



**HAL**  
open science

## **Pilotage de gestion des nouveaux environnements de production: les pratiques japonaises**

Annick Bourguignon

► **To cite this version:**

Annick Bourguignon. Pilotage de gestion des nouveaux environnements de production: les pratiques japonaises. Comptabilité et stratégies, May 1992, France. pp.cd-rom. <hal-00823016>

**HAL Id: hal-00823016**

**<https://hal.science/hal-00823016v1>**

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.



HAL Authorization



**Comptabilité et stratégie**  
**Chapitre 7 - Comptabilité, stratégie**  
**et nouvelles technologies de production**

**Pilotage de gestion des nouveaux  
environnements de production :  
les pratiques japonaises**

**Annick Bourguignon**  
Groupe ESSEC, Cergy-Pontoise

Les méthodes classiques de comptabilité analytique et de contrôle de gestion sont aujourd'hui mal adaptées aux exigences du pilotage des nouveaux environnements de production (automatisation, priorité à la qualité, juste-à-temps (JAT) dans ses versions plus ou moins "complètes" à la recherche de la réduction des délais, de l'optimisation de la gestion des flux de produits, de la flexibilité,...). Cette inadaptation est à la fois technique - le "design" de l'instrument et son aptitude à accompagner la stratégie de la firme - et organisationnelle - sa capacité à induire des messages organisationnels cohérents avec les nouvelles formes d'organisation requises - . Elle a donné lieu en Occident à la recherche de nouvelles voies essentiellement techniques (ABC, indicateurs physiques,...). Curieusement, ces propositions ne font pas référence, à de très rares exceptions près (Bhimani et Bromwich, 1989), aux méthodes japonaises du contrôle de gestion, alors que les Japonais ont une longue expérience de ces "nouveaux" environnements de production. Il est vrai que la rareté des informations dont on dispose sur ces pratiques fait exception à la relative abondance des commentaires sur les changements induits par les méthodes japonaises de gestion de production, en particulier le JAT, dans les autres champs de la gestion adjacents (approvisionnements, logistique, commercial, GRH). Cette "pénurie" est-elle un effet de la réticence des industriels japonais à dévoiler les outils de contrôle de leur rentabilité, nerf de la guerre économique, ou plus simplement l'image de leur discours, qui nie la spécificité de leurs pratiques en ce domaine?

S'ils n'ont pas révolutionné, comme en d'autres domaines, les pratiques traditionnelles occidentales de comptabilité analytique et de contrôle de gestion qu'ils ont adoptées depuis le dernier conflit mondial, les Japonais les ont néanmoins largement adaptées aux conditions locales de production et d'organisation. Globalement, il s'agit moins d'innovation technique que d'une utilisation significativement différente de celle que nous en faisons. Nous tenterons de cerner :

- 1) les objectifs assignés au Japon à la comptabilité analytique et au contrôle de gestion,
- 2) les pratiques en matière d'analyse des coûts, de gestion des coûts, de prévisions et mesure des performances, de choix des investissements.
- 3) la façon dont ces pratiques s'insèrent dans une approche spécifique du pilotage et du contrôle organisationnel.

Dans quelle mesure ces méthodes sont-elles "transférables" dans nos organisations? Bien évidemment, la réponse est fortement nuancée en fonction du type d'aménagement envisagé... L'exposé qui suit repose sur des données bibliographiques, globalement cohérentes entre elles mais néanmoins peu nombreuses. Les quelques publications en langue non-japonaise qui existent sur le sujet, souvent le fait d'universitaires japonais "visitants" ou installés en Occident, ne sont pas antérieures à 1987 et témoignent d'un intérêt occidental très récent pour ce thème. On peut se demander si ces publications ne placent pas indûment l'accent sur les pratiques de firmes innovantes vis-à-vis des pratiques occidentales, en particulier nord-américaines, par ailleurs très généralement répandues au Japon (Bhimani et Bromwich, 1989). Néanmoins, les résultats d'enquêtes effectuées auprès d'échantillons significatifs semblent confirmer que l'arbre ne cache pas vraiment la forêt.

On ne sait pas non plus si cette pratique japonaise de la comptabilité analytique et du contrôle de gestion s'est modifiée avec le développement progressif, depuis la fin du dernier conflit mondial, des nouveaux environnements de production. Ce que l'on sait néanmoins de ces pratiques est cohérent avec ces nouveaux environnements. A défaut d'informations plus extensives sur le contrôle "made in Japan", nous avons tenté de

valider ces données bibliographiques auprès d'entreprises japonaises installées en France, même s'il est vraisemblable que ce contrôle "franco-japonais" diffère sensiblement du contrôle des unités soeurs au Japon. Hélas, les milieux japonais en France ne sont guère ouverts à des investigations sur le terrain : la polémique actuelle sur l'invasion japonaise de l'économie et des marchés européens et d'autre part, la confidentialité qui entoure traditionnellement les informations concernant la rentabilité ne favorisent pas cette ouverture. Il semble par ailleurs que la position de filiale de ces établissements semble induire un biais très important. Ces données bibliographiques méritent encore, compte tenu de leur rareté, à être confirmées.

## 1 - LES OBJECTIFS DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE ET DU CONTROLE DE GESTION JAPONAIS

Les outputs de la comptabilité analytique et du contrôle de gestion sont traditionnellement utilisés en Occident à des fins diverses. Cet usage est-il le même au Japon? Les règles de comptabilité analytique (Cost Accounting Standards) promulguées par le Enterprise Accounting Council du Ministère des Finances en 1962, après une dizaine d'années de débats, s'inscrivent dans une tradition qui remonte à 1937. Liés aux principes comptables précédemment adoptés, ces standards posent un double objectif fort classique à la fois :

- financier - la préparation des états financiers,
- et de gestion - fournir des données sur les coûts pour les décisions de prix, la planification, le contrôle et la réduction des coûts, le contrôle budgétaire (Hirabayashi, 1989).

Néanmoins, il semble que la hiérarchie de ces objectifs soit différente, comme le met en évidence une enquête comparative A<sup>1</sup> (Yoshikawa, Innes et Mitchell, 1989) concernant la perception de la comptabilité analytique au Japon et en Ecosse :

	Rang selon	
	Sociétés Ecossoises	Sociétés Japonaises
Gestion des coûts (contrôle et réduction)	1	2
Politique de prix	2	4
Contrôle budgétaire	3	3
Préparation des états financiers	4	1
Prise de décision	5	5

Source : Yoshikawa, Innes et Mitchell, 1989

La faible utilisation au Japon de la comptabilité analytique pour la prise de décision et la tarification confirme ce que l'on sait par ailleurs des processus décisionnels japonais :

- La prise de décision s'appuie sur des considérations stratégiques à long terme et émerge à l'issue d'un long processus de consultation dans lequel les données financières n'ont qu'une place limitée,

<sup>1</sup> On trouvera en Annexe 1 le détail de la méthodologie et de l'échantillon des principales enquêtes citées.

- La politique de prix est exclusivement orientée par le marché.

D'une façon générale, les choix opérationnels stratégiques sont relativement peu dépendants des informations comptables.

Le premier but de la comptabilité analytique est "comptable" : la préparation des états financiers. Ce qui ressemble ici à une lapalissade est de fait assez différent de la perception classique occidentale de la comptabilité analytique : en Occident, et de façon peut-être encore plus nette en France, compte tenu de la divergence fondamentale des comptabilités générale et analytique, la comptabilité analytique, qui est l'instrument de mesure pertinent pour le pilotage, lui est très étroitement associée<sup>2</sup>. Elle appartient plus au "territoire" du contrôle qu'à celui de la comptabilité : ses buts comptables (préparation des états financiers) sont perçus comme très secondaires, comme l'attestent les données écossaises ci-dessus.

A ce propos, il est d'ailleurs intéressant de noter que l'on parle au Japon de "cost accounting" plutôt que de "management accounting" (Yoshikawa, Innes et Mitchell, 1989). Le terme de "comptabilité des coûts" renvoie plus à un objectif comptable que celui de "comptabilité de gestion", qui évoque plutôt le pilotage. La traduction française la plus fréquente de "management accounting" est "contrôle de gestion", qui donne la primauté à ce concept de pilotage, en "gommant" le passage obligé par les outils comptables, ce qui est assez cohérent avec notre cloisonnement des fonctions et des territoires (Iribarne, 1989).

Derrière ces deux hiérarchies d'objectifs, se dessinent deux conceptions différentes de la décision et du pilotage opérationnels : relativement dépendants des informations comptables en Occident, ils le sont beaucoup moins au Japon, où l'on gère beaucoup plus par les yeux et moins par les chiffres, pour reprendre une métaphore connue du JAT.

Concernant les objectifs de la comptabilité, on dispose d'une autre enquête B (Yoshikawa, 1989) qui indique quel usage les Japonais font de l'information sur les coûts :

- environ 45% des entreprises interrogées utilisent la comptabilité analytique pour le contrôle et la réduction des coûts,
- 26% environ l'utilisent pour la préparation des états financiers,
- seuls quelques 14% s'en servent pour la planification et le contrôle.

