

**Indicateurs de gestion et autonomie:
vers une coordination par les résultats**

Christophe Evraere
Docteur Ingénieur - IFRESI

Résumé

Si l'autonomie est un principe largement reconnu comme un facteur nécessaire à la gestion des systèmes complexes, son application concrète dans les systèmes de production, en particulier au niveau du choix des indicateurs de gestion requis et du type de coordination à mettre en oeuvre, n'en pose pas moins de redoutables problèmes. S'inspirant d'une démarche empirique menée dans une PMI, du séminaire Ecosip et de certains traits du contrôle de gestion japonais, ce texte tente de mettre en avant des indicateurs de gestion portant sur des processus physiques, ainsi que le mode de coordination par les résultats, comme axe de redéploiement d'un contrôle de gestion destiné à impulser des comportements en préservant à la fois l'autonomie interne des unités et la cohérence globale du système de production.

Introduction

On ne peut manquer de constater l'unanimité sur l'importance reconnue de la marge de manoeuvre ou de l'autonomie laissée aux individus et aux collectifs pour gérer des situations de travail dans le contexte dit de "réactivité", caractérisé par une double contrainte d'incertitude et d'urgence (Cohendet et Llerena, 1990; Véran, 1991)

Les raisons en sont certes la recherche d'une plus grande motivation au travail, mais aussi la nécessité d'une adaptation plus forte à des réalités locales spécifiques (Mintzberg, 1982). Un autre argument, souvent avancé, souligne la diminution globale de la possibilité de prescrire le travail et la nécessité corrélative dans un contexte d'incertitude (donc des règles et une connaissance incomplètes des situations à gérer, dépourvues d'un caractère répétitif) d'inciter à des processus locaux d'apprentissage (Susman, 1979; Aoki, 1986; Charbit, 1991; de Terssac, 1992), d'inciter également à des échanges décentralisés ou répartis d'informations (Voge, 1987), ainsi qu'à des formes de coordination horizontale (Aoki, 1986).

Si ce principe d'autonomie est clair dans son énoncé, il n'en pose pas moins de redoutables problèmes, en particulier, celui de menacer la

cohérence du système global à l'intérieur duquel cette autonomie s'exerce : si chacun est autonome localement, comment maintenir la cohérence du tout et faire converger les efforts de chacun dans une direction satisfaisante pour l'ensemble ?

A partir d'une réflexion sur les indicateurs de gestion, nous discutons de différents modes de coordination pour mettre en avant celui de la "coordination par les résultats" comme moyen d'orienter le comportement des acteurs en garantissant conjointement le principe d'autonomie interne et celui de la nécessité d'une cohérence globale pour l'ensemble du système de production. Nous verrons également qu'un tel mode de coordination admet l'existence de processus d'apprentissage et de formes d'auto-organisation pour réguler des situations non totalement prescriptibles, sujettes à évolution et faisant appel à l'intelligence des acteurs pour trouver, mettre en oeuvre et éventuellement améliorer les moyens d'arriver aux *résultats* escomptés.

La réflexion s'inspire pour partie des conclusions du séminaire au cours duquel des représentants d'entreprises et des chercheurs ont choisi de traiter conjointement les deux aspects du contrôle de gestion, à savoir définir ce qui permet d'identifier, voire de quantifier une valeur; et de songer également à l'impact de ces instruments sur le comportement des acteurs et sur la façon dont ceux-ci s'approprient les indicateurs pour en tenir compte dans leurs actes de production au niveau le plus décentralisé. Il sera aussi question du Japon, sous l'angle "contrôle de gestion" tel qu'il semble pratiqué et mis en avant, au travers de la notion de Kaizen. Nous alimenterons également la réflexion par une démarche empirique menée dans une PMI travaillant dans le domaine de la production à la commande de machines robotisées et semi-robotisées de manipulation et de convoyage de bouteilles.

Peu avant notre séjour dans l'entreprise (Colin et al., 1991), celle-ci venait de mettre en place une procédure d'établissement d'un "*tableau des coûts-qualité*" qui se révèle tout à fait intéressante dans la mesure où elle permet de fédérer tout un ensemble de considérations apparaissant de façon convergente dans les séminaire Ecosip et dans la démarche *Kaizen*, comme des lignes d'action nécessaires à un redéploiement du contrôle de gestion constitutif du mouvement de "modernisation" industrielle.

Ce tableau des "coûts-qualité", dont nous allons définir et examiner le contenu et la portée, nous fournit en effet des éléments tout à fait précieux pour proposer un contrôle de gestion *-des coûts et des comportements* - dynamique conforme aux exigences économiques de réactivité.

Détaillons tout d'abord la démarche empirique du tableau des "coûts-qualité" pour voir ensuite comment elle illustre l'application d'un contrôle de gestion dynamique intéressé à la qualité des processus physiques et qui en fait un véritable outil de coordination des actions décentralisées de gestion.

1 . Définition du "coût-qualité"

Confrontée à l'importance des défaillances au niveau de la qualité finale des produits et surtout à l'opacité dans la localisation de l'origine des défaillances, l'entreprise a attribué en 1990 à un individu précis la responsabilité de diagnostiquer l'origine des "ratés" sur les produits, c'est à dire ce qui engendre un rebut ou une réparation. La plupart des problèmes émerge au stade du montage de l'installation (robot ou système de convoyage) chez le client. Le travail de diagnostic consiste à remonter le processus pour tenter de localiser l'origine de la défaillance, y remédier dans le très court terme, c'est -à -dire refaire ce qui a été mal fait, et ensuite éviter que cela se reproduise.

L'entreprise a choisi comme **dénominateur commun** à toutes les défaillances le fait qu'elles génèrent des "ratés", mesurés en nombre d'heures de travail pour refaire ce qui a été mal fait. Le secteur ou le service à l'origine de la défaillance se voit attribué un nombre de coûts-qualité (C.Q.) correspondant au nombre d'heures de travail passées pour réaliser les retouches nécessaires afin de corriger les défauts.

L'expression "coût-qualité" désigne en fait ici l'absence de qualité (le défaut, le rebut, la réparation...) et ses conséquences en termes d'heures de travail pour refaire ce qui a été mal fait. En 1989, l'entreprise avait supporté 10.000 heures de C.Q.. C'est-à-dire que pour l'ensemble de l'entreprise, en 1989, 10.000 heures de travail ont été consacrées à refaire, à corriger les défauts. Le principe simple dans son énoncé : **"faire bien du premier coup"** prend une

signification toute particulière². Les conséquences de cette non-qualité ne se limitent pas au coût de production (heures de travail consommées, gâchis de ressources). Les délais en sont également affectés, de même que les opportunités immédiates que l'entreprise est contrainte de laisser échapper par saturation "sans valeur ajoutée" des capacités. Ce sont également les opportunités à venir qui sont en jeu du fait de l'insatisfaction possible du client témoin de la défaillance de l'installation qu'il a achetée et des retards que cela occasionne dans sa propre unité. L'objectif pour 1990 était de réduire les C.Q. à 6500 heures.

Le résultat de ce travail de diagnostic se présente sous une forme classique mais très didactique. Il s'agit de tableaux en histogrammes cumulant mois par mois les C.Q..

Chacun des trois tableaux (ci-après) a une signification précise, mais concerne toujours la défaillance ou la non-qualité. Ils donnent des indications sur sa nature, sa cause et son auteur :

- sur quelle partie de l'installation la défaillance s'est-elle manifestée ? : structure, guidage, chaîne, etc., pour les convoyeurs; structure, guidage, préhension, électricité, mécanique, programmation, etc..., pour les robots de manutention.
- quel est le type de défaut ? : plan non conforme, erreur de nomenclature, oubli de nomenclature, cahier des charges imprécis, défaut de fabrication, matières premières non conformes, défaut de conception, étude incomplète, etc...
- quel en est l'auteur ? : usinage, tour, tôlerie, service installation (S.A.V.), Bureau d'Etudes "automatismes" (auto-étude), Bureau d'Etudes "robots" (études machines), Bureau d'Etudes "convoyeurs" (étude E.C.), service des achats, service commercial, R&D, sous-traitants, etc...

