

DE NOUVEAUX OUTILS DE PILOTAGE DANS UN *PACKAGE* EXISTANT : UNE NÉCESSAIRE ET DIFFICILE SYNCHRONISATION

[Caroline Tahar](#)

Association Francophone de Comptabilité | « [Comptabilité Contrôle Audit](#) »

2020/3 Tome 26 | pages 7 à 34

ISSN 1262-2788

ISBN 9791093449203

Article disponible en ligne à l'adresse :

<https://www.cairn.info/revue-comptabilite-contrôle-audit-2020-3-page-7.htm>

Distribution électronique Cairn.info pour Association Francophone de Comptabilité.

© Association Francophone de Comptabilité. Tous droits réservés pour tous pays.

La reproduction ou représentation de cet article, notamment par photocopie, n'est autorisée que dans les limites des conditions générales d'utilisation du site ou, le cas échéant, des conditions générales de la licence souscrite par votre établissement. Toute autre reproduction ou représentation, en tout ou partie, sous quelque forme et de quelque manière que ce soit, est interdite sauf accord préalable et écrit de l'éditeur, en dehors des cas prévus par la législation en vigueur en France. Il est précisé que son stockage dans une base de données est également interdit.

De nouveaux outils de pilotage dans un *package* existant : une nécessaire et difficile synchronisation

Adding new elements to an MCS package: the necessity and difficulty of synchronization

Caroline TAHAR

Maître de conférences, CREM UMR 6211 - IGR-IAE Rennes

Université de Rennes 1, 11 rue Jean Macé - CS 70803, 35708 Rennes cedex 7, France

caroline.tahar@univ-rennes1.fr

Résumé

Si la notion de *package* de contrôle de gestion a donné lieu à une abondante littérature, la question de l'intégration de nouveaux outils dans un tel ensemble demeure peu explorée. Visant à combler ce *gap* théorique, cet article contribue à une meilleure compréhension des interactions entre les nouveaux outils et le *package* où ils s'insèrent.

Il s'appuie sur une recherche intervention à l'occasion de laquelle des outils inspirés du *Throughput Accounting* ont été intégrés à un *package* de contrôle de gestion.

Cet article montre que pour qu'une telle intégration réussisse, une synchronisation des outils, de la stratégie et des acteurs est nécessaire, aboutissant à un système cohérent. Il témoigne de la nécessité de déconstruire les automatismes des acteurs en redonnant du sens aux outils et aux pratiques pour rendre cette synchronisation possible.

MOTS CLÉS : *PACKAGE* DE CONTRÔLE DE GESTION - INNOVATION – COHÉRENCE - SYNCHRONISATION - *THROUGHPUT ACCOUNTING*

Abstract

Many articles explore the concept of management control system (MCS) as a package, but there has been very little explicit theoretical and empirical research on the addition of new elements to a package of controls.

This article analyzes the interactions between an existing MCS package and new techniques added.

Using an action research approach, I study an organization putting a new strategy into practice via techniques inspired by Throughput Accounting.

This research shows that synchronization between techniques, strategy and actors is necessary for successful integration resulting in a consistent system. Moreover, it highlights that

this synchronization requires deconstruction of myths and empowerment of actors, by giving meaning to metrics and methods.

KEYWORDS: MANAGEMENT CONTROL SYSTEMS (MCS) PACKAGE— INNOVATION — CONSISTENCY — SYNCHRONIZATION — THROUGHPUT ACCOUNTING

Introduction

Dans un célèbre article, Malmi et Brown (2008) invitent les chercheurs en contrôle de gestion à étudier un concept peu exploré alors, les *packages* de contrôle de gestion. L'idée de *package* souligne le fait qu'il existe une collection de systèmes introduits par divers groupes d'intérêts, à différents moments. Depuis, de nombreux auteurs ont exploré des voies de recherche ouvertes par cet article, notamment les liens entre stratégie et système de contrôle de gestion (Gond *et al.*, 2012 ; Bedford *et al.*, 2016), la distinction entre système et *package* (Grabner et Moers, 2013), la question de la contingence (Otley, 2016), le rôle de l'innovation dans l'évolution du contrôle de gestion (Chenhall et Moers, 2015). Toutefois, l'une des pistes proposées reste peu étudiée, il s'agit de l'ajout de nouveaux éléments à un *package* de contrôle de gestion existant. Et même si de nombreuses recherches s'intéressent à l'introduction au sein d'une organisation du contrôle de gestion, véritable mythe rationnel pour Chatelain-Ponroy et Sponem (2011), elles ne concernent pas précisément cet objet.

C'est ce *gap* théorique que nous nous proposons de combler. Plus précisément, à travers cet article nous cherchons à apporter une meilleure compréhension des interactions entre de nouveaux outils introduits et le *package* de pilotage de la performance où ils s'insèrent. Nous y analysons l'impact de l'ajout d'une innovation sur un *package* existant ainsi que les effets de ce *package* sur le développement, l'utilisation et l'efficacité de nouvelles techniques.

Nous nous appuyons pour cela sur une recherche intervention menée au sein d'une organisation publique spécialisée dans la fourniture de prestations aux étudiants. L'ajout d'outils de gestion y est étudié à travers l'exemple du *Throughput Accounting* (Corbett, 1998 ; Dugdale et Jones, 1998 ; Goldratt et Cox, 2013). Notre recherche témoigne des difficultés rencontrées par des acteurs qui cherchent à mettre en cohérence les pratiques existantes avec des méthodes issues d'une nouvelle approche. Elle met en relief qu'il est peu pertinent et même dangereux pour l'organisation de se limiter à une simple greffe de nouveaux éléments au *package*. Nous aboutissons à la proposition selon laquelle une synchronisation de la stratégie, des outils et des acteurs est nécessaire pour réussir une telle intégration.

Dans une première section, une revue de littérature est consacrée à l'objet de cette recherche, l'introduction de techniques nouvelles dans un *package* de

contrôle de gestion, ainsi qu'au *Throughput Accounting*, son exemple d'illustration dans cet article. Nous explicitons ensuite les modalités de la recherche intervention. Dans une troisième section, nous expliquons comment nous avons mis en œuvre de nouveaux outils inspirés du *Throughput Accounting* au service d'une nouvelle stratégie, puis nous présentons trois épisodes qui témoignent des difficultés à insérer de nouveaux éléments dans un *package* existant. Nous discutons ces résultats dans une quatrième section. Nous y analysons les interactions entre nouvelles techniques et *package* existant et mettons en évidence la nécessité d'une synchronisation des outils, de la stratégie et des acteurs pour réussir une telle intégration.

1. L'ajout au *package* de contrôle de gestion de techniques issues d'une approche alternative

Dans un premier temps, nous proposons une revue de travaux relatifs au *package* de contrôle de gestion et à la synchronisation des éléments qui le constituent (1.1). Puis, nous précisons ce qu'est le *Throughput Accounting*, approche alternative à partir de laquelle nous avons étudié notre objet de recherche (1.2).

1.1. *Package* de contrôle de gestion et synchronisation

La notion de *package* de contrôle de gestion est étroitement liée à la question de l'introduction d'outils nouveaux (1.1.1). Des travaux ont mis en relief l'importance de la cohérence des outils de gestion et de leur synchronisation (1.1.2).

1.1.1. PACKAGE DE CONTRÔLE DE GESTION ET INTRODUCTION D'OUTILS NOUVEAUX

Malmi et Brown (2008) considèrent que les systèmes de contrôle de gestion sont constitués d'éléments conçus et coordonnés intentionnellement. C'est le cas notamment des outils budgétaires et des tableaux de bord stratégiques. Ces auteurs précisent que dans de nombreuses organisations, il existe une collection de systèmes de contrôle de gestion. Ils proposent le concept de *package* de contrôle de gestion lorsque ces différents systèmes ont été introduits par des groupes d'intérêts variés, à divers moments. Ils s'interrogent sur l'effet de l'ajout de nouvelles techniques au *package* de contrôle, mais également sur l'impact du *package* existant sur le développement, l'adoption, l'efficacité et l'utilisation des nouvelles techniques. Si cette question précise reste peu explorée, de nombreux auteurs se sont intéressés au sujet, plus large, de l'introduction d'outils de contrôle de gestion.

Pour Meyssonnier et Zawadzki (2008), trois facteurs influencent la mise en place d'outils de contrôle de gestion : la volonté des acteurs (facteur subjectif), la qualité technique des outils (facteur objectif) et les situations de gestion (facteur contextuel). Pour Nobre et Zawadzki (2015), trois angles d'analyse peuvent être mobilisés pour appréhender cette thématique : cognitif, sociologique et technique. Le premier analyse les phénomènes d'apprentissage. Le second met l'accent sur le rôle et le comportement des acteurs. Le troisième concerne les caractéristiques instrumentales de l'outillage.

S'inscrivant dans une approche cognitive, Solle (2001) montre que l'organisation ne s'impose pas mais se construit grâce à un apprentissage basé sur les interactions permanentes des agents. Arena et Solle (2008) et Solle (2008) soulignent que les méthodes utilisées ne relèvent pas seulement de techniciens comptables, mais également d'une interaction avec les acteurs de l'entreprise concernés par les processus d'appropriation et d'évolution de ces méthodes. Cela nécessite une autonomisation de ces acteurs. Dosi *et al.* (1990, p. 242) définissent l'apprentissage comme un « *processus par lequel la répétition et l'expérimentation font que des tâches sont effectuées mieux et plus vite et que de nouvelles opportunités de production sont identifiées* ». Teece *et al.* (1994) précisent qu'il en résulte des routines organisationnelles qui correspondent à des solutions efficaces à des problèmes particuliers. Ces routines peuvent avoir une dimension tacite.

