

Université de Liège



Principes de comptabilité analytique et de comptabilité de gestion

Par Didier Van Caillie

Professeur,

Directeur du Service de Diagnostic et Contrôle de l'Entreprise

et du Centre d'Etude de la Performance des Entreprises – C.E.P.E.

2^{ème} édition – Juillet 2005

Principes de comptabilité analytique et de comptabilité de gestion

Remerciements ... et avertissement

Cet ouvrage est le résultat de nombreuses années d'enseignement et de recherche dans les domaines de l'analyse de la performance de l'entreprise et de la comptabilité de gestion d'abord, du contrôle de gestion et de la stratégie d'entreprise ensuite.

Que les différentes générations successives d'étudiants qui ont suivi cet enseignement, qui ont subi les foudres de mes évaluations et qui ont formulé des remarques largement constructives lors de leur évaluation personnelle de cet enseignement en soient ici remerciés. La structure particulière de cet ouvrage a en effet été largement inspirée par leurs suggestions et par la recherche de moyens pédagogiques aptes à contourner la difficulté de transmettre une matière souvent perçue comme aride, technique et essentiellement comptable à la lecture de nombreux ouvrages à la structure plus « traditionnelle », alors même que cette matière s'avère aujourd'hui être l'un des principaux outils susceptibles d'aider à la prise de décision dans n'importe quelle entreprise ou organisation et que l'analyse de son évolution récente montre son aptitude à rapidement s'adapter aux conditions changeantes de l'environnement de toute entreprise tout en continuant à nourrir le gestionnaire d'entreprises en informations pertinentes.

Je tiens aussi à remercier très chaleureusement et très amicalement tous mes collaborateurs et assistants qui, au fil des ans, ont patiemment remis à jour et modernisé les supports de cet enseignement, et tout particulièrement Sophie Arnould, Andrée Dighaye, Charles Kabwigiri et Aline Muller.

Enfin, je me dois de souligner d'entrée de jeu que cet ouvrage est aussi un pari.

En effet, la plupart des ouvrages, scientifiques ou professionnels, consacrés à la comptabilité de gestion s'inscrivent dans une optique résolument inductive, décrivant dans le détail les mécanismes comptables utilisés par la plupart des contrôleurs de gestion ou par les comptables de gestion et présentant ensuite les raisons et les motivations qui ont conduit à l'élaboration de ces mécanismes et techniques : la question du « *Comment s'appliquent les techniques analytiques comptables ?* » prime alors souvent la question du « *Pourquoi ces techniques sont-elles appliquées ?* ».

L'approche que nous voulons appliquer au travers du présent ouvrage est inverse et se veut résolument déductive : nous basons en effet cet ouvrage d'abord sur une exploration détaillée des grands défis posés à l'heure actuelle aux décideurs présents dans les entreprises, nous en inférons les principales questions auxquelles ils doivent dès lors pouvoir apporter une réponse et nous montrons quelles sont les options analytiques comptables qui s'offrent alors à eux, avec leurs complémentarités et leurs antagonismes éventuels. De ce fait, *nous privilégions clairement la question du « Pourquoi ? » par rapport à la question du « Comment ? »*.

© Didier Van Caillie, Université de Liège & C.E.P.E., Juillet 2005

Nous attestons que les données contenues dans cet ouvrage sont présentées purement à titre d'exemple et que les noms de sociétés, les noms d'individus et de produits et les chiffres comptables indiqués en référence sont totalement fictifs, bien que basés sur des cas concrets. Par ailleurs, nous restons entièrement responsables des « coquilles » et erreurs qui subsisteraient dans le présent opus, malgré de nombreuses relectures croisées.

L'information comptable, facteur-clé du succès de l'entreprise

Au cours de ces trois dernières décennies, le contexte dans lequel les entreprises et les organisations en tout genre ¹ ont évolué a connu une mutation profonde sous l'effet simultané de deux tendances macro-économiques majeures qui se sont renforcées mutuellement :

- d'une part, la globalisation progressive de l'économie mondiale et ses conséquences
- et d'autre part, le développement continu de nouvelles technologies de l'information et de la communication.

Ces deux tendances fondamentales ont modifié en profondeur les attentes et les pratiques de l'environnement de toute entreprise ² : insidieusement, cette dernière est devenue, quelle que soit sa taille, extrêmement dépendante d'un environnement au comportement toujours plus mouvant, évolutif et incertain.

