

Wilfried AZAN

Le contrôle de projet face au contrôle de gestion, l'émergence d'une vision des coûts dans les systèmes de contrôle : les cas de VALEO et FARMAN

Résumé :

Comment définir le contrôle de projet par rapport au contrôle de gestion ? La définition du contrôle de gestion n'est elle même pas aisée. Premièrement, le champ paradigmatique de cette discipline est variable. Deuxièmement, la littérature complète en permanence les prérogatives de cette fonction. Troisièmement, l'organisation situe le contrôle de gestion (CG) de manière évolutive.

Le contrôle de projet (CP) s'annonce comme une subdivision du (CG). Il se définit selon certains comme le contrôle de gestion d'une gestion par affaire. Délimiter une affaire par rapport à la production de série consiste bien souvent à opposer **projet et période**.

Les symétries et divergences ont été analysées entre les différentes formes de contrôle de gestion, ou les différentes manifestations de pilotage projet. Toutefois la comparaison entre (CG) et (CP) n'a jamais été effectuée dans les faits.

L'étude de cas entre une organisation projet et une entreprise de série constitue une occasion de tester les multiples subdivisions, classifications et définitions auxquelles sont parvenus les manuels de gestion..

Chez Valeosicherheitssystem GmbH Erdweg la méthodologie utilisée est une analyse d'agendas routiniers, en tant que contrôleur de gestion de la division Sécurité Habitacle du groupe Valeo. Chez Farman SA, filiale du groupe allemand IWKA, l'analyse d'agendas est effectuée en tant que contrôleur projet.

Cet article est une contribution inductive à une clarification à opérer entre contrôle projet et contrôle de gestion. Le contrôle projet compose avec une vision des coûts.

Comment définir le contrôle de projet par rapport au contrôle de gestion ? La définition du contrôle de gestion n'est elle même pas aisée. Premièrement, le champ paradigmatique de cette discipline est variable¹. Deuxièmement, la littérature complète en permanence les prérogatives de cette fonction. Troisièmement, l'organisation situe le contrôle de gestion (CG) de manière évolutive.

Le contrôle de projet (CP) s'annonce comme une subdivision du (CG). Il se définit selon certains comme le contrôle de gestion d'une gestion par affaire. Délimiter une affaire par rapport à la production de série consiste bien souvent à opposer **projet et période**.

Les symétries et divergences ont été analysées entre les différentes formes de contrôle de gestion, ou les différentes manifestations de pilotage projet. Toutefois la comparaison entre (CG) et (CP) n'a jamais été effectuée dans les faits.

²Chez Valeosicherheitssystem GmbH Erdweg la méthodologie utilisée est une analyse d'agendas routiniers, en tant que contrôleur de gestion de la division Sécurité Habitable du groupe Valeo. Chez Farman SA, filiale du groupe allemand IWKA, l'analyse d'agendas est effectuée en tant que contrôleur projet.

Nous examinerons ce sur quoi se fonde dans la littérature la distinction entre (CP) et (CG). Nous testerons dans une deuxième partie la validité des subdivisions entre (CP) et (CG) en nous appuyant sur les cas Valeo Erdweg et Farman grâce à une étude des agendas routiniers. Enfin, nous examinerons en quoi le (CP) introduit une perspective neuve dans les systèmes de contrôle.

1. Le (CG) exprime la périodicité, le (CP) le bilan de la poursuite d'un objectif

1.1 Définition du projet

Deux types de définition ont retenu notre attention pour la suite de l'article. Nous laisserons de côté les aspects liés au management par projet³.

1.1.1 Une définition organisationnelle

J. Woodward⁴, dans une étude visant à identifier les déterminants (facteurs de contingence) sur la structure des entreprises du sud du Sussex, est amenée à opérer une distinction entre trois types d'entreprises. Elle différencie dès les années 1950 la production à l'unité de la production de masse et de la production en continu.

La production à l'unité comporte plusieurs caractéristiques. Mintzberg H. les résume⁵ :

- ◆ Production d'unités selon les spécificités données par le client
- ◆ Production de prototypes
- ◆ Fabrication de grands équipements par étapes
- ◆ Production de petites séries à la commande

1.1.2 Une définition "qualité"

Le projet est une "démarche spécifique qui permet de structurer méthodiquement et progressivement une réalité à venir ". Un projet est défini et mis en œuvre pour élaborer une réponse au besoin d'un utilisateur, d'un client...Il implique un objectif et des actions à entreprendre avec des ressources données "⁶(AFNOR).

1.2 Un environnement, des standards de performance et un objet de contrôle différent

Le (CP) s'adapte à la nature du projet. Le (CG) rend compte d'une période donnée.

- Le projet s'inscrit dans le temps, le contrôle de gestion dans la permanence

Pour Anthony R.N., « le projet est un ensemble d'activités décidées en vue d'accomplir un résultat précis suffisamment important pour concerner la direction⁷ ».

La caractéristique même d'un projet est de se terminer lorsque son objectif est atteint (éventuellement avant qu'il le soit). Les dates de démarrage et de fin sont fixées préalablement⁸.

Une organisation qui fonctionne normalement opère indéfiniment. Une équipe projet n'a plus d'existence lorsque son objet est atteint.

Le projet est qualifié de asynchrone. Il n'obéit pas à un calendrier fixe commun à toutes les autres entreprises (planification stratégique, clôture...). Cette remarque fondée doit être pondérée par le fait qu'il existe la possibilité d'opérer tous les ans une planification stratégique.