On note que cet accent mis sur le contrôle et la réduction des coûts est mal cohérent avec la hiérarchie de l'enquête comparative ci-dessus, qui plaçait la préparation des états financiers avant la gestion des coûts. Pour en savoir plus, il est temps d'aller, au-delà des déclarations d'intentions, à la recherche des pratiques de comptabilité analytique.

## 2 - DES OUTILS AU SERVICE DE LA STRATEGIE

---

<sup>2</sup> La comptabilité analytique fait très souvent partie, du moins en France, des programmes de formation comme des départements de "contrôle de gestion".

## 2.1 - Analyse des coûts

Le direct costing n'est pas très populaire au Japon : 31% seulement des entreprises japonaises interrogées par Yoshikawa, Innes & Mitchell (1989) l'utilisent, alors que 48% des entreprises écossaises s'y réfèrent. Une première raison est sans doute à chercher dans les règles de comptabilité analytique de 1962 qui n'admettent son utilisation que dans des cas très limités et qui dénoncent d'une façon générale le diffèremment de l'ajustement en fin de période. Néanmoins, le direct costing est suffisamment utilisé pour qu'il soit devenu acceptable de fait et alimente partiellement une demande croissante de révision des règles de comptabilité analytique : Hirabayashi (1989) mentionne que 27% des entreprises interrogées lors d'une enquête récente déclaraient utiliser le direct costing réel ou standard pour la valorisation des stocks.

Moins utilisé, le direct costing l'est semble-t-il en outre diffèremment en Occident et au Japon : en Ecosse, il s'agit d'abord de contribuer à la décision de prix, puis à l'élaboration de plans d'investissement et de prévisions. Ces deux premières justifications sont citées en dernier par les Japonais... qui disent utiliser les informations du direct costing d'abord pour les prévisions et les budgets. La faible contribution des outils de contrôle de gestion aux décisions opérationnelles a été déjà soulignée. Dans ce cas précis, on peut évoquer en outre l'inadaptation de cette méthode d'analyse des coûts aux nouvelles conditions industrielles, qui voient décroître significativement la part des coûts de production directs et variables, et qui privilégient l'approche par les coûts complets (Sakurai et Huang, 1989).

Concernant les coûts complets, les Japonais sont tout aussi conscients des limites de la méthode comptable de calcul (centres d'analyse) que leurs homologues occidentaux. Il leur est en particulier clair que l'imputation des coûts indirects sur la base de la main d'œuvre directe, dont la part dans les coûts totaux est faible, ne reflète pas la réalité des coûts industriels. Néanmoins, ils continuent à l'utiliser très largement<sup>3</sup>, car ils considèrent que la réduction des coûts de main d'œuvre directe est essentielle pour la réduction permanente des coûts. Plusieurs explications ont été fournies :

- L'allocation des coûts indirects sur la base de la main d'œuvre directe stimule fortement les managers dans le sens de l'automatisation, considérée comme une condition de la compétitivité à long terme (Hiromoto, 1988, Morgan et Weerakoon, 1989).

- Le coût de la plupart des paramètres de production autres que le travail est déterminé par le design et les processus de fabrication du produit. La réduction de ces coûts passe par une révision de la conception du produit et de ses processus de production. Le travail reste donc l'un des rares coûts que l'on puisse réduire au jour le jour. L'utilisation de la main d'œuvre directe pour allouer les coûts indirects fournit une incitation à la réduction de ces coûts de main d'œuvre (Bhimani et Bromwich, 1989).

<sup>3</sup> Les enquêtes B et D avancent une proportion très voisine d'environ 41% des entreprises utilisant la main d'œuvre directe comme base d'allocation de leurs coûts de structure. Selon l'enquête comparative A, 50% des entreprises japonaises utilisent les heures de main d'œuvre directe.

A titre de comparaison, le volume produit n'est utilisé que par 16% des entreprises (enquête B).

- La mise en oeuvre de l'unité d'oeuvre "heure-machine", qui semble plus adaptée à la réalité d'unités de production fortement automatisées que l'heure de main d'oeuvre directe, est rendue difficile par la fluctuation de l'activité et par l'hétérogénéité de l'automatisation des divers segments de l'organisation de production (Sakurai, 1990).

Les deux premières justifications ont en commun la même approche : ce qui est important dans le calcul des coûts, ce n'est pas leur "vérité", mais leur influence sur les actions entreprises par le personnel. La méthode de calcul est réputée adéquate dès lors qu'elle incite aux comportements et aux choix qui vont dans le sens de la stratégie générale de la firme. Le système d'analyse des coûts doit motiver les employés à œuvrer en harmonie avec les buts à long terme de l'organisation, à innover; il doit créer le futur et non quantifier la performance présente de la firme.

Pour illustrer ces propos, Hiromoto (1988, 1991) cite le cas d'une unité de Hitachi qui utilise, pour imputer ses coûts de structure, le nombre de composants des modèles ainsi que la proportion de composants non-standards. Les coûts de structure augmentent en effet proportionnellement au nombre de composants par produit et ils sont en outre d'autant plus élevés que le produit utilise des composants non-standards. Ce système d'allocation de coûts fournit une incitation satisfaisante à la réduction du nombre de composants et le recours aux composants standards : entre 1978 et 1987, le taux de standardisation des composants des nouveaux produits est passé de 11 à 68%.

Selon la même logique de primauté de la volonté sur la vérité, l'amortissement alloué à un centre de coût n'est pas fonction de sa durée de vie estimée, mais de la période de récupération souhaitée (Bhimani et Bromwich, 1989). Ces exemples illustrent de façon cohérente le résultat de l'enquête B, qui donne à la comptabilité analytique l'objectif premier de contrôle et de réduction des coûts. Si nos entreprises occidentales adoptent parfois des règles de reporting ou de comptabilité managériale (prix de cessions internes, décision d'affectation de coût à un centre de responsabilité) destinées à canaliser les comportements dans le sens de la stratégie, il est néanmoins rare que cette logique s'étende aux méthodes comptables de calcul des coûts par produit. Dans ce domaine, l'Occident reste très fortement attaché à modéliser la "vérité" des coûts : ceux-ci sont, il est vrai, en prise plus directe sur la décision. Quel est finalement l'objectif premier de la comptabilité analytique au Japon, gestion des coûts ou valorisation des stocks ? La question reste ouverte, puisque les deux enquêtes donnent des résultats différents. Ceux-ci ne sont d'ailleurs pas forcément incompatibles : ils peuvent émaner de populations d'entreprises aux "philosophies" différentes à propos des objectifs de la comptabilité analytique. Les unes utilisent certaines méthodes comptables comme outil d'incitation à réduire les coûts et à œuvrer en conformité avec les objectifs à long terme de l'organisation - et il est vraisemblable que celles-ci valorisent leurs stocks à l'aide d'autres méthodes très simplifiées<sup>4</sup> -; les autres réservent l'usage des méthodes

---

<sup>4</sup> Le niveau très bas des stocks en JAT a pour contrepartie la faible matérialité des valeurs associées figurant à l'actif du bilan. Le recours à une méthode très précise de valorisation (produit par produit) est moins que jamais nécessaire, recours que les principes comptables n'ont par ailleurs jamais imposé : en la matière, seule une juste répartition des coûts rapportés au résultat et des coûts "remontés" en stock est requise.

comptables à la préparation des états financiers - et il est vraisemblable que celles-ci utilisent d'autres moyens pour susciter les comportements voulus. Nous verrons plus loin quels peuvent être ces moyens.

## 2.2 - Gestion des coûts

En matière de gestion des coûts, les auteurs japonais distinguent la réduction des coûts du contrôle - ou maintenance - des coûts (Makido, 1989, Yoshikawa, 1989). La réduction des coûts cherche à réduire le coût standard, alors que le contrôle des coûts cherche à ajuster le coût réel au coût standard.

De façon croissante, l'accent est placé sur la réduction des coûts et ce, dès la phase de développement du produit, pendant laquelle l'essentiel des éléments du coût de production ultérieur est mis en place.

