

RÉINVENTER LE CONTRÔLE DE GESTION

par Guy CHASSANG

Vice-Président AFGI

La gestion en "flux continu" rend obsolètes les méthodes classiques du Contrôle Budgétaire et de la comptabilité analytique. Les tableaux de bord de demain prendront en compte la solidarité entre les fonctions et traduiront des règles de comportement.

Sous l'influence, d'une part, de l'explosion technologique et, d'autre part, de la formidable concurrence internationale, notamment japonaise, les industriels sont en train de réinventer l'entreprise.

Ainsi, du bureau d'études aux services après-vente, des évolutions très importantes affectent les organisations, les méthodes et les mentalités. Ces mutations s'effectuent à un rythme qui ne cesse de s'accélérer. Rappelons-en quelques-unes.

Tout d'abord, celles liées à une primauté toujours plus grande du marché.

La plus importante concerne le foisonnement du catalogue commercial ; cette multiplication des références est une nécessité pour la plupart des entreprises, qui doivent s'adapter à une demande de plus en plus variée, voire créer de nouveaux besoins chez leurs clients afin de lutter contre la concurrence. Cela se traduit, pour l'industriel, par une quasi personnalisation des produits à chaque commande, une multiplicité des variantes et des options.

L'exemple de l'industrie automobile illustre particulièrement bien cette évolution. Ainsi, du modèle unique de la 2 CV Citroën des années 50 est-on passé à la multiplicité des versions de l'AX modèle 1987 et aux innombrables combinaisons possibles de variantes et options qui permettent pratiquement à chacun de commander aujourd'hui sa voiture. Bien entendu, pour l'industriel, il convient de limiter les complexités induites par ce foisonnement au niveau des processus industriels pour rester compétitif en matière de prix de revient et de délais. Les solutions existent ; elles passent par la standardisation des pièces et organes, la conception modulaire des produits, la flexibilité de l'outil de fabrication...

Trois impératifs : standardisation, modularité, flexibilité

Au cours de ces dernières années, pour beaucoup d'entreprises, c'est donc sur le front de la standardisation, de la modularité des produits et de la flexibilité de l'outil de production que s'est déroulée une bataille économique capitale. En quoi le contrôle de gestion y a-t-il contribué ? A-t-il bien mis l'accent sur ces aspects ? A-t-il défini des objectifs et contrôlé les performances en matière de standardisation, de modularité, de flexibilité ? A-t-il fait une juste place à ces préoccupations dans ses tableaux de bord ? A-t-il su les quantifier ?

Une autre évolution importante, dont on n'a sans doute pas mesuré encore toutes les conséquences, concerne l'accélération du rythme de sortie de nouveaux produits liée à la diminution de leur durée de vie commerciale. Chacun a présent à l'esprit ce qui se passe dans le monde de la micro-informatique ou des produits audiovisuels grand public, mais il en va désormais de même dans le domaine des biens d'équipement. Les solutions existent. Elles se nomment gestion de projet, CAO, industrialisation précoce, etc.

Deux autres tendances lourdes sont imposées par le marché ; il s'agit, d'une part, de la diminution constante des délais de livraison à la clientèle et, d'autre part, de l'amélioration régulière de la qualité des produits.

L'organisation en "flux tendus" a bouleversé les entreprises

Pour faire face à ces évolutions imposées par le client, mais il convient de le souligner, allant toutes dans le sens d'une plus grande complexité, l'entreprise industrielle est en train de faire évoluer son organisation de la production vers ce qu'il convient d'appeler une organisation "en flux tendus". Ce type d'organisation a été conçu progressivement chez Toyota depuis 1946, puis largement adopté par les grandes entreprises japonaises après le premier choc pétrolier de 1973.

Il s'appuie sur un certain nombre de démarches telles que :

- La diminution drastique des temps de mise en opération afin de pouvoir diminuer la taille des séries et ainsi augmenter la capacité de l'entreprise à s'adapter aux fluctuations de la demande ;
- L'obtention d'une "qualité totale" à chaque poste de travail grâce à la maintenance préventive, au contrôle intégré au processus, à la responsabilisation de chaque opérateur ;
- La simplification des flux par la constitution de cellules multifonctions traitant sans stockage intermédiaire l'ensemble des opérations de la gamme d'une famille technologique de pièces ;
- L'établissement de relations de "partenariat" avec les fournisseurs principaux ;
- La mise en place d'une gestion en flux tirés par les besoins du montage (Kanban).