2. Comme le dit J.C. Tarondeau "obtenir le bon niveau de qualité du premier coup économise une multitude de coûts cachés liés aux perturbations du système de production engendrées par la non-qualité" (Tarondeau, 1985, p.149)

Tableau des coûts-qualité

Localisation du défaut

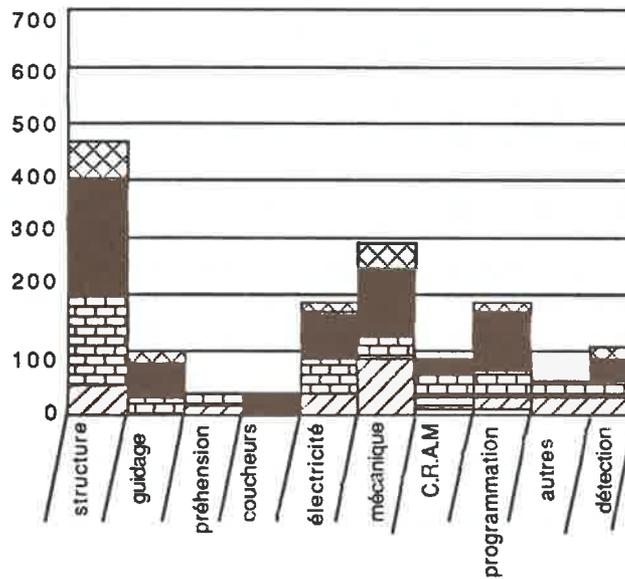
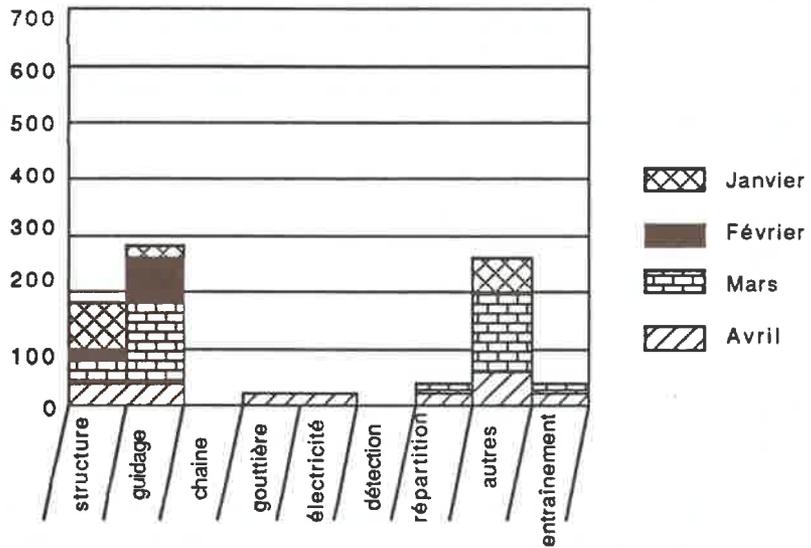


Tableau des coûts-qualité

Cause du défaut

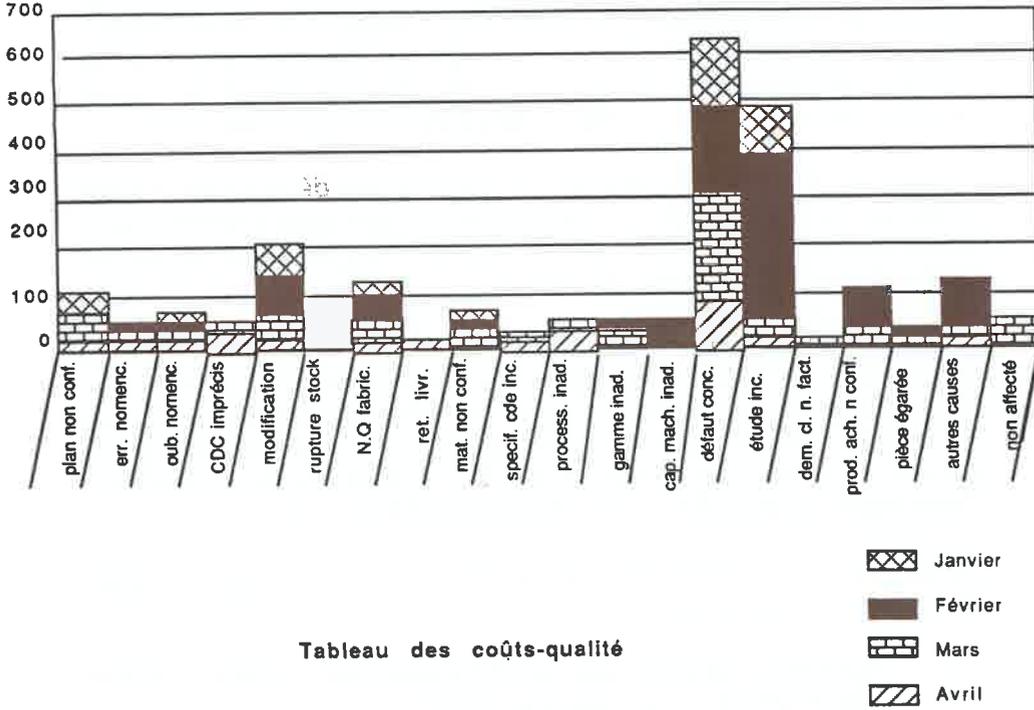
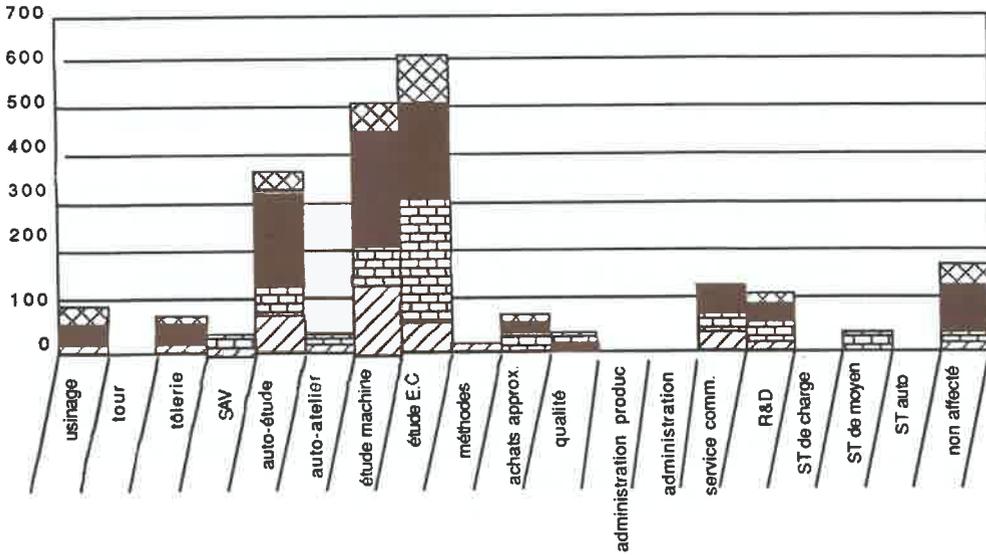


Tableau des coûts-qualité

Auteur du défaut



Ce repérage précis, minutieux et surtout objectif des problèmes par un individu spécifiquement chargé de ce travail est tout à fait essentiel car tant qu'il n'y a pas de certitude sur l'origine des défauts, chacun des services se rejette la responsabilité du problème, et ils ne sont jamais résolus. A titre d'exemple, les commerciaux étaient dans le collimateur de toute l'entreprise, autour d'une "impression" suivant laquelle ils ne remplissaient pas correctement les cahiers des charges qui définissent le détail des spécificités techniques des installations avec les clients.

A l'issue de ce travail de repérage de l'origine des défaillances, il s'est avéré que le remplissage des cahiers des charges par les commerciaux n'était pas en cause, mais que c'étaient les Bureaux d'Etudes qui ne faisaient pas correctement leur travail.

Ce travail de diagnostic a donc permis, d'une part d'évacuer les fausses impressions, et d'autre part de mettre sous éclairage le lieu effectif d'où partent les problèmes, et d'y trouver des réponses adaptées. A partir d'un repérage plus pertinent de l'origine des défaillances, il devient alors possible de s'interroger sur le pourquoi des "ratés", en l'occurrence, les Etudes et sur les moyens de les résorber.

Le Directeur de la Production de la PMI justifie de la façon suivante l'intérêt d'une telle procédure :

- *Quelques informations synthétiques valent mieux que des informations surabondantes;*
- *Il faut comparer ce qui est comparable et fournir un indicateur homogène et commun pour tous;*
- *L'analyse des coûts-qualité doit être objective et impartiale;*
- *L'évolution dans le niveau des C.Q. doit apparaître nettement, c'est-à-dire qu'il faut voir si les C.Q. progressent ou diminuent. Les histogrammes cumulatifs mois par mois permettent de repérer l'évolution ou les dérives possibles;*
- *Ces tableaux doivent être visibles et compréhensibles.*

L'idée est que ces tableaux doivent permettre de cerner les axes d'amélioration des processus par une identification divulguée et pertinente de l'origine des problèmes.

2. Un intérêt porté aux processus physiques

L'une des particularités essentielle de cette démarche est qu'elle ne cherche pas à quantifier le coût monétaire des défaillances, mais à repérer l'origine de la non-qualité dans sa consistance la plus physique possible.