### A - Réduction des coûts : les coûts-cibles

L'enquête comparative A montre très clairement l'antériorité des préoccupations japonaises en matière d'estimation de coûts. Le tableau ci-dessous indique les stades de développement du produit où prennent place les premières estimations de coût des nouveaux produits :

	Sociétés Eco-saises (%)	Sociétés Japonaises (%)
Planning	34	45
Conception générale	25	38
Conception détaillée	28	24
Pré-fabrication	33	12

Source : Yoshikawa, Innes et Mitchell, 1989

Dans ces estimations, le concepteur est impliqué dans 46% des cas au Japon, contre seulement 28% en Ecosse. Inversement, l'ingénieur de production écossais intervient dans 64% des cas, alors que son homologue japonais n'intervient que dans 33% des cas. L'enquête fait par ailleurs apparaître que ces estimations se ne font pas à partir des mêmes bases, comme le montre le tableau suivant qui établit les procédures d'estimation de coût des nouveaux produits dans les deux populations :

	Sociétés Écossaises (%)	Sociétés Japonaises (%)
<u>Estimation fondée sur une nouvelle technologie prédéterminée</u>	33	24
Accumulation sur la base de la technologie existante des estimations de coût des divers composants du produit à partir d'une comparaison avec les produits concurrents	22	43
<u>Prix estimé moins marge et coûts commerciaux &amp; administratifs</u>	19	33
<u>Pas d'estimation du coût de production</u>	10	5
<u>Autres</u>	10	2

Source : Yoshikawa, Innes et Mitchell, 1989

Globalement, plus des trois quarts des entreprises japonaises estiment leurs coûts de production futurs par référence externe (marché ou concurrents) contre seulement 41% des entreprises écossaises. Inversement, un tiers des entreprises occidentales, mais seulement 24% des entreprises nippones, font exclusivement référence aux contraintes technologiques. Ces résultats sont parfaitement cohérents avec les approches managériales japonaises, qui reposent sur la primauté de la satisfaction du client sur les contraintes internes. Ils montrent l'importante diffusion d'une technique de réduction des coûts développée dès la fin des années 60.

Le "target costing" est ainsi très largement utilisé depuis le début des années 70 dans les industries d'assemblage de premier plan. Son objectif est la réduction du coût global d'un produit sur l'ensemble de son cycle de vie. Son propos essentiel est la réduction du coût aux étapes amont - la planification et la conception - de ce cycle de vie. L'existence de cette problématique de réduction du coût dès le stade recherche-développement est attestée par les résultats d'une enquête C de la Chambre de Commerce Britannique au Japon. En 1988, 65% des entreprises interrogées indiquaient que le critère majeur d'établissement des budgets de R & D était le coût unitaire du produit final, plutôt que le total des dépenses du projet (British Chamber of Commerce in Japan, 1988). Pour les industries d'assemblage, cette proportion s'élevait à 81%. Si le coût-cible est toujours établi pour l'activité de production, il peut aussi concerner les activités de développement (41%), de distribution (37%), voire de service-après-vente (13%), selon les résultats d'une enquête de Tanaka (1989) auprès de plus de 200 entreprises.

Pratiquement, le target costing est un processus en 3 étapes (Sakurai, 1990) :

- 1 ) Le **planning et la conception (design) de produits de haute qualité** qui satisfont au mieux les besoins des consommateurs,
- 2 ) La **fixation du coût-cible (target cost) des produits et sa mise en oeuvre** par application d'analyses de valeur (value engineering).

La méthode la plus classique de fixation d'un coût-cible inclut la définition préalable d'un "coût acceptable" (allowable cost). Ce coût est défini à l'issue de la phase planning, par différence entre un objectif de prix de vente acceptable par le marché et un objectif de marge (target profit). L'objectif de marge est lui-même établi en fonction d'un critère de performance de retour sur ventes (ROS), sur lequel on reviendra ci-dessous. En

pratique, ce coût "acceptable" est nettement inférieur au "coût-zéro"<sup>5</sup> - coût estimé de fabrication, compte tenu des conditions présentes de production (drifting cost).

L'écart entre ces deux coûts est réduit par analyse de la valeur appliquée au coût-zéro. Le coût-cible, déterminé in fine par compromis entre le coût acceptable et le coût-zéro révisé, est considéré comme accessible... après de considérables efforts, qui consisteront en l'application répétée d'analyses de valeur au cours des phases de conception et de pré-fabrication.

Le coût -cible global du produit est alloué par composant,

- soit directement, lorsqu'il s'agit de produits nouveaux de même type et de même technologie que ceux qui sont déjà en fabrication,

- soit en seconde approche, après une allocation par fonction, en fonction de leur importance relative présumée par le marché. Ce mode d'allocation, utilisé dans le cas de produits innovants, susceptibles de faire appel à des technologies nouvelles, est trois fois plus usité que le précédent (Tanaka, 1989).

### 3 ) La réalisation du coût-cible au stade de la production.

En général, le coût-cible est utilisé pour la définition du coût standard lors du démarrage de la fabrication. Lorsque ce n'est pas le cas, il peut néanmoins être utilisé pour le budget. Le "défi" que constitue la réalisation du coût-cible, qu'il soit matérialisé par le coût standard ou par le budget, commence avec les activités de fabrication.

Dans le processus d'établissement des standards ou des budgets à partir des coûts-cibles, de nombreuses entreprises introduisent des réductions de coût additionnelles, supposées refléter les effets de la courbe d'expérience et de l'accroissement des volumes produits. Hiromoto (1988) et Monden (1989) citent l'exemple de la société Daihatsu, où le coût-cible, atteint à l'issue du temps de conception après de multiples consultations internes (usine) et externes (fournisseurs, sous-traitants), sert de base au budget de la première année de production, mais est "tendu" tous les mois en proportion de l'objectif de profit à court terme. Les années suivantes, c'est la réalisation de l'année précédente qui sert de point de départ pour une mise sous tension ultérieure, entretenant ainsi une dynamique de réduction du coût pendant toute la durée de production du modèle.

Cette pratique qui remet constamment à jour le référent porte le nom de "kaisen costing" (Monden et Hamada, 1991), à l'image de cette dynamique d'amélioration permanente illustrée par les démarches JAT et qualité (Imai, 1989). La mise en oeuvre du kaisen costing ne passe pas par le système comptable des coûts standards, qui n'ont pas la souplesse requise et qui, au-delà de leur impuissance technique, véhiculent la perception occidentale classique de la gestion des coûts, réduite au contrôle des coûts, à l'image de notre terminologie : nous parlons plus de contrôle que de gestion des coûts, avec une relative méconnaissance de ces approches de réduction des coûts<sup>6</sup>.

<sup>5</sup> Par analogie au concept de "prévision-zéro", qui désigne dans le processus de planification la performance probable de l'entreprise compte tenu de l'évolution prévisible de l'environnement, si elle ne change pas ses stratégies actuelles.

<sup>6</sup> La pratique des coûts-cibles n'est pas nouvelle en Occident, en particulier dans l'industrie aéronautique. Il est néanmoins significatif que la distinction réduction/contrôle des coûts opérée par les auteurs japonais ne soit pas classique des présentations académiques occidentales.

## B - Contrôle des coûts : les coûts standards

Le contrôle des coûts par les standards occupe une place qui décroît dans les systèmes de gestion des coûts au Japon :

- L'enquête comparative A indique que l'utilisation des coûts standards est plus au Japon le fait de la valorisation des stocks que celui du contrôle des coûts, hiérarchie qui s'inverse en Ecosse.

- D'autres sources confirment que les entreprises qui ont installé dans le passé un système de coûts standards cohérent avec des conditions de production stables, ne l'utilisent plus guère aujourd'hui pour le contrôle de leurs coûts. Ainsi NEC contrôle-t-il aujourd'hui ses coûts beaucoup plus à l'aide des budgets de départements, régulièrement tendus comme dans l'exemple précédent, qu'avec celle des variances issues du système de coûts standards (Hiromoto, 1988). De la même façon, Daihatsu et Atsugi Motor Parts, respectivement affiliées aux constructeurs automobiles Toyota et Nissan, ne calculent plus aujourd'hui les écarts détaillés qu'elles produisaient lors de la mise en place de ces systèmes de coûts standards, à la fin de la décennie 1950 ou au début de la suivante (Monden, 1989, Sakurai, 1990).

De multiples raisons au déclin de l'usage des coûts standards pour le contrôle des coûts ont été avancées :

- L'inadéquation du concept de coût standard aux stratégies japonaises. Celles-ci suivent le contraintes du marché, alors que le coût standard est l'expression d'un management dominé par les contraintes technologiques. L'important n'est pas de fonctionner au plus près de la meilleure pratique définie, mais de viser la performance optimum sous les conditions de marché données (Hiromoto, 1988).

- L'inadaptation d'une méthode développée pour le contrôle de la main d'œuvre directe, variable alors majeure pour améliorer l'efficacité de l'unité de production. Dans un environnement de plus en plus "déshumanisé" par l'introduction de machines et robots de production, dans lequel les coûts indirects (planification, conception, R&D, développement de logiciels, maintenance) sont très importants, la méthode des coûts standards perd son sens. Un contrôle budgétaire semble plus approprié dans les entreprises automatisées : 38% des entreprises interrogées dans l'enquête D déclaraient que le rôle du budget avait cru avec l'automatisation (Sakurai, 1990).

- L'instabilité croissante des processus de production, liée à leur flexibilité, et des produits, liée à la réduction de leur durée de vie et l'introduction permanente de nouveaux produits. Cette double instabilité rend rédhibitoire le délai de temps nécessaire à la définition et à la mise à jour des standards. Sous ces conditions, les écarts produits deviennent inutilisables (Hiromoto, 1988, Sakurai, 1990).