Au fil des ans, en effet, les phénomènes de déréglementation, de dérégulation et de libéralisation progressive des marchés ont débouché de facto sur la création de gigantesques marchés de consommateurs et d'offreurs de biens et de services, qui se sont substitués aux marchés souvent étroits et/ou cloisonnés

¹ Dans la suite de notre exposé, nous faisons référence sous le terme générique de "**entreprise**" à la fois aux entreprises privées à but lucratif ayant revêtu une des multiples formes juridiques (Société Anonyme, Société de Personnes à Responsabilité Limitée, Société Coopérative, Société en Commandite, ...) proposées par les différentes législations nationales et/ou internationales et aux organismes publics ou associatifs en tout genre, poursuivant des buts non nécessairement lucratifs et orientés le plus souvent vers l'optimisation du bien-être général : chacune de ces organisations constitue en effet un cadre de référence à l'intérieur duquel interagissent une multitude d'acteurs, avec des besoins en information propres que seule la tenue d'une comptabilité de gestion ou d'une comptabilité analytique permet de rencontrer de manière optimale.

² Qu'il s'agisse de l'environnement proche de l'entreprise (son **micro-environnement**, constitué par ses clients, ses fournisseurs ou ses concurrents) ou de son environnement plus lointain (son **macro-environnement**, au sein duquel le marché du travail, le marché de la technologie, les marchés financiers et les Pouvoirs Publics jouent un rôle essentiel).

P R E A M B U L E

(généralement limités au plan local ou régional) auxquels la plupart des entreprises se confrontaient traditionnellement.

Simultanément, à la suite de trop nombreux scandales financiers, comptables, éthiques ou écologiques, la responsabilité de l'entreprise a été progressivement étendue au delà de sa seule responsabilité financière à l'égard de ses actionnaires ou «propriétaires», vision traditionnellement réservée à l'entreprise dans sa conception néo-classique. Aujourd'hui, l'entreprise se voit aussi attribuer, en sus de cette responsabilité financière, une responsabilité économique et sociétale à l'égard de l'ensemble des composantes de son environnement (ses « **stakeholders** »), qu'il s'agisse de ses partenaires «en affaires» traditionnels (clients, fournisseurs, concurrents) ou de partenaires plus éloignés (« grand public », Pouvoirs Publics, ...).

Au plan managérial, les pratiques traditionnelles de gestion opérationnelle d'un portefeuille de clients aux attentes et besoins prévisibles ont rapidement laissé apparaître leurs limites une fois appliquées à des marchés aux attentes et contours flous et imprécis. Dans le même temps, les pratiques de gestion comptable et financière traditionnellement mises en œuvre dans la plupart des entreprises ont dû évoluer rapidement pour intégrer l'ensemble des nouvelles contraintes et des contrôles mis en œuvre à l'instigation de multiples Pouvoirs Publics nationaux ou supranationaux pour garantir la transparence des transactions financières menées au sein des entreprises, en assurer la comparabilité au cours du temps et en garantir la pertinence économique et sociétale.

De ce fait, un double défi se pose aujourd'hui aux dirigeants d'entreprises :

- la nécessité de mettre en place une véritable stratégie de gestion proactive d'un portefeuille de clients aux attentes et besoins nécessairement évolutifs au fil des mois,
- couplé à l'impérieuse nécessité de rencontrer les exigences, financières ou non, imposées par les « propriétaires » des organisations qu'ils dirigent.

Au plan managérial, optimiser la gestion du portefeuille de clients (et donc optimiser le potentiel de chiffre d'affaires de l'entreprise) tout en optimisant la valeur ajoutée ou la rentabilité financière de l'organisation (donc en optimisant la structure de coûts à laquelle l'organisation est confrontée) est devenu la préoccupation essentielle du dirigeant d'entreprise à l'aube de ce XXI^{ème} siècle.

Dans le même temps, les nouvelles technologies de l'information et de la communication (NTIC) ont conduit :

- d'une part à une hausse fabuleuse du volume et de la vitesse d'accessibilité à l'information au sens large
- et d'autre part à un accroissement spectaculaire de la qualité de l'information disponible, notamment du point de vue de consommateurs ou d'acteurs concurrentiels à présent beaucoup plus à même d'identifier et de comparer rapidement les niveaux de qualité et de prix offerts par les principaux acteurs des marchés auxquels ils s'adressent et de plus en plus capables de cerner les contours exacts de l'offre disponible pour rencontrer leurs besoins.

Insidieusement, ces évolutions macro-économiques majeures ont fait passer les organisations *de l'Age Industriel*, qui a marqué de son empreinte la majorité du XX^{ème} siècle, à *l'Age de l'Information*, imposant à l'entreprise une véritable révolution³ de ses pratiques de gestion.

