



HAL
open science

Incertitude dans les tendances d'évolution des systèmes de contrôle de gestion à propos de trois cas

Denis Travaillé

► **To cite this version:**

Denis Travaillé. Incertitude dans les tendances d'évolution des systèmes de contrôle de gestion à propos de trois cas. Comptabilité et stratégies, May 1992, France. pp.cd-rom. hal-00823010

HAL Id: hal-00823010

<https://hal.science/hal-00823010>

Submitted on 19 Sep 2014

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.



Comptabilité et stratégie
Chapitre 5 - Comptabilité, stratégie
et système d'information

Incertitude dans les tendances d'évolution
des systèmes de contrôle de gestion à propos
de trois cas

Denis Travaillé
I.A.E. Université de Montpellier II

1. The first part of the document discusses the importance of maintaining accurate records of all transactions and activities. It emphasizes that proper record-keeping is essential for ensuring transparency and accountability in financial operations. This section also highlights the role of internal controls in preventing errors and fraud.

2. The second part of the document focuses on the implementation of robust risk management strategies. It outlines various risk assessment techniques and provides guidance on how to identify, measure, and mitigate potential risks. The text stresses the need for a proactive approach to risk management to protect the organization's assets and reputation.

3. The third part of the document addresses the importance of effective communication and reporting. It discusses the need for clear and concise communication channels and the role of regular reporting in keeping stakeholders informed. This section also touches upon the importance of maintaining accurate financial statements and the role of external auditors in verifying the accuracy of these reports.

4. The fourth part of the document discusses the importance of maintaining accurate records of all transactions and activities. It emphasizes that proper record-keeping is essential for ensuring transparency and accountability in financial operations. This section also highlights the role of internal controls in preventing errors and fraud.

5. The fifth part of the document focuses on the implementation of robust risk management strategies. It outlines various risk assessment techniques and provides guidance on how to identify, measure, and mitigate potential risks. The text stresses the need for a proactive approach to risk management to protect the organization's assets and reputation.

6. The sixth part of the document addresses the importance of effective communication and reporting. It discusses the need for clear and concise communication channels and the role of regular reporting in keeping stakeholders informed. This section also touches upon the importance of maintaining accurate financial statements and the role of external auditors in verifying the accuracy of these reports.

INCERTITUDE DANS LES TENDANCES D'EVOLUTION DES

SYSTEMES DE CONTROLE DE GESTION

A PROPOS DE TROIS CAS

Denis Travaillé - IAE MONTPELLIER CREGO

Depuis quelques années, les systèmes de contrôle de gestion classiques sont remis en cause aussi bien dans la littérature que dans la pratique des entreprises industrielles. Ainsi d'après Robin Cooper, la comptabilité analytique ne remplit plus sa mission: elle fournit des renseignements faux, des données inutiles et les décisions stratégiques en pâtissent. Il s'interroge alors sur l'opportunité de construire un nouveau système de contrôle de gestion. Pour Robert S. Kaplan, "les mesures financières générées sur les systèmes classiques de comptabilité analytique fournissent un tableau insuffisant des opérations industrielles d'une entreprise". D'après lui, la compétition mondiale d'aujourd'hui exige la prise en compte de mesures non financières portant sur la qualité, les niveaux de stocks, la productivité, la flexibilité, la fiabilité des livraisons et le personnel, dans l'évaluation de la performance industrielle d'une entreprise. Il affirme enfin qu'il faut remanier totalement le système de contrôle de gestion. Par ailleurs, on peut observer l'évolution des pratiques des entreprises industrielles à travers le programme "Cost Management System" du CAM-I qui a constitué dès 1986 un consortium d'organisations industrielles soucieuses de progrès, de cabinets comptables professionnels, d'universités et d'agences gouvernementales, pour définir le rôle de la gestion des coûts dans le nouvel environnement industriel. Ce projet prétend fonder une nouvelle norme sociale du contrôle de gestion. Le contrôle de gestion deviendrait stratégique, fondé sur des critères tels que la qualité et les délais. On peut donc s'interroger sur la cohérence entre la littérature et les pratiques à travers l'observation de trois cas typiques d'entreprises industrielles -IBM, Peugeot et Canson-Montgolfier- caractérisées toutes trois par une pression stratégique et technologique forte. En fait, on peut se demander si rien ne change au fond car on observe à la fois des tendances vers le "conservatisme" et des tendances vers le changement du système de contrôle de gestion.