Le (CG) est temporel; il rend compte d'une période donnée. Il exprime une performance dans un laps de temps précis. Le (CP), dans le cadre d'un arbitrage coût, délai et qualité atteste d'une performance dans l'atteinte d'un objectif donné.⁹

- Des ressources propres pour des objectifs donnés

Le projet dispose de ressources, d'une organisation et d'un mode de pilotage propre. Dans certains cas, l'organisation projet se surajoute à une organisation fonctionnelle existante. Le système de pilotage du projet se surajoute à un contrôle de gestion classique¹⁰.

Le client définit le caractère de la prestation de la fonction ou du produit.

- ◆ La notion de client peut s'avérer très relative. Les acteurs projet peuvent avoir plusieurs clients, de multiples interlocuteurs (normalisateurs, service qualité, site de production, acheteurs.....) qui revêtent plusieurs personnalités juridiques.
- ◆ La notion de contrat est elle-même très souple. Elle dépend du pouvoir de négociation et des conditions imposées¹¹. Elle se manifeste par un allègement des mécanismes de coordination en interne et en externe entre acteurs projets, acteurs métiers et chef de projet.

- Répétitivité, temporalité et pilotage

- ◆ **Répétitivité** : L'objet du projet, contrairement aux activités permanentes n'est pas répétitif. Il est par exemple très différent de concevoir une ligne de soudage pour une Renault Mégane et pour une Ford Fiesta¹².
- ◆ **Temporalité** : Le projet peut durer plusieurs années comme quelques jours. Inversement, le cycle d'exploitation d'une industrie de série pour des activités permanentes est plutôt d'une année¹³.

- ◆ **Pilotage** : On pilote un projet par phases et par tâches¹⁴. On pilote une des activités permanentes par indicateurs volumiques ou non.

Tableau 1-Processus et projets

| <i>Processus</i> | <i>Projet</i> |
|-----------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------|
| <i>Répétitif</i> | Non répétitif |
| <i>Produit de volume</i> | Produit spécifique |
| <i>Durée de réalisation réduite</i> | Durée de réalisation importante |
| <i>Pilotage par indicateurs moyens sur des séries</i> | Pilotage par indicateurs réels ou uniques |
| <i>Existence de références en matière de performances (standards)</i> | Peu de références et de standards |
| <i>Structures et organisation stables et permanentes</i> | Structures et équipe temporaire à géométrie variable |
| <i>Mode de coopération entre métiers normés et discontinus</i> | Interdisciplinarité continue |

Source : P. Lorino (1996)

- Les standards de performance

Les standards de performance sont réputés moins fiables pour les projets que pour les activités répétitives¹⁵. Les standards d'activités répétitives sont fondées sur l'expérience passée.

Le (CP) implique par définition une capacité d'anticipation et de prévision. Cette capacité peut se matérialiser sous la forme d'une instrumentation de gestion adaptée à l'organisation, aux hommes et aux moyens.

Il exige une capacité à se projeter dans l'avenir, dans un futur probable. Le contrôle stratégique du projet est donc l'optimisation de la structure. Un but à atteindre nécessite une consommation de ressources.

Partie 2 : Diversité et convergences entre contrôle de projet et contrôle de gestion : les cas Farman et Valeo Erdweg

Dans cette partie, il va s'agir de comparer dans les faits les distinctions traditionnelles effectuées entre (CP) et (CG). Les données proviennent d'études "terrain". Dans le cas de Farman, nous allons dérouler une affaire du début à la fin et préciser le rôle du contrôleur projet. Dans le cas de Valeo Erdweg nous allons détailler le rôle du contrôleur de gestion sur une

période donnée, 6 mois. Nous mettrons en lumière la diversité et les convergences quant à l'instrumentation de gestion mise en place.

2.1 Méthodologie employée

2.1.1. Présupposés méthodologiques

Trois grands courants ont déterminé la méthodologie employée pour tester les concepts cardinaux de (CG) par rapport à celui de (CP).

Premièrement, la collecte des données n'est pas sans rappeler les travaux sur les agendas stratégiques et les agendas décisionnels¹⁶.

- L'agenda stratégique¹⁷ inscrit le rôle d'un responsable dans l'organisation. L'intérêt est qu'il amène à mettre en scène un acteur au sein d'une organisation dans un temps donné¹⁸. Il est possible d'observer la construction de l'agenda de ce dernier et de mesurer son activité au sein de l'organisation¹⁹.

- L'agenda décisionnel est défini par H. Laroche comme "l'ensemble des problèmes susceptibles de recevoir une attention sérieuse de la part de X à un moment donné. X peut être un individu, un groupe, une entité ou l'organisation toute entière".

Il est particulièrement intéressant dans le cas qui nous occupe d'étudier les "régularités" de la fonction de contrôleur projet²⁰ et de contrôleur de gestion. Un concept spécialement adapté et introduit par le type d'analyse décrite plus haut est celui d'agenda maîtrisé (agenda routinier pour Laroche, c'est à dire propre à une fonction) par opposition à celui d'agenda contingent (exception, anomalie).

Deuxièmement, l'étude longitudinale accorde une grande importance au facteur temps. L'implication durable dans une organisation est la condition d'émergence des processus à l'œuvre. Kimberly J.R. propose la définition suivante :

« La recherche longitudinale est constituée de techniques, de méthodologies et d'activités qui permettent l'observation, la description et/ ou la classification des phénomènes

organisationnels, de telle façon que les processus puissent être identifiés et empiriquement documentés"²¹.