Adoptant une approche sociologique, Nobre et Zawadzki (2013) mettent en évidence que l'introduction du contrôle de gestion peut aboutir à un échec lorsqu'elle est perçue comme une menace qui remet en question les zones d'incertitude et de pouvoirs. Ces mêmes auteurs (Nobre et Zawadzki, 2015) montrent également que des traductions divergentes peuvent conduire au détournement et à l'abandon des outils lors de l'introduction du contrôle de gestion en PME du fait d'un manque de légitimité du traducteur, d'acteurs inattendus et de controverses réprimées. L'adoption d'outils de gestion est également influencée par des clivages sur la perception de l'utilisation des outils (Chatelain-Ponroy *et al.*, 2013), aboutissant à un compromis (Bollecker, 2016). Drevet et Rocher (2010) analysent le cheminement des outils de gestion. Ils montrent comment l'objectif initial dédié à l'outil peut se perdre dans des traductions inadaptées, aboutissant à sa transformation. Considérant, dans une lecture basée sur l'ANT, que le technique et le social sont indissociables, Alcouffe *et al.* (2003) montrent que si l'innovation n'est pas en harmonie avec le contexte économique et managérial dans laquelle elle s'inscrit, elle peut aboutir à un échec.

La dimension instrumentale a été étudiée par de nombreux auteurs. Ducrocq et Gervais (2013) montrent comment des difficultés techniques peuvent être à l'origine de problèmes d'adoption d'outils de gestion. Pour Meyssonnier et Zawadzki (2008), la mise en place d'un nouvel outil de pilotage peut s'avérer extrêmement difficile s'il existe déjà des modes de gestion perçus comme efficaces

par les acteurs. Plus précisément, en ce qui concerne l'ajout de techniques et d'outils à un *package* existant, Malmi et Brown (2008) invitent à étudier la question de l'incohérence entre les éléments.

1.1.2. COHÉRENCE ET SYNCHRONISATION DES OUTILS DE GESTION

Pour Bedford *et al.* (2016), l'efficacité des outils de contrôle de gestion est liée à leur adéquation (*fit*) au contexte stratégique, mais également à leur adéquation mutuelle. Pour eux, l'efficacité de la plupart des outils de gestion au sein d'un *package* est prioritairement attribuable au contexte et dans une moindre mesure à leur cohérence avec les autres outils de gestion. Pourtant, c'est cette cohérence interne qui fait d'un ensemble d'outils un système de contrôle de gestion. La cohérence interne est définie par Grabner et Moers (2013) de la manière suivante : la valeur d'un outil ou d'une pratique de contrôle de gestion dépend de l'usage d'une autre pratique et inversement. Ces auteurs considèrent que les travaux académiques s'intéressent davantage à la cohérence des pratiques avec les contingences de l'organisation qu'à leur cohérence interne. Cette idée est également présente dans un article de Detchessahar et Journée (2007). Ces auteurs invitent à sortir d'une conception individuelle (« *discrète* ») des outils au profit d'une conception simultanée. En effet, ils expliquent que l'impact d'un outil de gestion ne peut être pensé en dehors du « *concert* » des outils dans lequel il est inscrit.

Pour Bourguignon et Jenkins (2004), le concept de cohérence a deux dimensions : instrumentale et psychologique. La cohérence instrumentale correspond à l'alignement, l'adaptation ou *fit*. La cohérence psychologique est liée au vécu des utilisateurs des outils, confrontés à de nouvelles exigences, différentes des procédures et méthodes de travail existantes. Ce concept, dans sa double dimension, permet de comprendre les difficultés et facilite l'appropriation du nouvel outil. Cette dimension psychologique est également mise en relief par Lorino (2005) à partir de l'exemple de l'attachement irrationnel d'un manager à un ratio contradictoire avec la nouvelle stratégie explicite de l'organisation. Cet attachement est issu d'une perception du contrôle de gestion dans laquelle « *l'histoire du monde a été gravée dans le marbre* » (Lorino, 2005, p. 209). Dans les situations de changement, Lorino (2005) précise qu'il est nécessaire de déconstruire le contenu narratif des instruments pour déconstruire les habitudes mentales des acteurs afin de reconstruire ensuite un récit qui fait sens. Pour Drevet (2008), l'interaction entre l'outil et les représentations des acteurs est un facteur de succès du processus. En effet, il montre que l'introduction d'un nouvel outil déstabilise les organisations et leurs acteurs en changeant les perceptions, mettant en doute des valeurs, des normes sociales et des routines acquises au fil du temps. Par conséquent, il est nécessaire pour l'organisation de favoriser l'échange et d'ouvrir le

processus de construction à des acteurs extérieurs. Ceux-ci vont permettre les traductions nécessaires à l'émergence de nouvelles représentations. Dans cette même logique, Alcouffe *et al.* (2008) expliquent que des rhétoriques sont utilisées pour convaincre les acteurs. Un manque de cohérence peut avoir des conséquences importantes sur l'entreprise. En effet, Bourne *et al.* (2014) montrent que les indicateurs de performance sont parfois déconnectés de la performance réelle. Ils soulignent que cette situation est très fréquente pour les organisations innovantes qui évoluent dans un environnement turbulent. Pour Melnyk *et al.* (2014), il s'agit d'un paradoxe de l'adéquation du système de contrôle de gestion. Alors qu'il doit fournir aux managers de l'information utile et nécessaire à une bonne gestion, il peut dégrader la performance. En effet, il existe des situations où ce que l'entreprise veut atteindre (en cohérence avec sa stratégie) n'est pas synchronisé avec ce qu'elle mesure. C'est notamment le cas lorsque, alors qu'un environnement turbulent nécessite de nouveaux indicateurs, le système ne change pas. Ce manque d'adéquation peut altérer les performances de l'entreprise. Melnyk *et al.* (2014) considèrent qu'il est nécessaire de réaliser un alignement des outils de contrôle sur les outils de décision afin de faire converger les efforts pour atteindre le but fixé. Aussi, ils suggèrent que la stratégie et le système de contrôle de gestion soient cocréés pour éviter tout problème de désynchronisation.

1.2. Le *Throughput Accounting*, une approche alternative du contrôle de gestion

Dans un environnement turbulent, des méthodes de développement des performances basées sur l'amélioration des processus sont apparues. Parmi elles, la théorie des contraintes (*Theory of Constraints*, *TOC*) a engendré un système de contrôle de gestion, le *Throughput Accounting*.

Issue des travaux de Goldratt (1999), cette théorie repose sur un principe majeur : les managers ne doivent pas perdre de vue le but de l'organisation en se focalisant sur des optimums locaux. En effet, l'objectif n'est pas d'accroître la productivité d'une entité ou de réduire les dépenses mais d'améliorer les résultats de l'entreprise. Goldratt rejoint ainsi Merton (1940) sur le danger d'un déplacement des buts. Pour atteindre ce but, l'entreprise doit générer de la marge à travers son activité, c'est ce que Goldratt appelle le *throughput*. Ce flux d'argent¹ peut être réduit par une contrainte. Cette notion est entendue au sens large comme « *tout ce qui empêche un système de réaliser une performance supérieure eu égard à*

1. Pour Goldratt, le *Throughput* est une marge totalement variable assimilée à un flux d'argent puisqu'elle est uniquement déterminée à partir de produits encaissables et de charges décaissables.

son but »² (Goldratt, 1999, p.5). Après s'être dans un premier temps focalisée sur les goulots d'étranglement, la théorie des contraintes s'est intéressée aux autres formes de contraintes (Dugdale et Jones, 1998), notamment celles liées au marché et à la baisse de la demande. Quelle que soit sa nature, une contrainte correspond au maillon faible de la chaîne (Simsit *et al.*, 2014), elle réduit le résultat de l'entreprise. Il s'agit de la ressource rare qui limite l'activité.

De cette approche est issu un système de pilotage de la performance, le *Throughput Accounting*. Pour Dugdale et Jones (1998), le *Throughput Accounting* fournit de l'information permettant de favoriser les activités utiles et d'éviter les opérations non pertinentes. Il repose sur trois indicateurs simples qui peuvent être combinés pour piloter efficacement la performance : le *throughput*, les *stocks* et les *dépenses de fonctionnement*. Pour Noreen *et al.* (1995), ils correspondent aux briques de construction du système comptable de Goldratt. La version française de l'ouvrage intitulé *Le but* (Goldratt et Cox, 2013, p. 80) propose les définitions suivantes pour les trois métriques de ce mode de pilotage de la performance :

« *Le throughput représente l'argent qui rentre. Les stocks (inventory), l'argent qui se trouve dans le système. Et les dépenses de fonctionnement (operational expense), celui que nous devons déboursier pour qu'il y ait des produits à vendre. Il y a donc un indicateur pour l'argent qui rentre, un indicateur pour l'argent immobilisé et un indicateur pour l'argent qui sort.* »

Pour traduire le terme *throughput*, l'expression « *produit des ventes* » a été initialement proposée. Toutefois, elle n'a pas réussi à s'imposer. Par ailleurs, en préambule de l'édition française de 2013 de l'ouvrage de Goldratt et Cox (2013), il est indiqué que cette traduction approximative d'une notion aussi centrale plaçait le lecteur francophone en position d'infériorité. Horngren *et al.* (2015) considèrent que le *throughput* correspond à une marge dégagée par différence entre la recette et un coût variable extrême. Pour Noreen *et al.* (1995) il est obtenu à partir du chiffre d'affaires auquel on retranche les charges totalement variables (*totally variable costs*) et correspond donc à la marge sur coût totalement variable. Jones et Dugdale (1998) soulignent que cette approche s'apparente à une forme de coût marginal qui se focalise sur la marge contributive par unité de ressource rare.