I/ LES FORCES DU "CONSERVATISME"

Dans les trois entreprises étudiées, on observe une tendance vers le maintien d'une part, d'une logique analytique très poussée, et d'autre part, de la référence aux coûts et aux budgets.

11. "Analytique pas mort"

Cette affirmation est surtout vraie pour le cas d'IBM. En effet, comme le recommande le CAM-I, IBM a élaboré une décomposition aussi exhaustive et détaillée que possible de ses activités. Pour cela, elle a utilisé un outil méthodologique classique de conception des systèmes d'information, la méthode IDEF-0, utilisée par ailleurs pour les travaux du CAM-I. Pour ne pas se perdre dans une analyse trop détaillée, seules ont été identifiées et isolées les activités à valeur ajoutée, c'est-à-dire celles présentant un impact réel ou potentiel significatif sur la performance de l'entreprise. A partir de là, IBM a adopté une démarche "top-down" en analysant les activités niveau hiérarchique par niveau hiérarchique en partant du niveau le plus élevé et en procédant à des décompositions successives. Cependant, le nombre résultant d'activités est très important, trop important pour être facilement manipulable. L'analyse par activité est caractérisée par un excès de détails qui conduit à perdre de vue les vrais enjeux. Ainsi, dans le tableau de bord de l'usine on compte déjà pas moins de 60 indicateurs de performance. Ces indicateurs qui sont montrés à la direction se décomposent eux-mêmes en sous-indicateurs qui sont affectés dans des départements et ces mêmes indicateurs sont déclinés jusqu'au service. L'ambition étant que cela aille jusqu'au niveau de l'individu.

D'après le contrôleur de gestion, la méthode IDEF 0 présente l'inconvénient de perpétuer d'une certaine manière la façon de faire d'IBM à un certain moment et de faire des progrès "à pas de fourmi". Elle enferme le personnel dans des indicateurs et ne leur donne plus la possibilité de prendre des initiatives. Par ailleurs, il cite un autre paradoxe: IBM cherche à faire travailler son personnel en équipes et en même temps, donne à ses employés des indicateurs personnalisés. La logique analytique n'a donc pas disparu. Il en est de même pour les coûts et les budgets.

12. Le maintien de la référence aux coûts et budgets.

Les trois entreprises étudiées ont conservé, voire développé, leur système traditionnel du contrôle des coûts même si elles ont constaté que leur utilité avait diminué, et qu'il devait évoluer pour être complété par d'autres outils. C'est particulièrement vrai pour l'entreprise Canson-Montgolfier. En effet, Canson-Montgolfier, entreprise de fabrication et de vente de papier dessin, a privilégié le critère coût dans sa stratégie. Ainsi, l'entreprise a cherché à mettre en place un système de calcul de coûts de revient le plus direct possible, basé sur des imputations avec des unités d'oeuvre cohérentes et prenant en compte le coût de possession des stocks. Elle a complété ce système par un contrôle budgétaire pour contrôler les dépenses surtout indirectes même s'il ne s'agit que de résultats a posteriori et par un rapport mensuel et un commentaire exceptionnel des écarts. Chez Peugeot, la référence au coût n'a pas non plus disparu. Ainsi, y est appliqué un système budgétaire conçu dans une perspective de minimisation des coûts. Cela signifie d'abord un recours au modèle structurel "fonctionnaliste-descendant" de décomposition des charges. Il s'agit ensuite d'une approche essentiellement centrée sur la minimisation, à court terme, des coûts de production. Enfin, cela signifie l'adoption d'attitudes défensives face aux augmentations de ces coûts. finalement, pour chacun, il s'agit bien plus de montrer que les hausses de coûts sont incontrôlables que de travailler sagement à la recherche de conditions optimales dans le long terme. Chez IBM, le critère coût fait partie des grands axes stratégiques. Cependant, si on continue à y faire de la comptabilité analytique ex-post, c'est parce que les évolutions organisationnelles se font lentement. Dans le passé, le contrôle de gestion était fortement impliqué dans la définition du plan et ensuite dans la mesure du plan par le biais des suivis de budgets et de la comptabilité analytique. Aujourd'hui, parce que faire un plan ne rime plus à rien étant donnée l'incertitude quantitative et qualitative, le contrôle de gestion d'IBM est dans un processus où l'on réduit au strict minimum les opérations de comptabilité analytique ex-post qui cessent donc d'être un instrument privilégié de pilotage de l'usine. Par contre, l'entreprise cherche toujours à être compétitive en coût de revient. Pour cela, le