Ces démarches aboutissent à une diminution très sensible des délais et des stocks ainsi qu'à une amélioration de la qualité et de la flexibilité.

Il convient également de se demander en quoi le contrôle de gestion a favorisé ces modifications de l'organisation, a-t-il su définir les indicateurs permettant de fixer des objectifs et d'en contrôler l'avancement en ce qui concerne les temps de mise en opération, l'évolution des relations avec les fournisseurs, la qualité totale au poste de travail, etc ?

La modélisation économique de l'entreprise en a-t-elle été affectée ?

D'autres évolutions ont également eu lieu ; elles concernent :

- L'accroissement de la compétence et de la polyvalence du personnel ;
- L'automatisation et l'informatisation, avec, comme conséquence, des changements significatifs dans la structure des coûts ;
- L'amélioration et la généralisation de la réflexion stratégique.

Enfin, n'oublions pas qu'une autre bataille, largement aussi importante que celle qui s'est déroulée sur le plan de la fabrication, se prépare : ce sera celle de la conception en "flux tendus". Elle va consister ou consiste déjà, dans certaines industries, à diminuer de façon drastique le délai nécessaire à l'étude et à l'industrialisation des nouveaux produits. La démarche pour y parvenir est similaire à celle que nous avons évoquée plus haut dans le domaine des flux de produits ; cette fois, il s'agit de tendre les flux d'informations entre les différents intervenants (marketing, études, industrialisation, fabrication, commerce et après-vente) et au sein de chaque fonction, principalement au bureau d'études. Cette bataille, que nos entreprises peuvent encore gagner, va avoir des conséquences considérables.

La durée de vie des produits se raccourcit au point de devenir proche de leur durée de conception

Prenons l'exemple de l'industrie automobile, où il faut environ cinq ans et plusieurs milliards de francs pour concevoir et industrialiser un nouveau véhicule dont la durée de vie commerciale tend à diminuer régulièrement pour être aujourd'hui proche du délai de conception. C'est, de fait, une industrie lourde fabriquant un produit soumis aux effets de la mode ; on imagine aisément l'avantage concurrentiel qu'aura le constructeur capable de diminuer de façon significative son délai de sortie d'un nouveau modèle. Là encore, il s'agit d'un sujet qui devrait être une préoccupation majeure pour le contrôle de gestion.

Or, dans ce nouveau contexte industriel, les deux outils les plus classiques du contrôle de gestion, à savoir le contrôle budgétaire et la comptabilité analytique, montrent leurs limites.

Certaines de ces limites sont bien connues des praticiens, d'autres n'ont sans doute pas été assez considérées à la lumière des évolutions d'organisation que nous avons mentionnées ; enfin, de manière générale, il existe un consensus tacite chez les professionnels pour ne pas trop remettre en cause les méthodes actuelles, faute de solutions pratiques à proposer.

Le contrôle budgétaire et la comptabilité analytique, dans leurs formes actuelles, sont nés à la fin des années 20 aux Etats-Unis, dans le contexte d'une organisation taylorienne de l'entreprise se caractérisant par un marché d'offre, une production de masse de produits peu diversifiés, une main-d'oeuvre peu qualifiée. Ces deux outils ont joué un rôle considérable dans le développement des sociétés multinationales. Le premier, dans la mesure où il peut constituer un contrat économique (objectifs chiffrés, contrôle des écarts réalisations-budgets) et ainsi permettre la délégation des responsabilités ; le second, car il fournit des bases uniformes d'évaluation et de présentation des faits économiques.

Toutefois, beaucoup d'entreprises ont poussé trop loin leur utilisation, faute d'en reconnaître les limites.

Le contrôle budgétaire suppose une définition claire des responsabilités de chacun. Est-ce possible ?

Le contrôle budgétaire postule une définition claire des responsabilités de chacun, conformément à l'organigramme de l'entreprise. Il est d'ailleurs significatif d'observer que le contrôle budgétaire est appelé aux Etats-Unis "responsability reporting".

Si ce postulat n'est pas trop inexact au niveau d'une division correspondant à un grand "métier" de l'entreprise au sens de l'analyse stratégique, passé ce niveau de l'organigramme, il devient plus discutable. Prenons quelques exemples considérés par tous comme étant des facteurs essentiels au succès de l'entreprise.