Néanmoins les Japonais continuent à utiliser des coûts standards. Deux raisons principales sont invoquées :

- Même si les coûts sont très largement prédéterminés au stade de la conception, ils peuvent encore être réduits de 2 à 5% à l'étape de la production. A défaut d'autre moyen de contrôle des coûts à ce niveau, le coût standard est encore utilisé (Sakurai, 1990).

- L'existence de coûts standards simplifie et accélère les procédures de compilation des données des états financiers, comme l'indique par ailleurs l'enquête A. Dans le même sens, Makido (1989) note une tendance à tenir la comptabilité financière sur la base de coûts prévisionnels, lorsque les produits de l'entreprise sont très nombreux.

Le coût japonais est sous contrôle depuis la phase de développement du produit et la pression continue ensuite à s'exercer pendant la phase de fabrication. A ces deux étapes de la vie du produit correspondent deux modes de gestion des coûts (réduction/contrôle) qui utilisent trois concepts de coût : le coût-cible, le coût-kaizen et le coût standard.

Le coût occidental est généralement simplement "contrôlé", en cohérence avec une perception cybernétique, rétro-active, du contrôle : l'action est corrigée pour atteindre un référent stable. La gestion japonaise des coûts fait elle aussi référence à un objectif, dans une perspective cybernétique, mais l'objectif est dynamique : ce contrôle pro-actif supporte une dynamique de progrès cohérente avec l'objectif de progrès permanent de l'organisation japonaise.

## 2.3 Prévisions et mesure des performances

### A - Prévisions financières : horizon et contenu

On vient d'évoquer la place du temps dans le processus de contrôle. L'enquête comparative A confirme que celle-ci est différente au Japon et en Occident. Le tableau ci-dessous montre l'horizon temporel des prévisions financières en Ecosse et au Japon.

	Sociétés Eco-saises (%)	Sociétés Japonaises (%)
Mensuel	36	4
Trimestriel	10	4
Semestriel	8	60
Annuel	75	46
Supérieur à un an	42	7

Source : Yoshikawa, Innes et Mitchell, 1989

Au Japon, les prévisions semestrielles, plus fréquentes que les prévisions annuelles, semblent être l'équivalent de notre budget annuel. Selon la même logique, la fréquence moyenne de révision des standards est semestrielle au Japon et annuelle en Ecosse. Deux explications peuvent être avancées :

- Dans un environnement instable, il est opportun de "refaire un point" fréquemment.

- Avant 1974, la fréquence de publication des résultats des sociétés était semestrielle<sup>7</sup>.

Néanmoins, ces prévisions sont peu mensualisées<sup>8</sup>, ce qui tendrait à montrer qu'elles servent peu au contrôle opérationnel et à confirmer le médiocre intérêt des Japonais pour le court terme.

Par ailleurs cependant, l'intérêt pour le long terme ne se retrouve pas dans le développement de plans financiers associés, que la mobilité de l'environnement rend peu opératoires, mais qui témoigne aussi d'une certaine distance vis-à-vis de ce type de formalisation, point sur lequel nous reviendrons plus loin.

La relative inattention que les Japonais portent à la prévision financière et budgétaire s'exprime aussi dans la carence relative de "bouclage" systématique de ces prévisions<sup>9</sup>, ce qui n'est pas le cas en Ecosse.

	Sociétés Ecoissaises (%)	Sociétés Japonaises (%)
Compte de résultat	100	100
Bilan	94	43
Budget de trésorerie	93	45
Budget d'investissement	94	56

Source : Yoshikawa, Innes et Mitchell, 1989

Le relatif manque d'intérêt pour la prévision budgétaire se retrouve également dans l'intérêt qu'on porte à réviser des prévisions initiales : Yoshikawa, Innes et Mitchell notent qu'environ un tiers des entreprises japonaises ne révise pas les budgets établis. Nous reviendrons plus loin sur ce peu d'intérêt.

## B - Mesure des performances

### **i. Performances divisionnelles**

La structure divisionnelle est presque aussi ancienne au Japon qu'aux Etats-Unis<sup>10</sup>. Traditionnellement, aux Etats-Unis, la performance divisionnelle est massivement mesurée dans sa dimension profitabilité. Malgré leurs multiples limites, retour sur investissement (ROI) et profit résiduel restent les indicateurs privilégiés de

<sup>7</sup> En 1974, elle a été modifiée dans le sens d'une publication annuelle, qui, allégeant les obligations de reporting des entreprises, témoignait de l'encouragement prodigué par l'Etat à l'industrie à poursuivre, au plus vif de la crise économique, ses investissements productifs (Tsurumi et Tsurumi, 1985).

<sup>8</sup> Chez Daihatsu, le budget est annuel mais seuls les six premiers mois sont précis (Monden, 1989).

<sup>9</sup> Des prévisions "bouclées" incluent compte de résultat et bilan prévisionnels, budgets de trésorerie et d'investissement.

<sup>10</sup> Matsushita l'adopte en 1933, convaincu qu'il existe une taille optimale pour l'efficacité du maangement. Aux Etats-Unis, General Motors et Du Pont l'ont adoptée en 1921, et dans l'industrie électrique, Westinghouse, en 1935, fait figure de pionnier (Monden, 1989).

cette rentabilité. En Europe et en France, les entreprises se sont très largement inspirées des méthodes nord-américaines de mesure des performances.

On ne dispose hélas pas sur ce point d'enquête comparative, mais sur la base d'enquêtes diverses, tant aux Etats-Unis qu'au Japon (Sakurai, Killough et Brown, 1989), il semble qu'au Japon, la performance soit mesurée sous des dimensions plus variées. Si la rentabilité reste la dimension première de la performance, la croissance - du profit, de l'activité et de la part de marché -, la productivité, la réduction des coûts, voire la contribution à la qualité des relations sociales sont des dimensions simultanément mesurées<sup>11</sup>.

Concernant la rentabilité, les Japonais utilisent des indicateurs significativement différents des nôtres. Jusqu'au milieu des années 70, ils ont massivement utilisé le résultat : ainsi, en 1976, environ 70% des entreprises utilisaient des indicateurs de profit en valeur absolue (profit opérationnel, résultat net,...). Respectivement 16% et 14% seulement usaient d'indicateurs de type retour sur investissement (ROI) ou sur ventes (ROS)<sup>12</sup>.

A partir de la fin des années 70 cependant, le nombre d'entreprises utilisant le profit absolu décroît progressivement, en particulier parmi les industries d'assemblage produisant une grande variété de produits, au profit du ROS. En 1988, si 48% des entreprises interrogées (enquête D) utilisaient encore le profit de la période, 35% utilisaient le ROS, l'influence du ROI restant stable (17%).

Diverses raisons d'ordre structurel, stratégique, technique et culturel expliquent ces choix et ces divergences avec nos pratiques :

- Les conditions structurelles du développement économique japonais, à savoir en particulier le recours privilégié au financement bancaire et l'existence de réseaux de firmes, expliquent l'absence de pression des actionnaires en matière de dividendes ou de retour sur investissement. Le rééquilibrage actuel de la structure financière des entreprises au profit de l'autofinancement et le développement des échanges boursiers ne semble néanmoins pas susciter de regain d'intérêt pour le ROI (Sakurai, Killough et Brown, 1989).

- Pour la plupart des industriels japonais, la survie des entreprises pendant les décennies 50 et 60 à forte croissance économique et forte inflation passait par l'expansion rapide des capacités de production. Cette stratégie, favorisée par le bas niveau des taux d'intérêt, supposait d'investir sur de nouveaux marchés, en dépit de l'effet contraire que ces investissements pouvaient avoir sur la rentabilité à court terme. La maximisation du résultat avant impôt devenait ainsi un objectif de premier plan et un indicateur de performance adéquat (Sakurai, 1990).

- L'engouement des industries d'assemblage - qui produisent en faibles quantités de très nombreux produits - pour le ROS peut s'expliquer par :

- la facilité de calcul d'un ROS par produit, alors que celui d'un ROI par produit est au contraire presque irréalisable,

- la facilité d'utilisation d'un tel indicateur pour la fixation des coûts-cibles.

<sup>11</sup> Selon les enquêtes, 70 à 80% des entreprises mesurent la rentabilité, 60 à 70% mesurent la croissance du profit, environ 45% la croissance du CA et de la part de marché et 35 à 40% mesurent la productivité, la réduction des coûts ou la contribution à des objectifs sociaux.

<sup>12</sup> Selon Economic Planning Agency, citée par Sakurai (1990).

- Le ROI rend peu attractives les activités à forte intensité capitalistique, qui seront le cas général dans l'avenir.

- Le ROI requiert la stabilité de la demande comme celle des investissements, conditions qui ne sont pas remplies dans le cas de produits technologiquement sophistiqués.

- La perception des ressources consommées varie selon les cultures : alors que les divisions nord-américaines consomment des ressources financières, les divisions japonaises consomment des ressources humaines (Fushimi, 1989).