- *L'Age Industriel a imprégné le contexte économique des économies occidentales depuis la fin du 19^{ème} siècle jusqu'à nos jours encore.*
 - *Il est marqué notamment par la dominance (voire l'omnipotence) de la fonction de production comme fonction de gestion essentielle qui conditionne l'entièreté du fonctionnement de l'entreprise et par une conception essentiellement taylorienne de*

³ Pour une analyse complète et détaillée de cette évolution de l'Age Industriel vers l'Age de l'Information et de ses conséquences sur les pratiques de gestion de l'entreprise, voir le chapitre introductif extrêmement intéressant de l'ouvrage de Kaplan et Norton (1996b) ou la contribution de Dent (1996).

PREAMBULE

L'organisation de l'entreprise, marquée par une structuration claire, forte et extrêmement hiérarchisée des relations de pouvoir, de contrôle et d'information au sein de l'entreprise.

- *Typiquement, les entreprises de l'Age Industriel élaborent pour l'essentiel des stratégies de succès basées sur leur aptitude à maîtriser les bénéfices des économies d'échelle et de la taille : la course au volume, à la croissance, à la taille et "l'aptitude à transformer les nouvelles technologies en actifs physiques permettant de réaliser une production de masse efficace de produits standardisés" sont des déterminants essentiels des principales décisions de gestion dans l'entreprise (Kaplan et Norton (1996b)).*
- *L'entreprise de l'Age Industriel cohabite par ailleurs en bonne intelligence avec les différentes composantes de son environnement, ne nouant toutefois une relation particulière avec l'une d'elles (client, fournisseur, financier, concurrent, ...) que lorsque le besoin s'en fait sentir ou lorsque l'opportunité se présente.*
- *L'Age de l'Information, quant à lui, est apparu dans la foulée du développement progressif et rapide des NTIC.*
 - *Il se caractérise par une totale immersion de l'entreprise dans son environnement et par une volonté d'adaptation quasi instantanée de celle-ci aux évolutions de son environnement.*
 - *L'identification et la satisfaction constante des attentes des clients et la volonté de bénéficier dans l'instant et dans la durée des opportunités offertes par son environnement conditionnent tout le fonctionnement interne de l'entreprise, qui réagit avec rapidité et imagination à l'évolution de ces attentes et opportunités.*
 - *La capacité d'innovation, une vitesse d'action élevée, la recherche d'une relation stable avec des fournisseurs de confiance, le partenariat avec d'autres entreprises spécialisées dans des produits ou services qui ne ressortent pas du métier de base de l'entreprise, la focalisation sur des marchés parfaitement compris et maîtrisés, la mise en valeur et l'exploitation du savoir-faire et des compétences de travailleurs devenus à présent des « collaborateurs-acteurs » aptes à s'adapter rapidement à des structures organisationnelles floues et en constante évolution, la mise en exergue du potentiel d'innovation et des capacités entrepreneuriales individuelles sont dès lors les déterminants qui conditionnent la prise de décision au sein de l'entreprise de l'Age de l'Information.*

Le lecteur le comprend aisément : ce passage de l'Age Industriel à l'Age de l'Information oblige l'entreprise à revoir en profondeur la manière dont elle définit ses stratégies et bouleverse la manière avec laquelle elle vérifie leur mise en oeuvre adéquate dans les actes de sa vie quotidienne et donc la manière dont est évaluée sa performance, à savoir son aptitude à atteindre les objectifs stratégiques qui lui sont fixés avec les ressources qui lui sont confiées et ce, dans un délai prédéterminé .

Cette dépendance accrue de l'organisation à l'égard d'un environnement toujours plus fluctuant et mouvant et l'incertitude (et donc le risque) que cette dépendance fait peser sur son avenir modifient en effet logiquement et en profondeur les stratégies et les pratiques de gestion de chaque organisation : longtemps gouvernées par la dimension "produit offert", ces stratégies et pratiques de gestion se voient peu à peu dominées par la dimension "client à satisfaire", de sorte que l'entreprise d'aujourd'hui ne produit plus des biens et des services destinés à des marchés et à des "clients standardisés", mais elle conçoit, réalise et distribue des biens et surtout des services qui répondent aux attentes et besoins spécifiques de "clients arlequins" ⁴.