P. Besson définit les indicateurs physiques par opposition aux indicateurs monétaires : "il s'agit des indicateurs de performance techno-économique non-monnaire, communément appelés indicateurs de performance physique : parts de marché, taux de pénétration, pannes, incidents techniques, défauts de fabrication, etc. (Besson, 1990, P.208; Burlaud, 1990,p.176)

Le postulat est le suivant : un défaut est non seulement un coût sans valeur ajoutée, mais un générateur de coût. Tout ce qui concourt à le réduire est profitable. Il est inutile de chercher à quantifier sa valeur monétaire. Donc le principe de base est d'aller résolument vers le non-défaul physique.

Le coût dans cette démarche passe d'une construction sociale ouverte à la subjectivité et aux conventions³, vers une construction économique porteuse de significations beaucoup plus concrètes : le nombre d'heures de travail nécessaires pour refaire ce qui a été mal fait, imputable à son auteur, indicateur dont chacun peut apprécier la portée. Cette fois, le coût est un élément tangible, moins sujet à convention. De plus, le choix du temps de travail comme mesure de la défaillance permet d'incorporer dans l'appréciation de la qualité des processus, des activités qui ne se prêtent pas facilement à une mesure de la qualité. Il est en effet plus facile de repérer des pièces jetées aux rebuts que des plans défectueux ou des cahiers des charges imprécis. L'ensemble de la production est donc concernée par la démarche et non plus seulement l'atelier.

3. A. Burlaud, en particulier (1990, P.25), argumente l'idée selon laquelle les coûts (monétaires) ne sont pas très significatifs : les chiffres obtenus sont conventionnels et par conséquent discutables, un coût n'est qu'une opinion parmi d'autres. Voir également Riveline (1990)

La priorité n'est pas d'évaluer directement la performance, mais d'y parvenir indirectement en jugulant son contraire : les défaillances, quelles que soient leurs origines (ateliers, bureaux d'études, achats, commerciaux, sous-traitants) qui génèrent des retards, des délais, des retouches, des rebuts, et en final des heures de travail "stériles".

En fait de "coût-qualité", la notion de coût en l'occurrence s'apparenterait davantage au prix : **le prix à payer par l'absence de qualité.**

Le prix a ceci de supérieur du point de vue de la valeur indicative sur le coût en ce qu'il intègre le passé, le présent, et le futur. Le "coût-qualité" s'intègre tout à fait dans cette perspective dans la mesure où cette notion, en désignant les défaillances, ne se limite pas, loin s'en faut, aux seuls paramètres du présent. La défaillance peut trouver ses racines largement dans le passé et même dans l'avenir (conditions d'utilisation, principes d'intervention, "héritage" de modes de fonctionnement antérieurs, cadences de fonctionnement passées, anticipation des charges à venir ...)

Il est frappant de constater l'analogie entre les principes issus des travaux d'Ecosip, la démarche empirique de la PMI, et la notion de Kaizen mise en avant au Japon. Quelques extraits de l'ouvrage qui présente le Kaizen (Imai, 1990) le prouvent : "Kaizen génère un mode de pensée tourné vers les processus, car **l'amélioration des processus doit précéder celle des résultats** (p.16). L'un des moyens d'améliorer la qualité, c'est d'améliorer le processus de production. Ce n'est pas en modifiant l'échelle du thermomètre que l'on résout le problème de la température insuffisante d'une pièce. Ce qui compte, c'est **l'effort que l'on déploie pour améliorer la situation** (p.37). L'amélioration des résultats est lente et progresse à petits pas (p. 38, 47)".

Les dirigeants japonais ont découvert que la recherche de l'amélioration était le moyen le plus sûr pour renforcer la compétitivité de toute l'entreprise. **Si vous prenez soin de la qualité, les profits**

prendront soin d'eux-mêmes⁴".

On retrouve dans la démarche de la PMI une application concrète des principes défendus par M. Imaï : l'entreprise mise sur la qualité pour générer les profits puisqu'au travers des "coûts-qualité", elle ne cherche pas à affiner des dispositifs de calcul de sa performance, mais cherche au contraire à identifier, pour les résorber, les causes et les origines des défaillances et de non-qualité, avec l'espoir que l'amélioration de la qualité des processus se répercute sur ses profits.

Autre analogie : le recours à une entité dédiée à la recherche des causes du problème ou de la défaillance. M. Imaï parle d'un "*résolveur de problèmes*" (p.47) obnubilé par le "pourquoi", et chargé de remonter le processus pour identifier l'origine du problème. La personne chargée du contrôle qualité dans la PMI a exactement ce profil. Les tableaux qu'il confectionne procèdent d'une démarche progressive et déductive pour trouver le *pourquoi* de la défaillance après en avoir identifié la manifestation, la cause et l'origine.

4. Non sans provocation, l'auteur explique (p.27, 28) qu'"il fut une époque, pas si éloignée de nous, où les entreprises occidentales accordaient une grande priorité à un type d'amélioration consciente semblable au KAIZEN. Les cadres âgés se souviennent qu'avant la croissance économique phénoménale de la fin des années 50 et du début des années 60, les entreprises s'appliquaient à améliorer tous les aspects de leur gestion, spécialement à l'usine. En ce temps-là, toute petite amélioration comptait; elle était considérée comme un facteur d'efficacité et de réussite. Les gens qui travaillaient alors dans de petites entreprises privées se souviennent avec un rien de nostalgie qu'il y avait dans l'air un authentique souci d'amélioration avant que leur entreprise ne fût rachetée ou transformée en société par actions . A peine cela se fut-il produit, les chiffres de profits et pertes devinrent subitement le critère le plus important. Les Directions devinrent obsédées par le résultat, aux dépens de la pression qu'elles auraient dû continuer à exercer sur des améliorations peu spectaculaires mais continues".

Une telle vision des choses ne manque pas de surprendre compte tenu du mouvement de progrès et d'amélioration des techniques de gestion dans lequel nous prétendons nous situer. En fait d'amélioration, nous aurions régressé à cause d'un changement de logique lui-même impulsé par un changement d'indicateurs.

De même, M. Imaï insiste sur l'importance d'une quantification objective des processus. "Il importe de travailler sur des bases chiffrées et non sur celle d'impressions et d'intuitions. Cette façon de penser veut dire que l'on s'aide du résultat pour contrôler, et non que l'on contrôle le résultat" (p.43). Le tableau des "coûts-qualité" a fourni à l'entreprise cette base d'informations permettant de substituer aux impressions et aux intuitions un repère objectif sur l'origine et les causes des défaillances.

Ainsi, l'objectif au travers du tableau des "coûts-qualité" n'est pas de chercher à tout quantifier en francs. On cherche à comprendre l'origine réelle des défaillances au moyen d'un indicateur homogène et identique pour chacun, qui est celui de l'imputation des heures de travail consommées pour refaire ce qui a été mal fait.

De ce point de vue, la démarche de l'entreprise rejoint également l'ambition du CAM-I, le CAM-I (5) est un plaidoyer en faveur d'un retour aux processus réels, aux activités. "L'idée centrale de la gestion stratégique des coûts est que les gens ne peuvent pas gérer des coûts, ils peuvent seulement gérer **les activités qui induisent les coûts**".

3. Définir des indicateurs de gestion incitatifs et cohérents avec les options stratégiques.

Par l'intérêt porté aux processus et à l'analyse méthodique de l'origine et des causes des défaillances qui s'y produisent, le tableau des "coûts-qualité" s'apparente fortement à un tableau des "**cost-driver**" tel qu'il est conçu dans le CAM-I. Précisons-en le principe : "Chaque activité a un coût dont il faut **pister les causes**, parfois lointaines. Il

(5) Le CAM-I est un consortium d'organisations industrielles américaines et européennes qui vise à concevoir des systèmes de gestion adaptés aux nouvelles conditions industrielles. Au delà d'une réflexion sur la gestion des coûts, le CAM-I entend promouvoir une nouvelle représentation économique de l'entreprise en proposant un découpage de l'entreprise en activités. (Lorino, 1990).

faut remonter le fil de la pelote, pour retrouver les vrais générateurs de coûts (cost-driver), notion essentielle dans la gestion "portérienne", puisque identification et maîtrise des générateurs de coûts sont une des clés de l'avantage concurrentiel (...). La notion de générateur de coût est un "retour aux sources de l'inspiration comptable" en mettant l'accent sur la nécessité d'adopter une méthode de mesure logique, **explicatif du coût et reflet aussi fidèle que possible des comportements économiques réels.** (...) Cette recherche d'une unité d'œuvre logique est en fait une véritable recherche sur l'enchaînement économique "cause-effet" et permet de **localiser, parfois loin du service l'origine véritable des coûts** (par exemple les études à l'origine d'une part importante des coûts des achats). Il ne s'agit plus de trouver une méthode de mesure propre à allouer, mais propre à expliquer* (souligné par nous). (Lorino, 1990, p. 162).