Le faible intérêt porté par les Japonais au ROI ne signifie pas pour autant qu'ils méconnaissent le coût du capital investi. Ils utilisent simplement d'autres voies pour réduire ce dernier, qui se compose de :

- créances clients, qu'il est difficile de comprimer sans prendre le risque de perdre des ventes,

- équipements, dont la réduction permettrait d'améliorer la distribution de dividendes à court terme mais menacerait sévèrement l'avenir de la firme,

- stocks, qui restent donc les seuls actifs compressibles... par la philosophie JAT en particulier, dont c'est l'un des objectifs majeurs.

Sakurai (1990) remarque que Toyota, qui a inventé le JAT et le target costing, met en oeuvre simultanément le ROS et que cette "trilogie" se retrouve chez NEC, Epson, Fanuc et d'autres entreprises japonaises "excellentes". Target costing et JAT semblent ainsi compléter l'indicateur de mesure des performances, qui mobilise l'entreprise sur le taux de profit, par des dispositifs qui visent l'utilisation efficace du capital investi. Ce faisant, les objectifs traditionnellement assignés au ROI sont atteints tout en contournant les limites de cet indicateur - en particulier la délicate question du calcul du dénominateur et ses effets malthusiens sur l'investissement -.

## ii. Performances "locales"

La mesure des performances de l'atelier ou du département est orientée vers la réduction des coûts. La responsabilisation des acteurs passe classiquement par le recours à :

- la notion de coût contrôlable, principe qui peut souffrir quelques "entorses" : celles-ci sont justifiées, non par la nécessité de sensibiliser les acteurs au coût des ressources consommées, comme c'est souvent le cas en Occident, mais par celle de motiver à contrôler la qualité du service rendu (Tani, 1989).

- la fixation d'objectifs, qui sont collectifs et non individuels (Monden, 1989, Monden et Hamada, 1991).

Néanmoins, ces mesures de performances tentent d'éviter la polarisation de l'attention donc des efforts sur les coûts. Elles incluent donc des mesures non-financières : la mesure des temps passés met l'accent sur les activités non-productives, comme la maintenance et les réparations. Le rapport des activités de maintenance préventive et corrective, les ratios de pannes attirent l'attention sur la gestion des équipements (Hiromoto, 1988). D'une façon générale, le choix des indicateurs est cohérent avec les objectifs stratégiques (délais, qualité...) et relève de la méthode de recherche des dysfonctionnements utilisée pour la qualité totale (arbre des causes d'Ishikawa). Le calcul quotidien des indicateurs de performance et leur affichage public participent de la réactivité de l'organisation et de la sensibilisation de ses membres à oeuvrer dans le sens de la stratégie. Le prix de cession

interne peut être induit à partir du prix de marché, du coût complet ou partiel ou du coût d'opportunité. Mais il est toujours part d'une négociation globale portant en outre sur les volumes, les dates de livraison, la qualité, etc... La liberté d'approvisionnement à l'extérieur stimule la compétition entre les unités et constitue un encouragement supplémentaire à réduire les coûts et à améliorer la qualité (Hiromoto, 1988, Hamada et Monden, 1989). D'une façon générale, les indicateurs de la performance locale sont au service de la stratégie de l'organisation.

## 2.4 Choix des investissements

Les techniques d'évaluation économique utilisées pour le choix des investissements sont radicalement différentes de celles qui prévalent en Occident, comme le montre le tableau suivant, qui indique les critères de choix d'investissement respectivement utilisés par les entreprises écossaises et japonaises de l'enquête comparative A.

	Sociétés Écossaises (%)	Sociétés Japonaises (%)
Retour sur investissement	28	36
Délai de récupération	72	52
Valeur actualisée nette	34	6
Taux de rentabilité interne	39	4
Autre	5	5

Source : Yoshikawa, Innes et Mitchell, 1989

Une très grande majorité des entreprises de l'échantillon japonais utilise presque exclusivement des critères qui ne font pas appel à l'actualisation, critères qui sont traditionnellement dénoncés en Occident pour évaluer de façon réductrice donc insatisfaisante la rentabilité des investissements, et en conséquence fréquemment utilisés conjointement à des critères intégrant l'actualisation. Cette tendance est confirmée par Sakurai (1990) qui cite une enquête de Shibata et Kumada de 1988 qui indique plus de 60% pour le délai de récupération, et environ 12% pour les critères faisant appel à l'actualisation (VAN et TRD). Certaines entreprises utilisent une méthode qui combine les deux concepts. D'autres, comme Furukawa Electric, l'un des leaders du marché du câble électrique, les utilisent en parallèle, bien que ce soit le délai de récupération qui soit utilisé in fine pour la justification économique du nouvel investissement. Le privilège dont jouit le délai de récupération s'accroît avec l'automatisation et la robotisation des unités de production. Sakurai (1990) note que 20% des entreprises automatisées modifient leur pratique d'évaluation des investissements, lorsqu'il s'agit d'investissements d'automatisation. Alors qu'environ 65% des entreprises utilisent le délai de récupération pour les investissements classiques, cette proportion monte à 74% pour les investissements d'automatisation, selon l'enquête D.

Ces pratiques peuvent sembler paradoxales : le délai de récupération est en effet connu pour mettre l'accent sur le court terme, et les stratégies japonaises pour privilégier le long terme. On peut avancer diverses raisons à la prééminence de cette méthode :

- le goût des managers japonais pour des méthodes de gestion simples,
- le niveau des taux d'intérêt, moins élevé qu'en Occident,
- la durée de vie des produits, que les Japonais estiment aujourd'hui à 2-3 ans. Dans la mesure où les produits sont très rapidement obsolètes, les investissements qui les produisent doivent être récupérés au même rythme. Ainsi, NEC utilise un seuil de récupération de 2 ans (Sakurai, 1990).
- la durée de vie des équipements, liée à la durée de vie des produits, mais plus encore à celle de la technologie qu'ils mettent en oeuvre, à une époque où l'innovation technologique est galopante. 41% des entreprises interrogées dans l'enquête D déclaraient un seuil de récupération inférieur ou égal à trois ans, et 84% un seuil inférieur ou égal à cinq ans.
- la difficulté d'établir des prévisions de vente pour les produits de haute technologie, alliée à la simplicité des modèles de prévisions utilisés. Rien ne sert de calculer en détail les flux futurs si les prévisions de vente ne sont pas fiables (Sakurai, 1990).

En outre et d'une façon générale, les décisions d'investissement sont plus guidées par le consensus de l'organisation autour du rapport coût/performance attendue que par les seules justifications financières traditionnellement d'usage en Occident. Sakurai note que 72% des entreprises interrogées (enquête D) évaluent leurs investissements globalement, alors que 22% seulement recourent exclusivement à l'évaluation de la performance économique. Des éléments tels que la part de marché visée, la durée de vie ou l'innovation ont plus de poids dans la décision que les calculs concernant la viabilité financière du projet (Bhimani et Bromwich, 1989). Pour les investissements d'automatisation sont souvent invoqués en outre l'accroissement de la qualité, la réduction des stocks, des temps de production, ainsi que l'élimination du "travail sale" et la prévention des accidents (Sakurai, 1990). Ce rôle limité de l'évaluation financière dans le choix des investissements et l'importance de critères plus qualitatifs est cohérent avec les stratégies de maximisation économique à long terme des entreprises japonaises.

En résumé, ce qui caractérise les méthodes de contrôle de gestion japonaises, c'est leur subordination aux objectifs stratégiques des firmes. Cohérents avec les approches managériales japonaises - priorité au marché et au produit et primauté du long sur le court terme -, les systèmes sont plus utilisés pour motiver les employés à agir dans le sens des stratégies à long terme qu'à fournir aux cadres supérieurs des données pour la décision, comme c'est le cas en Occident. La comptabilité influence plus qu'elle n'informe (Hiromoto, 1991). La version japonaise du contrôle de gestion s'inscrit dans un mode de gestion classique des comportements en étroite relation avec les objectifs stratégiques de la firme. Néanmoins, il existe une différence essentielle entre le contrôle japonais et le contrôle occidental des comportements : au Japon, la dimension pro-active (feedforward) du contrôle a supplanté la dimension rétro-active (feedback) caractéristique de nos modes de contrôle cybernétiques (Morgan et Weerakoon, 1989). Ce n'est pas l'optimisation sous les contraintes existantes qui est recherchée mais

l'amélioration continue par la tension de ces contraintes. Ce qui est important, c'est le progrès, pas le résultat en soi. Les systèmes de contrôle de gestion japonais renforcent l'engagement de l'ensemble du personnel dans la recherche permanente de l'innovation et de la performance au service du marché. Néanmoins, l'une des enquêtes citées ci-dessus semble indiquer qu'il existe, à côté des outils du contrôle de gestion, d'autres outils de contrôle des comportements. Ce point mérite un plus ample examen. Il convient aussi de revenir sur le relatif désintérêt des Japonais pour la prévision que nous avons noté plus haut.

### 3 - UNE AUTRE APPROCHE DU CONTRÔLE

Au-delà de l'usage que font - ou ne font pas - les entreprises japonaises des outils traditionnels de contrôle de gestion en cohérence avec leurs stratégies, semble se dessiner une remise en cause globale de ce champ de la gestion, liée à celle du mode de contrôle qui lui est sous-jacent.

