

UN IMPÉRATIF : FAIRE ÉVOLUER LE CONTRÔLE DE GESTION DES ENTREPRISES INDUSTRIELLES

par Guy CHASSANG

*Associé du Cabinet Arthur Andersen et Cie
Secrétaire Général de l'AFGf*

Cet exposé est consacré à une réflexion sur l'évolution du contrôle de gestion des entreprises industrielles.

Après avoir situé dans quel contexte économique et industriel elle se place, nous évoquerons les limites actuelles du contrôle de gestion avant de montrer les voies vers lesquelles il est souhaitable de le faire évoluer.

I. LE CONTEXTE ECONOMIQUE ET INDUSTRIEL

Sous l'influence du double phénomène de l'explosion technologique d'une part et de l'émergence de la formidable compétition des Japonais d'autre part, les industriels sont en train de réinventer l'entreprise. Ainsi du bureau d'études à l'après-vente, des évolutions importantes touchant les organisations, les méthodes et les mentalités sont en cours, et ceci à un rythme accéléré ; rappelons-en quelques unes :

Le foisonnement du catalogue commercial

Une des plus significatives est le foisonnement du catalogue commercial. Cette multiplication des références au catalogue 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. Ceci se traduit, pour l'industriel, par une personnalisation des produits à la demande des clients, une multiplicité des variantes et des options. Bien entendu, il faut essayer de limiter ce foisonnement au niveau des processus industriels pour rester compétitif en matière de coûts. La solution passe par la standardisation et la modularité des produits.

L'accélération du rythme de sortie des nouveaux produits

Un autre exemple caractéristique de ces évolutions est celui de l'accélération du rythme de sortie des nouveaux produits. Cette accélération est liée au raccourcissement de la durée de vie commerciale des produits. Les entreprises industrielles sont tenues de mettre en oeuvre un ensemble d'outils, de méthodes, de techniques (gestion de projets, standardisation, CAO, industrialisation précoce) afin de rendre possible le renouvellement rapide de leurs produits commercialisés.

La bataille du raccourcissement du délai de conception et d'industrialisation des nouveaux produits va s'accroître dans les années prochaines ; elle constitue un enjeu stratégique de la même importance que la bataille gagnée par les Japonais dans le domaine de la fabrication (Kanban, juste à temps). Il est temps de nous y préparer.

Autres éléments de l'évolution du contexte économique et industriel

Parmi les autres facteurs à prendre en compte, on peut citer :

- Le contrôle total de la qualité que l'on tente d'instaurer dans de très nombreuses activités industrielles.
- La gestion en flux tendus avec mise en place de systèmes kanban, qui a pour objectif l'élimination des gaspillages (stocks, délais).
- La mise en place de relations dites de partenariat avec un nombre réduit de fournisseurs. L'objectif de ces "contrats" est de faire en sorte que l'entreprise "fournisseur" travaille avec la même qualité de prévisions et au même rythme que l'entreprise "cliente" et participe à la conception des produits futurs.
- Les évolutions introduites dans le domaine de la gestion du personnel, de sa responsabilisation, de sa formation et d'une recherche de la polyvalence.

- L'automatisation croissante : elle a comme conséquences l'augmentation de la part des matières et des composants achetés dans le prix de revient, une augmentation très sensible des coûts indirects de fabrication et par ailleurs une diminution importante des coûts de main-d'oeuvre directe.
- L'informatisation généralisée de la gestion et des processus.
- L'amélioration et la généralisation du raisonnement stratégique : ainsi, gérer une entreprise s'apparente à la gestion d'un portefeuille de différents métiers (SBU(1)) par l'utilisation de méthodes semblables à celles retenues pour le choix, la sélection et le contrôle des investissements.