Par cet outil d'analyse des modalités de valorisation économique dans l'organisation, une telle démarche consacre comme le dit P. Besson (1990, p. 201) la redécouverte de l'industriel. De même, par le titre "*Priorité à la production*", M. Imai (1990, p. 35) insiste sur la place donnée aux producteurs dans le processus de conception et d'organisation du travail au Japon. L'article de J.C. Tarondeau (1985), *Le come-back des producteurs*, va dans le même sens en montrant comment les exigences de flexibilité et de productivité ont redonné à la production sa place comme domaine de réflexion stratégique.

P. Besson (1990, p. 205) précise que la notion de cost-driver est porteuse d'une profonde révolution de l'organisation comptable et plus fondamentalement du mode de contrôlabilité, pour deux raisons :

- 1 - La première est que la notion de cost-driver dépasse les limites et les ambiguïtés du "coût sans valeur ajoutée". La catégorie du générateur de coût est plus fondamentale en ce qu'elle est le reflet de l'activité - la mise en œuvre des processus - du centre de responsabilité concerné. P. Besson oppose la notion d'*unité d'œuvre*, caractéristique de l'organisation comptable traditionnelle, propice à une logique d'imputation des coûts et de mesure de la consommation des facteurs (M.O.D., heures machines, matières premières...), mais qui a pour défaut d'être statique; la notion de *générateur de coût*, qui permet de traiter de façon dynamique le contrôle des activités en prenant en compte les événements

élémentaires significatifs de l'activité et la création d'effets utiles par cette même activité (effets de productivité, de qualité, de flexibilité).

Les deux logiques - contrôle statique a posteriori de la comptabilité de produit pour l'unité d'œuvre, et contrôle dynamique pour la comptabilité d'activité par les générateurs de coûts - ne s'opposent pas. Nous reviendrons ensuite (§ 7.) sur les principes de calculs des coûts et de consolidation des résultats. C'est la priorité dans l'une ou l'autre de ces logiques qui est en cause. La prolifération des tableaux de bord, dont le tableau des "coûts-qualité" mis en œuvre par la PMI constitue un exemple, et la multiplication des cahiers des charges spécifiant l'activité et son résultat à tous les niveaux de l'organisation, attestent de la recherche d'un contrôle de gestion *dynamique*.

- 2 - La seconde raison est que le contenu des générateurs de coûts est la traduction des options stratégiques de l'entreprise. A ce titre, ils délimitent des plans d'action à long, moyen et court terme destinés à **orienter le comportement des centres de responsabilité**. C'est-à-dire qu'au travers des générateurs de coûts, les règles de comportement des centres de responsabilité reflètent les objectifs stratégiques et **guident les actions quotidiennes des acteurs**. Les générateurs de coûts ne sont pas forcément rigides ou figés. Avant tout, ils doivent être cohérents avec les options stratégiques.

Face à une dépréciation de la fonction de prévision, c'est *l'articulation de la stratégie et des processus opératoires* courants qui est devenue pour P. Besson et H. Bouquin (1991) l'objet prioritaire du contrôle de gestion.

Un tel principe s'accommode de la diversité et de la spécificité des domaines de compétence des entreprises. En effet, ce qui est pertinent pour une entreprise, ce qui définit son métier en quelque sorte, son domaine stratégique ou sa priorité ne convient pas forcément à une autre. La définition du cost-driver doit suivre et hériter du contenu de l'étape préliminaire qui est celle de la définition du "domaine de compétence stratégique", comme dirait M. Porter, ou de "la vocation productive de l'entreprise", pour Tarondeau (p. 146).

La qualité et la fiabilité du produit sont pour la PMI son facteur stratégique. Ce qu'elle produit requiert de la rigueur, de la précision et de la fiabilité technique : l'entreprise ne fabrique pas des rondelles, ni du fer à béton. Ce sont des installations très sophistiquées : la qualité et la fiabilité des produits, leur conformité aux spécifications et aux contraintes de fonctionnement énumérées dans les cahiers des charges sont prioritaires par rapport au prix ou au délai.

Chaque entreprise a sa priorité. Telle entreprise dira pour définir simplement son domaine de compétence, sa priorité, ou son argument auprès du marché, qu'elle produit du délai, de la fiabilité, du pas cher, du robuste, de l'élégance, du rêve, de la sécurité... Dès lors, chaque entreprise doit concevoir des indicateurs physiques qui lui sont spécifiques et qui permettront d'orienter le comportement des acteurs au sein de celle-ci, pour qu'il aille dans le sens de ce qui est définie comme la priorité.

Le cost-driver est la traduction de cette priorité, de ce qui conditionne en fait la compétitivité de l'entreprise. Par exemple, une entreprise de livraison pourrait avoir comme cost-driver pour chacun des acteurs intervenant dans le processus, le délai. La question serait alors quelles sont les étapes du processus susceptibles d'entraîner des dérives par rapport au temps et qui ont occasionné des retards : transmission de la commission, transport lui-même, chargement de la commission... Une fois la dérive repérée, il devient alors possible d'envisager les origines et les raisons de la défaillance : moyens de communication ou de transport inadaptés, conditionnement du colis, connaissance insuffisante des circuits et des itinéraires par les livreurs, etc... L'important n'est pas tant de quantifier les conséquences des défauts, mais de repérer leur(s) origine(s) et d'y trouver une solution.

Cela n'empêche pas une entreprise de changer le contenu du cost-driver, si elle change de domaine stratégique, du fait d'un changement d'environnement, ou d'une évolution dans la maîtrise des procédés techniques. En supposant pour la PMI que la production de convoyeurs ou de robots de manutention devenait banal (ce qui est loin d'être le cas), le cost-driver qui porte actuellement sur la qualité, en désignant son contraire, pourrait changer de contenu et évoluer vers le prix ou vers les délais de production.

Le cost-driver échappe ainsi à la critique de la contingence. Pour

reprendre les termes employés par F. Héran (1990, p. 240), le cost-driver correspond à un principe : "Il est atemporel et intangible. Il ne dépend pas du contexte. Il indique le sens, la raison d'être de l'action. C'est en cela qu'il est structurant. Il oriente l'action sans la focaliser"; à la différence de l'objectif qui désigne le résultat à atteindre. L'objectif donne un contenu concret au principe.

Le contenu du cost-driver peut donc évoluer, conformément au principe mis en avant par M. Hollard (1990, p. 40) qui définit l'enjeu suivant aux outils de gestion : "ils devront nécessairement permettre aux entreprises de faire jouer ces différents critères en leur donnant des poids relatifs suivant la conjoncture économique et la stratégie de leurs concurrents". Le cost-driver ne préjuge pas de son contenu, il peut effectivement évoluer selon l'évolution des facteurs stratégiques de l'entreprise. A l'intérieur du principe (le cost-driver), les objectifs (la qualité, les délais, le prix) sont en quelque sorte **flexibles**.

4. Définir des indicateurs enrichis et élargis à l'ensemble de la production.

La constitution du tableau des "coûts-qualité" a montré dans la PMI que la défaillance peut avoir des causes très diverses, et trouver ses origines loin du lieu où elle se manifeste. L'étude méthodique de la chaîne des "pourquoi" menée par le responsable de l'analyse de la qualité peut l'amener à révéler des dysfonctionnements qui, a priori, ont peu à voir avec la façon dont le problème se manifeste. L'indicateur "coût-qualité" permet donc de prendre en compte l'ensemble du processus et ne préjuge pas de la cause de la défaillance.

Par exemple, si on repère que le tournage génère des défauts, c'est-à-dire qu'il faut s'y reprendre à plusieurs fois avant que les pièces ne soient usinées correctement, on peut alors se pencher sur la fonction tournage pour essayer de déterminer quelle est l'origine réelle du problème : on pourrait alors s'apercevoir que la matière première n'est pas de bonne qualité, que la machine en elle-même a un défaut, que l'opérateur qui la prend en charge n'est pas suffisamment qualifié, ou que la machine ayant été très sollicitée, la maintenance a été négligée, ce qui se répercute sur la fiabilité. Mais on pourrait aussi s'apercevoir que ce sont les cotes *communiquées par les Bureaux d'Etudes* qui ne sont pas *bonnes*, ce qui déplace complètement le problème, et nécessite un nouveau processus d'analyse.

Un tel cas s'est produit puisque le tableau des "coût-qualité" accablaient largement les Bureaux d'Etudes. Le problème est alors apparu comme étant celui d'un niveau de surcharge important qui posait en fait le problème de la charge de travail des Bureaux d'Etudes. Ceux-ci consacraient effectivement beaucoup de temps à préparer des avant-projets, c'est-à-dire à travailler sur des devis pour des affaires potentielles dont un très faible pourcentage (une sur dix) finit par une commande ferme. La question de fond qui s'est posée revenait alors à se demander s'il n'y avait pas trop d'avant-projets et s'il ne fallait pas être plus strict dans leur sélection.