Troisièmement, l'étude de cas chez Farman et chez Valeo constitue l'une des bases de la recherche menée. La collecte des données s'effectue par l'un des six moyens de collecte de l'information selon R.K. Yin.²² à savoir l'observation participante. Pour F. Wacheux, elle "permet la présence quotidienne du chercheur sur son terrain, mais implique souvent de masquer le travail en cours. L'enregistrement des données est confronté au même problème que l'observation directe (il faut posséder un guide de l'observation et contrôler la perturbation créée par le chercheur)"²³.

2.1.2 Quel terrain pour quelle collecte de donnée ?

Valeo Erdweg GmbH est une entreprise de série. Cette division appartient à la branche sécurité-habitacle du groupe et est située en Allemagne. Ses résultats financiers sont en retrait par rapport à ceux du groupe.

Farman est un intégrateur automobile, spécialisé dans la conception et la réalisation d'installations de soudage et d'assemblage. L'entreprise, située en France, est filiale du groupe allemand IWKA. Le marché est lié au rythme des programmes automobiles en Europe. Le chiffre d'affaire de Farman est d'environ 200 millions de francs.

La collecte des données est de 6 mois pour chaque terrain. Les données sont recueillies en tant que contrôleur projet chez Farman et contrôleur de gestion chez Valeo Erdweg.

Les données sont analysées sous la forme de matrices conceptuelles et chronologiques²⁴.

2.2 Résultats : Calcul des coûts chez Farman

Nous allons inscrire l'action du contrôleur projet dans le temps, à partir des différents types d'échéances qui rythment son agenda routinier au cours des affaires chez Farman. Le travail en amont (planification) ou en aval (claim-management) fait partie de l'agenda routinier sur les affaires du contrôleur projet.

2.2.1 Le chiffrage

La gestion de projet suppose la fonction de chiffrage. Il s'agit là d'évaluer le coût de la solution technique retenue. Les solutions techniques font appel à plusieurs corps de métier. On retient pour les affaires complexes pas moins de quatre chiffrages. Un chiffrage pour les automatismes (études, mise au point et chantier), un chiffrage pour les études mécaniques, un chiffrage pour les achats et gros achats, et un chiffrage chantier. Les techniques de chiffrage utilisées sont multiples (bases de données, corrélations..).

Les chiffrages sont effectués à différents niveaux de détail. On distingue trois niveaux selon la nature du chiffrage et le détail recherché :

- L'affaire

L'affaire regroupe des coûts imputables dont la ventilation à un niveau détaillé ne peut être opérée. Par exemple les heures chargées par le chef de projet ou les frais de déplacement de celui-ci ne peuvent faire l'objet d'une affectation par outil ou par îlot. Les heures de chantier mécanique sont souvent rattachées à l'affaire.

- L'îlot

L'îlot est un concept d'automatisme. Il définit une zone de sécurité, gérée par une armoire de contrôle. Ce premier sous-ensemble de l'affaire permet d'obtenir une vision plus précise du projet dans le cas d'une vision top-down. Certaines heures et activités seront systématiquement pointées à l'îlot. De même, certains achats seront systématiquement affectés à un îlot.

- L'outil

L'outil est le niveau le plus bas pour l'élaboration de la structure budgétaire. Il correspond à l'unité la plus réduite propre aux automatismes, aux études mécaniques, aux chantiers et aux achats. Pour certains chiffrages le détail descend encore plus bas, jusqu'au bâti.

2.2..2 Elaboration d'une offre

L'élaboration d'une offre commerciale correspond selon les projets à des standards différents. La forme et le fond seront modifiés. Ainsi, si la plupart des constructeurs demandent des chiffrages par fonctions vendues et par outils, ce qui est inclus dans ces sous ensembles varie énormément. Pour Peugeot, les mains de préhension ne font pas partie des achats mécaniques. Les vérins peuvent être considérés comme matériel mécanique ou pneumatique selon les nomenclatures constructeurs. Les mêmes nomenclatures sont différentes selon les sites de production d'un même constructeur.

L'offre est donc unique, selon le constructeur, par projet et par usine.

Si l'offre aboutit, le travail préalable à tout pilotage budgétaire est de répartir ce qui a été vendu dans les différents ensembles et sous-ensembles : affaire, îlot et outil.

2.2.3 Elaboration d'une structure budgétaire spécifique au projet

La structure budgétaire est unique dans la mesure où elle **reprend un process** qui est **lui-même unique et non répétitif**. Les sous-ensembles qui sont formés lors du chiffrage vont être repris et consolidés dans la structure budgétaire. Ne peut être piloté que ce qui a été chiffré et évalué.

2.2.4 Le remontage de la structure budgétaire

La structure budgétaire est élaborée. Elle est arborescente. Deux manières existent afin de concevoir la remontée des budgets au niveau de la structure budgétaire.

La remontée des sous-budgets dans la structure budgétaire s'effectue par une routine de consolidation de l'ensemble des montants figurant dans les codes composants la sous-structure budgétaire amène plusieurs constats.

2.2.5 Le codage de la structure budgétaire

Le budget est une structure arborescente. L'affaire, les îlots et les outils sont hiérarchisés et codés avec des numéros croissants en taille. Ce codage permet l'identification des commandes et des coûts.

Il permet d'interfacer la structure budgétaire avec le planning. Le planning étant le meilleur moyen de disposer d'un reste à faire « robuste ».

La structure planning suit la même logique que la structure budgétaire. L'architecture du planning résulte de l'arborescence affaire, îlot ou outil.

Le calcul économique de l'affaire est directement soumis à l'interfaçage avec le planning. Le planning renseigne les montants du reste à faire à une date donnée.

2.2.6 Recadrage projet et marge prévisionnelle

La marge prévisionnelle dérive directement du calcul du reste à faire sur le projet. En effet, le coût de l'engagé ajouté au reste à faire, donne le coût de revient brut prévisionnel. En le retraitant grâce à certains coefficients on obtient un coût de revient net.