Corbett (1998) propose de nouvelles définitions. Le *throughput* a deux faces : le chiffre d'affaires et les charges totalement variables (*totally variable costs*). Il insiste sur le fait que l'élément fondamental est sans aucun doute le mot *totallement* et précise que :

2. Les traductions de citations d'articles ou d'ouvrages en anglais sont de l'auteure.

« Si la variation des charges est directement proportionnelle à la variation du volume de production, alors il s'agit de charges totalement variables et elles devront être soustraites du prix de vente du produit pour en calculer le *throughput* » (Corbett, 1998, p.30).

Pour Corbett (1998), le terme *investissement* ou *actifs* (*investment*) se substitue à *stock* (*inventory*). Il comprend deux catégories. La première correspond aux stocks de matières premières. La seconde rassemble les stocks d'en-cours de production et de produits finis et les autres actifs, notamment les immobilisations. Les stocks sont évalués au coût totalement variable car toute allocation de charges autres correspondrait à un profit apparent. Quant aux dépenses de fonctionnement, il s'agit de toutes les charges qui ne sont pas totalement variables selon la décision analysée. Corbett (1998) précise que cette analyse de variabilité doit toujours être réalisée au cas par cas. Ainsi, lorsque les charges de personnel sont strictement proportionnelles aux ventes, elles sont prises en compte dans le *throughput*. Dans le cas inverse, elles sont incluses dans les dépenses de fonctionnement.

Pour Eden et Ronen (2007), l'intérêt des trois indicateurs du *Throughput Accounting* tient à leur simplicité, au fait qu'ils sont clairs et faciles à mesurer. Corbett (1998) montre qu'il est possible d'évaluer l'impact d'une décision sur le résultat net de l'entreprise et sur son retour sur investissement (*ROI*) avec ces trois métriques (cf. encadré 1).

Encadré 1

Les trois métriques du *Throughput Accounting* et leur articulation

Throughput : chiffre d'affaires – charges totalement variables

Dépenses de fonctionnement : charges fixes (charges autres que totalement variables)

Stock : actifs (dont stocks évalués au coût totalement variable)

Résultat Net : $RN = \textit{throughput} - \text{dépenses de fonctionnement}$

Retour sur Investissement : $ROI = (\textit{throughput} - \text{dépenses de fonctionnement}) / \text{stock (ou actifs)}$

Goldratt (1999) précise que lorsqu'il s'agit de mesurer la performance d'une période spécifique, le *throughput* et les *dépenses de fonctionnement* ont la même importance ; mais que, pour évaluer l'impact d'une décision future destinée à accroître la capacité de l'entreprise à gagner de l'argent de manière permanente, le *throughput* prend la première place. Il ajoute que la valeur des *stocks* (ou *actifs*) vient en seconde position et les *dépenses de fonctionnement* juste après. Ainsi, pour améliorer le résultat de l'entreprise, il faut en priorité chercher à accroître le *throughput* ; ensuite vient la réduction de la valeur des *stocks* (ou *actifs*), puis celle des *dépenses de fonctionnement*.

À partir de cette revue de littérature, nous avons étudié, dans le cadre d'une recherche intervention, l'introduction d'outils et de techniques au sein d'une organisation qui possède déjà un *package* de contrôle de gestion.

2. Une recherche intervention

Sollicitée par le directeur général d'un établissement public rencontrant des difficultés financières, nous avons mené une recherche intervention. Nous allons en expliciter la méthodologie (2.1), puis nous présenterons l'organisation étudiée (2.2).

2.1. La méthodologie

Nous avons été contactée par le nouveau directeur général de cet établissement pour mettre en place un « *accompagnement* » et l'aider ainsi à retrouver l'équilibre financier des activités marchandes. Suite à cette demande, nous avons établi un contrat de recherche pour réaliser une recherche intervention. Ce type de recherche demande beaucoup de temps mais offre d'importantes possibilités de production de savoirs nouveaux (Suomala *et al.*, 2014). Répondant à une sollicitation précise, nous avons pour mission d'aider cet établissement à « *s'inscrire plus nettement dans une trajectoire à même de lui faire atteindre les performances d'établissements comparables* »³. Dès les premiers échanges, il était clair que nous allions mener une recherche intervention. En effet, ce type de recherche permet de produire des connaissances dans une logique transformative. Elle vise à « *transformer effectivement l'organisation dans ses structures et ses comportements, et non à préparer des changements futurs* » (Cappelletti, 2010, p.7). Il s'agit d'« *accompagner l'entreprise dans une action délibérée de changement et produire de la connaissance à partir de l'observation des transformations réalisées* » (Krief et Zardet, 2013, p. 214). Elle s'inscrit dans une triple perspective : « *décrire, expliquer et transformer l'objet de recherche* » afin de mieux le comprendre (Krief et Zardet, 2013, p. 213). À partir d'une commande, projet concret de transformation, nous devons construire concrètement une partie de la réalité de l'organisation, tout en produisant des connaissances théoriques plus générales (David, 2012).

L'intervention que nous avons menée nous a permis de réaliser une recherche à la fois rigoureuse et pertinente pour les entreprises. En effet, « *une plus grande proximité entre les enseignants-chercheurs et les entreprises devrait donner lieu à la production d'une recherche plus pertinente* » (Barthélemy, 2012, p. 280). En plus

3. Extrait du Plan de retour à l'équilibre de l'établissement étudié.

de disposer d'une portée théorique, les connaissances ainsi produites doivent être actionnables (Hatchuel, 2005). Prenant en compte le point de vue du décideur, nous avons obtenu des résultats exacts, actualisés, suffisants, disponibles et pertinents (Malhotra et Birks, 2007).

Nous avons ainsi adopté un positionnement particulier. En effet, une telle recherche conduit le chercheur à descendre « *dans l'arène pour éprouver lui-même les champs de force qui traversent l'organisation et la mettent en tension* » (Moisdon, 2010, p. 217). En ce sens, nous avons délibérément choisi d'assumer notre subjectivité. De plus, la sollicitation, l'objet du contrat de recherche et donc la nature même de la recherche intervention, impliquaient une intervention de notre part (Allard-Poesi et Perret, 2003). Cette proximité avec le terrain constitue un atout pour appréhender la réalité (Baumard *et al.*, 2007). Nous avons ainsi tissé des liens étroits avec de nombreux acteurs internes à l'organisation. Toutefois, nous avons veillé à ce que cette proximité n'entame pas la validité interne de la recherche en croisant régulièrement nos points de vue avec ceux de chercheurs extérieurs, ce qui nous a permis de conserver une certaine distance (Barthélemy, 2012). Le rapport au temps bien particulier qui en découle (Grevin, 2011) permet à la recherche de se déployer dans le temps. Initialement prévue pour durer un an, l'intervention s'est finalement prolongée pendant près de trente mois. De plus, les liens tissés durant cette recherche perdurent et nous sommes régulièrement consultée par la Direction de cet établissement sur des décisions de gestion.

Bien que la nature fortement contextualisée des résultats d'une telle recherche puisse apparaître comme une limite (Krief et Zardet, 2013), elle ne remet pas en cause sa validité externe. Elle n'a pas pour objectif la généralisation statistique mais la généralisation analytique d'une théorie. Elle vise « *l'enrichissement théorique : les résultats de la recherche viennent compléter la théorie existante. Dès lors, la recherche peut se limiter à peu, voire à un seul cas* » (Ayerbe et Missonier, 2007, p. 42). Même si nous n'avons pas choisi l'organisation étudiée, il s'agit d'un cas typique (Suri, 2013) compte tenu de ses caractéristiques et de notre questionnement. En effet, bien que public, cet établissement a des contraintes de gestion comparables à celles des entreprises privées. Il délivre des prestations marchandes pour lesquelles il existe une concurrence importante. Pour ces activités, il ne doit pas être déficitaire. De plus, il possède et utilise depuis de nombreuses années un *package* de contrôle de gestion.