Ainsi, une défaillance au niveau du tournage des pièces peut masquer un problème tout à fait différent, en l'occurrence, un problème au niveau du filtrage des avant-projets qui a pour effet s'accaparer les Bureaux d'Etudes sur la préparation de devis au détriment du travail d'étude sur les commandes fermes. C'est au responsable du contrôle-qualité de remonter *les fils de pelote* pour reprendre les termes de P. Lorino, afin de trouver l'origine du problème.

Si le "coût-qualité" ne préjuge pas de la cause de la défaillance, il permet également de ne pas limiter la source du problème à des phénomènes directement mesurables, liés au travail direct, par exemple. Ainsi, l'origine du problème peut se situer dans la part de plus en plus importante du temps dit "non productif". Le "coût-qualité" peut ainsi mettre en évidence une carence au niveau de la qualification, un manque de communication, une concertation insuffisante, une mauvaise répartition des rôles, des prérogatives mal définies, des objectifs mal cernés... Autant de facteurs-clés déterminants dans la qualité du processus, mais qui échappent à des indicateurs trop focalisés sur des résultats monétaires à court terme.

Un autre aspect fondamental d'une telle démarche est qu'en privilégiant des indicateurs liés à la qualité du processus physique, l'investissement dans des processus difficiles à justifier dans le cadre d'une recherche de résultats à court terme, trouvent maintenant une **légitimité économique**. Qu'il s'agisse de la maintenance préventive, du développement des compétences et de l'apprentissage, du temps passé à la concertation, à l'explication, etc..., ces démarches sont ainsi légitimées du moment qu'elle contribuent à tendre vers ce qui a été défini comme le principe à atteindre, à savoir la qualité du produit ou la recherche de la diminution des défauts.

Passer d'un modèle à l'autre *nécessite révolution culturelle et industrielle profonde*; c'est-à-dire de l'ancien modèle de la valorisation économique établi sur "la simple spécialisation manufacturière", à un modèle de valorisation économique qui procède de l'allongement du détour de production et qui reconnaît la valeur du développement d'activités de production indirectes.

Les indicateurs, tels que le "coût-qualité", englobent ce temps non directement productif, non totalement prédéterminable, mais qui prend un sens dans la recherche de la qualité des processus, de la fiabilité et du bon fonctionnement du système de production.

5. Des indicateurs homogènes, vecteurs d'une coordination par les résultats

Nous avons insisté précédemment sur la nécessité d'une cohérence entre l'articulation de la stratégie et des processus opératoires courants : un souci de cohérence verticale, en quelque sorte. Un autre niveau de cohérence à rechercher est celui, plus "horizontal" cette fois, de l'homogénéité des comportements de gestion compte tenu d'un appel de plus en plus massif à des modèles d'organisation décentralisée.

Si l'organisation fonctionnelle traditionnelle a institué un isolement des fonctions et un cloisonnement des performances locales, le contexte actuel de recherche de flexibilité et de décentralisation de la gestion industrielle, nécessite au contraire une vision décroisonnée et intégrée des performances locales répondant au souci de cohérence dans le comportement des acteurs. Le terme "intégré" renvoie à la définition physiologique du terme mettant en avant la coordination des activités de plusieurs organes nécessaires à un fonctionnement harmonieux (Everaere, 1993b)

Le Système d'Information de Gestion (SIG) vise à assurer une cohérence globale et élargie des comportements de gestion locaux. Deux impératifs guident la constitution d'un SIG :

- disposer d'un indicateur homogène pour l'ensemble des entités en charge des performances;
- l'ensemble des contributions au processus de production doit être concerné.

Les "coûts-qualité" dans la PMI témoignent de l'application des deux principes. Celui d'homogénéité tout d'abord car le coût-qualité, en désignant le nombre d'heures de travail nécessaires pour refaire ce qui a été mal fait, est un indicateur **commun à chacun**.

D'autre part, le tableau des "coûts-qualité" a sensiblement élargi la recherche des causes de non-qualité en cherchant à localiser les défaillances bien au delà de l'atelier. L'objectif est de disposer d'une **vue globale** des processus. En cela, il répond au second objectif du SIG.

P. Lorino (1990, p. 166) rappelle que 70 à 90 % des coûts de cycle du produit sont déterminés avant l'étape de la production. L'acharnement à réduire les coûts de production sans se préoccuper outre-mesure des phases d'étude qui les prédéterminent largement, apparaît donc comme une erreur d'appréciation liée aux modes d'évaluation traditionnels. Les résultats du tableau des "coûts-qualité" a permis effectivement de trouver, dans les étapes de production non directement physiques, des sources de défauts importantes, et donc des gisements d'amélioration de la qualité tout aussi importants.

P. Besson définit et détermine l'enjeu du SIG dans un sens tout-à-fait convergent avec la signification et l'usage qui est fait du tableau des "coûts-qualité" : "La nature du SIG procède d'une conception du contrôle, défini comme le processus par lequel est mis continûment en rapport au sein d'une organisation une **finalité** (ensemble des buts) et un système d'activités, en vue d'assurer la conformité modale de ce système d'activités à la finalité qui est a priori **extérieure à chacune de ces activités prises individuellement**. La nature du SIG traduit donc un besoin de **coordination** temporelle, spatiale et symbolique des **actions économiques décentralisées** dont l'organisation est le siège et le résultat." (1990, p. 210)

Cet extrait rappelle que si les finalités peuvent être inspirées par le potentiel des activités ou des capacités de transformation disponibles, ces finalités sont néanmoins définies extérieurement aux activités.

Un autre aspect tout à fait important contenu dans l'extrait ci-dessus est que le SIG consacre l'émergence d'un mode de coordination tout à fait précis : la **coordination par *standardisation des résultats***, pour reprendre la typologie des modes de coordination proposée par H. Mintzberg (1982, p. 21 et ss.). P. Besson et H. Bouquin (1991, p. 69)

vont même plus loin en proposant la coordination par *standardisation des comportements*. Les deux notions sont intimement mêlées dans la mesure où les *comportements* sont, par principe, induits par les *résultats* à atteindre (6).

Le "coût-qualité" est en effet censé induire pour l'ensemble des centres de responsabilité un comportement qui vise à se voir imputé le moins de C.Q. possible, donc à faire bien du premier coup. ***Charge à lui de savoir comment y parvenir.***

En cela, la *coordination par standardisation des résultats* se situe en rupture avec la *supervision directe* qui correspond au modèle hiérarchique. Ceci en raison de la diminution globale de la possibilité de prescrire le travail et des problèmes liés à une séparation entre la mise en œuvre du travail et sa responsabilité.

La coordination par les résultats rompt également avec la *standardisation du procédé de travail* dans laquelle c'est en fait le rythme de la ligne de fabrication qui conditionne l'exécution d'un travail dénué de contrôle et d'initiative.

Mais la coordination par les résultats se distingue également, mais sans l'empêcher, de l'*ajustement mutuel* par lequel les acteurs se concertent en permanence ou dans des phases critiques pour pouvoir organiser leurs propres actions. L'*ajustement mutuel* est un mode de coordination coûteux en temps et en nombre de communications, qui se justifie dans les organisations soit très simples, soit plus complexes dans des opérations particulièrement délicates à réguler.

En indiquant les résultats à atteindre, le SIG correspond donc à des organisations décentralisées en ce qu'il garantit la cohérence des prestations locales dans un projet global par la définition d'un certain résultat auquel doivent parvenir les différentes unités. Ce résultat traduisant les contraintes et les objectifs généraux de l'entreprise. Mais il n'y a pas interférence dans les micro-décisions prises localement au sein de ces unités pour parvenir à ces résultats.

(6) "Les agents économiques cherchent à optimiser les paramètres de contrôle selon lesquels ils se sentent jugés" (Engel, 1985, p. 38).

Ce mode de coordination est indissociable des principes exposés par ailleurs (Everaere, 1993a), relatifs à la qualité du système d'information, car un tel mode de coordination qui indique aux unités le résultat à atteindre repose fondamentalement sur la qualité du système d'information. Faute de pouvoir spécifier à l'avance le contenu du travail, comme c'est le cas pour la coordination par standardisation du travail, et faute également de pouvoir créer et négocier en permanence l'information au coup par coup dans le cadre de la coordination par ajustement mutuel, la qualité et la cohérence des processus locaux dans le cadre de la coordination par les résultats dépend en premier lieu de la cohérence et de la qualité du patrimoine informationnel. **Dans un tel système, on ne préjuge pas de l'usage de l'information, on ne préjuge que de son contenu, de sa forme et de son support afin qu'elle soit compréhensible, utilisable et disponible pour les consommateurs potentiels.**

Une telle perspective renverse les rapports de force profondément enracinés dans l'organisation : "l'expert en normes" se replie sur son rôle essentiel de garant de l'information, alors que l'utilisateur est établi dans le rôle créateur du producteur d'information."