2.2.7 La tenue de réunions de projet

Une fois l'offre établie le contrôle de projet va organiser une périodicité des bilans de consommation de ressources. L'expression diffère de bilan comptable. Un tel bilan n'est pas faisable de manière régulière. Il s'agit de calculer une tendance des opérationnels et non de produire un chiffre intégrant toute la complexité du calcul comptable et fiscal.

2.2.8 Mesures adoptées

Les personnes présentes à ces réunions sont bien entendu les équipes projets, la direction générale ainsi que les directions fonctionnelles (achats, études, montage, chantier, contrôle projet).

Les réunions projets sont le centre de décision, le plus important au sein de l'entreprise. Des décisions opérationnelles, mais aussi stratégiques s'y prennent²⁵.

2.3 Résultat : Calcul des coûts chez Valeo Erdweg

L'année chez Valeo GmbH Erdweg se subdivise en sous-périodes. Elles rythment l'activité du contrôleur de gestion. L'agenda routinier d'un contrôleur de gestion de Valeo s'inscrit dans un cycle orchestré par la branche vers la division.

2.3.1 Début du mois

On peut distinguer quatre grand types d'activités dans l'agenda du contrôleur de projet de Valeo Erdweg.

Premièrement, la plus grosse tâche est de préparer le reporting de l'activité du mois passé. Les indicateurs et tableaux de bord de reporting externes sont documentés (Forecast de ventes, compte de résultat par produits et références, prévisionnel de compte de résultat et d'atteinte des objectifs, analyse de marge).

Le forecast des ventes permet de réévaluer les objectifs budget. Il est facile de déterminer le montant des charges d'achat prévisionnelles, des charges de personnel, et le compte de résultat prévisionnel (78 % des tableaux de bord dans les PME en France comporteraient une prévision²⁶) à trois mois.

Deuxièmement, les tableaux de reporting spécifiques sont alimentés. Les plans de réduction des coûts, ou les tableaux de suivi sur des références particulières sont un exemple.

Les indicateurs sont simples et stables. La difficulté est de fonctionner en temps réel, de justifier les chiffres qui sont envoyés à l'entreprise mère.

Troisièmement, le contrôleur de gestion passe les écritures de provision dépréciation stock, abonnements et autres risques et charges.

Il aura la responsabilité de clôturer l'exercice comptable mensuel.

Le (CG) procède à des contrôles de cohérence classique. Ainsi, il doit veiller aux grands équilibres (cohérence entre journal de paye et écriture de paye).

Enfin, le (CG) alimente des tableaux administratifs (effectifs...).

Il peut arriver au CG d'avoir à faire le rapport financier de synthèse du directeur financier adressé à la direction générale de Valeo. Ce rapport dresse un panorama de la période et compile les informations de la période. Il mesure l'atteinte d'objectifs, explique les écarts et chiffre les causes.

Tableau 2-Echéances de reporting mensuel chez Valeo Sécurité Habitable

| Documents | | Day | Time |
|---------------------------------------------|-------|-------------|------|
| 3 month rolling forecast | | | |
| Profit & loss | (J+0) | Mercredi 31 | 24H |
| Analysis of activity | (J+0) | Mercredi 31 | 24H |
| Headcount Reporting | (J+1) | Jeudi 1 | 16H |
| Flash (Sales/Cash) | (J+2) | Vendredi 2 | 10H |
| Rolling Forecast | (J+3) | Lundi 5 | 12 H |
| Monthly financial reporting | | | |
| Month : Profit & loss /Analysis of activity | (J+3) | Lundi 5 | 18H |
| Forecast : Profit & Loss | (J+3) | Lundi 5 | 18 H |
| Green Book | (J+5) | Mercredi 7 | 24H |
| Indicateur physiques : 5 axes Valeo | (J+3) | Lundi 5 | 18 H |
| Commercial statistics | (J+4) | Mardi 6 | 10H |
| Headcount (New Schedule) | (J+4) | Mardi 6 | 14H |
| Margin analysis | (J+4) | Mardi 6 | 16H |
| Plan -30 | (J+4) | Mardi 6 | 24H |
| Indicateur physiques : 5 axes Valeo | (J+3) | Lundi 6 | 18 H |

2.3.2 Milieu et fin de mois

Dès que la période de reporting est terminée, le contrôleur de gestion a passé la phase critique. Il se consacre au reporting interne.

Les budgets alloués en internes aux différents centres de coûts font l'objet d'un contrôle budgétaire. L'imputation analytique de certaines dépenses est confrontée au budget dont le centre de frais dispose.

Le deuxième travail systématique auquel se consacre le contrôleur de gestion est l'élaboration et le suivi des business plans (projets d'investissement). Il se doit de participer aux réunions de travail.

Enfin, il existe une part de travail non systématique : le contrôle des coûts sur une référence pour le département recherche et développement du siège ou le pilotage de l'interface comptable du nouveau module de gestion de production assistée par ordinateur.

La deuxième partie du travail non systématique du contrôleur de gestion est l'assistance à des départements de Valeo (calcul de taux horaire pour le département recherche & développement ou montage de dossiers financiers pour les services achats des grands constructeurs allemands et étrangers.....).

2.3.3 Tous les six mois

Les budgets semestriels sont mis au point entre les opérationnels, ils sont ensuite discutés par le directeur site et le contrôleur financier auprès de la direction générale de Valeo.

Cette étape est l'occasion pour les opérationnels, d'exprimer des positions souvent contradictoires. Le contrôleur de gestion est responsable de l'arbitrage des stratégies antagonistes. Il répond de cet arbitrage conjointement au contrôleur financier devant la direction générale.

