ce qui implique des relations entre les acteurs pour satisfaire le client. Le dysfonctionnement d'une activité peut avoir des conséquences négatives sur les autres. Le contrôle des comportements requis est nécessairement individuel et collectif. Il intègre des indicateurs de qualité qui attestent de la coordination des activités. Le processus mis à jour dans l'entreprise OC favorise le contrôle collectif. Il incite les dirigeants à se focaliser sur un enchaînement d'activités unique et sans limite fonctionnelle. Le tableau de bord, en synthétisant les informations, donne une réalité tangible à l'outil de management.

David A. (1998) attribue aux outils de gestion un rôle *d'investigation du fonctionnement organisationnel*. Cela nous semble particulièrement vrai dans la petite entreprise constituant notre terrain de recherche dans le sens où, à travers un modèle décloisonné, les acteurs prennent conscience du fonctionnement différent de l'organisation. Dans une représentation traditionnelle de l'organisation, le personnel a tendance à travailler dans un cadre relationnel limité au service auquel il appartient. Le processus transversal ouvre l'environnement habituellement cloisonné des acteurs pour les insérer dans une représentation de l'entreprise orientée vers le client. Les acteurs sont incités à envisager leurs actions dans un contexte plus ouvert qu'un service fonctionnel. C'est aussi un processus de prise de conscience de l'importance des activités pratiquées par les autres acteurs : prise de conscience du travail technique et des activités de soutien par les commerciaux (renforcés par la connaissance des coûts) et, réciproquement, du travail commercial par les techniciens. La gestion s'affine par la décomposition des fonctions en activités. Chaque acteur affirme son rôle et son importance dans ce processus. La place de chacun y est renforcée.

Conclusion

Les petites entreprises ont de plus en plus recours à des outils de gestion mais ceux-ci sont déconnectés les uns des autres et le système d'information est très peu organisé. Le modèle émergent de notre recherche ingénierique met en lumière les activités et processus qui traduisent l'action dans la petite entreprise de service. Il est le vecteur d'un système d'information unique au service du dirigeant, des responsables fonctionnels, de la comptabilité de gestion et du personnel opérationnel.

Toutes les activités réalisées en relation avec le client sont mises au premier plan en dissociant les activités de *front-office* de celles réalisées en *back-office* mais en les liant par le modèle dans une logique de complémentarité pour traduire leurs interactions continues vers un objectif commun.

Nous pensons que la taille de l'entreprise plaide pour un modèle :

- mettant en exergue l'enchaînement des activités aboutissant à des produits et services porteurs de valeur pour le client ;
- support d'instruments de calcul de coûts et de pilotage ;
- support de dispositifs d'amélioration continue de la qualité.

Ce modèle présente un processus complètement transversal à l'organisation pour imposer une vision décloisonnée de la servuction. Il suscite ainsi la coopération des acteurs avec pour objectif unique la satisfaction du client. Il prend le relais d'un modèle organisationnel défaillant dans la petite entreprise de service. Le modèle par processus devient la référence structurelle pour organiser les relations entre les acteurs et pour assurer la cohérence du processus de servuction en vue de satisfaire la clientèle. Rien n'interdit cependant de considérer une activité ou un groupe d'activités comme lieu de gestion opérationnel dans le cadre de réflexions fonctionnelles.

Au-delà d'un support de calcul de coûts, le modèle ABC, ABM dans la petite entreprise devient un support polyvalent à l'ensemble des actions de management.

Bibliographie

ALCOUFFE S. (2004), *La diffusion et l'adoption des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : le cas de l'ABC en France*. Thèse de doctorat ès Sciences de Gestion, Ecole des Hautes Etudes Commerciales.

BARBU N. (2005). *La modélisation par activités et processus support de l'instrumentation de gestion : quelle pertinence pour une PME de service ?*, Thèse de doctorat ès Sciences De Gestion, Université de Nantes.

BERLINER C. and BRIMSON J. A. (1988), *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing. The CAM-I Conceptual Design*. Harward Business School Press : Boston.

BERTRAND T. (2001), *Difficultés d'implantation des dispositifs ABC/ABM. Contribution à la constitution de savoirs actionnables à partir d'une recherche intervention*. Thèse de doctorat ès Sciences de Gestion, Université de Nantes.

CHANAL V., LESCA H. et MARTINET A.-C. (1997), « Vers une ingénierie de la recherche en sciences de gestion ». *Revue Française de Gestion*, n°116. Novembre-Décembre. pp. 41-51.

COOPER R. (1988), "The Rise of Activity-Based Costing – Part Two : When Do I Need an Activity-Based Cost System ?", *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*. Vol. N°, Fall.

COOPER, R. (1989), « The rise of Activity Based Costing - Part four : What do Activity Base Cost system look like » *Journal of Cost Management for the manufacturing industry*. Vol 3 n°1, Spring p.34-46

COOPER R. and KAPLAN R.S. (1998), « The promise - and peril – of integrated cost systems » *Harvard Business Review*, July – August, pp. 109-119.

CROZIER M et FRIEDBERG E. (1992), *L'acteur et le système - Les contraintes de l'action collective*. Edition du Seuil : Paris. pp. 41-50

DAVID A. (1996), « Structure et dynamique des innovations managériales », *Actes de la Cinquième Conférence de l'AIMS*, Lille.

DAVID A. (1998), « Outils de gestion et dynamique du changement ». *Revue Française de Gestion*. N° 120, septembre-octobre, pp. 44-59

EIGLIER P. et LANGEARD E. (1996), *Servuction, le marketing des services*, Ediscience International : Paris.

- KAPLAN R.S. and ANDERSON S.R. (2004)**, « Time-Driven Activity-Based Costing ». *Harvard Business Review*, November, Vol 82, Issue 11, pp. 131-138.
- LAVIGNE B. (2002)**, « Contribution à l'étude de la genèse des systèmes d'information comptable des PME : une approche empirique », *Actes du XXIII^{ème} Congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Toulouse.
- MAHE DE BOISLANDELLE H. (1996)**, « L'effet de grossissement chez le dirigeant de PME : ses incidences sur le plan du management des hommes et de la GRH », *Stratégie et croissance des PME. Actes du 3^e congrès international francophone de la PME*, Université du Québec à Trois Rivières, pp. 101 à 115.
- MEVELLEC P. (1990)**, *Outils de gestion – La pertinence retrouvée*. Editions Comptables Malesherbes : Paris.
- MINTZBERG, H. (1982)**, *Structure et dynamique des organisations*. Les Editions d'organisation, Paris.
- NOBRE T. (2001)**, « Méthodes et outils du contrôle de gestion dans la PME ». *Finance Contrôle Stratégie*. Vol 2, juin. pp. 119 à 148.
- TORRES O. (2003)**, « Petitesse des entreprises et grossissement des effets de proximité », *Revue française de gestion*. Vol. 29 n°144, mai/juin. pp. 119 à 138.
- VAN CAILLIE D. (2003)**, « *l'exercice du contrôle de gestion en contexte PME : étude comparée des cas français, canadien et belge* ». Actes du XXIV^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Louvain (Belgique).