Outre la qualité du patrimoine informationnel, la validité d'un système décentralisé est donc conditionnée par la constitution et l'appropriation par chacun des centres de responsabilité d'un indicateur de gestion portant sur les processus. Ce dernier doit être cohérent verticalement avec les objectifs stratégiques de l'entreprise, et horizontalement, entre les différents centres : ce qui doit être une priorité ou une règle de comportement pour l'un ne doit pas s'avérer une contrainte ou une source de problèmes pour un autre⁷. D'où l'intérêt d'un indicateur homogène pour l'ensemble des unités, principe auquel est parvenu la PMI au travers du "coût-qualité".

En plus de la fonction de coordination des actions économiques décentralisées, le SIG assure également des fonctions de représentation et de responsabilisation : "Le SIG assure deux fonctions primordiales par lesquelles s'opère la coordination économique des actions. En

7 Sur les ravages des indicateurs divergents, voir Berry (1983)

premier lieu, le SIG assure une fonction de représentation qui consiste à mettre devant les yeux ou devant l'esprit d'un individu un objet absent au moyen d'une image ou d'une règle de conduite. Cette fonction porte soit sur le produit, soit sur l'activité, et en règle générale sur les deux. En second lieu, le SIG assure une fonction de responsabilisation qui consiste, d'une part, à rendre légitimes, d'autre part, à rendre imputables les actions de gestion des individus qui composent l'organisation. Cette fonction porte sur le système des acteurs.

On retrouve une application concrète de ces deux principes dans le tableau des "coûts-qualité" de la PMI. Le Directeur de Production insistait sur la lisibilité des informations et sur leur interprétabilité.

Le lien établi entre la responsabilisation et l'imputation trouve également une application dans l'entreprise. Le travail de diagnostic des défaillances vise explicitement à imputer des "coûts-qualité" et à susciter chez les acteurs concernés, des comportements de gestion, qui se retrouvent légitimés, pour tenter de comprendre les défaillances, y trouver par soi-même des solutions ou provoquer des discussions pour éventuellement remettre en cause des procédures inadaptées.

L'exemple dont nous avons parlé relatif à une surcharge des Bureaux d'Etudes qui se manifestait par la communication de plans incorrects, montre la complexité des entrelacs en jeu à l'origine d'un dysfonctionnement.

L'objectif n'est pas systématiquement de gratifier ou de pénaliser l'auteur des défaillances, puisque les défaillances peuvent résulter de procédures ou de règles de fonctionnement qui ne sont imputables à personne en tant que tel, mais aux routines, aux usages hérités du passé ou à des conventions qui se retrouvent invalidées par un changement de contexte. L'objectif est d'expliquer et de comprendre, pour tenter de les améliorer, l'ensemble des processus qui concourent à la production au sens large du terme.

Fondamentalement, le SIG doit traduire, mettre en acte (enactement) un modèle de valorisation économique destiné à **orienter l'activité de production** (...). L'organisation industrielle ne s'adapte pas mécaniquement à l'environnement, elle s'auto-organise en traduisant les stimuli de l'environnement en une information de gestion qui intègre un projet de transformation de cet environnement et de ses propres activités. Dans cette opération de traduction et d'auto-organisation, le

SIG assure un rôle essentiel : il est le support à partir duquel se jouent et vers lequel **convergent les comportements de gestion des acteurs de l'organisation**, dont il constitue ainsi le centre de gravité. Pour saisir intuitivement le sens de notre propos, on peut considérer que le SIG est à l'organisation industrielle ce que le système de prix est à l'organisation du marché, une main invisible " opérant la **coordination dans l'espace et le temps d'un ensemble d'actions de valorisation économique décentralisées.**"

L'enjeu du SIG dans un contexte de fonctionnement fait de plus en plus appel à des capacités locales de résolution de problèmes, à des principes d'autonomie et d'auto-organisation. Ce qui est le cas d'un système décentralisé. En effet, les centres de responsabilité se caractérisent par une autonomie locale de fonctionnement du fait des limites d'un fonctionnement centralisé, pyramidal et hiérarchique. Dès lors, la constitution d'un SIG définissant les résultats à atteindre est tout à fait fondamentale pour garantir la cohésion de l'ensemble du système et orienter le comportement des acteurs dans un sens conforme aux intérêts globaux.

Le SIG offre un dispositif institutionnel assurant l'engagement positif des acteurs, tant au plan de la conception du SIG qu'à celui de son usage. Le SIG peut s'apparenter à "*un contrat social d'organisation et de responsabilisation*". La validation de cette capacité locale d'auto-organisation, conforme aux enjeux du SIG, est l'objet de la partie suivante.

6. Vers une appropriation et une légitimation des actions de pilotage autonome.

Le contrat social d'organisation et de responsabilisation permet d'envisager et de donner une légitimité aux capacités d'autonomie locale internes aux centres de responsabilité.

En effet, ayant comme repère d'action ou de guide de comportement un principe de qualité (un autre repère aurait pu être choisi : les délais, les coûts; le choix de l'indicateur pertinent étant du ressort de la stratégie), chacune des entités de la PMI dispose d'un référent qui doit guider sa démarche. Mais, à partir de là, on ne préjuge pas de la façon pour ces entités d'y parvenir et de l'ensemble des micro-décisions locales induites par la recherche du respect de ce principe.

Pour A. Burlaud (1990, p.177) le contrôle économique doit constituer **un modèle de régulation sociale dans l'organisation, il doit induire des comportements**. "Ce méta-contrôle cherche à rendre cohérents les comportements des acteurs sans intervention directe sur les milliers de décisions prises au niveaux les plus élémentaires et dont on ne pourrait contrôler la cohérence faute d'un instrument d'agrégation adéquat". Il s'agit d'une approche "*soft*" du contrôle économique qui prévaut à une approche "*hard*" focalisée sur la sophistication des instruments de mesure des coûts monétaires. Ainsi, en même temps qu'une telle approche offre un indicateur homogène que chacun peut reconnaître et prendre à son compte, elle laisse à chacun une marge d'autonomie pour déterminer et mettre en oeuvre localement les actions nécessaires pour respecter le principe directeur et fédérateur global.

C'est la contrôlabilité : un coût est dit contrôlable par un acteur de l'entreprise si **celui-ci a le pouvoir d'en modifier l'importance par les actions qu'il a autorité à prendre**". Cette notion de contrôlabilité est au coeur du processus d'ingénierie des comportements économiques car les acteurs doivent pouvoir entreprendre en interne les actions consécutives à l'usage de l'information (le coût-qualité" dans la PMI, par exemple) qui oriente leur comportement dans la gestion de la partie du processus qui leur incombe.

Autonomie dans les décisions locales et décloisonnement dans la compréhension des processus, sont les supports de l'approche "*soft*" (Burlaud 1990, p.176) du contrôle économique.

P. Zarifian (1990, p. 102) établit un lien tout à fait significatif entre *la mesure d'une productivité par symbolisation* telle que l'exprime un SIG par sa fonction de représentation, et la *qualité des individualités concernées* qu'il définit par les *facultés d'auto-appréhension et d'auto-contrôle de leur domaine d'action*. Appliqué à un système décentralisé, nous dirions que la validité d'un contrôle économique fonctionnant par représentation ou symbolisation, qui légitime des actions décentralisées, dépend des capacités d'autonomie octroyées aux individus pour gérer de façon autonome leur centre de responsabilité.

C'est le centre de responsabilité, producteur d'un certain type de résultat, donc à la source des performances ou des défaillances locales, qui est le mieux à même de comprendre et d'agir sur les processus mis

en oeuvre localement pour les comprendre, les identifier, voire les améliorer.

Dans une telle approche, le clivage entre coût direct et indirect, activité matérielle et immatérielle, perd de sa pertinence. Le recours aux équipements automatisés contribue déjà largement à réduire la part de travail direct pour l'homme, et oriente au contraire son intervention vers des tâches de régulation interne, de supervision, d'optimisation et de liaison avec les autres partenaires dans le processus de production.

D'où l'importance d'indicateurs qui rendent compte de ces processus de fond relatifs à la qualité de la prise en charge physique de la transformation, plutôt que des indicateurs focalisés sur des pseudo "profits" à court terme.

Un tel principe permet donc de faire valoir l'économie auprès des membres répartis de l'organisation, dans la double intention d'orienter leur action et de rendre compte de leur performance. Cette étape d'appropriation des indicateurs économiques est extrêmement importante : *les acteurs industriels sont livrés à un véritable processus d'apprentissage du modèle de valorisation économique. La rapidité de cet apprentissage est un avantage concurrentiel.*

7 L'évaluation des coûts : "ne pas jeter le bébé avec l'eau du bain"

Au cours des pages précédentes, une conception statique du contrôle de gestion intéressée à une mesure des résultats monétaires basées sur des coûts ouverts à la subjectivité et aux conventions, a cédé la place à une conception plus qualitative et dynamique du contrôle de gestion davantage intéressée à la qualité des processus physiques et à la qualité des comportements de gestion.