⁴ Pour reprendre une expression propre à Bernard Dubois (1996), qui exprime clairement le fait que le client standardisé - aux attentes conçues comme homogènes, rationnelles et stables, auquel il est possible de proposer un produit relativement standardisé qui, s'il revêt des caractéristiques de qualité et de coût raisonnables, trouvera toujours preneur - a fait place aujourd'hui à un consommateur "caméléon" et "arlequin", consommateur multidimensionnel profondément versatile, "intégrant les différentes valeurs de la consommation, les revendiquant

P R E A M B U L E

En conséquence, ballottée sur un océan houleux fait d'incertitude, de risques et d'exigences contradictoires (satisfaire le client à tout prix ... mais à moindre coût pour rencontrer les exigences financières des « propriétaires » de l'organisation), l'entreprise d'aujourd'hui ne peut clairement survivre que si elle est, d'une part, bien **contrôlée** au jour le jour et, d'autre part, que si elle dispose des éléments d'information pertinents et adéquats qui lui permettent d'être **pilotée** à moyen et long terme vers le « bon port », l'objectif ambitieux qu'elle s'est normalement assigné.

De ce fait, disposer d'un système de contrôle de gestion efficient s'impose aujourd'hui comme une clé essentielle de la performance de toute organisation désireuse d'atteindre les objectifs qu'elle s'est fixés, dans le délai imparti et à des conditions de coûts optimales .

Dans la foulée, la nécessité d'un système d'information comptable efficient servant de base à ce système de contrôle de gestion efficient s'impose aussi logiquement comme un facteur-clé de succès pour l'entreprise qui se veut être gérée professionnellement et qui a l'ambition réelle d'atteindre des objectifs stratégiques précis, destinés à concrétiser une volonté effective de création de valeur à long terme pour l'ensemble de ses partenaires.

Mais qu'est-ce qu'un « système de contrôle de gestion » et qu'est-ce qu'un système de contrôle de gestion « efficient » ?

- Un "système" est défini, pour notre propos, comme "un ensemble de parties inter-reliées et interdépendantes, arrangées d'une manière qui produit un tout unifié" (*Robbins, 1990*).
 - Le système de contrôle de gestion d'une entreprise englobe dès lors l'ensemble des mécanismes, outils et procédures interdépendants les uns des autres et qui sont mis en œuvre par les gestionnaires de cette entreprise, à quelque niveau qu'ils soient, pour s'assurer que les stratégies qu'elle déploie au quotidien débouchent sur des résultats conformes aux attentes et objectifs initiaux.
 - Des outils tels que des budgets ou des tableaux de bord, des mécanismes tels que la liaison partielle de la rémunération individuelle à la réalisation d'un objectif managérial particulier ou des procédures telles que celles prévues pour la passation des commandes ou la gestion des stocks dans l'entreprise font ainsi partie du système de contrôle de gestion global de cette entreprise.
- Ce système de contrôle de gestion est dit "**efficace**" lorsqu'il fournit aux dirigeants de l'entreprise, à temps et à heure, les informations dont ils ont besoin pour gérer le quotidien de l'organisation et son évolution. Un système de contrôle de gestion "**efficient**" permet en outre d'optimiser le rapport entre les bénéfices organisationnels et financiers générés par le système de contrôle de gestion mis en place pour contrôler l'entreprise et le coût, tant monétaire qu'organisationnel, des facteurs de production nécessaires à sa mise en place.

Dans un contexte global de migration progressive de l'entreprise orientée « produit » à l'entreprise orientée « client » lié à l'émergence progressive d'entreprises ancrées dans l'Age de l'Information et donc dans un contexte qui fait de l'existence d'un système de contrôle de gestion efficient une des clés essentielles de la performance de toute organisation, il n'est dès lors pas étonnant

- que la discipline toute entière du contrôle de gestion (*englobant ses composantes comptables, organisationnelles et motivationnelles*),
- que le système d'information comptable qui l'alimente en informations,
- et que ses composantes purement techniques que sont la comptabilité de gestion, la comptabilité analytique ou la comptabilité des coûts,

toutes et semblant passer de l'une à l'autre sans jamais les opposer", exigeant dès lors un produit qui satisfasse aux conditions de prix, de qualité et de disponibilité que lui, consommateur arlequin, décide.

P R E A M B U L E

aient connu au cours de ces 30 dernières années une mutation profonde, passant du rang de disciplines de gestion annexes, dépendantes généralement de la comptabilité générale de l'entreprise ou de sa fonction financière courante, au rang de disciplines essentielles à la maîtrise du pilotage stratégique de l'entreprise.