contrôle de gestion définit un objectif coût de revient prévisionnel par référence à ce qui se fait de mieux dans la compétition. Il fait ensuite une espèce de "rétro-planning" qui amène à dire que pour faire un coût de revient de X pour tel produit, il faut avoir une certaine configuration dans l'usine, un certain volume de dépenses, un certain niveau de personnel, un certain volume d'achat... Cette nouvelle mise en perspective du coût n'est pas sans conséquence organisationnelle. En effet, pour répondre au changement de l'environnement, on assiste chez IBM à un décloisonnement complet de toutes les fonctions et à une visibilité de toutes les fonctions sur les autres avec une compréhension de toutes de l'objectif de l'usine. Ainsi, dans le passé, on avait d'un côté le "cost engineering" qui dépendait de la fonction "études industrielles" qui faisait le coût de revient prévisionnel et d'un autre côté le "cost accounting" qui dépendait de la fonction contrôle de gestion et qui établissait le coût de revient réel. Aujourd'hui, les deux services "cost engineering" et "cost accounting" sont sous la responsabilité de la fonction contrôle de gestion et l'objectif est de ne former qu'un seul service car tout le monde utilise les mêmes informations. Finalement, le critère coût reste d'actualité chez IBM. Cependant, on s'intéresse maintenant surtout au "coût-cible" et il s'agit d'un changement notable au même titre que d'autres bouleversements que nous allons évoquer maintenant.

II/ LES FORCES DU CHANGEMENT

Dans les trois entreprises étudiées, le changement est perceptible à partir de la mise en oeuvre progressive d'indicateurs physiques à côté des indicateurs financiers et de la référence à la globalisation et à l'auto-contrôle.

21. L'émergence des indicateurs physiques

Chez Canson-Montgolfier, on a cherché à mettre en place sur le plan opérationnel des indicateurs physiques. Ainsi, au niveau du papetier, on a défini quatre indicateurs physiques qui sont la cadence, le rendement, la qualité et les fournitures: le premier indicateur qui est la cadence est une quantité brute sortie durant le temps de production, ce qui permet de savoir si la machine a

220

tourne à la vitesse requise. Le deuxième indicateur, qu'on appelle le rendement, est le nombre d'heures d'arrêt par rapport au temps d'ouverture de la machine, ce qui permet de connaître la disponibilité de la machine; le troisième indicateur, la qualité, indique le nombre de casses que le papetier a dû subir, ce qui permet de savoir si la machine a produit au niveau de qualité requis; enfin, le quatrième indicateur, les fournitures, précise la consommation des composants, par rapport aux prévisions. Chez PSA, on trouve également des indicateurs physiques, mais cette fois-ci au niveau stratégique. En effet, PSA a engagé depuis 1987 une révision de son organisation industrielle et commerciale qui s'est traduite par un projet d'entreprise et une charte logistique. La bonne mise en oeuvre du projet est vérifiée sur deux indicateurs physiques:

- le délai véhicule: le délai entre la prise de commande dans le réseau point de vente et sa livraison doit être ramené à la fin 1992 de 50 jours calendaires à 25 jours calendaires, soit une réduction de moitié du délai moyen actuel;

- les stocks de fabrication et de voitures finies: l'ensemble des stocks de la matière achetée aux produits finis doit être réduit fortement; pour les matières de fabrication, l'objectif à atteindre à fin 1992 est une couverture de six jours exprimée en valeur matière (soit 50 % de la couverture en 1987); pour les stocks de voitures finies, l'objectif à atteindre est un gain de 25 % à fin 1992 (niveau d'ores et déjà atteint).

Dans l'entreprise IBM, on a également défini des indicateurs physiques au niveau stratégique. En effet, l'usine a défini et réparti à tous les niveaux de management, des objectifs selon quatre thèmes: un indicateur financier: le coût, et trois indicateurs physiques, la qualité, la réactivité et le personnel. Si on prend l'exemple de la qualité, IBM a défini un programme de qualité totale qui consiste à décomposer une tâche donnée, aussi bien directe qu'indirecte, dans une série d'activités et à évaluer (avec objectivité) chaque activité en terme d'opportunité d'erreur. Ensuite, il reste à mesurer les erreurs que chacun fait par rapport aux opportunités d'erreur. L'usine s'est donc fixé des objectifs: 1991 par rapport à 1989, l'objectif est de s'améliorer par un facteur 10, 1992 de s'améliorer par un facteur 100 et 1994

se s'améliorer par un facteur 3 sigma, ce qui veut dire en clair 3,4 anomalies par million.