La collecte des données a nécessité trois techniques : entretiens, documents et observations, sous trois formes : qualitatives, quantitatives et financières (Krief et Zardet, 2013). Notre protocole de recherche s'est ajusté aux circonstances et aux opportunités conformément au principe d'inachèvement (Hatchuel, 1994). En effet, dans le cadre d'une recherche intervention, la flexibilité est indispensable (Baumard *et al.*, 2007). Plus de quatre-vingt-dix heures d'entretiens et de réunions ont été réalisées avec les membres de la direction générale, des cadres

intermédiaires, des agents et des étudiants. En vertu du principe d'investigation prospective (David, 2012), les entretiens n'ont pas été structurés, ils ont été proches d'une conversation (Kaufmann, 2008). Certains étaient individuels, d'autres ont été réalisés en groupe. S'agissant d'une recherche intervention, l'observation a pris une forme bien particulière. Baumard *et al.* (2007) évoquent un « *observateur qui participe* ». Notre rôle était clairement défini, nous étions là pour aider l'organisation à retrouver une meilleure santé financière, pas seulement pour observer. Grâce à la relation de confiance établie et du fait de l'objectif du contrat de recherche, de nombreux documents internes ont été mis à notre disposition : comptes annuels, budgets, rapports officiels, documents de communication, études de marché. Nous avons également réalisé des visites de sites (cinq sites de restauration, quatre résidences, huit enseignes concurrentes de restauration rapide). De plus, notre participation a donné lieu à une importante production. Nous avons commencé par établir un diagnostic de la situation de l'organisation. Nous avons ensuite apporté une importante contribution au volet relatif aux recettes du Plan de retour à l'équilibre. Celle-ci s'est accompagnée de la production d'outils de gestion. En ce qui concerne le traitement des données, répondant à une commande, nous n'avions pas d'hypothèse préétablie à explorer. Ce sont les interactions avec les acteurs du terrain qui ont fait émerger l'objet de notre recherche.

Nous allons maintenant présenter l'établissement en détail et expliciter le contexte de notre intervention.

2.2. Un établissement public au service de la vie étudiante

Cette organisation fait partie d'un réseau national constitué de vingt-huit établissements dont la mission est de favoriser l'amélioration des conditions de vie et de travail des étudiants. Leur mission sociale s'étend à tous les services de proximité de la vie quotidienne des étudiants de la région concernée.

Il s'agit d'un établissement public dont les activités peuvent être distinguées selon qu'elles ont ou non un caractère marchand. Le versement d'aides directes aux étudiants, l'action sociale et le fonds national d'aide d'urgence sont des activités non marchandes. Le logement étudiant et la restauration universitaire correspondent à des activités marchandes. Concernant ces dernières, même si des fonds publics lui permettent de proposer des tarifs dits « *sociaux* » aux étudiants, sa gestion est comparable par de nombreux aspects à celle pratiquée dans des établissements privés.

Le financement de l'activité de cet établissement provient de subventions et de ressources propres. Les subventions sont de deux ordres : les aides directes aux étudiants (qui seront ensuite reversées aux étudiants) et la subvention pour charges de service public (SCSP). Cette dernière est une subvention de fonctionnement

annuelle destinée à couvrir à la fois les dépenses de personnel et les frais de fonctionnement de l'établissement. Les ressources propres proviennent des recettes dégagées par les activités marchandes. L'hébergement et la restauration sont ainsi financés principalement par les recettes qu'elles génèrent et dans une moindre mesure par la SCSP.

La répartition de moyens entre les différents établissements du réseau est effectuée dans le cadre des axes stratégiques et des actions du projet 2020 du réseau. L'objectif est clairement affiché, il s'agit d'accroître l'efficacité de l'activité dans les trois domaines principaux (aides directes, restauration et hébergement) et de poursuivre la modernisation des services de la vie étudiante, la mutualisation des fonctions support, l'optimisation des achats, la simplification des procédures, en améliorant productivité et performance. Cette allocation des moyens est réalisée dans un contexte contraint par la situation des finances publiques. Depuis deux ans, le réseau a travaillé sur de *« nouveaux critères de répartition de la subvention de fonctionnement et sur une approche économique en coûts complets basée sur une analyse des réalités économiques et des contextes territoriaux spécifiques sociaux-économiques, mais aussi de la performance économique des établissements et de son évolution »*⁴. L'activité et la performance des différents établissements sont donc mesurées et comparées. Chacun dispose d'une grande liberté de gestion pour ses activités marchandes, notamment au niveau de la définition de son offre de service.

L'établissement étudié fait partie des éléments de grande taille du réseau (cf. encadré 2). Il est situé dans une région très dynamique où la population étudiante (120 000 étudiants dans la région) augmente plus rapidement que la moyenne nationale. Les activités marchandes représentent 92 % du budget de fonctionnement et les activités non marchandes 8 %. La restauration correspond à une part importante de ses activités marchandes. Elle génère 41 % du chiffre d'affaires global, ce qui est nettement supérieur aux autres établissements du réseau (part inférieure à 30 % pour bon nombre d'entre eux).

Encadré 2 :
Chiffres clés de l'établissement étudié

747 salariés (135 personnels administratifs et 612 personnels ouvriers)
8 300 logements (23 résidences étudiantes comprenant des chambres et des studios)
35 sites de restauration (21 restaurants en libre-service et 36 cafétérias-snacks)
Présent dans 8 villes
Budget : 10,10 M€ de crédits d'investissement et 55,50 M€ de crédits de fonctionnement
(dont 13,21 M€ de subvention pour charges de service public)

4. Extrait du plan de retour à l'équilibre

Durant les derniers exercices budgétaires, la situation financière de cet établissement s'est dégradée. Déficitaires, il a une capacité d'autofinancement faible malgré une trésorerie confortable. Un plan de retour à l'équilibre lui a été demandé par le national. C'est dans ce contexte que nous entamons une recherche intervention.

3. Intégrer de nouveaux outils dans un *package* de contrôle de gestion existant

Dans une première section, nous explicitons la stratégie mise en œuvre et les outils de gestion sur lesquels elle s'appuie (3.1). Puis nous présentons trois situations qui témoignent des difficultés liées à l'introduction de nouveaux outils de gestion dans un *package* de pilotage de la performance existant (3.2).

3.1. Une « *stratégie recettes* » adaptée à une structure de coût particulière

Notre recherche a débuté par la réalisation d'un diagnostic qui a permis de comprendre et d'expliquer aux acteurs les raisons des difficultés rencontrées par l'établissement (3.1.1). Il nous a ensuite permis de proposer et de déployer une nouvelle stratégie (3.1.2) à l'aide d'outils inspirés du *Throughput Accounting* (3.1.3).

3.1.1. LE DIAGNOSTIC

La restauration et l'hébergement connaissent une progression de leurs dépenses supérieure à celle des recettes. Ainsi peut-on lire dans le Plan de retour à l'équilibre qu'en quatre ans, le chiffre d'affaires de la restauration a augmenté de +0.8 % alors que les charges correspondantes ont progressé de +11.5 %. Durant la même période, si la hausse des recettes de l'activité hébergement est de +15.6 %, elle est inférieure à l'accroissement des dépenses (+18 %). Bien que nous ayons travaillé sur les deux activités, nous avons choisi, dans cet article, de nous concentrer sur la restauration.

Cet établissement a une activité saisonnière liée à celle des établissements d'enseignement supérieur. La restauration traditionnelle (en restaurant en libre-service) subit une baisse d'activité depuis plusieurs années. Le raccourcissement de l'année universitaire a un impact négatif sur cette activité car les étudiants en stage ou ayant terminé leur année ne les fréquentent plus, ce qui fait dire au responsable de la restauration, Monsieur L., non sans humour : « *c'est un peu à cause de vous, les universitaires, que nous sommes dans cette situation* ». À cela s'ajoutent

d'importantes variations de la fréquentation durant l'année universitaire liée à plusieurs éléments : la réduction des temps de pause-déjeuner des étudiants, leur décalage dans la journée (face à des horaires d'ouverture peu adaptés), la concentration des cours sur quelques jours, la longueur des files d'attente, la concurrence etc. Les cafétérias-snacks, dont l'offre est plus flexible, se portent mieux. Du fait de ces éléments, l'offre est surdimensionnée sur une grande partie de l'année. Cette faible activité a comme conséquence directe une productivité très faible. Ainsi, si l'on considère que la productivité moyenne des 28 établissements régionaux du réseau correspond à un indice de 1, celle de l'établissement étudié est à 0,92. De même, cela a pour effet d'accroître mécaniquement le coût de revient d'un repas vendu (et de le rendre déficitaire), du fait d'une répartition de charges fixes sur une activité plus faible que prévu.

Cette insuffisance des recettes a des conséquences d'autant plus importantes que les capacités sont rigides. Lorsque la fréquentation des restaurants baisse, une part importante des dépenses reste inchangée. Ces charges de structure dont le montant est indépendant du niveau d'activité correspondent aux amortissements et à l'entretien des équipements et des bâtiments, les charges de personnel⁵ etc. Du fait de cette structure de coût, nous avons proposé une nouvelle stratégie.

3.1.2. LE DÉPLOIEMENT D'UNE « STRATÉGIE RECETTES »...

Après avoir réalisé ce diagnostic, nous proposons une nouvelle stratégie qui se focalise sur l'accroissement des recettes. Elle comprend plusieurs leviers déclinés en actions concrètes. Du fait de la rigidité des charges, ils constituent un volet majeur du plan de retour à l'équilibre de l'établissement. Comme le souligne le directeur général : « *finalement, ce que vous nous dites, c'est qu'on a tellement de charges fixes que ce sera plus efficace et rapide de chercher à accroître les produits que de tenter de diminuer les dépenses. En résumé, vous nous proposez une stratégie recettes* ».

Les actions initiées s'inscrivent dans une stratégie de croissance reposant à la fois sur la diversification des marchés et des produits. Dans cette optique, il est décidé de proposer les capacités inutilisées durant les périodes creuses à de nouveaux publics, principalement à travers des conventions avec des entreprises et le développement des prestations traiteur. Les actions destinées au marché cible, les étudiants, sont toutefois les plus importantes. Dès lors que la stratégie est adoptée par le comité de direction, il est nécessaire de la déployer à travers des actions concrètes, à l'aide d'outils de gestion adaptés. Dans cet article, nous nous intéressons aux nouvelles actions qui concernent la restauration rapide en cafétéria : la

5. Le personnel est très majoritairement composé de fonctionnaires.

création de deux nouveaux menus plus qualitatifs, le lancement d’une opération de *cross-selling* (vente d’un article à tarif préférentiel s’il est acheté en complément d’un menu) et de formules de type *bundling* (petit-déjeuner et goûter).