#### 3.1 - "Zéro-chiffre"

Le zéro-papier<sup>13</sup> japonais a plusieurs sens : c'est d'abord la conséquence du principe de l'information juste-à-temps - le papier fournit toujours une information différée -, c'est aussi une application spécifique du principe général d'élimination des coûts inutiles, qui n'apportent rien au client. Si le papier n'apporte rien au client, la plupart des chiffres produits par la comptabilité analytique non plus<sup>14</sup>. Ce raisonnement conduit

---

<sup>13</sup> Le zéro-papier est le moins médiatique des 5 "zéro" qui décrivent classiquement - mais aussi sommairement... - le juste-à-temps : zéro-stock, zéro-délai, zéro-défaut, zéro-panne et zéro-papier.

<sup>14</sup> La détermination du prix de vente ne se fait plus à partir du prix de revient, mais du marché.

naturellement à recommander la suppression des calculs de coûts - en JAT, "peu importe la productivité, il importe de rendre disponible un produit au marché" (Carillon, 1986) - ou des prix de cessions internes, "instruments de marchandage et de pouvoir dans les féodalités de production" qui n'ont plus cours en juste-à-temps (Bouine-Caballé, 1988) -. Ces discours extrêmes ne rendent certainement pas compte de la "lettre" des pratiques japonaises : celles-ci mesurent des coûts de revient et des performances, fixent des prix de cessions internes, on l'a vu. Ils évacuent par ailleurs un peu vite l'objectif ultime de l'organisation juste-à-temps, développée par Toyota pour éliminer les gaspillages, afin de réduire les coûts, améliorer la productivité et éviter le naufrage de l'industrie automobile japonaise (Ohno, 1989). Nous pensons néanmoins que ces discours fournissent une piste pour cerner l'esprit des pratiques japonaises de contrôle de gestion, dans lesquelles le rapport coût/bénéfice de l'information est essentiel. L'idée n'est ni nouvelle, ni japonaise, mais jusqu'à présent, les intérêts technocratiques de nos organisations ont peu trouvé à la mettre en valeur. Elle rencontre un écho certain dans la philosophie JAT : éliminer tous les coûts qui n'apportent pas un service au client. Les managers japonais ont la conviction profonde que la réduction des coûts ne s'obtient pas en compilant des données dans un bureau, mais dans l'atelier, que le management "par les yeux" est plus efficace que le management "par les chiffres".

La place relative de l'évaluation économique dans les choix opérationnels peut indiquer que le "lien" entre ces choix et la performance financière est perçu globalement : toute décision opérationnelle qui renforce la stratégie aura nécessairement, tôt ou tard, un effet positif sur la profitabilité de la firme, sans qu'il soit nécessaire de mesurer spécifiquement cette relation de cause à effet - ce que l'on fera au contraire en Occident (Johnson, 1988)... Que les Japonais affichent un relatif désintérêt pour la prévision comptable et financière, comme l'a montré ci-dessus l'enquête A, est parfaitement cohérent avec cette réserve vis-à-vis de la chose comptable. Et fort logiquement, la comptabilité n'apparaissant pas vraiment nécessaire à l'entreprise, la profession comptable n'a jamais bénéficié au Japon d'un statut social élevé (Anguis, 1980). Ce peu d'estime est aussi cohérent avec une autre approche du contrôle organisationnel.

### 3.2 - Où la culture remplace la bureaucratie

Le contrôle d'une organisation peut être défini comme l'ensemble des moyens dont elle se dote pour s'assurer que les individus se comportent dans le sens de ses objectifs. Ouchi (1979) oppose deux grands types de contrôle : la bureaucratie et la culture<sup>15</sup>. Le contrôle bureaucratique peut être soit un contrôle des comportements, soit un contrôle des résultats (Ouchi, 1977, Mintzberg, 1984, 1986). Contrôles bureaucratique et culturel sont mis en œuvre en fonction de conditions préalables liées au degré de connaissance des processus de transformation et au degré de disponibilité des mesures de résultats. Les préalables sociaux et informationnels requis par les types de contrôle bureaucratique et culturel sont évidemment différents. Si contrôles bureaucratique et culturel

<sup>15</sup> Il identifie également un troisième type de contrôle, le marché : sous la condition d'existence de normes de réciprocité garantissant l'honnêteté, un marché fournit un mode de contrôle et de régulation très efficace à partir de prix. Mais comme ceux-ci sont souvent difficiles à mettre en place à l'intérieur des organisations, ce type de contrôle est assez peu fréquent. La discussion n'a pas été développée sur ce point qui n'intéresse pas directement notre sujet.

requièrent tous deux la reconnaissance d'une autorité légitime, le contrôle culturel ne peut en outre fonctionner que sur la base de valeurs partagées. Le premier s'appuie sur des règles, le second sur des traditions. Lorsque les conditions d'existence d'un contrôle culturel ne sont pas réunies, ce qui est souvent le cas dans nos organisations occidentales classiques, on rencontre la forme bureaucratique du contrôle, qui peut prendre la forme particulière d'un contrôle des résultats dans lequel les outils du contrôle de gestion occupent une place de choix.

La rationalité est sous-jacente aux systèmes de contrôle bureaucratiques, hautement formalisés, explicites. Le degré de formalisation est inversement proportionnel à l'homogénéité du groupe social<sup>16</sup> et à l'existence de valeurs de coopération dans la culture sociétale de ce groupe social (Birnberg et Snodgrass, 1988). Le contrôle bureaucratique, comme les sanctions positives ou négatives qu'il induit, est toujours externe à l'individu. Celui-ci se soumet à l'organisation, selon l'utilité qu'elle lui apporte pour la réalisation de ses objectifs personnels. Ces systèmes vont donc de pair avec une valorisation importante de l'individu. Un contrôle de type culturel est fondé sur l'intériorisation de normes, de valeurs, d'objectifs et de façons de faire. L'engagement des individus relève, non plus de la soumission, mais de l'implication et de l'identification. La motivation est interne et non plus externe à l'individu. L'efficacité repose sur la cohérence entre les systèmes de valeurs des individus et celui de l'organisation. Le vocabulaire est commun et ne nécessite pas la création et l'entretien de procédures opérationnelles formelles. Le contrôle organisationnel des entreprises japonaises est essentiellement un contrôle de type culturel. Les conditions préalables de ce type de contrôle - homogénéité du groupe social, intériorisation des buts et valeurs collectifs - existent dans l'entreprise japonaise. Cette forme de contrôle s'appuie sur une socialisation permanente des employés relayée par des pratiques spécifiques de gestion des hommes comme l'emploi à vie, la rigueur de la sélection, la rotation des emplois, l'importance de la formation (Jaeger et Baliga, 1985). Le mode d'organisation industriel, où toute la chaîne s'arrête en cas de problème, constitue aussi un élément de ce mode de contrôle (Bhimani et Bromwich, 1989). Le contrôle des résultats et des coûts, qui renforce les comportements des membres de l'organisation dans le sens de leur engagement à servir ses intérêts, est au service de ce contrôle culturel.

Les outils comptables du contrôle n'ont pas au Japon la prégnance qu'ils ont en Occident, où ils représentent le cœur du système de contrôle bureaucratique. L'exemple de la performance à long terme, pour laquelle on connaît la préférence et l'attention des Japonais, mais pour laquelle on ne dispose d'aucun indice indiquant que des outils de mesure spécifiques aient été développés, est significatif de la faible implantation des outils de contrôle bureaucratique. Si les entreprises japonaises attachent une relative importance aux budgets, c'est sans doute parce que l'implication personnelle de leurs employés rend moins nécessaire qu'en Occident le besoin d'un contrôle financier formel (Yoshikawa, Innes & Mitchell, 1989). Avant d'être externe, la récompense, comme la motivation, est interne au Japon. Par ailleurs, la définition des bonus, liés à la performance globale de l'entreprise - et non locale, comme c'est souvent le cas en Occident -, ainsi que les conditions de l'emploi<sup>17</sup>, sont deux données de l'environnement managérial social qui créent peu d'incitation à sacrifier le bien-être à long terme

---

<sup>16</sup> Un groupe social homogène partage des valeurs communes.

<sup>17</sup> Quelles que soient ses limites, l'emploi à vie reste au Japon la représentation salariale dominante.

de l'organisation à des profits personnels immédiats. Le contrôle est d'abord un contrôle culturel relayé principalement par des outils de gestion des hommes et accessoirement par des outils de contrôle de gestion. Même quand le système de contrôle financier est développé, comme c'est le cas chez Matsushita qui développe plan à long terme (5 ans), plan à moyen terme (2 ans), et programme opérationnel pour les 6 prochains mois<sup>18</sup>, "ce ne sont pas les chiffres, mais l'individu qui constitue le pivot du système". Le système de contrôle financier n'est qu'un garde-fou destiné à "éviter les erreurs catastrophiques" (Pascale et Athos, 1984). De la même façon, le goût des Japonais pour la simplicité des méthodes de comptabilité analytique et de contrôle de gestion est témoin de leur souci d'une communication efficace non limitée à la hiérarchie, comme c'est trop souvent le cas en Occident, mais étendue à l'ensemble du personnel. La "facilité de compréhension" est souvent évoquée pour justifier leur préférence pour des outils simples : une méthode simple d'allocation des coûts indirects plutôt qu'une méthode sophistiquée sur la base des activités, le délai de récupération des investissements plutôt que leur valeur actualisée nette, le ROS plutôt que le ROI pour la mesure des performances (Sakurai, 1990). Le choix des outils est subordonné à leur pouvoir de communication, donc de mobilisation des hommes.