Bref, comme nous venons de le souligner à foison, l'aptitude à gérer en permanence de manière efficiente les ressources rares de l'entreprise que sont ses ressources humaines, ses savoirs et ses connaissances, ses ressources techniques et ses ressources financières, et l'aptitude à identifier, à gérer et idéalement à anticiper les changements survenant au sein de l'environnement de l'organisation et à en contrôler les effets au quotidien sont devenus les éléments-clés de la performance de toute organisation.

Mais cette double aptitude ne peut s'exercer que si l'entreprise met en place un système d'information cohérent et efficient, orienté à la fois vers le suivi au jour le jour et le contrôle des opérations quotidiennes et vers l'anticipation rapide du changement survenant au sein de l'environnement de l'entreprise, donnant naissance de ce fait à un système de contrôle de gestion efficient, gardien attentif et diligent de la bonne mise en œuvre des choix stratégiques et des tactiques adoptées par l'organisation.

La mise en place de ce système d'information cohérent et efficient nécessite des outils et des techniques spécifiques, permettant à la fois la récolte d'informations pertinentes, leur organisation et leur analyse critique :

- ❖ Il y a d'abord les **outils de veille** stratégique, concurrentielle et technologique pour identifier aussi tôt que possible les indices d'une évolution nouvelle de l'environnement de l'entreprise et permettre l'identification aussi rapide que possible des conséquences les plus probables de cette évolution et des opportunités qu'elle offre : ces outils vont permettre de générer cette « Information » qui est aujourd'hui le « sang » nécessaire pour permettre la survie de ce véritable organisme vivant qu'est l'entreprise.
- ❖ Il y a ensuite le vaste ensemble des **outils propres au champ du contrôle de gestion**, destinés à mesurer avec précision les conséquences sur la vie de l'entreprise des décisions opérationnelles et stratégiques prises en application de ses tactiques stratégiques et les conséquences des évolutions de son environnement. Parmi ces derniers outils, deux ensembles homogènes se dégagent :
 - Il y a d'abord les **outils**, tels que les « *tableaux de bord* », caractéristiques du **contrôle de gestion stratégique** de l'organisation et **liés au pilotage stratégique** de l'entreprise dans une perspective d'évolution à moyen et long terme. Intégrant des concepts et notions issus à la fois du domaine de la finance, de la gestion des ressources humaines, de la stratégie ou du marketing, ces outils mettent l'accent sur le suivi global, dynamique et transversal des conséquences des décisions stratégiques prises au sein de l'entreprise pour lui permettre de créer, sur longue période, un niveau maximal de valeur. La présentation détaillée de ces outils mérite toutefois à elle seule un enseignement complet et fait l'objet dès lors d'un ouvrage analogue au présent opus.
 - Il y a ensuite les **outils** d'inspiration essentiellement comptable (tels que les budgets et leur contrôle ou les techniques d'enregistrement et de calcul des coûts) et caractéristiques du **contrôle de gestion opérationnel**, liés au suivi quotidien des conséquences (essentiellement en termes monétaires) des décisions de gestion prises dans l'entreprise.

La mise en œuvre et l'exploitation de ces outils constitue traditionnellement un sous-domaine du contrôle de gestion, auquel il est le plus fréquemment fait référence sous les vocables de **comptabilité de gestion** ou, de manière plus restrictive, de **comptabilité analytique**, voire de **comptabilité des coûts**.

P R E A M B U L E

Maîtriser la discipline de la "**comptabilité de gestion**", objectif assigné fondamentalement au présent ouvrage, implique non seulement la maîtrise des outils à mettre en oeuvre au sein de l'entreprise pour lui permettre de gérer au mieux l'ensemble des coûts et des marges⁵ qui traversent son existence, mais aussi et surtout l'analyse critique et pertinente des enseignements fournis par ces outils dans une perspective d'aide opérationnelle réelle à la prise de décisions dans l'entreprise.

Démunie de cet attribut d'aide à la décision, la comptabilité de gestion se trouve en effet de facto ramenée au rang d'une simple comptabilité journalière des coûts ou d'une comptabilité analytique n'intégrant que les relations de causalité entre coûts, destinées uniquement et de manière limitative à mesurer, certes de manière aussi précise et fiable que possible, l'ensemble des coûts et des marges auxquels l'entreprise se voit confrontée, sans véritable soutien à la prise de décision dans l'organisation.