La création de deux nouveaux menus

Alors qu’il n’existait dans les cafétérias qu’une formule à 3,20 €, deux nouveaux menus plus chers sont créés. Durant une réunion de travail rassemblant les membres de la direction et le responsable de la restauration, nous proposons de modifier le mode de tarification traditionnel. Jusque-là, les managers de terrain considéraient que le prix d’un menu ou d’un article devait correspondre à trois fois son coût denrées et boissons. La nouvelle offre met fin à cette pratique et à ce mythe. En effet, elle aurait abouti à des menus beaucoup trop chers. Il est donc proposé de fixer des prix symboliques incitant le client à acheter (3,95 € et 4,45 €). La formule initiale est rebaptisée Menu Campus à l’occasion du lancement de ces nouveaux menus (cf. encadré 3).

Encadré 3 :
Les nouveaux menus disponibles en cafétéria

Menu Campus : 3,20 €
Menu Saveur : 3,95 €
Menu Gourmet : 4,45 €

Nous partons de l’objectif de ces actions : améliorer le résultat de l’entreprise grâce à un accroissement de la marge contributive totale. Comme il s’agit de menus substituables à l’offre initiale, il faut veiller à ce qu’une cannibalisation des ventes n’aboutisse pas à une baisse du résultat. Au sein de l’établissement, seul le coût denrées et boissons est calculé jusqu’ici. Nous décidons de l’utiliser dans nos calculs, faisant ainsi abstraction du coût des emballages (identique dans tous les menus) et des charges fixes d’exploitation. Aussi, nous calculons la marge sur coût denrées et boissons d’un menu à 3,20 € (au minimum égale à 2,14 €). Nous en déduisons, pour chaque nouveau menu, le coût denrées et boissons maximal qui permet de générer une marge sur coût denrées et boissons supérieure ou égale à ce montant.

« Le petit plaisir » : une opération de cross-selling

Toujours dans l’objectif d’améliorer les résultats par un accroissement de la marge sur coût denrées et boissons, nous proposons une opération de *cross-selling*. Elle consiste à donner aux étudiants la possibilité d’acheter, en supplément de leur menu, un produit additionnel à un prix avantageux (0,80 € au lieu d’1 € dans le cadre d’un achat à la carte en dehors de toute formule).

Il s'agit de petits articles comme un paquet de chips, une barre chocolatée ou une confiserie, une canette de soda ou une bouteille d'eau. À travers cette opération, nous réduisons volontairement la marge sur coût denrées et boissons unitaire d'une vente (tout en nous assurant qu'elle demeurait positive) et le taux de marge correspondant afin d'accroître la marge sur coût denrées et boissons totale (en valeur absolue) générée par un effet volume favorable.

« Faîtes une pause » : les formules Petit-déjeuner et Goûter

En plus des menus, nous proposons de lancer une nouvelle offre groupée (*bundling*) qui pourrait être vendue tout au long de la journée, comme petit-déjeuner ou comme goûter. Ainsi, nous cherchons à stimuler les ventes durant les moments de faible activité (matin et après-midi) et donc de rendre productives des capacités sous-utilisées. Qu'il s'agisse du petit-déjeuner ou du goûter, la formule comprend une petite boisson chaude (café, thé ou chocolat) et une viennoiserie simple (croissant ou pain au chocolat). Cette formule est très intéressante pour le consommateur car elle lui fait économiser jusqu'à vingt-cinq centimes (1,10 € au lieu de 1,35 €) sur certains articles. Là encore, nous dégradons volontairement la marge unitaire sur coût denrées et boissons et le taux de marge correspondant dans l'objectif d'accroître la marge sur coût denrées et boissons totale (en valeur absolue) par un effet volume favorable.

Pour soutenir ces actions, une communication adaptée est lancée. Et sur nos conseils, le directeur général recrute une personne, extérieure à l'établissement et à la sphère publique, pour prendre en charge les opérations marketing.

3.1.3. ... à l'aide d'outils inspirés du *Throughput Accounting*

Ces actions s'inscrivent dans une approche issue du *Throughput Accounting* et s'appuient sur des outils qui en sont inspirés. Nous avons ainsi identifié la contrainte majeure rencontrée par l'organisation. Elle correspond à une demande insuffisante eu égard à la capacité de production à la fois importante et rigide. De cette dernière découlent des dépenses de fonctionnement fixes très lourdes et difficiles à réduire. Du fait de ces caractéristiques, nous avons assimilé un indicateur existant, mais peu exploité, la marge sur coût denrées et boissons, au *throughput*, sans toutefois changer le nom utilisé par les acteurs internes. La nouvelle stratégie a pour objectif de remédier à une contrainte de marché (faible demande) en proposant une nouvelle offre destinée à accroître le *throughput*. Focalisée sur le développement de la demande et des ventes, elle est même qualifiée de « *stratégie recettes* » par le directeur de l'établissement. C'est bien à partir de la contrainte, même si elle est externe, que la stratégie est définie, puis déployée (Dugdale et Jones, 1998 ; Jones et Dugdale, 1998 ; Simsit *et al.*, 2014 ; Goldratt, 1999). Des outils d'aide à la décision inspirés du *Throughput Accounting* sont utilisés pour

mettre en œuvre cette stratégie. Compte tenu de la nature commerciale de la contrainte, dans toutes les décisions le point de départ est le prix de vente accepté par le marché. À travers chaque action, l'objectif est clairement d'accroître la marge sur coût denrées et boissons totale, c'est-à-dire le *throughput* généré.

Quatre ans après le lancement de cette nouvelle stratégie, les résultats de l'établissement présentent une très nette amélioration et dépassent les prévisions hautes établies lors de l'élaboration du plan de retour à l'équilibre. En effet, alors que le résultat d'exploitation de l'exercice précédant notre intervention était négatif (- 370 000 €), il devient largement positif dès la fin de la première année et continue à augmenter fortement l'année suivante. Ces résultats sont le fruit du plan de retour à l'équilibre dans son ensemble. Toutefois, la restauration rapide contribue à cette évolution favorable avec une marge sur coût denrées et boissons qui augmente fortement chaque année. Le taux de couverture des dépenses par les ressources propres (un indicateur très utilisé dans les établissements publics qui ont des activités marchandes) a connu une évolution très positive en passant de 42 % à près de 57 %.

Toutefois, l'introduction de nouveaux outils au service d'une nouvelle stratégie n'a pas été évident. Trois épisodes illustrent les difficultés rencontrées lors de l'introduction de ces instruments, issus d'une approche de type *Throughput Accounting*, dans le *package* de contrôle de gestion de l'organisation.

3.2. Trois épisodes

Ces trois épisodes sont relatés à l'aide de vignettes. Cette méthode permet de mettre en lumière les difficultés rencontrées en décrivant le contexte et les actions des participants et de relater leurs principaux propos. Pour chacune, le tableau 2 précise sa date, sa durée, sa nature et les participants.

Tableau 2 : Informations relatives aux trois épisodes présentés

	Épisode 1 La remise en cause du mode de calcul des prix de vente	Épisode 2 « Votre méthode, ça ne marche pas : »	Épisode 3 Les indicateurs du dialogue de gestion
Date	Juin N	Novembre N	Juillet N+1
Durée	3 heures	2 heures	3 heures
Lieu	Bureau du directeur général, siège adminis- tratif	Salle de travail, siège administratif	Salle de travail, siège administratif
Nature	Réunion de travail sur la nouvelle offre de restauration	Réunion de travail, point d'étape sur les résultats de la restau- ration	Réunion de travail sur les indicateurs du dialogue de gestion

	Épisode 1 La remise en cause du mode de calcul des prix de vente	Épisode 2 « Votre méthode, ça ne marche pas : »	Épisode 3 Les indicateurs du dialogue de gestion
Participants	• Monsieur A., directeur général ; • Monsieur C., directeur adjoint • Madame B., contrôlease de gestion ; • Monsieur L., responsable de la restauration ; • Madame F., directrice financière • Chercheuse, auteure de cet article	• Madame B., contrôlease de gestion ; • Monsieur L., responsable de la restauration ; • Madame F., directrice financière • Madame N., responsable du marketing • Chercheuse, auteure de cet article	• Madame B., contrôlease de gestion ; • Madame F., directrice financière • Chercheuse, auteure de cet article

3.2.1. LA REMISE EN CAUSE DU MODE DE CALCUL DES PRIX DE VENTE

Durant cette réunion, nous présentons la proposition de création des nouveaux menus dont les prix ne sont pas basés sur la traditionnelle méthode du coefficient.