En termes de contrôle budgétaire, le directeur général est souvent le seul responsable identifiable.

Ainsi, qui est responsable du respect du délai de livraison annoncé au client ? Le distributeur, qui a peut-être annoncé un délai par trop volontariste pour réaliser la vente ; le service commercial, qui n'a pas su anticiper correctement les ventes ; les fournisseurs, qui n'ont pas le flexibilité souhaitée ; le bureau d'études, qui n'a pas su concevoir des produits suffisamment modulaires pour donner la flexibilité voulue à l'outil industriel ; le fabricant, qui a eu d'autres priorités ou des ennuis de fabrication, etc.

On le voit sur cet exemple simple : personne n'est réellement "responsable". Sauf sans doute, le directeur général.

Prenons maintenant le cas de la qualité des produits finis livrés à ce même client. Qui est responsable d'une qualité insuffisante ? Le distributeur, qui a mal su effectuer la préparation et la mise en service ; le fabricant, qui a fabriqué des produits défectueux ; le contrôle qualité, qui n'a pas su détecter les défauts ; la maintenance usine ; le service méthodes qui n'a pas su mettre au point un processus assurant la qualité ; le bureau d'études, qui a conçu des produits difficiles à fabriquer ; le marketing, dont le cahier des charges prête à discussion ; les achats, qui n'obtiennent pas des fournisseurs la qualité voulue, etc. Là encore, seul le directeur général est le responsable clairement identifié au sens du contrôle budgétaire.

On pourrait aisément reprendre la démonstration en ce qui concerne la productivité, le niveau des stocks. Pour terminer sur ce thème, arrêtons-nous un instant sur le coût de la sous-activité.

La plupart des systèmes de contrôle de gestion d'entreprises industrielles isolent un écart de sur ou sous-absorption des frais fixes usines correspondant au fait que le budget a été établi sur la base d'un volume d'activité prévisionnel différent de celui observé ; le contrôle budgétaire isole ainsi un écart de volume considéré comme hors de la responsabilité des usines, tout en allant rarement jusqu'à réaffecter cet écart de volume à la direction commerciale ; voilà donc un écart de plus relevant de la responsabilité du directeur général.

L'analyse précédente suppose que l'on ait, a priori, dans le modèle comptable, fait la distinction en charges dites "fixes" et charges dites "variables" ; or il faut seulement une grande dose d'énergie et de courage pour transformer une charge fixe en charge variable. Ce sont des paramètres qui relèvent de l'interprétation et de la décision, et non pas d'un système, aussi élaboré soit-il.

L'optimum global n'est pas la somme des optima locaux.

Ainsi donc le contrôle budgétaire repose-t-il sur un postulat largement erroné dans nos entreprises actuelles. Il verticalise l'entreprise selon l'organigramme, alors qu'une grande partie des progrès ne peuvent être accomplis qu'à travers une meilleure collaboration ; il fait mine de croire qu'une somme d'optima locaux est un optimum global, ce qui n'est manifestement pas le cas ; ainsi, une usine de montage peut être tentée d'améliorer son résultat budgétaire en prenant de l'avance sur son programme, mais au prix de quelles perturbations dans les usines en amont ou chez les fournisseurs ?

D'autres inconvénients du contrôle budgétaire sont plus connus. Rappelons-en quelques-uns.

Comment faire la part, dans la performance définie comme un écart entre un budget et une réalisation, de ce qui relève du talent de négociation lors de la phase d'approbation des budgets ?

Comment éviter que le contrôle budgétaire ne conduise au syndrome de l'analyse en forme d'"excuse" plutôt qu'à la prospective et à la prise de décision ?

Enfin, il convient de souligner que la démarche consistant à responsabiliser, par l'intermédiaire du contrôle budgétaire, les acteurs de l'entreprise jusqu'à des niveaux très bas de l'échelle hiérarchique n'a donné sur le terrain que de piètres résultats.

D'abord, parce que les inconvénients de la verticalisation, signalés plus haut, augmentent. Ensuite, parce qu'un chef d'équipe ou un chef d'atelier ne gère pas en se référant aux coûts du mois précédent, rapprochés d'un budget élaboré six mois plus tôt, et le plus souvent par le contrôleur de gestion. Il gère des hommes, des matériels, des problèmes de qualité... et cela, heureusement pour l'entreprise, dans l'immédiat ou en termes prévisionnels.