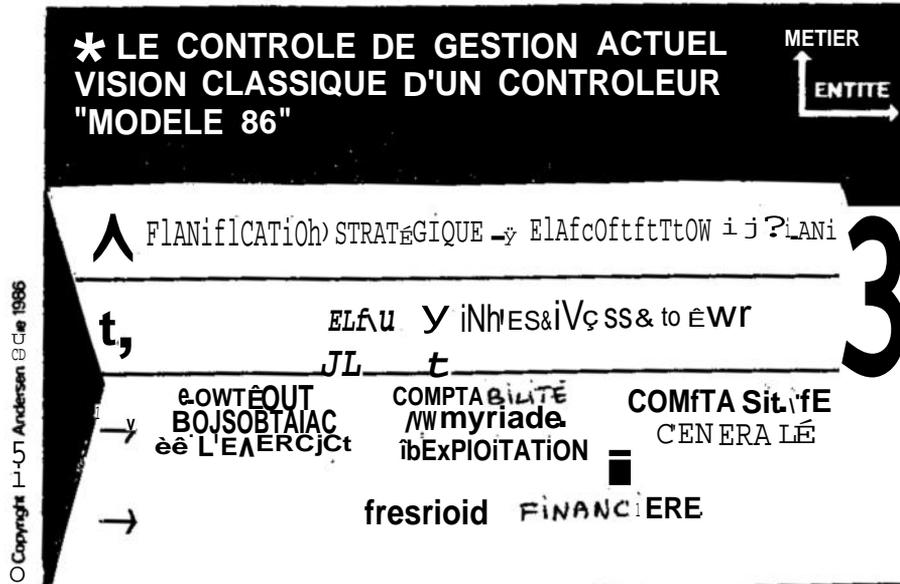
II. LE CONTROLE DE GESTION ACTUEL ET SES LIMITES

Face aux mutations et évolutions évoquées plus haut, le premier constat que l'on peut faire est le suivant :

Le contrôle de gestion n'a guère évolué.

Le contrôle de gestion actuel reflète, dans la plupart des cas, une vision stratifiée et spécialisée du fonctionnement de l'entreprise.

(1) Stratégie Business Units



1. Commentaires du schéma

Plusieurs strates du fonctionnement de l'entreprise y sont représentées :

- Une première strate est celle de la planification stratégique qui a comme produit fini l'élaboration du plan.
- La deuxième strate, celle du plan d'investissement, qui est ou non, selon l'entreprise, du domaine du contrôle de gestion.
- La strate suivante qui relève directement du contrôle de gestion comporte diverses fonctions : contrôle budgétaire, comptabilité analytique d'exploitation qui fournit la capacité à calculer les prix de revient, comptabilité générale dans un certain nombre d'entreprises.
- Et enfin la strate de la gestion financière.

Telle est la vision classique du contrôleur de gestion d'aujourd'hui et d'un bon nombre de dirigeants.

Chaque strate a sa logique avec ses objectifs propres et relève le plus souvent de services différents. Ces services sont certes censés communiquer entre eux mais leurs démarches diffèrent.

La suite de cet exposé sera centrée sur la comptabilité analytique d'exploitation et sur le contrôle budgétaire, elle tendra à montrer les limites actuelles de ces outils.

2. Le contrôle de gestion a une forte connotation "comptabilité analytique"

Dans la plupart des entreprises, le contrôle de gestion a une forte connotation "comptabilité analytique".

Cette comptabilité analytique a une prétention à l'exhaustivité d'analyse de la performance de l'entreprise. Elle prétend analyser toutes les causes de non performance ou en tout cas des performances qui ne sont pas en ligne avec les objectifs. C'est cette prétention à l'exhaustivité qui a conduit à développer dans les entreprises une comptabilité analytique de plus en plus complexe, comportant une subdivision de plus en plus fine des comptes afin de cerner, de plus près, la "réalité".

Malheureusement cette complexité n'est absolument pas le garant d'une meilleure précision. On peut citer l'exemple d'une très grande entreprise française qui a codifié 240 comptes d'écartés préétablis.

Cette volonté d'analyse toujours plus fine a également conduit à un autre type d'excès : la nécessité de mettre en place des systèmes informatiques coûteux à développer et à exploiter pour gérer cette comptabilité analytique tentaculaire.