Focalisés sur l'enregistrement soigneux des flux comptables et monétaires qui traversent la vie de l'entreprise, sur le calcul organisé et rigoureux des coûts et des marges induits par ses activités et sur l'analyse critique et pertinente de ces coûts et de ces marges, les outils propres à la comptabilité de gestion permettront alors de produire non seulement un ensemble d'informations, essentiellement de nature comptable, rapidement utilisables par les dirigeants de l'entreprise dans une perspective d'aide immédiate à la décision, mais produiront aussi un ensemble d'informations qui seront ensuite organisées et structurées pour permettre l'utilisation d'outils propres au contrôle de gestion stratégique de l'entreprise, davantage orienté vers le suivi de l'évolution de l'organisation à long terme.

Dès lors, la compréhension :

- **de l'architecture de ces outils propres au champ de la comptabilité de gestion (*comment ces outils sont-ils organisés ?*),**
- **de leur mécanisme de fonctionnement (*comment fonctionnent-ils ? quelle est leur dynamique ?*)**
- **et, surtout, des hypothèses sous-jacentes à la conception de l'entreprise qu'ils reflètent (*quelle image de l'entreprise reflètent-ils ?*)**

nous paraît être clairement un préalable indispensable à la conception, à l'implantation et au suivi de tout système de comptabilité de gestion, qu'il soit opérationnel et/ou stratégique, dans n'importe quelle organisation : cet état de fait justifie dès lors le présent ouvrage et constitue de facto l'objectif que nous souhaitons lui assigner.

Pour atteindre cet objectif, nous avons choisi de structurer cet ouvrage en cinq chapitres distincts :

- ❖ Le **Chapitre 1** est consacré aux relations entre **le système de gestion et le système d'information comptable** de l'entreprise et il met en place le cadre de référence conceptuel à l'intérieur duquel le présent ouvrage s'inscrit :
 - Il trace d'abord les contours exacts du **paradigme dominant** de l'entreprise créatrice de valeur qui est celui dans lequel nous voulons inscrire délibérément les techniques comptables et les mécanismes d'analyse décrits dans la suite de l'ouvrage,
 - Il met ensuite en évidence les constituants essentiels du **système de gestion** mis en oeuvre pour gérer ce portefeuille de ressources rares que constitue une entreprise ou une organisation,
 - Puis il positionne le système d'information comptable au sein de ce système de gestion, en décrit les composantes essentielles, analyse les éléments qui différencient la comptabilité de gestion de la comptabilité financière et met en lumière les critères d'efficience d'un tel système,

⁵ Une marge apparaît dans la vie de l'entreprise dès qu'il est possible de mettre en relation un ensemble structuré et cohérent de recettes et les coûts qui ont contribué à leur réalisation.

PREAMBULE

- Enfin, il souligne que tout système d'information comptable et donc que tout système de comptabilité de gestion est nécessairement spécifique (*idiosyncratique*) et contingent au contexte de l'organisation dans laquelle il est implanté.
- ❖ Le **Chapitre 2** explore le **concept de coût** puis en propose différentes **classifications**.
 - Il commence par explorer le *concept de coût* et met en évidence ses caractéristiques économiques, comptables et stratégiques. Au plan économique, il souligne que tout coût est par sa nature même le reflet de la consommation d'une ressource rare au sein de l'organisation. Au plan comptable, il souligne les éléments qui différencient un coût analytique incorporé en comptabilité de gestion d'une charge comptable ou d'une dépense de trésorerie. Au plan stratégique, il met en lumière le fait que, derrière l'expression monétaire du coût, il est systématiquement fait indirectement référence à un *objet de coût* (*l'analyste mesure toujours le coût de quelque chose*) et à un *inducteur de coût* (*un coût n'apparaît que si un phénomène provoque son apparition*).
 - Ce chapitre présente ensuite les *typologies traditionnelles* des coûts utilisées dans la littérature spécialisée. Nous explorons ainsi successivement les classifications des coûts :
 - en fonction du *temps* (le moment de leur observation, que celle-ci soit postérieure à leur survenance dans une optique de contrôle pur ou que celle-ci soit antérieure à leur survenance dans une optique de planification des activités ou de certaines décisions de gestion ou d'investissement),
 - en fonction de leur *contrôlabilité* (à savoir la possibilité d'exercer une action sur les inducteurs de coûts pour modifier leur importance ou leur niveau, notamment au yeux des clients),
 - et en fonction de leur *comportement*, qu'ils soient ou non directement liés à un objet de coût particulier ou qu'ils varient en fonction du niveau d'activité de l'entreprise ou d'autres paramètres : à ce stade, les notions de coût direct et de coût indirect, puis de coût fixe et de coût variable sont particulièrement mises en exergue et leurs pertinence théorique est confrontée à la réalité économique de la vie de l'entreprise.
 - Enfin, le concept de *coût complet* est présenté et ses deux axes de lecture (*somme des coûts directs et indirects* ou *somme des coûts fixes et variables*) sont analysés.
- ❖ Quant au **Chapitre 3**, il insiste sur le lien indissociable entre comptabilité de gestion et aide à la décision, il montre qu'un système de comptabilité de gestion ne peut justifier son existence que si il sert réellement à éclairer la prise de décision au sein de l'organisation et il présente deux techniques de comptabilisation des coûts traditionnellement utilisées dans une perspective d'aide à la décision.
 - Dans un premier temps, nous focalisons notre attention sur la technique dite du « **Direct Costing** » : nous en présentons les principes de fonctionnement et les hypothèses implicites, nous montrons sa pertinence dans le cadre des **analyses de profitabilité**, nous soulignons son importance dans l'analyse du **seuil de rentabilité** des activités de toute organisation et nous montrons comment l'analyse du seuil de rentabilité permet d'aider à la prise de **décisions en termes d'investissements à réaliser, de niveaux de prix à fixer ou d'arrêt** de certaines activités ou lignes de produits.
 - Dans un second temps, nous focalisons notre attention sur la technique dite du « **Coût semi-complet** » : à nouveau, nous en présentons d'abord les principes de fonctionnement et les hypothèses implicites, puis nous montrons comment elle permet la mise en œuvre d'une analyse de profitabilité.
- ❖ Le **Chapitre 4** met ensuite l'accent sur les liens eux aussi indissociables entre comptabilité de gestion et contrôle de l'entreprise, en focalisant son attention sur les méthodes de comptabilisation basées sur le calcul de « coûts complets » utilisées tantôt dans une perspective du fonctionnement de l'entreprise conçue comme une « Chaîne de Valeur », tantôt dans une perspective du fonctionnement de l'entreprise conçue comme un « organigramme de centres comptables ».
 - Dans un premier temps, nous présentons les approches de comptabilisation des coûts à base de « processus » et « d'activités » (« Activity-Based Costing »). Après avoir défini les concepts