La comptabilité analytique est une modélisation économique de l'entreprise. Avec les inconvénients que cela comporte.

En ce qui concerne la comptabilité analytique, dans sa version la plus répandue, à coûts standards, elle a trois objectifs principaux :

- Mesurer la performance en isolant des écarts par rapport à une performance standard, et cela par responsable et par nature de cause de non-performance (écarts techniques, écarts économiques, écarts de rendement main-d'oeuvre ou matière, etc.) ;
- Calculer des prix de revient des produits actuels et futurs ;
- Valoriser les stocks et les en-cours.

La comptabilité analytique constitue, en fait, une modélisation économique de l'entreprise. Dès lors qu'on la considère de ce point de vue, elle présente un certain nombre de défauts majeurs que l'on a tendance à sous-estimer.

Tout d'abord, ce modèle est dans la plupart des entreprises, figé, alors que les phénomènes à analyser sont en mutation permanente. Combien d'entreprises ont, en effet, fait suffisamment évoluer leur comptabilité analytique pour tenir compte des mutations évoquées précédemment ? Combien d'entre elles ont braqué leurs projecteurs sur les nouveaux facteurs clés de succès ?

Deuxièmement, alors que la réalité du fonctionnement d'une entreprise industrielle est de plus en plus complexe et instable, ce modèle économique, quel que soit le nombre de comptes d'analyse créés au fil des années, reste un modèle rudimentaire, ce qui ne l'empêche toutefois pas de prétendre fournir une analyse exhaustive des causes de non-performance.

Voici quelques exemples. Quel esprit scientifique peut se satisfaire d'un modèle économique dont les résultats ne tiennent pas compte du degré de précision des hypothèses, ne s'expriment pas avec un intervalle de confiance, par exemple lorsqu'il s'agit de fournir un prix de revient prévisionnel ?

Autrement dit, jusqu'où peut-on se fier à un modèle dont les résultats sont aussi sensibles aux variations des conventions de calcul (par exemple, influence sur les prix de revient du choix des unités d'oeuvre ou des règles d'affectation des coûts des centres non productifs) ou qui se montre incapable de prendre en compte les effets cumulatifs en complexité d'une succession de décisions élémentaires "économiques" ?

La comptabilité analytique ignore un trop grand nombre de données pour prétendre être scientifique

Ainsi, lorsque le bureau d'études s'interroge pour savoir jusqu'à quel surcoût élémentaire il est intéressant de standardiser une pièce, le modèle économique va lui fournir une réponse sans tenir compte de la complexité induite en gestion de stock, en gestion des achats, en organisation industrielle, d'une succession de choix "économiques" élémentaires de non-standardisation. On pourrait s'interroger de la même manière sur la complexité induite de décisions élémentaires de lancements en fabrication d'une quantité "économique" de produits à fabriquer.

Autre caractéristique de la comptabilité analytique, son incapacité à modéliser le décalage variable dans le temps entre les phénomènes à maîtriser (standardisation, réduction des délais, amélioration de la qualité, réduction des temps de changement d'outil, etc.) et leurs conséquences financières.

Enfin, rappelons les limites qui s'attachent aux raisonnements économiques à partir des prix de revient, qui, par convention, n'incluent pas les coûts financiers. Ainsi, la diminution de délai de fabrication et des stocks n'a pas d'influence directe sur le prix de revient calculé avec les conventions habituelles.

Malgré ce côté rudimentaire, certes rarement mis en lumière, il est étonnant de constater l'importance qu'accordent les opérationnels au modèle économique dans leurs décisions.

Mais, si l'on souhaite dépasser la critique, de quel côté rechercher des solutions ? Il faut tout d'abord observer que l'entreprise taylorienne correspond à une conception verticale de l'entreprise, par responsabilité, conformément à l'organigramme.

Chacun recherche une optimisation économique (diminution des coûts, augmentation des marges) dans son domaine responsabilité. Les maîtres mots sont : rendement de la main-d'oeuvre et productivité des processus ; les investissements visent tout particulièrement à accroître l'efficacité de chaque poste de travail.

Raisonner à partir des structures de l'entreprise des années 90.