De plus, le fonctionnement de tels systèmes nécessite des populations spécialisées de "servants" qui risquent fort d'être incompréhensibles aux opérationnels.

On arrive ainsi à des situations de modèles d'analyse figés alors que les phénomènes étudiés ne cessent d'évoluer.

Qu'entend-t-on par modèle d'analyse figé ?

Deux exemples illustreront cette notion :

- Le cas d'une comptabilité analytique où l'on précode, pour une durée très longue et pour toute l'entreprise, des règles de variabilité des natures de frais afin de pouvoir sortir un écart de volume.

Il n'y a pas de notion plus fautive que cette division en frais variables et en frais fixes figés.

Il faut simplement une grande dose d'énergie pour transformer des frais fixes en frais variables. Ce sont des paramètres de décision humaine d'action et non pas des paramètres à précoder dans un système.

- Les comptes d'écarts pré-établis. Pourquoi la nature de la non performance resterait-elle la même pendant plusieurs années ? Dans la réalité, l'amélioration de la performance doit porter sur des facteurs sans cesse renouvelés.

Les autres limites de la comptabilité analytique

- Beaucoup de comptabilités analytiques ne prennent pas en compte dans le calcul des prix de revient, c'est-à-dire la synthèse des performances, les efforts pour diminuer les cycles et les autres composantes du besoin en fonds de roulement... Or, financer des stocks ou des cycles longs représentent un coût.

Prenons l'exemple de deux usines qui auraient les mêmes gammes de fabrication et les mêmes produits. L'une fabrique en 3 semaines, l'autre en 3 mois. Avec les outils actuels, il est vraisemblable que les prix de revient seraient les mêmes.

- Bien souvent, ces comptabilités analytiques accordent une importance excessive au contrôle de la main-d'oeuvre et corrélativement une attention insuffisante aux coûts qui, dans beaucoup d'entreprises, pèsent plus lourd, à savoir tous les coûts indirects de production.
- La notion de section homogène commence à être difficile à appréhender dans un contexte de gestion par flux et de cellules multi-fonctions constituées pour effectuer sans discontinuité toutes les étapes de fabrication d'une famille de produits.

- Beaucoup de comptabilités analytiques allouent au prix de revient les coûts indirects (coûts de services techniques par exemple) proportionnellement à la main-d'oeuvre par un mécanisme de déversement dans les sections de production.

Or, souvent, les évolutions de ces coûts sont divergentes. Ainsi, au fur et à mesure que les coûts de main d'oeuvre directe baissent grâce à l'automatisation, les coûts indirects des services techniques s'occupant des machines et robots augmentent.

Enfin, la comptabilité analytique sait mal traiter certains aspects importants comme :

- la prise en compte des coûts d'après-vente dans l'analyse de la rentabilité par produit,
- la prise en compte de coûts indirects induits par des modifications techniques,
- la prise en compte de coûts induits par un retard dans la sortie d'un nouveau produit ; ces derniers coûts pouvant être extrêmement élevés.

3. Les limites du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire, tel qu'il est pratiqué aujourd'hui, pose un certain nombre de problèmes très concrets que nous avons essayé de répertorier :

- Insuffisante référence à des performances externes.
Beaucoup trop d'entreprises n'intègrent pas, dans leur processus d'élaboration des budgets, cette référence à l'extérieur.

Est-il plus difficile de bien négocier ses budgets que de faire une bonne performance ? Si la bonne performance se mesure par rapport à la concurrence, la bonne négociation s'apprécie, elle, par rapport à la hiérarchie.

- Décentralisation excessive ou illusoire ?

On a vécu sur le mythe de la décentralisation des analyses économiques des coûts au niveau le plus bas possible, voire même celui du chef d'équipe. N'est-ce pas illusoire ?

Ces systèmes n'ont jamais très bien marché.