2.4. Diversité, convergences (CP) et le (CG) et architecture des coûts

2.4.1 Convergences et diversité au delà des simples apparences

Trois constats à l'issue de cette recherche s'imposent.

Premièrement l'absence de corrélation entre qualité du contrôle et répétitivité de l'activité.

Les systèmes de contrôle au sein d'une gestion par affaire peuvent être d'une sophistication extrême.

Parallèlement, la complexité ambiante dans le cas d'activités répétitives tend à déconstruire des (CG) pourtant jugés les plus performants de la planète.²⁷

Deuxièmement, les différences entre (CG) et (CP) ne sont pas nettes à l'issue de cette expérience terrain. D'une part, la périodicité existe dans le (CP). Les recadrages ont lieu tous les quinze jours. Pour le (CP) le reporting interne et externe est organisé pour fonctionner de manière auto-entretenu et régulière. D'autre part, le (CG) implique une forte part d'imprévis. Le contrôleur de gestion s'investit dans beaucoup de projets, d'activités imprévues (fusions

acquisitions.....) ou tout simplement de calculs économiques pour sa hiérarchie (Montage d'offres auprès de grands constructeurs).

Pire, au terme de l'étude terrain, la qualité des informations délivrées est commune. Premièrement, les indicateurs de base du (CP) et du (CG) tendent vers une qualité du diagnostic. Deuxièmement, la valeur des informations délivrées par le (CP) et le (CG) est fonction de la justesse des anticipations qu'elles permettent.

La grande différence entre les deux types de contrôle est l'adossement au système comptable et fiscal. Par exemple, il est beaucoup plus difficile de provisionner les factures non parvenues tous les mois quand on est intégrateur, comme Farman, avec plus de 600 fournisseurs et des milliers de factures par an. La gestion administrative et comptable est en revanche beaucoup plus aisée chez Valeo et le système comptable mis en place supporte efficacement les systèmes de contrôle, de reporting et de calcul économique.

Les conséquences en terme d'architecture des coûts ne sont pas négligeables. La spécificité de l'activité de Farman, le métier d'intégrateur, fait qu'il est difficile, avec des ressources limitées, de concilier traçabilité des coûts et réactivité de la structure projet.

2.4.2 Architecture des coûts, coûts complets et (CG)

Une première méthode dans les coûts complets est celle des coûts préétablis. Cette méthode est de loin la moins applicable à l'entreprise Farman. Il s'agit de donner une référence pour faire fonctionner le système de calcul des coûts. La référence est triple. Elle est soit actuelle, c'est une référence budgétée (ou planifiée pour des activités à long cycle d'exploitation), c'est enfin une référence technique. Chez Farman, deux conditions ne sont pas respectées.

- L'hypothèse de stabilité de l'exploitation n'est pas remplie (prédictabilité²⁸)
- L'hypothèse de rapprochement du préétabli par rapport au réel est problématique sur des projets longs et non répétitifs

Une deuxième méthode consiste à appliquer le système des sections principales et auxiliaires. On peut alors concevoir deux types de centres de coûts directs et indirects. Le centre de coûts directs est tout simplement l'affaire. Les centres de coûts indirects déversent en fonction de clefs de répartition (% dans le volume des achats, % de surface occupée, % de chiffre d'affaires réalisé....). Ces indicateurs sont appelés dans ce système des coefficients de couverture. Les heures sont valorisées à un taux horaire standard ou réel, les charges indirectes (lissées par mois si besoin est).

Le système est particulièrement lourd, notamment en raison des clefs de répartition. Il affiche des inconvénients évidents pour la gestion des provisions (qui peuvent pour les plus importantes être lissées sur 12 mois sur la base de la dotation ou de la reprise de l'année précédente).

La traçabilité des charges est maximale. Les produits de l'entreprise considérée sont souvent comparables. Ils manifestent système taylorien, où la conception, le contrôle, l'administration et la production font l'objet de lignes budgétaires séparées.

2.4.3 Direct costing, (CP), (CG) et target costing

Une troisième méthode de contrôle des coûts d'une affaire serait le « direct costing ». L'affaire est le centre de coûts directs, il suffit alors de suivre les coûts directs et de retrancher une marge en fin d'année ou par mois correspondant aux charges indirects. L'indicateur de référence devient la marge sur coûts variables.

L'identification d'un effet coût-volume-rentabilité sur la rentabilité d'une entreprise est rapide et permet une réactivité accrue. Les projets déterminent un niveau d'activité qui correspond à une absorption de charges fixes, au-delà du seuil de rentabilité.

Les deux architectures de coûts chez Valeo et chez Farman coexistent. Ainsi la comptabilité calcule un compte de résultat analytique sur la base d'une méthode de type full costing ou coût complets. Le calcul des coûts s'effectue sur la base d'une méthode direct costing.

Pour Valeo, la raison en est simple. Le direct costing offre beaucoup plus de souplesse et de possibilité de budgétisation, de suivi et de réactivité que le full costing.

Pour Farman, c'est aussi le cas. D'autres raisons sont spécifiques à l'activité projet. Le système du direct costing se combine plus facilement avec des méthodes de type target costing²⁹ (exemple des projets à enveloppe fermée développés en ingénierie simultanée).

Dans les deux cas, c'est bien la possibilité de se repérer par rapport à un objectif simple (budget) ou à un objectif complexe (prix, qualité et délai) qui prévaut dans l'adoption d'une architecture des coûts. Le target costing offre cette complémentarité³⁰.

De quels apports à la théorie du contrôle peut se prévaloir cette recherche ?