Au début de nos échanges, les participants sont sceptiques. Notamment, Monsieur L, responsable de la restauration s’inquiète : *« avec la méthode du coefficient, c’est automatique, on sait que cela permet de couvrir toutes les dépenses. Qu’est-ce qui me garantit que votre nouvelle méthode ne va pas dégrader la situation ? »*

Les managers participants sont jusqu’ici persuadés que le respect de la règle du coefficient multiplicateur suffit à assurer le financement des charges de structure, quel que soit le volume d’activité. Pour les convaincre, nous démontrons, calculs à l’appui et en nous basant sur des notions auxquelles les acteurs internes sont habitués, l’intérêt de la nouvelle approche :

« Si l’on part de la logique actuelle du coefficient (3), pour un menu à 3,20 €, le coût denrées et boissons ne doit pas excéder 1,06 € et donc la marge sur coût denrées et boissons est égale à 2,14 €. Pour être sûrs que les nouvelles formules ne dégradent pas la situation, il faut qu’elles dégagent au minimum 2,14 € de marge sur coût denrées et boissons. Par conséquent, le coût denrées et boissons ne doit pas excéder 1, 81 € (3,95 – 2,14) pour le menu Saveur et 2,31 € (4,45 – 2,14) pour le menu Gourmet. Le choix des ingrédients utilisés doit découler de ces coûts plafonds. »

Cette explication emporte l'adhésion des membres du groupe de travail, y compris de Monsieur L, responsable de la restauration qui déclare : « *alors là, je comprends, ça me va* ». Le principe est ainsi adopté et la méthode déclinée pour la nouvelle offre de restauration rapide.

3.2.2. « VOTRE MÉTHODE, ÇA NE MARCHE PAS ! »

Deux mois après le lancement de la nouvelle offre de restauration rapide, cette réunion doit permettre de faire un premier point d'étape pour en évaluer l'impact. Dès les premiers instants, la tension est importante. Les échanges commencent par un problème qui occulte tout le reste. Madame B., contrôlease de gestion, déclare « *votre nouvelle méthode, elle ne marche pas ! Regardez, on a vendu beaucoup moins de Kinder Bueno en distributeurs automatiques !* »

Effectivement les ventes de Kinder Bueno ont baissé de cent huit unités sur l'un des sites. Cette baisse du chiffre d'affaires des distributeurs automatiques est liée à la vente de suppléments. Dans le même temps, les ventes de cet article en complément d'un repas s'élèvent à mille cinq cent quatre-vingt-cinq unités. Monsieur L, responsable de la restauration, déclare à ce sujet : « *vous vous rendez compte de l'argent qu'on a perdu ! Tous ces gens qui ont nous ont fait perdre quarante centimes en profitant de l'offre !* »

Après vérification, malgré cette baisse localisée, le résultat marginal de l'opération est très largement positif du fait d'une augmentation importante des volumes vendus en complément des repas (les ventes de certains articles ont été multipliées par sept). Nous précisons que se focaliser sur cet indicateur isolé ne permet pas de mesurer l'impact réel de cette mesure et peut aboutir à des conclusions erronées. C'est l'évolution de la marge en valeur absolue générée par l'ensemble du site de restauration qu'il faut prendre en compte pour cela. À partir de ces réactions, nous construisons un outil de *reporting* qui permet de calculer le résultat marginal des cafétérias en isolant l'impact des différentes mesures, notamment celles concernant le *cross-selling*.

Fin juillet, dans une note interne rédigée par la contrôlease de gestion, on peut lire que « *la pratique des suppléments existante en cafétérias, va être étendue à la restauration traditionnelle* ». Il est désormais clair pour les managers que cette opération est un succès.

3.2.3. LES INDICATEURS DU DIALOGUE DE GESTION

Dans le cadre du suivi régulier des résultats, comme dans celui du dialogue de gestion avec le national, l'établissement utilise de nombreux indicateurs. Certains d'entre eux s'avèrent inadaptés à la nouvelle stratégie et aux actions mises en place car ils reposent sur l'ancienne stratégie de l'établissement. Certains peuvent

même induire des conclusions fausses sur la réussite ou l'échec de la stratégie mise en œuvre.

La contrôleuse de gestion, Madame B., s'inquiète : « *oui, effectivement l'activité augmente et nos résultats s'améliorent mais le ratio coût denrées et boissons/chiffre d'affaires augmente et le ticket moyen diminue, cela va faire mauvais effet auprès du national* ».

Jusqu'ici, le ratio coût denrées et boissons sur chiffre d'affaires était un indicateur majeur de l'établissement. Le suivi de cet indicateur avait pour objectif de maîtriser le coût des approvisionnements. Nous expliquons à Madame B. qu'il se révèle inadapté à la nouvelle stratégie mise en œuvre. En effet, les actions qui en découlent dégradent volontairement la marge et le taux de marge pour créer un effet volume positif. De même une baisse du ticket moyen peut témoigner de l'apparition d'une nouvelle offre et de changement d'habitudes de la part des clients. En effet, le succès des formules *Petit déjeuner* et *Goûter*, vendues à un prix moins élevé que le menu à 3,20 € peut engendrer une baisse du ticket moyen. Là encore, nous lui rappelons qu'il ne faut pas se tromper d'objectif : il ne s'agit ni de contenir le ratio coût denrées et boissons sur chiffre d'affaires, ni d'augmenter le montant du ticket moyen, mais d'accroître la marge totale cumulée en valeur absolue.

À la suite de cette réunion, nous rédigeons une note à destination du directeur général mettant en évidence les potentiels effets contre-performants du ratio coût denrées et boissons sur chiffre d'affaires et du taux de marge correspondant (cf. encadré 4).

Encadré 4 :
Extrait d'une note adressée au directeur général

	Année 1	Année 2
Chiffre d'affaires (CA)	12 500 000,00 €	14 000 000,00 €
Coût denrées et boissons CDB	5 360 000,00 €	6 300 000,00 €
Marge sur CDB (totale)	7 140 000,00 €	7 700 000,00 €
Taux de marge sur CDB	57,1 %	55,0 %
Ratio CDB/CA	42,9 %	45,0 %

Cet exemple met en évidence que l'on peut avoir un ratio coût denrées et boissons/CA en hausse tout en augmentant la marge dégagée (en valeur absolue). Cette évolution peut découler du succès d'une opération commerciale telle que la vente d'un article complémentaire au repas à un tarif plus avantageux qu'à la carte. Dans ce cas, on réduit volontairement le taux de marge (et donc on accroît mécaniquement le ratio CDB/CA) pour accroître la marge totale générée (en euros). L'objectif est bien d'améliorer le résultat (en valeur absolue) et non le ratio (en valeur relative). On pourrait proposer d'autres indicateurs basés sur la marge sur CDB totale (en valeur absolue) : le taux de variation de la marge sur CDB totale, la marge sur CDB totale/masse salariale (ou sur dépenses de fonctionnement).

Dans l'objectif de consolider la démarche gestionnaire, le directeur général nous demande alors d'organiser des séances de formation de comptabilité de

gestion à destination des membres de la direction, des managers opérationnels et des chefs restaurateurs. D'une durée de quatorze heures chacune, quatre séances centrées sur les coûts, prix et marges sont organisées.

Au-delà de son impact positif sur la rentabilité de cette organisation, notre recherche intervention met en lumière les difficultés rencontrées lors de l'ajout de nouveaux outils à un *package* existant ainsi que la nécessité d'une synchronisation de l'ensemble des éléments.

4. La nécessaire et difficile synchronisation des éléments du *package* de contrôle de gestion

À travers la mise en œuvre d'outils de gestion issus d'une approche alternative de pilotage de la performance, le *Throughput Accounting*, cette recherche met en lumière la nécessité de réaliser la cohérence instrumentale (4.1) et psychologique (4.2) des outils de gestion. Cette synchronisation entre éléments introduits à des périodes différentes implique de remettre du sens dans le système (4.3).

4.1. Une nécessaire cohérence instrumentale

Nos résultats témoignent de l'importance de la cohérence instrumentale (Bourguignon et Jenkins, 2004) lors de l'introduction de nouveaux outils de gestion.

Ces nouveaux éléments doivent être adaptés au contexte stratégique (Bedford *et al.*, 2016) mais également alignés sur la stratégie déployée par l'organisation (Melnik *et al.*, 2014). Au sein de l'établissement étudié, pour mesurer l'efficacité de la nouvelle stratégie, le contrôle des performances a nécessité l'usage de nouvelles métriques cohérentes, inspirées elles aussi par la nouvelle approche issue du *Throughput Accounting*. En effet, dissonants avec la nouvelle stratégie et les actions qui ont permis de la mettre en œuvre, les indicateurs préexistants ne rendaient pas compte de l'amélioration de la situation financière de l'établissement. Certains d'entre eux pouvaient même donner une image totalement contraire à la réalité, générant ainsi ce que Melnik *et al.* (2014) qualifient de paradoxe relatif à l'adéquation du système de contrôle de gestion. C'était notamment le cas du ratio coût denrées et boissons sur chiffre d'affaires. Destiné à l'origine à maîtriser les coûts, cet indicateur phare du système était pertinent dans un système où une offre unique existait. Toutefois, du fait de sa désynchronisation avec la nouvelle stratégie de développement du *throughput* par diversification des produits il ne rendait pas compte de la réalité de ses effets. L'épisode du dialogue de gestion montre également les dangers du décalage dans le temps entre la mise en œuvre d'une nouvelle stratégie et des indicateurs de pilotage. Il confirme la nécessité,

pour éviter un paradoxe d'adéquation, de les créer simultanément conformément aux préconisations de Melnyk *et al.*, (2014). Plus exactement, il met en relief que, lorsqu'il existe déjà un système de pilotage lors du lancement d'une nouvelle stratégie, la pertinence des métriques préexistantes doit être réinterrogée au regard des nouvelles orientations stratégiques.