Ces analyses arrivent trop tardivement et sont trop synthétiques, elles n'ont donc plus aucun intérêt opérationnel. Un chef d'atelier peut-il s'intéresser au résultat en francs du mois écoulé s'il est publié trois semaines après ?

- La gestion au rétroviseur.

Le contrôleur de gestion passe plus de temps à mettre au point des analyses "excuses" que des analyses "prospéctives".

Or le passé ne devrait servir qu'à construire l'avenir.

Le constat est lourd. Il y a un décalage croissant entre une fonction contrôle de gestion dont le rôle et les méthodes n'ont pas été modifiés depuis des décennies et un monde industriel en profonde mutation.

Si l'on examine ce qui se pratiquait chez Dupont de Nemours ou chez General Motors au début des années 30, on trouvait déjà une comptabilité analytique à coût standard et le contrôle budgétaire tel qu'on vient de l'évoquer. Les concepts ont peu évolué depuis cette époque ; on a informatisé, c'est tout.

Le malaise des contrôleurs de gestion est encore accentué du fait que leur fonction n'a pas de valeur ajoutée propre bien évidente (1).

- (1) Ainsi la comptabilité tient les comptes et effectue les déclarations sociales et fiscales, la direction financière négocie les emprunts, place les disponibilités, etc, ce sont des directions dont la valeur ajoutée est claire, mais quelle est la valeur ajoutée du contrôle de gestion dès lors que les dirigeants sont eux-mêmes de bons gestionnaires ?

Ainsi, dans une entreprise de taille moyenne dirigée, il n'y a pas réellement besoin d'un contrôleur de gestion aussi longtemps que le dirigeant a la capacité de s'assurer du bien fondé des décisions importantes prises par ses collaborateurs. Ceci ne veut pas dire qu'il faut supprimer le contrôle de gestion : tel n'est pas le but de notre réflexion. Nous voulons indiquer qu'il faut accepter cette réalité avant d'en redéfinir le rôle.

Iir. LES ELEMENTS DE SOLUTIONS

Quelques axes de réflexion apparaissent aujourd'hui.

Ils sont issus de missions conduites au sein du Cabinet Arthur Andersen dans des groupes français qui ont permis de faire mûrir ces idées. La particularité de chaque entreprise doit toujours être prise en compte (taille, degré d'internationalisation, complexité des produits et des processus, compétence des gestionnaires, qualité des méthodes de gestion, style de direction, ...), car il n'y a pas une approche du contrôle de gestion unique et universelle.

Une approche unifiée de la gestion

Cette approche unifiée de la gestion que nous proposons consiste à accepter la complexité née de la globalisation et de l'intégration des différentes fonctions de l'entreprise. Expliquons-nous : que constate-t-on dans une entreprise ?

Chacun dans son secteur fait à peu près correctement son travail, les vraies difficultés se situent à l'interface entre les fonctions, traiter ces difficultés d'interface entre fonctions (telles Etudes et Fabrication ou Etudes et Marketing) en prenant en compte les processus horizontaux (tels que la gestion des modifications techniques) et en gérant des projets multi-domaines, c'est cela une approche unifiée. Il faut également accepter l'instabilité de la réalité industrielle, l'usine de demain n'est pas celle d'hier ni celle d'aujourd'hui.

Cette acceptation de la vision globale et instable de l'entreprise implique que l'on s'assure les services de professionnels du contrôle de gestion à compétence élargie, disposant notamment de solides notions dans le domaine de la gestion de production, des études, du marketing et de la stratégie.

la gestion n'a pas d'autres objectifs que la mise en oeuvre des stratégies de l'entreprise

Il n'y a pas deux réflexions, l'une stratégique, l'autre à court terme. Ainsi, le court terme est au service de la stratégie ce qui n'est pas sans implication sur les méthodes de contrôle de gestion.

Le fil conducteur doit être la réflexion stratégique.

Les outils de mesure ne doivent pas être construits ou reposer sur des critères différents selon l'horizon. Par contre, ce qui doit varier en fonction de l'horizon, c'est le niveau de détails et la fréquence des mises à jour des mesures.