L'entreprise des années 90, quant à elle, privilégie une vision horizontale de l'entreprise considérée à travers ses flux de produits et d'informations.

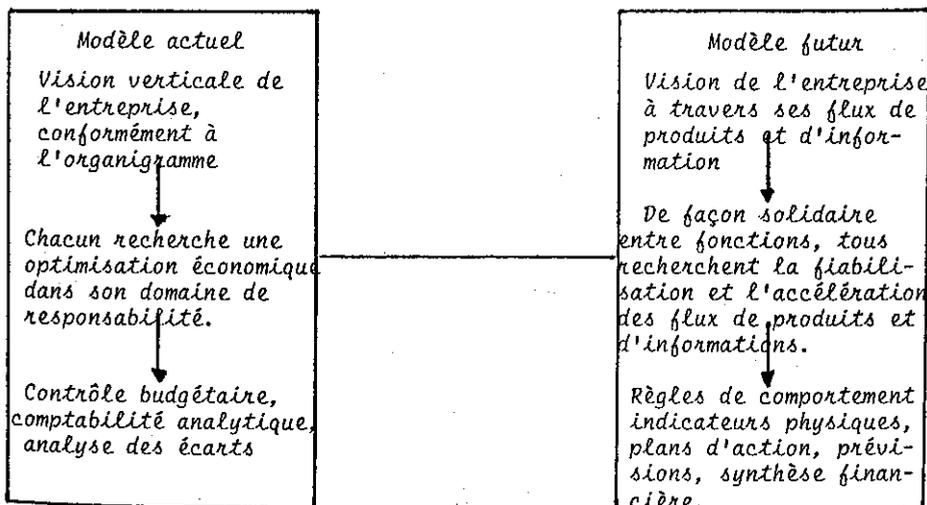


Figure 1

Ses valeurs sont :

- La primauté reconnue du marché : on produit uniquement ce qu'a commandé le client, juste à temps, et cela malgré le foisonnement du catalogue ;
- L'élimination systématique du gaspillage, c'est-à-dire de toutes les opérations sans valeur ajoutée du point de vue du client, telles que manutention, stockage, contrôle en réception...;
- L'acceptation de la complexité et de l'instabilité "utiles", c'est-à-dire néés des besoins du client, avec, comme corollaires, une recherche de simplification des processus, des flux, des méthodes, l'élimination des problèmes en s'attaquant aux causes et non pas en remédiant à leurs effets (par exemple, réduire de façon drastique les durées de changement d'outil pour éliminer les stocks plutôt que mettre en oeuvre des méthodes sophistiquées de gestion "scientifiques" des stocks) ;
- La recherche d'une flexibilité maximale et la mise en place des conditions d'un progrès permanent, en particulier en faisant appel à l'intelligence de tous les acteurs de l'entreprise jusqu'au niveau des opérateurs.

Les maîtres mots sont : fiabilisation et accélération des flux d'informations et de produits ; but auquel est consacrée une part très significative des investissements. Il peut résumer cette évolution par la figure 1.

Le contrôle de gestion doit prendre en compte la solidarité des fonctions.

Le contrôle de gestion doit tenir compte de ces mutations, en particulier en contrebalançant la verticalisation excessive de l'entreprise que reflète (ou induit ?) le contrôle budgétaire, par une "vision en flux", faisant prédominer le point de vue de l'entreprise sur celui des parties et privilégiant la solidarité entre fonctions.

Certains paramètres traduisent bien cette "vision en flux" de l'entreprise : il s'agit des délais de conception, de fabrication, de livraison, etc. ; de la qualité, de la flexibilité, etc.

Reprenons le cas du délai de livraison au client, qui précédemment, nous posait un problème, en stricte obéissance budgétaire ; nous pensons qu'il faut que la direction et le contrôleur refusent d'entrer dans une logique de recherche de responsabilité générique de peu d'utilité, mais, au contraire, affirment que le délai de livraison est un des paramètres majeurs que l'entreprise, dans son ensemble, doit maîtriser et faire diminuer ; qu'il s'agit là d'une responsabilité partagée par tous, avec pour conséquence de faire figurer cet indicateur dans les tableaux de bord des différentes directions.

La logique des responsabilités partagées implique la transparence des indicateurs de performance

Bien entendu, cette logique de responsabilités partagées implique certaines attitudes nouvelles. On en soulignera deux.