Une amélioration des processus prioritaire et fondatrice en fait de l'amélioration des résultats, est sans doute ce qui traduit le mieux la *révolution culturelle et institutionnelle*, nécessaire pour passer d'un modèle de valorisation économique taylorien à celui que nous pourrions appeler la "qualité intégrée".

Cela dit, *les chiffres produits par la comptabilité analytique n'en perdent pas pour autant tout intérêt. C'est la place qu'ils occupent dans l'appréciation de la réalité productive qui est en cause, ainsi que les*

modalités de leur usage.

Une fois encore, la PMI a fait preuve de beaucoup de pragmatisme et de bon sens dans la conception et l'usage de la base de données GPAO. Celle-ci permet en effet d'évaluer le prix de revient, de gérer les stocks, de suivre la production, de planifier les charges et les besoins. Par exemple, lorsqu'une commande se présente, il s'opère tout d'abord un calcul de la charge moyenne en temps de travail que la commande nécessiterait : un certain nombre d'heures d'études, de tôlerie, de fraisage, de tournage, de perçage, de montage, d'installation... Il devient alors possible d'en déterminer un prix de revient moyen en multipliant le nombre d'heures cumulées par un coût moyen de l'heure de travail pour les différentes sections. Connaissant par ailleurs le degré d'engagement de chacune des sections, il devient également possible de donner un délai moyen pour réaliser la commande.

La validité d'un tel dispositif repose essentiellement sur la rigueur des informations recueillies. Un énorme travail de collecte a été nécessaire pour rassembler toutes les données. Au service des achats, par exemple, le fait de communiquer le prix des différents composants ne s'est pas fait sans mal.

Maintenant, tous les budgets sont faits par rapport à la base de données GPAO. L'effort consiste dorénavant à actualiser et à digérer toutes les modifications possibles. Le changement du prix d'un article, ou l'incorporation des coordonnées (fournisseur, conditionnement, prix) d'un nouveau composant sont les cas les plus courants susceptibles de mettre en défaut la base de données. Mais la mise à jour est constante et les imperfections sont très rares.

Si l'appréciation du prix d'un composant acheté chez un fournisseur ne pose pas de problèmes particuliers dans le calcul des coûts de revient, puisqu'il y a un décaissement objectif d'argent. En revanche, l'estimation du coût des prestations internes est plus délicate du fait des règles arbitraires d'imputation des charges indirectes et du fait que les temps nécessaires pour réaliser une opération ne sont pas forcément homogènes.

Une série de temps record peut masquer une usure excessive de l'outillage ou une négligence de l'entretien préventif. Par conséquent, il se pose le problème de la validité du temps moyen pour réaliser une opération standard, temps qui sera enregistré dans la base de données,

et qui servira d'étalonnage pour évaluer ultérieurement le temps et le coût de revient d'une commande.

De façon pragmatique, l'entreprise procède en estimant un temps moyen qui figure sur le bon d'opération de chaque section (centre d'usinage, centre de fraisage, montage, etc...) Chacun des bons d'opération décrit, pour toutes les sections, le type d'opérations à réaliser et donne une indication sur le temps d'exécution prévu. Mais une rubrique est prévue sur le bon qui permet à l'opérateur d'indiquer le temps réellement passé. Une fois l'opération réalisée, le bon retourne à la GPAO qui prend en compte les temps réels. Il est alors possible de relever les éventuelles dérives. Mais, le plus important est que l'historique des temps réellement passés grâce au lissage des variations finit par donner une image conforme au temps passé en moyenne.

C'est ce temps, moyenne des temps requis sur une période assez longue, qui est pris en compte dans la base de données GPAO. Il n'en acquiert que plus de pertinence puisqu'il reflète la **réalité des processus**. Le temps d'exécution prévu colle donc au plus près des temps réels.

Peuvent ainsi être pris en compte dans ce temps moyen dit d'*exécution*, des activités de travail indirectes, la maintenance préventive par exemple, ou des baisses temporaires de rendement du fait d'une mise en situation d'apprentissage, qui peuvent produire des dérives sporadiques dans le temps d'exécution, mais qui ne sont pas en elle-mêmes révélatrices d'un dysfonctionnement.

Il est important de ne pas s'en tenir à des indicateurs de résultats à très court terme⁸ car des activités "chronophages" dans l'instantané se verraient alors invalidées, alors qu'elles peuvent correspondre en fait à des moments de régulation, d'apprentissage, d'entretien, ... qui sont essentielles à la qualité des processus, car productrices d'effets utiles pour réduire, par exemple, les défauts sur les produits ou améliorer la fiabilité des machines.

8. De nombreuses *critiques* convergent pour reprocher au contrôle de gestion traditionnel la priorité donnée à l'évaluation à court terme au détriment d'une vision à plus long terme.

Ce qui explique qu'en opposition aux effets pervers d'un contrôle de gestion focalisé sur le court terme, A. Burlaud prône un principe d'évaluation sur longue période dans le calcul du coût complet des produits : "La Direction Générale, les chefs de produits, les responsables de lignes de production ont besoin de connaître le coût complet de chaque produit, c'est-à-dire un coût incluant l'ensemble des charges indirectes y compris les frais de commercialisation. Utile pour déterminer par exemple une politique de prix, **un tel calcul peut n'être réalisé qu'une fois par an**, voire sur une base pluri-annuelle si le cycle de vie du produit constitue un cadre temporel plus adéquat" (Burlaud, 1990, p.180)

Une appréciation du coût complet peut donc convenir, mais à condition d'avoir une vue globale dans le temps pour ne pas privilégier des considérations monétaires de court terme au détriment d'une amélioration des processus, certes plus longue à mettre en oeuvre, mais garante de profits par la qualité des produits et des processus.

La batterie des ratios existants tels que l'excédant brut d'exploitation (E.B.E) qui permet, comme son nom l'indique, de connaître le bénéfice généré par l'exploitation indépendamment de la politique de financement qui affecte les charges financières, du calcul de l'impôt, et des dotations (arbitraires) diverses, demeure un indicateur tout à fait essentiel.

Sa valeur provient de son rattachement à des processus réels et au fait que cet indicateur s'inscrit dans des processus relativement longs (un exercice comptable) qui "absorbent" la complexité des situations.

Bien des décisions qu'elles soient relatives au lancement d'un nouveau produit, à la fixation de son prix de vente, au choix d'un investissement, sont prises à tort ou à raison selon des considérations qui échappent à une rationalité purement financière. Cette dernière ne constitue une condition ni suffisante ni nécessaire à la réussite du projet. Est-ce à dire que le décideur est totalement dépourvu pour anticiper et évaluer la qualité de ses décisions ? Non, car il dispose d'un référent utile pour le comportement de l'entreprise.

Il s'agit du marché. Celui-ci peut à la fois permettre d'orienter la fixation du prix des produits et coordonner les prestations "internes" à l'entreprise. Internes entre guillemets, car la réflexion porte sur les

systèmes de production quelle que soit la localisation des prestataires et la durabilité de leurs transactions. Les sous-traitants, en tant que prestataires actifs dans le processus de production, s'intègrent dans cette réflexion sur le contrôle dynamique d'un système de production.

La question qui se pose est de savoir dans quelle mesure l'image économique de la prestation des différents centres de responsabilité est un facteur discriminant dans le fait d'y requérir ou non. Une telle question qui consiste à se demander si l'on peut mettre les prestataires en concurrence les uns avec les autres, qu'ils soient "internes" ou "externes", revient à faire entrer le *marché* au sein de l'*organisation*.

Notons qu'un tel principe trouve déjà des applications notamment dans la filiale américaine d'une grosse société japonaise d'électronique citée par T. Hiromoto (1989, p. 108) : "Ses services de production agissent comme des centres de profit distincts. Ils travaillent de concert pour élaborer des prix de transfert internes pour les produits. Le prix de transfert est un pourcentage négocié par rapport au **prix du marché**. Grâce à cette méthode, les **prix du marché** ont de grosses répercussions sur les résultats d'un service puisqu'ils **servent de base pour déterminer les prix de transfert**". Ainsi le *marché* sert d'aiguillon pour ajuster les niveaux de performance dans les échanges de prestations internes.

Un contrôle de gestion beaucoup plus "intégré" aux réalités du marché est probablement ce qui caractérise la démarche japonaise puisque le marché intervient à nouveau comme référence prioritaire dans la fixation du prix des produits.

En effet, pour un autre producteur japonais, l'établissement du prix de vente du produit final n'est pas fixé comme une somme de coûts, mais au contraire à partir de la perception du prix que le marché (les consommateurs) serait disposé à payer pour acquérir le produit ⁹.

9 "Pour l'estimation des coûts, la direction ne se contente pas de demander aux contrôleurs de gestion ce que coûterait la fabrication de la voiture avec les standards de production existants. Daihatsu préfère établir un objectif de prix de vente dont la base repose sur ce que, selon elle, le marché sera prêt à payer, et préciser un objectif de marge bénéficiaire qui est le reflet des plans stratégiques de la firme et de ses projections financières. L'écart entre ces deux objectifs représente "le coût de revient légitime" de chaque voiture". (Hiromoto, p.107).