Notre recherche montre que la cohérence instrumentale est également liée aux outils entre eux, c'est ce que Grabner et Moers (2013) appellent la cohérence interne. En effet, afin de définir le contenu des nouveaux menus des cafétérias, nous avons utilisé la marge sur coût denrées et boissons (en valeur absolue) comme outil d'aide à la décision en remplacement de l'outil traditionnel (le coefficient). Pourtant, dans un premier temps, les acteurs internes n'ont pas jugé utile d'actualiser et d'aligner leurs outils de *reporting*. Ils ont ainsi été confrontés à une incohérence entre ces instruments. Là encore, les nouveaux instruments avaient été ajoutés individuellement dans un ensemble préexistant. Ils dissonaient dans le concert des outils de gestion comme l'écrivent Detchessahar et Journé (2007). Il a fallu synchroniser les outils entre eux à trois niveaux (la prise de décision, le *reporting* et le pilotage) afin de créer un véritable système de contrôle de gestion au sein duquel la valeur d'un outil ou d'une pratique dépend de l'usage des autres (Grabner et Moers, 2013).

4.2. Une nécessaire cohérence psychologique

Notre recherche met en évidence qu'il ne peut y avoir de véritable cohérence sans cohérence psychologique. Cette seconde dimension, énoncée par Bourguignon et Jenkins (2004), est présente dans les trois épisodes relatés.

Au sein de l'établissement étudié, les difficultés d'introduction des nouveaux outils ne sont pas liées au fait qu'ils étaient perçus par les acteurs comme une menace qui pourrait modifier leurs zones d'incertitude et de pouvoirs, contrairement à ce qu'écrivent Nobre et Zawadzki (2013). Il n'y avait pas non plus de clivages sur la perception de l'utilisation des outils (Chatelain-Ponroy *et al.*, 2013), ni de compromis à réaliser (Bollecker, 2016). Tous les acteurs rencontrés étaient conscients de la gravité de la situation de l'établissement et cherchaient à améliorer ses résultats.

En revanche, conformément aux travaux de Dreveton (2008), les nouveaux instruments et pratiques que nous avons proposés ont déstabilisé les acteurs en modifiant des routines profondément ancrées. En effet, même si elles pouvaient être lourdes et générer des critiques, les routines existantes les rassuraient. En les mettant en œuvre, ils étaient persuadés de bien faire, dans une vision très mécaniste et localisée de la relation prix-coûts-résultat. Les réticences de Monsieur L. lors de l'abandon de la technique du coefficient, l'affolement face à un indicateur pris isolément (les ventes de Kinder Bueno en distributeur), l'inquiétude liée à

l'accroissement du ratio coût denrées et boissons sur chiffre d'affaires montrent la désynchronisation des acteurs avec la nouvelle stratégie. Ils restaient attachés aux pratiques et outils anciens sans en questionner la pertinence et l'adéquation avec les nouvelles orientations. Ainsi, pour assurer la cohérence instrumentale, il a fallu que les acteurs acceptent les outils. Cohérence instrumentale et cohérence psychologique sont indissociables.

Le système initial de contrôle de gestion avait été tellement bien intégré par les acteurs qu'il rendait difficile l'introduction des nouveaux outils et, à travers eux, le pilotage de la performance. En effet, on leur demandait d'adopter de nouveaux outils et procédures qui leur semblaient aller à l'encontre de ce qu'ils pensaient être bon pour l'entreprise. Dans le cas étudié, il ne s'agissait pas d'un conflit de valeurs ou d'un attachement au passé (Lorino, 2005), les acteurs craignaient simplement que les nouveaux outils soient inefficaces d'un point de vue gestionnaire. Qu'il s'agisse de la prise de décision concernant la nouvelle offre en cafétéria, le *reporting* des ventes de Kinder Bueno ou le pilotage, le système historique de contrôle de gestion était perçu comme un outil infaillible, porteur d'une réalité objective, incontestable, « *gravée dans le marbre* » selon les termes de Lorino (2005). En ce sens, cette désynchronisation révèle l'existence d'un mythe rationnel (Chatelain-Ponroy et Sponem, 2011), celui de la pertinence absolue de l'outil de gestion.

4.3. Remettre du sens pour synchroniser les éléments du système

L'introduction dans un ensemble existant d'outils de gestion adaptés à une nouvelle stratégie a engendré d'importantes dissonances, des incohérences entre la stratégie et les outils, entre les outils eux-mêmes mais également dans l'esprit des acteurs du fait de l'existence d'éléments anachroniques. Pour y remédier, il a fallu réaliser non seulement une synchronisation des outils avec la stratégie (Melnyk *et al.*, 2014), mais une synchronisation de l'ensemble des éléments du système : stratégie, outils et acteurs. En effet, les craintes des utilisateurs empêchaient tout alignement des outils entre eux et avec la stratégie.

Cette recherche montre que la mise en cohérence instrumentale n'a pas été très compliquée. Elle s'est toutefois étalée dans le temps car les acteurs n'ont révélé les dissonances qu'au fur et à mesure de leur apparition. En revanche, la mise en cohérence psychologique a nécessité davantage d'efforts. Il n'a pas suffi de réaliser une traduction (Nobre et Zawadzki, 2013 ; Nobre et Zawadzki, 2015 ; Drevet et Rocher, 2010), il a fallu mettre en place un véritable processus d'apprentissage (Solle, 2001 ; Arena et Solle, 2008). S'agissant de l'introduction d'outils à un système de contrôle de gestion existant, la première étape de cet apprentissage a consisté à démonter les mythes (Chatelain-Ponroy et Sponem, 2011) et routines existants qui gênaient à la fois l'adoption des outils et l'efficacité de la stratégie.

Conformément aux travaux de Lorino (2005), il a fallu déconstruire les habitudes mentales des acteurs internes c'est-à-dire les automatismes liés au système initial, avant de pouvoir construire, non pas des habitudes, mais la compréhension du système. Dans cette déconstruction, le rôle des acteurs extérieurs (Drevet, 2008), tels que les chercheurs, est décisif. Les personnes récemment arrivées au sein de l'organisation, comme le nouveau directeur général et la responsable marketing, facilitent également cette déconstruction. Ils n'ont pas encore acquis les routines et n'ont pas un attachement irrationnel à des outils et des pratiques, ils ont un regard neuf.

Pour réaliser cette synchronisation, nous avons veillé à ne pas remplacer un mythe par un autre, mais à donner les explications nécessaires pour que les acteurs comprennent les liens logiques entre stratégie et outils de gestion et puissent les actualiser en cas de nouveau changement. Nous avons ainsi réalisé un important travail de pédagogie pour autonomiser les acteurs (Arena et Solle, 2008), c'est-à-dire les faire passer de la croyance à la compréhension. En effet, il a fallu remettre du sens dans les outils et les pratiques à travers un diagnostic qui a fait le récit de l'histoire de l'organisation liée à l'essor de la population étudiante, aux changements d'habitudes alimentaires, aux nouveaux rythmes universitaires issus de la réforme LMD⁶, au développement de la concurrence, aux nouvelles contraintes de la gestion publique. Si cela confirme les travaux de Lorino (2005), ce récit initial n'a toutefois pas été suffisant. À chaque fois qu'une dissonance est apparue, il a fallu le rappeler et y resituer systématiquement l'outil concerné. Pour cela, nous avons choisi de ne pas utiliser de jargon mais plutôt de prendre appui sur les concepts et outils existants qui demeuraient pertinents. C'est pour cette raison que nous n'avons pas remplacé la notion de marge sur coût denrées et boissons par le terme *throughput*. De plus, nous n'avons pas retenu l'ensemble des indicateurs du *Throughput Accounting*, nous n'avons mobilisé que ce qui nous semblait utile pour la réussite de la nouvelle stratégie.

Conclusion

Cette recherche intervention nous a permis d'étudier la mise en œuvre d'outils de gestion issus d'une approche alternative du pilotage de la performance, le *Throughput Accounting*, depuis le déploiement d'une nouvelle stratégie jusqu'au contrôle des résultats. L'introduction de nouveaux outils n'était pas un objectif en soi, mais un moyen d'améliorer la situation de l'entreprise.

6. Licence – Master - Doctorat

À travers l'exemple du *Throughput Accounting*, nous avons analysé comment une organisation qui possède et utilise déjà un *package* de contrôle de gestion y intègre de nouveaux outils et méthodes. Cette recherche montre qu'il est peu pertinent et même dangereux pour l'organisation de se limiter à une simple greffe de nouveaux éléments à un *package* existant. Une mise en cohérence tant instrumentale que psychologique a été nécessaire pour que cette introduction soit efficace. Il a fallu mettre les outils de contrôle de gestion en adéquation avec le contexte stratégique et la stratégie développée mais également les rendre cohérents entre eux. Pour cela, il a été nécessaire de faire accepter les outils par les acteurs.

Cette mise en cohérence n'a pas été automatique et naturelle, une action volontariste a été nécessaire afin de réaliser une synchronisation de la stratégie, des outils et des acteurs. Pour construire un système de contrôle de gestion cohérent, il a fallu déconstruire les mythes, les routines, les automatismes liés aux outils existants qui empêchaient toute mise en cohérence. En effet, les acteurs internes s'y rattachaient, considérant qu'ils ont une pertinence absolue, indépendamment de l'évolution du contexte, de la stratégie et des actions qui en découlent. Afin de ne pas remplacer un mythe par un autre, il a été nécessaire d'autonomiser les acteurs en remettant du sens dans les outils et les pratiques à travers un récit et un vocabulaire choisi. Nous avons ainsi évité le jargon et conservé les concepts et outils qui gardaient leur pertinence.