d'activités et de processus, nous montrons comment les ressources rares sont consommées et donc comment sont générés les coûts dans une entreprise conçue comme une « Chaîne de Valeur ». Ensuite, nous décrivons les mécanismes de base de la comptabilisation par activités et processus, puis nous portons notre attention sur les mécanismes fondamentaux de gestion par les activités et processus (« Process-Based Management »).

- Dans un second temps, nous présentons l'approche taylorienne classique de la comptabilisation en « coûts complets » (« Full Costing »). Après avoir rappelé les caractéristiques du modèle managérial taylorien qui a dominé le monde de la gestion durant la majeure partie du XX^{ème} siècle, nous montrons comment s'organise l'architecture comptable d'une entreprise organisée selon le modèle taylorien. Ensuite, nous décrivons le mécanisme d'imputations des charges (et notamment le lourd mécanisme d'imputation des charges indirectes) induit par la mise en œuvre d'une approche en coûts complets et nous montrons enfin comment se calcule le coût de revient complet d'un objet de coût particulier.
- ❖ Enfin, le **Chapitre 5** s'attarde longuement sur les liens de plus en plus étroits liant la comptabilité de gestion et le pilotage stratégique de l'organisation dans une perspective d'évolution à moyen et long terme. Focalisé sur la gestion stratégique des coûts, ce chapitre aborde notamment deux problématiques essentielles de la gestion stratégique de toute organisation : la gestion de projets d'une part et la gestion de la relation « client » d'autre part.
 - En matière de gestion de projets, ce chapitre se focalise sur la mise en œuvre de la technique du « coût cible » (ou « **Target Costing** »), en montre l'intérêt et ses limites.
 - En matière de gestion de la relation « client », ce chapitre se focalise ensuite sur la mise en œuvre de l'approche en « **coût client** » et, à nouveau, en montre l'intérêt et les limites.
 - Enfin, il met en exergue l'utilité du tableau de bord comme instrument du pilotage stratégique d'une entreprise ou d'une organisation, quelle qu'elle soit, et détaille le fonctionnement d'un tableau de bord stratégique particulier, la « **Balanced ScoreCard** ».