Partie 3 : Apports à la théorie du contrôle

Le contrôle est-il contingent selon les objets qu'il manipule ? La nature du (CG) est-elle variable selon que l'on cherche à contrôler une période ou un projet ? Peut-on constater une cohérence dans les systèmes de contrôle ? Cette recherche veut établir que le (CP) est une forme de contrôle mieux adaptée à l'environnement que le (CG).

3.1 Cadre technologique et concurrentiel

La logique de conception s'est modifiée. L'ingénierie simultanée ou concourante s'est substituée à des processus d'ingénierie séquentielle.

L'ingénierie simultanée entraîne de nouvelles incitations, avec de nouveaux risques dépassant le simple cadre technologique³¹.

Les gains par rapport à la commande initiale et sans modification majeure du process sont à partager entre client et fournisseur.

Pour J. Perrin, sur la base de trois études de cas dans des entreprises il est possible d'observer de nouveaux modes de coordination, de nouveaux modes organisationnelles, de nouvelles valeurs³² et une modification de la grille de compétence.

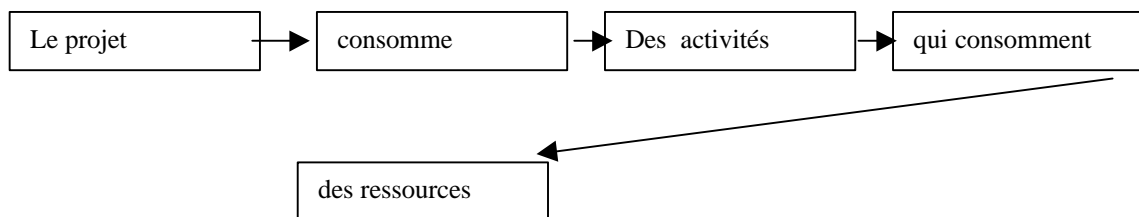
Cause ou conséquence, le cadre concurrentiel s'est considérablement modifié pour des entreprises comme Farman. Les prix ont chuté de 20% pour des prestations toujours plus complexes et contraignant l'entreprise à une flexibilité accrue³³.

Peut-on introduire le concept d'hypercompétition à ce stade ? Si l'apparition de langage guerrier n'existe pas encore chez Farman³⁴, reste que c'est bien un environnement pour lequel la bataille sur le temps³⁵ et sur les coûts est toujours plus rude.

La dynamique du (CP) et sa complexification est une réponse du contrôle aux processus en œuvre dans les activités de conception.

3.2 L'activity based costing établit un parallélisme entre le (CP) et le (CG)

L'ABC au sein d'une entreprise de série³⁶ part d'une volonté de rénovation des hypothèses traditionnelles³⁷. L'ABC pour la gestion par affaire est aisément transférable, sous la forme suivante :



L'ABC introduit deux concepts clefs : Les notions d'activités et de processus³⁸.

Le terme d'activité est plus fin que celui de centre d'analyse. C'est en fait un sous-ensemble de centre d'analyse. Un processus est une somme d'activités.

La transversalité des processus d'une ABC³⁹ ne diffère pas qu'il s'agisse d'un (CG) ou d'un (CP). Les chaînes de causalité⁴⁰ s'étudient de manière similaire.

Ainsi l'ABC contribue à rapprocher (CG) et (CP).

3.3 Variables introduites par le (CP) en plus des coûts : Qualité et vision

Les systèmes de contrôle du management affectent la stratégie. Certains systèmes de contrôle contribuent à la création de l'avantage concurrentiel d'une entreprise⁴¹. Comment se positionne le (CP)⁴² ?

Au cours de l'expérience terrain, il fut possible d'observer les 4 niveaux de contrôle.

Toutefois, les mécanismes de contrôle nécessités par le (CP) introduisent d'autres variables.

- On a récemment mesuré dans le cas de l'activité projet le lien entre qualité et performance⁴³. Les variables qualité du process font partie d'indicateurs non financiers et spécifiques. Une stratégie qualité systématise des indicateurs complémentaires avec les indicateurs financiers dans le cas de projets dans l'industrie automobile et informatique⁴⁴. Il ne s'agit toutefois pas d'une spécificité de l'activité projet.

- Sur des projets de quelques années, voire de quelques dizaines d'années, on peut introduire la notion de vision stratégique⁴⁵ appliquée aux coûts. Elle complète les niveaux de contrôle définis par R. Simons. Il s'agit de constater la finitude du plan et de le compléter par la vision. L'hémisphère gauche s'accommode d'un hémisphère droit. L'évaluation d'un reste à faire introduit une expérience passée et une intuition du déroulement des événements et de leur agencement. L'information délivrée entre prévision, pronostic et prédiction sous-tend le (CP).

Il convient pour permettre le pilotage des coûts, de se représenter le temps comme variable stratégique⁴⁶. Or cette phase commence dès le chiffrage du projet, et inclut des effets d'expériences, des projections et des analyses sur plusieurs années. Loin d'être un facteur pénalisant, il s'agit d'un gage de succès futur. R. Simons le soulignait avec son opposition entre prospector et defenders⁴⁷.

La similitude s'arrête ici. Une entreprise projet est par définition un prospector. La vision des coûts porte sur plusieurs années. On jugeait le (CP) moins précis que le (CG), voir supra. En fait, il s'agit d'un calcul économique itératif complexe. Dans le cas de Farman, le système de contrôle est couplé (comptabilité de gestion) avec une vision stratégique des coûts (CP). C'est sans doute une supériorité par rapport aux systèmes de contrôle classique de l'industrie de série. La deuxième supériorité du (CP) est par rapport au (CG) de faire descendre la vision des coûts à l'unité de base de l'entreprise c'est à dire le projet.