**% QUELQUES ELEMENTS DE SOLUTION
VISION D'UN CONTROLEUR "MODELE 90"
UNE APPROCHE STRATEGIQUE ET UNIFIEE**

REFLETOIM STRATEGIQUE

EXPLOITATION



PROJETS

- COMPTE EXPLOIT.
- TB DE FINANCT.
- BILAN

NIVEAU DE DETAIL
ET FREQUENCE
MA/VARIABLE
SELON L'HORIZON

O 11: 500 Andersen 99 1986

Privilégier l'anticipation du futur sur l'analyse du passé

Il est clair que le contrôleur de gestion doit passer plus de temps à faire des prévisions qu'à disséquer les résultats du passé.

Les générateurs de coûts et de revenus

Au-delà des synthèses de type compte d'exploitation, tableau de financement et bilan, il faut planifier et contrôler les générateurs

de coûts et de revenus. Les indicateurs financiers ne suffisent pas pour cerner la performance ; d'autres indicateurs plus proches des phénomènes physiques doivent être pilotés.

Nous les appellerons "générateurs de coûts et performance".

Qu'entend-on par là ? Ce concept part de la constatation et de l'acceptation que la comptabilité analytique ne peut traduire toute la réalité du fonctionnement de l'entreprise, d'autres indicateurs doivent être choisis et surveillés sur le court et le moyen terme.

Comment définir ces nouveaux indicateurs ? Les réflexions déjà menées au sein de notre Cabinet nous conduisent à retenir les critères suivants :

Les indicateurs doivent être liés à l'activité et doivent évoluer dans le temps.

Ils doivent être des facteurs sur lesquels portent les discussions et l'action et sur lesquels se construit la prévision financière.

Citons quelques exemples dans le domaine de la production : :

- un taux de manquants est un indicateur stratégique en fabrication ;

en effet, on peut se fixer dès objectifs sur un taux de manquants à court et à moyen terme et y associer un plan d'actions précis.
- la durée d'un processus industriel, indicateur particulièrement important dans une perspective de gestion en flux tendus.
- le taux de modifications techniques.

La difficulté réelle ne réside pas dans la mise en place de tels indicateurs mais dans le passage de ces indicateurs à la prévision financière.

La place de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique doit avoir un rôle de synthèse mais il faut admettre des limites à sa capacité d'analyse.

De plus, nos expériences actuelles démontrent que si la production met en place une gestion en flux tendus, il faut repenser complètement les méthodes de la comptabilité analytique avec l'objectif de les simplifier. La méthode de contrôle de performance d'atelier et celle de tenue de l'inventaire permanent sont à repenser entièrement. Ainsi, dans une gestion en flux tendu, ne cherche-t-on pas à isoler la performance de chacun des maillons du processus, c'est le maillon le plus faible qui doit retenir l'attention.

Cette réflexion sur les méthodes doit être accompagnée dans chaque entreprise d'une réflexion sur le profil des hommes chargés du contrôle de gestion, sur leurs missions, sur leur mode de fonctionnement et leur position par rapport aux autres directions fonctionnelles. On doit également chercher à leur donner une valeur ajoutée mais ce dernier thème nécessiterait à lui seul un exposé complet.

CONCLUSION

Pour conclure, il semble donc que les industriels soient en train de réinventer l'entreprise.

Dans ce contexte, est-il bien raisonnable que les contrôleurs de gestion s'abritent encore derrière des raisonnements qui ont plusieurs décennies. N'est-ce pas là aussi le mode de pensée d'un grand nombre de dirigeants ?

Il est tout à fait opportun de réfléchir au renouvellement des méthodes du contrôle de gestion dans les entreprises industrielles. Ces préoccupations émergent dans de nombreuses entreprises industrielles du monde entier.

Pour l'heure, il semble qu'aucune n'ait acquis une avance décisive en ce domaine, mais un certain nombre, parmi les plus grandes, y travaillent.