Ce qui explique qu'en opposition aux effets pervers d'un contrôle de gestion focalisé sur le court terme, A. Burlaud prône un principe d'évaluation sur longue période dans le calcul du coût complet des produits : "La Direction Générale, les chefs de produits, les responsables de lignes de production ont besoin de connaître le coût complet de chaque produit, c'est-à-dire un coût incluant l'ensemble des charges indirectes y compris les frais de commercialisation. Utile pour déterminer par exemple une politique de prix, **un tel calcul peut n'être réalisé qu'une fois par an**, voire sur une base pluri-annuelle si le cycle de vie du produit constitue un cadre temporel plus adéquat" (Burlaud, 1990, p.180)

Une appréciation du coût complet peut donc convenir, mais à condition d'avoir une vue globale dans le temps pour ne pas privilégier des considérations monétaires de court terme au détriment d'une amélioration des processus, certes plus longue à mettre en oeuvre, mais garante de profits par la qualité des produits et des processus.

La batterie des ratios existants tels que l'excédant brut d'exploitation (E.B.E) qui permet, comme son nom l'indique, de connaître le bénéfice généré par l'exploitation indépendamment de la politique de financement qui affecte les charges financières, du calcul de l'impôt, et des dotations (arbitraires) diverses, demeure un indicateur tout à fait essentiel.

Sa valeur provient de son rattachement à des processus réels et au fait que cet indicateur s'inscrit dans des processus relativement longs (un exercice comptable) qui "absorbent" la complexité des situations.

Bien des décisions qu'elles soient relatives au lancement d'un nouveau produit, à la fixation de son prix de vente, au choix d'un investissement, sont prises à tort ou à raison selon des considérations qui échappent à une rationalité purement financière. Cette dernière ne constitue une condition ni suffisante ni nécessaire à la réussite du projet. Est-ce à dire que le décideur est totalement dépourvu pour anticiper et évaluer la qualité de ses décisions ? Non, car il dispose d'un référent utile pour le comportement de l'entreprise.

Un tel principe pose en des termes complètement nouveaux la question de l'agrégation des coûts. Si un produit doit coûter ce que le client est prêt à payer pour l'acquérir, la question qui est posée au contrôle de gestion n'est plus prioritairement celle de la façon d'additionner des coûts, mais comment en faire un outil au service des décisions stratégiques de l'entreprise, et de façon concomitante, comment en faire un instrument pour orienter les comportements.

Le contrôle de gestion contribuerait ainsi à rapprocher la stratégie de l'opérationnel. Pour la **stratégie**, cela revient à traiter de la question : quel est l'intérêt de produire un bien au prix que le client est prêt à payer (l'intérêt pouvant évoluer dans le temps : effort momentané pour s'implanter sur un marché en "cassant" les prix, réaction à la concurrence, etc...) ? Et il devient également possible de se rapprocher des **entités opérationnelles** en leur soumettant des contrats du genre : quelle prestation êtes-vous en mesure de fournir pour tel prix ? (en déclinant le prix à partir de celui du marché).

Le primat donné à la signification physiologique de l'intégration : *coordination de plusieurs organes, nécessaires à un fonctionnement harmonieux*, en ne préjugant pas de la localisation spatiale des prestataires, nous permet de concevoir un système industriel réparti où les lois du marché côtoient celles de l'organisation.

Mais si le *marché*, comme mode de coordination économique au sein de l'*organisation*, est possible, cela ne veut pas dire qu'il est systématique et incontournable : Un prestataire "interne" peut se voir attribuer une priorité de recours même s'il est conjoncturellement ou structurellement moins compétitif ou performant qu'un sous-traitant. Il y a contingence dans le recours au marché et celui-ci a avant tout une valeur indicative, il n'est pas structurant dans la coordination des activités de production.

Conclusion

Promouvoir l'autonomie comme réponse aux exigences réactivité n'est pas suffisant. Coordonner un système de production dans un environnement dynamique suppose d'établir des principes d'arbitrages qui conditionnent la mise en oeuvre des unités et contraignent en même temps leur autonomie.

Nous inspirant d'une démarche empirique et reprenant les conclusions d'une réflexion collective, nous avons tenté d'esquisser les caractéristiques d'un système de gestion en situation complexe et dynamique, en songeant à la fois au type d'indicateur à prendre en compte et à l'impact de ce dernier sur le comportement du système.

En effet, en mettant en avant la coordination par les résultats comme moyen de mise en oeuvre d'un système flexible, nous avons dû dans un premier temps remettre en cause le choix des indicateurs ou des résultats retenus pour apprécier la qualité des processus. C'est ainsi que nous avons mis en avant des indicateurs portant sur des processus physiques, plutôt que sur des résultats monétaires de court terme réducteurs et sujets à convention ; ces résultats doivent être la traduction opérationnelle des objectifs stratégiques et doivent être homogènes, c'est-à-dire communs à l'ensemble des unités participant au processus de production au sens large. Le choix des indicateurs de gestion doit être d'autant plus pertinent que ces résultats sont ici mis en avant comme moyen de coordonner les unités, c'est-à-dire de les "contrôler", sans pour autant préjuger des micro-décisions locales entreprises en interne au sein de chacune des unités pour tendre vers ces résultats. C'est pourquoi, le principe de coordination par les résultats nous semble approprié pour concilier autonomie et flexibilité.

BIBLIOGRAPHIE

A OKI M. 1986, *Horizontal vs. Vertical information structure of the firm*, American Economic Review, december.

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

BESSION P., BOUQUIN H., 1991, *Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion*, Revue Française de Gestion, janvier-février.

BURLAUD A., 1990, *Coût, contrôle et complexité dans les organisations*, ECOSIP "Gestion industrielle et mesure économique, Approches et applications nouvelles", Economica.

- CHARBIT F.**, 1991, *La gestion des technologies émergentes : organisation et apprentissage*, Thèse de doctorat de l'Ecole Polytechnique de Paris.
- COHENDET P., LLERENA P.**, 1990, *Nature de l'information, évaluation et organisation de l'entreprise*, Revue d'Economie Industrielle, n°51, 1er trimestre.
- COLIN A.**, (ADEPA), **COHENDET P.**, (BETA), **DURAND JP** (CESIP), **EVEAERE C.** (IFRESI), **LLERENA P.** (BETA), **MAHIEU C.** (IFRESI), 1991, *L'entreprise face à l'intégration*, rapport MRT, phase II, septembre.
- ENGEL F.**, 1985, *Les disciplines comptables et la gestion des entreprises*, in "La jaune et la rouge", n°406, juin-juillet.
- EVEAERE C.**, 1993a, *L'entreprise intégrée. Vers un modèle d'entreprise modulaire et flexible*. Thèse de Doctorat en sciences de gestion, Université Louis Pasteur, Strasbourg, Janvier.
- EVEAERE C.** 1993b, *L'intégration en question*, Revue française de Gestion, à paraître.
- GIARD V.**, 1990, *Une comptabilité de gestion en crise*, ECOSIP "Gestion industrielle et mesure économique, Approches et applications nouvelles", Economica.
- HERAN F.**, 1990, *Outils de gestion et modes d'organisation*, ECOSIP "Gestion industrielle et mesure économique, Approches et applications nouvelles", Economica.
- HIROMOTO T.**, 1989, *Le contrôle de gestion japonais*, Harvard - L'expansion, printemps.
- HOLLARD M.**, 1990, *Outils de gestion et environnement macro-économique*, ECOSIP "Gestion industrielle et mesure économique, Approches et applications nouvelles", Economica.
- IMAI M.**, 1990, *Kaizen, La clé de la compétitivité japonaise*, Eyrolles.

LORINO P., 1990, *Le projet du Cost Management System du CAM-I et ses fondements*, ECOSIP "Gestion industrielle et mesure économique. Approches et applications nouvelles", Economica.

MINTZBERG H, 1982, *Structure et dynamique des organisations*, Editions d'Organisation, Paris.

RIVELINE C., 1980 *Cours d'évaluation des coûts*, Ecole Nationale des Mines de Paris.

SUSMAN G., 1979, *Autonomy at work. A socio-technical analysis of participative management*, Praeger Publishers, New York

TARONDEAU J.C, 1985, *Le come-back des producteurs*, Revue Française de Gestion, septembre-décembre

TERSSAC de G., 1992, *Autonomie dans le travail*, PUF, Paris

VERAN L., 1991, *La prise de décision dans les organisations. Réactivité et changement*, Editions d'Organisation, Paris.

VOGE J., 1987, *De la technologie à l'économie de l'information. Une crise des structures*, in "L'entreprise saisie par la communication", SFSIC-ANC, Bordeaux.

ZARIFIAN P., 1990, *La nouvelle productivité*, Logiques Economiques, L'Harmattan.