Ces résultats complètent la littérature actuelle sur l'introduction d'outils de gestion et contribuent à une meilleure compréhension des interactions entre innovation et *package* de contrôle de gestion existant. Toutefois, il serait intéressant de les confirmer par l'étude d'autres organisations confrontées à la même problématique. Cette recherche pose également des questions sur l'autonomisation des acteurs et la capacité de synchronisation de l'organisation. Sont-elles acquises définitivement ? De nouveaux mythes rationnels remplacent-ils les précédents ? Ces interrogations dessinent des perspectives prometteuses pour la recherche en contrôle de gestion.

Bibliographie

- Alcouffe S., Berland N. et Levant Y. (2003). Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : une étude comparative. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 9 (3) : 7-26.
- Alcouffe S., Berland N. et Levant Y. (2008). « Succès » et « échec » d'un outil de gestion. *Revue Française de Gestion* (188/189) : 291-306.
- Allard-Poesi F. et Perret V. (2003). La recherche-action. In *Conduire un projet de recherche. Une perspective qualitative*. Les essentiels de la gestion. Éditions EMS : 85-132.
- Arena L. et Solle G. (2008). Apprentissage Organisationnel et Contrôle de Gestion : Une lecture possible de l'ABC/ABM ? *Comptabilité - Contrôle - Audit* 14 (3) : 67-85.

- Ayerbe C. et Missonier A. (2007). Validité interne et validité externe de l'étude de cas: principes et mise en oeuvre pour un renforcement mutuel. *Finance Contrôle Stratégie* 10 (2) : 37-62.
- Barthélemy J. (2012). Pour une recherche en gestion conciliant rigueur et pertinence. *Revue Française de Gestion*. 38 (228/229) : 270-283.
- Baumard P., Donada C., Ibert J. et Xuereb J.-M. (2007). La collecte de données et la gestion de leurs sources. *Méthodes de recherche en management* : 228-262.
- Bedford D.S., Malmi T. et Sandelin M. (2016). Management control effectiveness and strategy: An empirical analysis of packages and systems. *Accounting, Organizations and Society* 51 : 12-28.
- Bollecker M. (2016). L'adoption de la comptabilité de gestion à l'université : la présence de clivages internes dans un contexte de demandes institutionnelles contradictoires. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 22 (2) : 109-138.
- Bourguignon A. et Jenkins A. (2004). Changer d'outils de contrôle de gestion? De la cohérence instrumentale à la cohérence psychologique. *Finance Contrôle Stratégie* 7 (3) : 31-61.
- Bourne M., Melnyk S.A., Bititci U., Platts K. et Andersen B. (2014). Emerging issues in performance measurement. *Management Accounting Research* 25 (2) : 117-118.
- Cappelletti L. (2010). La recherche-intervention : quels usages en contrôle de gestion ? In *Crises et nouvelles problématiques de la Valeur*. Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité. Nice.
- Chatelain-Ponroy S., Mignot-Gérard S., Musselin C. et Sponem S. (2013). De l'opposition « politiques/administratifs » au clivage « centre/périphérie » : les divergences de perception des outils de mesure dans les universités. *Politiques et management public* 30 (4) : 495-518.
- Chatelain-Ponroy S. et Sponem S. (2011). Le contrôle de gestion comme savoir légitime. Étude sur la fabrique d'un mythe rationnel. : 9. *Comptabilité, contrôle et société. Mélanges en l'honneur du Professeur Alain Burlaud*, Foucher : 191-202.
- Chenhall R.H. et Moers F. (2015). The role of innovation in the evolution of management accounting and its integration into management control. *Accounting, Organizations and Society* 47 : 1-13.
- Corbett T. (1998). *Throughput accounting: TOC's management accounting system*, North River Press.
- David A. (2012). La recherche-intervention, cadre général pour la recherche en management ? in *Les nouvelles fondations des sciences de gestion : éléments d'épistémologie de la recherche en management*, Presses des Mines.
- Detchessahar M. et Journée B. (2007). Une approche narrative des outils de gestion. *Revue française de gestion* 174 (5) : 77-92.
- Dosi G., Teece D. et Winter S. (1990). Les frontières des entreprises : vers une théorie de la cohérence de la grande entreprise. *Revue d'économie industrielle* 51 (1) : 238-254.
- Drevet B. (2008). Le rôle des représentations sociales au cours du processus de construction d'un outil de contrôle de gestion. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 14 (2) : 125-153.

- Drevet B. et Rocher S. (2010). « Lost in translation », étude de la construction d'un outil de gestion dans une région française. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 16 (1) : 83-100.
- Ducrocq C. et Gervais M. (2013). Le coût complet par diplôme à l'université : quel apport vu les problèmes de mesure ? *Finance Contrôle Stratégie* 16 (4).
- Dugdale D. et Jones T.C. (1998). Throughput accounting: transforming practices? *The British Accounting Review* 30 (3) : 203-220.
- Eden Y. et Ronen B. (2007). *Approximately Right, Not Precisely Wrong: Cost Accounting, Pricing, & Decision Making*, North River Press.
- Goldratt E.M. (1999). *Theory of Constraints* 1 édition. North River Press.
- Goldratt E.M. et Cox J. (2013). *Le but : Un processus de progrès permanent* 4^e édition revue et augmentée., Association française de normalisation.
- Gond J.-P., Grubnic S., Herzig C. et Moon J. (2012). Configuring management control systems: Theorizing the integration of strategy and sustainability. *Management Accounting Research* 23 (3) : 205-223.
- Grabner I. et Moers F. (2013). Management control as a system or a package? Conceptual and empirical issues. *Accounting, Organizations and Society* 38 (6-7) : 407-419.
- Grevin A. (2011). *Les transformations du management des établissements de santé et leur impact sur la santé au travail : l'enjeu de la reconnaissance des dynamiques de don. Étude d'un centre de soins de suite et d'une clinique privée malades de « gestionnites »*. Thèse de doctorat. Université de Nantes.
- Hatchuel A. (2005). Toward an epistemology of collective action: management research as a responsive and actionable discipline. *European Management Review* (2) : 36-47.
- Horngren C.T., Datar S. et Rajan M. (2015). *Cost accounting: A managerial emphasis* 15th edition., Pearson Education.
- Jones C.T. et Dugdale D. (1998). Theory of Constraints: Transforming Ideas? *The British Accounting Review* 30 (1) : 73.
- Kaufmann J.-C. (2008). *L'entretien compréhensif*, 2^e édition. Armand Colin.
- Krief N. et Zardet V. (2013). Analyse de données qualitatives et recherche-intervention. *Recherches en Sciences de Gestion* 95 (2) : 211-237.
- Lorino P. (2005). Contrôle de gestion et mise en intrigue de l'action collective. 6 (159) : 189-211.
- Malhotra N. et Birks D. (2007). *Marketing Research: an Applied Approach*, Prentice Hall/ Financial Times.
- Malmi T. et Brown D.A. (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research* 19 (4) : 287-300.
- Melnyk S.A., Bititci U., Platts K., Tobias J. et Andersen B. (2014). Is performance measurement and management fit for the future? *Management Accounting Research* 25 (2) : 173-186.
- Merton R.K. (1940). Bureaucratic Structure and Personality. *Social Forces* 18 (4) : 560-568.

- Meyssonnier F. et Zawadzki C. (2008). L'introduction du contrôle de gestion en PME : étude d'un cas de structuration tardive de la gestion d'une entreprise familiale en forte croissance. *Revue internationale P.M.E. Économie et gestion de la petite et moyenne entreprise* 21 (1) : 69-92.
- Moisdon J.-C. (2010). L'évaluation du changement organisationnel par l'approche de la recherche intervention. L'exemple des impacts de la T2A. *Revue française des affaires sociales* 1-2 (1) : 213-226.
- Nobre T. et Zawadzki C. (2015). Analyse par la théorie de la traduction de l'abandon et du détournement d'outils lors de l'introduction d'un contrôle de gestion en PME. *Finance Contrôle Stratégie* 18 (1).
- Nobre T. et Zawadzki C. (2013). Stratégie d'acteurs et processus d'introduction d'outils de contrôle de gestion en PME. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 19 (1) : 91-116.
- Noreen E., Smith D. et MacKey J. (1995). *The Theory of Constraints and Its Implications for Management Accounting*. North River Press
- Otley D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management Accounting Research* 31 : 45–62.
- Simsit Z.T., Günay N.S. et Vayvay O. (2014). Theory of Constraints: A Literature Review. *Procedia - Social and Behavioral Sciences* 150 : 930-936.
- Solle G. (2001). Rénovation des outils de gestion et faits sociaux : le cas des organisations universitaires. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 7 (1) : 147-159.
- Suomala P., Lyly-Yrjänäinen J. et Lukka K. (2014). Battlefield around interventions: A reflective analysis of conducting interventionist research in management accounting. *Management Accounting Research* 25 (4) : 304–314.
- Suri H. (2013). Purposeful sampling in qualitative research synthesis. *Qualitative Research Journal*.
- Teece D.J., Rumelt R., Dosi G. et Winter S. (1994). Understanding corporate coherence. Theory and evidence. *Journal of Economic Behavior and Organization* (23) : 1-30.