- Enfin le (CP) introduit un arbitrage entre coûts, qualité et vision. Il nécessite une coordination entre ces trois axes. Ce processus est démultiplié par le nombre de projets et l'importance de ceux-ci.

Conclusion :

L'opposition entre (CG) et (CP) ne se résume pas à une différence de nature de l'objet contrôlé. Une analyse sur le terrain tend à le démontrer. La différence entre contrôle d'une période et contrôle de l'atteinte d'un objectif tend à s'affaiblir. Les systèmes de contrôle de type ABC atténuent encore la différence.

Le (CP) intègre de manière prépondérante la variable temporelle dans le calcul des coûts. La différence entre (CP) et (CG) réside dans la possibilité qui est offerte au (CP) d'opérer des arbitrages dans un triaxe (coût, délai et qualité). Le pilotage de projet est donc plus complexe; il nécessite des indicateurs nouveaux plus ambitieux pour recueillir une information précieuse pour la performance finale du projet.

La diversité des états du système contrôlé, multiplie les indicateurs de contrôle au sein du (CP). Le (CP) par rapport au (CG) se structure en fonction de l'objectif final (le fonctionnement d'un projet) et non en fonction de critères comptables.

Le (CP) nous semble plus adapté au contrôle en univers de complexité et de turbulences⁴⁸.

Bibliographie :

AFNOR, Maîtriser le coût de vos projet, Editions AFNOR, Paris, 1993

Anthony R.N., La fonction contrôle de gestion, Publiunion, 1993, Paris

Azan W., Stratégies paradoxales, faute de gestion et contrôle interne: Le cas Metallgesellschaft, Les Cahiers du CESAG, 98066/7, juin 1998

Cohendet P. & Llrena P., Flexibilité et évaluation des systèmes de production, in Gestion Industrielle et Mesure Economique, ECOSIP, Economica, Paris, 1990

Demeestere R., Lorino P. & Mottis N., Contrôle de gestion et pilotage, Nathan , Paris, 1997

Dutton J.E., Understanding strategic agenda building and its implications for managing change, Managing ambiguity & change, Wiley, 1988

Gerhardt A. & Schmidt H., *Externes Simultanes Engineering, Der neue Dialog zwischen Kunde und Lieferant*, Springer, Berlin, 1996

Gervais M. & Thenet G.[1998], "Planification, gestion budgétaire et turbulence", *Finance contrôle stratégie*, Vol. 1 N°3, septembre

Giard V. & Midler C., *Pilotage de projet et entreprises, Diversité et convergences*, ECOSIP, Economica, Paris, 1993

Horvath P., *Linking target costing to ABC at a us automotive supplier*, *Journal of Cost Management*, Mars/Avril 1998

Huberman A.M. & Miles B.M., *Analyse des données qualitatives*, De Boeck, Bruxelles, 1991

Ittner C. D. & Larker D.F., *Quality strategy Strategic control systems, and organisational performance*, *Accounting organisation & Society*, Vol. 22 N°3/4, pp.293-314, 1997

Kerzner H., *Project management, A systems approach to planning, Scheduling, and controlling*

Laroche H., *from decision to action in organisation, decision-making as a social representation*, *Organisation Science*, Vol.6 N°1, pp. 62-72

Lorino P., *Le contrôle de gestion stratégique, La gestion par les activités*, Dunod, Paris, 1996

Mevellec P., *Le calcul des coûts dans les organisations*, Edition la découverte, Paris, 1995, p. 114

Mintzberg H., *The Rise and Fall of Strategic Planing*, *Harvard Business Review*, janvier février 1994

Renault Automation, *Formation à la gestion de projet, le suivi des coûts et des délais*, Document interne, 1991

Sakurai M., *Target costing and how to use it ?*, in *Emerging practices in cost management*, Warren, Gorham & Lamont, Boston, 1990

Simons R., *The role of management control systems in ceating competitive advantage : New perspectives*, *Accounting Organisation & Society*, Vol.15, N°1 /2, 1990, pp. 127-142

Woodward J., *Industrial Organisation : Theory and Practice*, 2ème édition, Oxford University Press, second edition, reissued 1994

Yin R.K., *Case Study Research, Design & Method*, Revised Edition, Sage publications, Newbury Park, Revised Edition, 1990

¹ Nobre T., séminaire CEFAG-SFA, *Quelles méthodologies pour la recherche en contrôle de gestion ?*, mai 1995

²

³ Leroy D., *Le management par projet entre mythes et réalité*, RFG, janvier février 1996, pp. 110-121

⁴ Woodward J., *Industrial Organisation : Theory and Practice*, 2ème édition, Oxford University Press, second edition, reissued 1994, p. 44 & p. 208

⁵ Mintzberg H., *Structure et dynamiques et des organisations*, Editions organisations, 1982, p. 232

⁶ Norme X50-105 de l'AFNOR

⁷ Anthony R.N., *La fonction contrôle de gestion*, Paris, 1993

⁸ Demeestere R., Lorino P. & Mottis N., *Contrôle de gestion et pilotage*, Nathan, Paris, 1997, p. 143

⁹ "Le contrôle de projet s'intéresse au projet; tandis que le contrôle de gestion des opérations permanentes se centre sur une période de temps donnée, telle qu'un mois". R.N. Athony

¹⁰ Anthony R.N., *La fonction contrôle de gestion*, Op. cit., p. 112

¹¹ Nakha M. & Soler L.G., *Pilotage de projet et contrats internes*, RFG, Septembre octobre 1996, p. 17-29