La première est la transparence des indicateurs de performance ; en effet, si une logique budgétaire peut s'accommoder d'une certaine opacité des comptes détaillés des responsables dès lors que les résultats globaux sont atteints, il n'en va pas de même lorsque l'on accepte l'idée que les choses sont plus complexes et les responsabilités partagées. Il est alors nécessaire, pour la hiérarchie et le contrôle de gestion, d'affiner leur perception de la réalité.

La seconde consiste à mettre en place certains mécanismes de fonctionnement horizontal pour faire jouer cette solidarité, par exemple des plans d'action de progrès et des groupes de travail multidirections, voire des responsables par lignes de produits, etc.

Au-delà de cette vision réunifiée de l'entreprise, nous suggérons également :

- De cantonner le modèle économique dans un rôle de synthèse dans lequel il fonctionne correctement, ce qui permet de la simplifier largement tout en le complétant, si nécessaire, des aspects bilan et financement, souvent insuffisamment pris en compte en contrôle de gestion ;
- De lui substituer largement, pour guider les prises de décision élémentaires quotidiennes par les opérationnels, des "règles de comportement". Ainsi, en production, les "règles de comportement" élaborées par Toyota -entreprise qui figure parmi les principaux artisans du modèle industriel japonais en "flux tendus"- s'énoncent ainsi : changement d'outil en moins de dix minutes, lot de fabrication = un conteneur, qualité à 100 % à chaque poste de travail, etc.

Il reste à définir ces règles pour les différentes fonctions de l'entreprise (marketing, études, méthodes, etc.) en les adaptant aux différents métiers.

Le modèle économique étant alors réservé aux synthèses périodiques et à la préparation des décisions majeures, on aura tout loisir de l'affiner (études de sensibilité, simulations, etc.). Mais aussi :

- De prendre en compte, en particulier lors de l'élaboration des "règles de comportement", l'effet cumulatif en complexité de "bonnes" décisions élémentaires (voir l'exemple précédent sur le surcoût élémentaire d'une décision de standardisation) ;
- De diversifier les indicateurs de pilotage figurant dans les tableaux de bord, en faisant une large part aux paramètres physiques devant traduire les "règles de comportement" précédemment définies ; il est sûrement tout aussi important de fixer des objectifs et de mesurer les progrès de la standardisation que de contrôler l'évolution du coût des loyers ou de l'énergie ; diminuer les délais de fabrication ou de conception des nouveaux produits a, à terme, tout autant d'importance que diminuer les coûts de main-d'oeuvre directe.

Anticiper plutôt qu'analyser le passé

A cette vision réunifiée et diversifiée de l'entreprise, nous pensons également qu'il convient d'ajouter une vision plus prospective qui privilégie l'anticipation et la mise en place de plans d'action par rapport à l'analyse du passé.

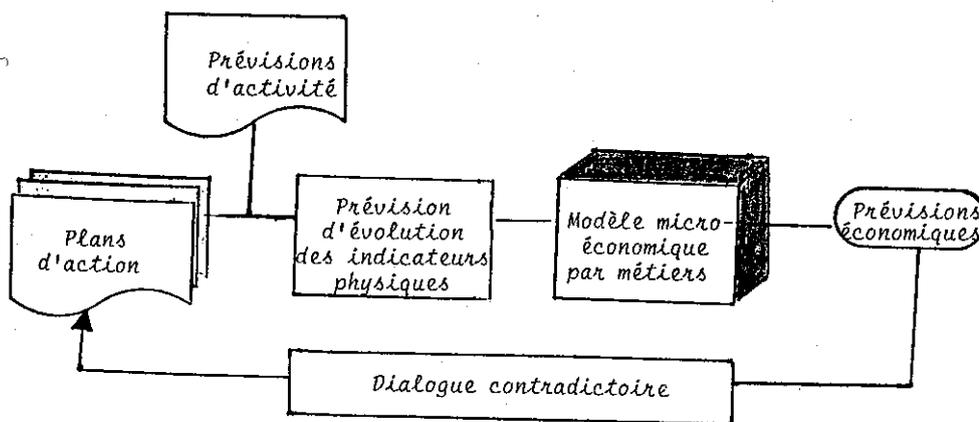


Figure 2

Cela conduit à faire de la prévision périodique, mensuelle ou trimestrielle, à court terme et à fin d'année, le temps fort de la gestion, tel que le montre le schéma de la page précédente (figure 2).