#### 4 - QUELLES PERSPECTIVES DE TRANSFERT ?

Les méthodes japonaises de contrôle de gestion sont-elles applicables à nos nouveaux environnements de production? La réponse est évidemment nuancée... Les dispositifs "techniques" qui améliorent la visibilité des enjeux et des facteurs de performance stratégiques apportent des solutions satisfaisantes aux défaillances des systèmes de contrôle de gestion traditionnel. Par ailleurs aisément transférables, ce sont :

- l'usage d'indicateurs physiques de performances, spatialement et temporellement près du terrain, qui rendent visibles les dysfonctionnements stratégiques de l'organisation.

- le recours à des unités d'oeuvre plus complexes permettant une imputation des coûts indirects plus fidèle à la réalité opérationnelle et une meilleure visibilité des enjeux. Cette recommandation rejoint les propositions de chercheurs occidentaux contenues dans le concept d'Activity-Based Costing (ABC) et les expériences actuellement en cours.

Concernant la mise en place d'indicateurs physiques pour la mesure des performances, celle-ci est plus ancienne et désormais bien implantée dans les nouvelles organisations de production. Par ailleurs, les industriels français, automobiles en particulier, utilisent aujourd'hui le concept de coût-cible dans la gestion de leurs projets de R&D, pour la compression des coûts ultérieurs de production. Une autre solution performante, parfaitement adaptée aux exigences d'amélioration progressive et continue des conditions opérationnelles est la gestion dynamique des objectifs. Néanmoins, du fait de son caractère technique certes, mais aussi organisationnel, son implantation risque de soulever quelques difficultés d'implantation. Ces difficultés résident dans la mise en oeuvre de cette dynamique, tant au niveau des systèmes qui ne sont pas ainsi conçus (standards, budgets) que des usages. Le contrôle budgétaire est ainsi parfaitement intégré à la vie des organisations et des individus qui y travaillent :

---

<sup>18</sup> Ce formalisme peut être imputé à la cotation du groupe aux Etats-Unis, mais aussi à l'attention permanente que le groupe porte aux méthodes de gestion nord-américaines (Fushimi, 1989).

souvent ritualisé - par la DPO en particulier -, il est l'objet de trop d'enjeux personnels pour que sa "dynamisation" ne soulève pas des difficultés d'adaptation qui dépassent largement le cadre du champ comptable.

Au-delà de ces solutions instrumentales, est-il souhaitable et est-il possible d'"importer" les éléments qui relèvent plus de la perception de la comptabilité, du contrôle de gestion et du contrôle en général? Pouvons-nous cesser de mettre à jour des standards, de calculer des écarts? Pouvons-nous nous passer de produire un reporting financier mensuel de production, comme le recommande Claisse (1990)? Sommes-nous capable de sacrifier la recherche d'une mythique "vérité" de la représentation économique à celle de la mobilisation des hommes, qui requiert des outils simples et communicables? La distance relative mais réelle des Japonais vis à vis des chiffres, des prévisions et d'une formalisation bureaucratique du réel est certainement une leçon pour un pilotage plus efficace des opérations. Les chiffres masquent et déforment souvent la réalité (Berry, 1983), induisent fréquemment des comportements à court terme contradictoires avec les objectifs à long terme. Un pilotage "à vue" est préférable à un pilotage "aux instruments" : il permet d'être au plus près du terrain, dont les instruments traditionnels nous ont éloigné. Quant à la mise en oeuvre de ce souhait, on peut hélas douter :

- que nous abandonnions facilement notre propension à modéliser la réalité, qui s'inscrit dans la quête classique en Occident d'"outils" de management, qui structurent notre perception du monde, notre approche de l'efficacité, et notre relation à l'incertitude. Pour cet éventuel abandon, notre bon vieux cartésianisme français nous est plutôt un handicap...

- que les professionnels comptables et du contrôle de gestion renoncent sans forte résistance à leurs légitimité et pouvoir, proportionnels à l'existence des outils qu'ils créent et contrôlent et à la force avec lesquels ces derniers structurent la vie de l'organisation. Celle-ci se nourrissant, tout spécialement en France, de la différenciation liée aux métiers et aux territoires, on peut deviner que ce chemin-là sera long...

Si le pilotage au Japon est moins bureaucratique qu'en Occident, le contrôle garde des traces de cette bureaucratie : les méthodes sont parfois choisies en fonction des comportements que l'on souhaite voir adopter. Néanmoins, ces modes de contrôle bureaucratique occupent toujours une place secondaire par rapport aux modes de contrôle culturel. Le Japon peut fournir ici, sinon un modèle, du moins une piste, pour nos organisations à la recherche de nouveaux rapports sociaux.

En effet, le contrôle culturel n'est possible que s'il existe un réel partage des valeurs dans l'organisation. L'implantation de nouveaux environnement de production ne peut se faire avec succès sans qu'évolue simultanément la culture de l'entreprise dans le sens d'un décloisonnement et de la fédération de toutes les énergies pour la réalisation des objectifs de l'organisation, au nom de valeurs communes intériorisées par ses membres. Il est clair que cette mise en commun et ce partage des valeurs est un processus long.

A terme, nos organisations occidentales peuvent donc remplir la condition préalable requise pour l'existence d'un contrôle culturel : l'existence de valeurs partagées. Rien n'interdit donc que très lentement, nos systèmes de contrôle bureaucratique à base d'"outils" de contrôle de gestion, d'"outils" d'évaluation et de rémunération des individus ne voient leur importance décroître au profit de modes de contrôle plus intériorisés. Dans cette évolution, la nature des relations sociales est un catalyseur ou au contraire un frein important. La

culture occidentale n'accorde ni au groupe, ni à la hiérarchie la place qui est la leur dans la culture japonaise, en forte synergie avec l'intériorisation des buts et des valeurs par les individus (Bourguignon, 1990). L'enquête comparative de England (1978) auprès de managers de cinq nationalités<sup>19</sup> montre que les Japonais représentent le groupe le plus homogène et qui assimile le mieux les valeurs et buts organisationnels (Davis et Rasool, 1988). Sans doute, nos organisations n'atteindront-elles jamais le niveau de contrôle culturel des organisations japonaises. Sans doute est-ce sage... En effet, un mode de contrôle exclusivement culturel n'est pas non plus sans danger pour l'organisation - l'évitement de toute déviance par rapport aux normes du clan peut aussi être un facteur de rigidité (Kervern, 1989, Ouchi, 1982) - ; il n'est pas non plus exempt d'aliénation pour l'individu : chez Toyota, interrogés sur leurs impressions à la veille de la retraite, 3 ouvriers sur 4 évoquaient la "joie de ne plus subir la pression née de l'obligation d'avoir à faire tous les mois un certain nombre de propositions d'amélioration" (Shingo, 1990). Un rééquilibrage entre les deux modes de contrôle et de pilotage, culturel et bureaucratique, implicite et explicite, serait bienvenu pour nos nouvelles organisations de production. Il serait sage que les excès passés de la bureaucratie et de la rationalité nous mettent en garde contre les excès de la culture. Les solides résistances que cette mutation va rencontrer devraient nous en préserver...

## Annexe 1 - Principales enquêtes citées

### Enquête A :

Réalisée au cours du second semestre 1988 par questionnaire postal auprès de 200 entreprises industrielles écossaises (sélectionnées parmi les 500 premières entreprises écossaises) et 500 entreprises industrielles japonaises cotées à la Bourse de Tokyo, avec un taux de réponse de respectivement 33 et 27%.

Les deux échantillons présentaient les différences suivantes : 47% des entreprises japonaises appartenaient à l'industrie mécanique et électro-mécanique, contre 24% seulement des entreprises écossaises. Inversement 16% des entreprises écossaises appartenaient au secteur agro-alimentaire, contre 6% des entreprises japonaises. 76% des entreprises écossaises étaient des filiales, contre 11% des entreprises japonaises. Les entreprises écossaises avaient des actifs et un chiffre d'affaires moins important que les entreprises japonaises, mais un effectif comparable (Yoshikawa, Innes et Mitchell, 1989).

### Enquête B :

Réalisée en 1979 et 1984 auprès de 512 entreprises japonaises cotées en Bourse de secteurs économiques variés (agro-alimentaire, chimie, sidérurgie, papier, outillage électrique, mécanique, construction navale et transport), avec 146 réponses à un questionnaire de 67 questions (Yoshikawa, 1989).