¹² Anthony R.N., *La fonction contrôle de gestion*, Op. cit., p. 112

¹³ Anthony R.N., *La fonction contrôle de gestion*, Op. cit., p. 112

¹⁴ De Falco M. & Macchiaroli R., *Timing of control activities in project planning*, *International Journal of Project Management*, Vol. 16 N°1, 1998, pp.51-58

¹⁵ Anthony R.N., *La fonction contrôle de gestion*, Op. cit., p. 113

¹⁶ Laroche H., *from decision to action in organisation, decision-making as a social representation*, *Organisation Science*, Vol.6 N°1, pp. 62-72

¹⁷ Dutton J.E., *Understanding strategic agenda building and its implications for managing change*, *Managing ambiguity & change*, Wiley, 1988

¹⁹ "La construction de l'agenda renvoie au processus à travers lequel des questions stratégiques captent l'attention des décideurs et sont légitimées dans l'organisation." Dutton J.E.

²⁰ voir aussi une méthodologie basée sur l'étude des offres d'emploi pour des contrôleurs de gestion dans l'ouvrage de A. Mikol, J.C. de Guardia et H. Stology.

- ²¹ Kimberly J.R., Issues in the design of longitudinal organisation research, *Sociological Methods Research*, Vol. 4 N°3, février, 1976, pp. 321-347
- ²² Yin R.K., *Case Study Research, Design & Method*, Revised Edition, Sage publications, Newbury Park, Revised Edition, 1990
- ²³ Wacheux F., *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*, Economica, Paris, 1996, p.192
- ²⁴ Huberman A.M. & Miles B.M., *Analyse des données qualitatives*, De Boeck, Bruxelles, 1991, p. 194 & p.177
- ²⁵ Clark K.B. & Fujimoto T., *Product development performance, Strategy, Organisation, and management in the world auto industry*, Harvard Business School Press, Boston, 1991, p. 153
- ²⁶ Gervais M., *Recherches en contrôle de gestion*, ouvrage coll., Economica, Paris, 1996, p. 214
- ²⁷ Azan W., *Stratégies paradoxales, faute de gestion et contrôle interne: Le cas Metallgesellschaft*, Les Cahiers du CESAG, 98066/7, juin 1998
- ²⁸ Lorino P., *Le pilotage de l'entreprise, de la mesure à l'interprétation*, in *Cohérence, Pertinence et Evaluation*, ECOSIP, Economica, 1996
- ²⁹ Sakurai M., *Target costing and how to use it ?*, in *Emerging practices in cost management*, Warren, Gorham & Lamont, Boston, 1990
- ³⁰ Horváth P., *Linking target costing to ABC at a us automotive supplier*, *Journal of Cost Management*, Mars/Avril 1998
- ³¹ Gerhard A. & Schmied H., *Externes Simultanes engineering*, Springer Verlag, 1996
- ³² J. Perrin, *Les différents modes de coopérations utilisés pour promouvoir la coordination*, in *Coopération et coopération*, Octares Editions, CNRS, Paris, 1996
- ³³ Volderba H.W., *Toward the flexible form : How to remain vital in hypercompetitive environments*, *Organisation Science*, Vol.7 N°4, 1996
- ³⁴ Anne Y. Illnitch, *D'aveni R., Lewin*, *Nouvelles formes organisationnelles et stratégies pour le management dans des environnements hypercompétitifs*, *Organisation Sciences*, Vol. 7 N°3, Mai Juin 1996
- ³⁵ Eisenhardt K.M., *Making fast decisions in high velocity environments*, *Organisation science*, 1987
- ³⁶ Giard V. et Midler C., *Pilotage de projet et entreprises*, *Diversité et convergences*, op. cit. p. 152
- ³⁷ Mevellec P., *Le calcul des coûts dans les organisations*, Edition la découverte, Paris, 1995, p. 114
- ³⁸ *The CAMI Glossary of Activity Based Management*, mars 1991, Portland
- ³⁹ Cooper R., *Comment mener à bien un projet de comptabilité par activité*, RFC, N°250, partie 2
- ⁴⁰ Mevellec P., *Quelles leçons tirer de l'ABC*, RFC n°277
- ⁴¹ Simons R., *The role of management control systems in creating competitive advantage*, in *Accounting Organisation & Society*, Vol. 15, N°1, 1990, pp 127-142
- ⁴² Azan W., *Contrôle de projet et construction d'un avantage concurrentiel*, *Le cas de l'industrie mécanique*, communication au cercle doctoral francophone de gestion, juin 1998
- ⁴³ Ittner C.C. & Larcker D.F., *The performance effects of management techniques*, *Management Science*, Vol. 43 N°4, Avril 1997
- ⁴⁴ Ittner C. D. & Larker D.F., *Quality strategy Strategic control systems, and organisational performance*, *Accounting organisation & Society*, Vol. 22 N°3/4, pp.293-314, 1997
- ⁴⁵ Mintzberg H., *The Rise and Fall of Strategic Planing*, *Harvard Business Review*, janvier février 1994, p. 110
- ⁴⁶ Urban S., *Quelques réflexions sur la modernité de F. Perroux au regard de la pensée stratégique*, *Cahier du CESAG*, 98061/2, juin 1998
- ⁴⁷ Simons R., *Robert Simon, the role of management control systems in creating competitive advantage*, *Accounting, Organisation and Society*, Vol 15, N°1/2 1990, pp127-142
- ⁴⁸ Gervais M. & Thenet G.[1998], *"Planification, gestion budgétaire et turbulence"*, *Finance contrôle stratégie*, Vol. 1 N°3, septembre