22. La référence à l'auto-contrôle et la globalisation

Dans les trois entreprises étudiées, on cherche -du moins dans le discours- à favoriser l'auto-contrôle et à développer des systèmes de contrôle plus globaux. Ainsi, chez Canson-Montgolfier, on développe l'auto-contrôle en donnant la possibilité à chaque papetier de gérer son propre compte de résultat. En effet, il peut expliquer sa performance globale en kilo-francs par une performance partielle calculée sur chacun des quatre écarts (par comparaison entre les éléments standards et les éléments réels) fondés sur les quatre indicateurs physiques. Le papetier n'a alors plus seulement la connaissance physique de ce qu'il produit. Il sait aussi le gain éventuel en kilo-francs qu'il obtient à la suite d'une augmentation de la production nette horaire. L'auto-contrôle dans ce cas là est donc un bon outil de pilotage. Chez PSA, on s'est aussi donné les moyens de l'auto-contrôle et de la globalisation. Le patron d'usine qui a une responsabilité complète (identique à un patron de PME), valorise des indicateurs synthétiques cohérents avec le niveau inférieur mais ne reprenant pas l'ensemble des indicateurs du niveau opérationnel. De même, on demande au responsable d'atelier, un pilotage de sa part avec des indicateurs physiques. Le mode d'animation choisi consiste à ne pas passer trop de temps à expliquer pourquoi il a fait tel résultat le mois précédent mais à concentrer sa réflexion sur l'objectif qu'il se donne pour les trois mois à venir et le reste de l'année. La fonction contrôle de gestion ne met en place et n'assure la cohérence que des indicateurs qui sont transversaux. Elle a donc un rôle de coordination qui ne pénètre pas dans le détail des indicateurs physiques définis par le responsable d'atelier. Chez IBM, la dimension du contrôle de gestion a également changé. D'opérationnel qu'il était, il devient plus stratégique. Autrefois, sa mission était de définir des ressources permettant de faire un volume planifié connu, puis ensuite d'en contrôler l'utilisation. Aujourd'hui et demain, sa mission est de faire que l'usine soit compétitive. Il doit s'assurer que les stratégies sont comprises, installées et suivies dans les différents secteurs de l'entreprise. Le contrôle de gestion a pour mission également

d'assurer et de vérifier la cohérence au niveau des indicateurs des plans de fonction. Il doit s'assurer que les activités, les plans de fonction concourent bien aux objectifs de l'usine. Cependant, le contrôle de gestion ne va pas plus loin que la fonction. En effet, libre au chef de fonction de décliner au niveau des départements, de l'individu mais c'est une initiative qui lui est propre. Le chef de fonction est donc responsable au regard de la direction de sa performance. Le contrôle de gestion n'a alors aucune influence sur le déploiement.

CONCLUSION

A la lumière des trois cas étudiés, on a pu voir que l'évolution des systèmes de contrôle de gestion dans les entreprises industrielles est marquée par l'incertitude. Les tendances divergentes qu'on observe aboutissent à un certain désordre. Elles renvoient à la lenteur des changements organisationnels qui font coexister à un moment donné plusieurs systèmes de contrôle de gestion aux logiques différentes. Finalement, on peut se demander quel est l'avenir de la fonction contrôle de gestion. La fonction contrôle de gestion n'est-elle pas vouée à disparaître comme on l'observe aujourd'hui pour la fonction contrôle de la qualité? En effet, le contrôle de gestion est le produit d'une suspicion, d'un manque de confiance, d'un manque de motivation. Si l'on arrive à rendre les gens concernés par ce qu'ils font, pourquoi aller les contrôler? Cependant, la fonction contrôle de gestion resterait indispensable dans sa fonction stratégique. Il semble aujourd'hui que le contrôle de gestion doit se concentrer sur le choix des grandes stratégies et ensuite sur la nécessité d'éduquer, de déployer et de créer les éléments de motivation du personnel. Le contrôleur de gestion doit devenir conseiller, pédagogue et communicateur. Dans l'état actuel des choses, cela semble encore une utopie mais tout semble pousser dans cette direction.