Le responsable sur le terrain mène un certain nombre d'actions concrètes (travaux d'entretien, d'économie d'énergie, d'amélioration de la qualité, etc.), auxquelles il associe une prévision d'évolution de grandeurs physiques (consommations, taux de rebut, etc.) qu'un modèle économique transforme en prévisions en francs. Au vu des résultats, le responsable peut être amené à modifier ou à compléter les actions en cours. Ce micro-modèle économique adapté à chaque métier de l'entreprise peut être développé simplement sur micro-ordinateur ; il doit être considéré comme jetable, car devant évoluer au même rythme que les méthodes de travail sur le terrain.

Enfin, pour que ce contrôle de gestion nouvelle manière soit efficace, il est souhaitable que les contrôleurs, mais aussi les dirigeants, aient une claire conscience que :

- Une part très importante des progrès résulte des décisions élémentaires de chacun (guidé, à l'avenir, par des "règles de comportement") et non pas, pour l'essentiel, d'un mécanisme général de fixation d'objectifs et de contrôle des résultats ;
- Seule la connaissance des faits majeurs, identifiés selon une approche ABC, et non une analyse par nature des causes de non-performance, permet la prise de décision et l'action.

Les outils de gestion trop précis peuvent étouffer l'esprit d'initiative

Avant de conclure, nous sommes toutefois pris d'une inquiétude. En effet, les outils actuels, que nous avons critiqués, ont toutefois un avantage certain : en raison de leur caractère rudimentaire, ils laissent, de fait, une large marge de manoeuvre aux acteurs dans leurs décisions.

A l'inverse, la démarche que nous proposons peut devenir redoutable dans la mesure où elle peut permettre aux dirigeants et aux contrôleurs, pour peu qu'ils en aient la capacité, d'acquérir une compréhension plus subtile et plus détaillée des opérations ; il ne faudrait pas que cela conduise à une centralisation excessive du pouvoir de décision et se fit au détriment de la mobilisation de l'intelligence de tous.

La meilleure manière pour se prémunir contre ce risque consiste à réintroduire, en en étant conscient, une part de flou dans les tableaux de bord qui remontent à la hiérarchie, par exemple en privilégiant les indicateurs traduisant les objectifs à atteindre et en excluant ceux relatifs aux méthodes pour y parvenir.

Les voies que nous avons proposées au contrôle de gestion ne sont pas celles de la facilité, ni pour les hommes de la fonction ni, d'ailleurs, pour les dirigeants. En effet, à l'illusion, mais aussi au confort de la modélisation économique, elles proposent de substituer une vision à la fois plus concrète et plus subtile de l'entreprise considérée dans sa complexité.

Le contrôleur de gestion a un rôle pédagogique.

Aussi ne suffira-t-il plus demain, pour le contrôleur, de maîtriser l'évolution de quelques indicateurs comptables et financiers ; il lui faudra enrichir le contenu de son tableau de bord des indicateurs traduisant le mieux les "règles de comportement" choisies par l'entreprise et le modifier en permanence au rythme de l'évolution des priorités et méthodes de travail des responsables sur le terrain. Pour y parvenir, il devra comprendre les problèmes opérationnels du bureau d'études, discerner les moyens d'accroître la standardisation ou d'accélérer l'industrialisation des produits, connaître les différentes manières pour gérer au mieux la production etc.

Le contrôleur de gestion devra être capable de maîtriser la complexité de l'entreprise en acquérant une pluridisciplinarité suffisante ; il deviendra alors vraiment le généraliste de l'entreprise.

Après avoir été l'homme du contrôle budgétaire et de la comptabilité analytique, il lui reviendra de faire comprendre aux opérationnels les limites des outils actuels. Il aura alors pour tâche de faire progresser dans l'entreprise la solidarité entre fonctions et de créer des comportements axés sur l'amélioration permanente des flux de produits et d'informations.

Guy CHASSANG

Guy Chassang, 42 ans, ingénieur de l'Ecole centrale, est associé au cabinet Arthur Andersen et Cie. Chargé d'enseignement à l'Ecole centrale, il est également secrétaire général de l'Association française de gestion industrielle.