### Enquête C :

26 entreprises industrielles appartenant à des secteurs d'activité divers (automobile, télécommunications, électronique, informatique, matériaux avancés...) interrogées par enquête postale. Les industries d'assemblage

---

<sup>19</sup> Australie, Japon, Corée, Inde, Etats-Unis.

représentées sont l'automobile, l'électronique et la production d'autres biens de consommation, l'informatique et les semi-conducteurs.

La taille de l'échantillon, sa composition manifestement aléatoire, l'absence d'informations - comme la taille des entreprises interrogées - susceptibles d'indiquer les biais contenus dans les résultats observés, conduisent à manipuler ces derniers avec beaucoup de précaution. Ceux-ci confirment cependant la tendance générale signalée par d'autres auteurs (British Chamber of Commerce in Japan, 1988).

#### **Enquête D :**

Réalisée en 1988, à partir d'un échantillon de 493 entreprises cotées à la Bourse de Tokyo, Osaka et Nagoya, avec un taux de réponse d'environ 45%. Quatre secteurs industriels : équipement électrique, transport, chimie et sidérurgie (Sakurai, 1990).

### **BIBLIOGRAPHIE**

ANGUIS, Emmanuel, "L'information comptable et financière au Japon", *Revue Française de Gestion*, n° 27-28, septembre-octobre-novembre-décembre 1980, p. 121-130

BERRY, Michel, *Une technologie invisible ? L'impact des instruments de gestion sur l'évolution des systèmes humains*, Paris, CRG Ecole Polytechnique, 1983

BHIMANI, A., BROMWICH, M., *Management accounting : evolution not revolution*. The Bromwich report, London School of Economics, CIMA, 1989

BIRNBERG, Jacob G., SNODGRASS, Coral, "Culture and control : a field study". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 13, n° 5, 1988, p. 447-464

BOUNINE-CABALE, Jean, "Comment remonter en première division?", numéro spécial *Annales des Mines* "Vers une nouvelle organisation des systèmes de production", avril 1988, p. 14-20

BOURGUIGNON, Annick, *Contrôle de gestion en culture juste-à-temps : un nécessaire ajustement*, DEA en Sciences de Gestion, Université Paris I, décembre 1990

BRITISH CHAMBER OF COMMERCE IN JAPAN, *Seihin-ka. How Japan brings R & D to the market*, Tokyo, BCCJ, 1988

CARILLON, Jean-Philippe, *Le "juste à temps" dans la gestion des flux industriels*, Paris, Hommes et Techniques, 1986

CLAISSE Mike, "Accounting for manufacture adequate or archaic?", *Management Accounting (UK)*, octobre 1990, p. 40-41

DAVIS, H. J., RASOOL, S. A., "Values research and managerial behavior : implications for devising culturally consistent managerial styles", *Management International Review*, Vol. 28, 1988/3, p. 11-20

ENGLAND, George W., "Managers and their value systems : a five-country comparative study", *Columbia Journal of World Business*, Summer 78, p. 35-44

FUSHIMI, Tamio, "Corporate strategies and divisionalized management control at Matsushita" in MONDEN, Y., SAKURAI, M. (Eds), *Japanese management accounting : a world class approach to profit management*, Cambridge, Mass., Productivity Press, 1989, p. 399-412

- HAMADA, Kazuki, MONDEN, Y., "Profit management at Kyocera Corporation : the amoeba system", in MONDEN, Y., SAKURAI, M. (Eds), Japanese management accounting : a world class approach to profit management, Cambridge, Mass., Productivity Press, 1989, p. 197-210
- HIRABAYASHI, Yoshihiro, "Problems with Japanese cost accounting standards", in MONDEN, Y., SAKURAI, M. (Eds), Japanese management accounting : a world class approach to profit management, Cambridge, Mass., Productivity Press, 1989, p. 355-368
- HIROMOTO, Toshiro,  
 - "Another hidden edge : Japanese management accounting", Harvard Business Review, n°4, july-august 1988, p. 22-26  
 - "Restoring the relevance of management accounting", Journal of Management Accounting Research, vol. 3, fall 91, p. 1-15
- IMAI, Masaki, Kaizen. La clé de la compétitivité japonaise, Paris, Eyrolles, 1989
- IRIBARNE (d'), Philippe, La logique de l'honneur, Paris, Seuil, 1989
- JAEGER, Alfred M., BALIGA B.R., "Control systems and strategic adaptation : lessons from the japanese experience", Strategic Management Journal, vol. 6, 1985, p. 115-134
- JOHNSON, H. Thomas, "Activity-based information : a blueprint for world-class management accounting", Management Accounting (USA), june 1988, p. 23-30
- KERVERN, Georges-Yves, Le coût de l'excellence, Gérer et Comprendre, n° 17, décembre 1989, p. 41-51
- MAKIDO, Tadeo, "Recent trends in Japan's cost management practices", in MONDEN, Y., SAKURAI, M. (Eds), Japanese management accounting : a world class approach to profit management, Cambridge, Mass., Productivity Press, 1989, p. 3-14
- MINTZBERG, Henry,  
 - Structure et dynamique des organisations, Paris, Editions d'Organisation, 1984 (Edition originale : The structuring of organizations, Englewood-Cliffs, NJ, Prentice-Hall, 1971)  
 - Le pouvoir dans les organisations, Paris, Editions d'Organisation, 1986 (Edition originale : Power in and around organizations, Englewood-Cliffs, NJ, Prentice-Hall, 1983)
- MONDEN, Yasuhiro,  
 - "Cost accounting and control in the JIT production system : the Daihatsu Kogyo experience",  
 - "Management control systems in Japan",  
 - "Characteristics of performance control systems in Japanese corporations",  
 in MONDEN, Y., SAKURAI, M. (Eds), Japanese management accounting : a world class approach to profit management, Cambridge, Mass., Productivity Press, 1989, p. 35-48, p. 143-162, p. 413-424
- MONDEN, Y., HAMADA, K., "Target costing and kaizen costing in Japanese automobile companies", Journal of Management Accounting Research, vol. 3, fall 91, p. 16-34
- MORGAN, Malcolm J., WEERAKOON, Prasanna S.H., "Japanese management accounting : its contribution to the japanese economic miracle", Management Accounting (UK), june 1989, p. 40-43
- OHNO, Taiichi, L'esprit Toyota, Paris, Masson, 1989
- OUCHI, William G.,  
 - "The relationship between organizational structure and organizational control", Administrative Science Quarterly, march 1977, vol. 22, p. 95-113  
 - "A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms", Management Science, vol. 25, n° 9, september 1979, p. 833-848  
 - Théorie Z, Paris, Interéditions, 1982 (Edition originale : Theory Z, Reading, Mass., Addison-Wesley, 1981)
- PASCAL, Richard Tanner, ATHOS, Anthony G., Le management est-il un art japonais?, Paris, Editions d'Organisation, 1984 (Edition originale : The art of japanese management, Simon and Schuster, 1981)

SAKURAI, Michiharu, "The influence of factory automation on management accounting practices : a study of Japanese companies", in KAPLAN Robert S. (Ed), Measures for manufacturing excellence, Boston, Mass., Harvard Business School Press, 1990, p. 39-62

SAKURAI, M., HUANG, Philip Y., "A Japanese survey of factory automation and its impact on management control systems", in MONDEN, Y., SAKURAI, M. (Eds), Japanese management accounting : a world class approach to profit management, Cambridge, Mass., Productivity Press, 1989, p. 261-280

SAKURAI, M., KILLOUGH, Larry N., BROWN, Robert M., "Performance measurement techniques and goal setting : a comparison of U.S. and Japanese practices", in MONDEN, Y., SAKURAI, M. (Eds), Japanese management accounting : a world class approach to profit management, Cambridge, Mass., Productivity Press, 1989, p.163-176

SHINGO, Shigeo, La production sans stock, Paris, Editions d'Organisation, 1990

TANAKA, Masayasu, "Cost planning and control systems in the design phase of a new product", in MONDEN, Y., SAKURAI, M. (Eds), Japanese management accounting : a world class approach to profit management, Cambridge, Mass., Productivity Press, 1989, p.49-72

TANI, Takeyuki, "How Japanese companies allocate corporate costs", in MONDEN, Y., SAKURAI, M. (Eds), Japanese management accounting : a world class approach to profit management, Cambridge, Mass., Productivity Press, 1989, p. 295-312

TSURUMI, Yoshi, TSURUMI, Hiroki, "Value-added maximizing behavior of Japanese firms and roles of corporate investment and finance", Columbia Journal of World Business, summer 85, p. 29-35

YOSHIKAWA, Takao, "Characteristics and practical applications of Japanese cost accounting systems", in MONDEN, Y., SAKURAI, M. (Eds), Japanese management accounting : a world class approach to profit management, Cambridge, Mass., Productivity Press, 1989, p. 283-294

YOSHIKAWA, Takao, INNES, John, MITCHELL, Falconer, "Japanese management accounting : a comparative survey", Management Accounting (UK), november 1989, p. 20-23