Au plan pédagogique, soulignons que le présent ouvrage s'adresse volontairement à un double public :

- d'abord, un public d'étudiants en sciences de gestion ou en sciences économiques et de cadres opérationnels d'entreprises amenés à se familiariser avec les principales techniques de comptabilité de gestion rencontrées réellement dans la vie des organisations de ce début du XXI^{ème} siècle, à en comprendre les enjeux et à appréhender le contexte dans lequel chacune d'elles peut effectivement aider à la prise de décision ;
- ensuite, un public de cadres dirigeants, de conseillers d'entreprises ou de professionnels de la comptabilité de gestion et du contrôle de gestion, désireux de prendre connaissance globalement des derniers développements en matière de comptabilité de gestion et souhaitant les situer par rapport à un éventail de techniques et de concepts déjà souvent bien maîtrisés.

Dès lors, l'architecture de cet ouvrage se veut elle aussi double :

- d'une part, nous avons choisi de rédiger un texte de base, focalisé sur l'essentiel des concepts et des notions propres à la comptabilité de gestion et qui privilégie l'analyse transversale de l'utilité de différentes techniques et concepts, usuels ou plus contemporains, en les reliant le plus possible aux différents défis stratégiques qui se posent à l'entreprise : ce texte peut ainsi être lu isolément lors d'une première lecture, en faisant abstraction des notes de bas de page ;
- d'autre part, nous avons enrichi l'exposé en usant en abondance du recours aux notes de bas de page, en précisant ou en illustrant certains concepts ou notions spécifiques et en renvoyant le cas échéant le lecteur intéressé à des ouvrages, des articles scientifiques ou des contributions focalisés sur certains aspects de la comptabilité de gestion : le lecteur intéressé par une relecture de certains passages de l'ouvrage peut alors préciser sa vision d'un concept, d'une notion, d'une technique.

P R E A M B U L E

Cet ouvrage se veut également être un outil pédagogique utilisable en situation de formation de base ou en situation de formation continuée. Pour en faciliter son utilisation à des fins pédagogiques, nous avons délibérément choisi de l'illustrer par des exemples et des exercices pratiques appliqués à un cas unique, complet et détaillé : le cas qui retient ainsi notre attention tout au long de cet ouvrage est celui de l'entreprise *Wood-Construct*, une entreprise familiale active dans le secteur de la construction en bois et passée en 20 années d'existence du stade de toute petite entreprise mono-produit reprise à la suite du départ à la retraite de son fondateur au stade de moyenne entreprise, implantée dans 3 pays au travers de 5 filiales commerciales et de production différentes. La nature et l'évolution des problèmes de comptabilité de gestion qui se sont posés successivement dans l'entreprise, l'examen des solutions entre lesquelles il fut possible de choisir et la présentation de l'application de certaines techniques spécifiques à des données réelles sont ainsi tour à tour privilégiés lors de cette longue étude de cas.

Ce préambule étant dressé, il ne nous reste plus qu'à souhaiter bon vent au lecteur désireux de se lancer à l'assaut des mystères parfois apparemment insondables de la comptabilité de gestion !

Système de gestion et système d'information comptable

C omprendre les spécificités et les enjeux de la comptabilité de gestion et les raisons qui conduisent à en faire aujourd'hui un outil de gestion absolument indispensable à la maîtrise de l'entreprise, tant au plan opérationnel que stratégique, ne peut se faire que si, de manière successive :

- le lecteur appréhende correctement *ce qu'est une entreprise*⁶ et perçoit bien la signification et les implications de l'impératif de création de valeur qui s'impose à toute entreprise ;
- le lecteur identifie *les éléments essentiels et interdépendants* qui constituent la base du système de gestion de toute entreprise et qui sont respectivement son système de **pouvoir**, son système d'**information** et son système de **contrôle** ;
- le lecteur perçoit *les finalités, la structure et l'organisation du système d'information comptable* de l'entreprise, en y positionnant les uns par rapport aux autres les domaines respectifs de la comptabilité financière, de la comptabilité de gestion, de la comptabilité analytique et du contrôle de gestion et en identifiant en conséquence les principes qui font d'un système d'information comptable, à vocation interne ou externe, un système efficient ;
- le lecteur comprend que la configuration (le *design*) du système d'information comptable et, a fortiori, du système de contrôle de gestion qui est implémenté dans une organisation particulière est forcément dépendant (*contingent*) des caractéristiques de cette organisation : sa taille, sa position sur son cycle de vie organisationnel, la nature de ses activités, la position sur le cycle de vie de ses principaux produits, la nature des marchés auxquels elle s'adresse, la nature de la technologie qu'elle utilise, le type de stratégie qu'elle privilégie, les valeurs et motivations de ses dirigeants et propriétaires sont ainsi autant de facteurs contingents qui déterminent fondamentalement la

⁶ Rappelons bien que, dans la suite de notre exposé, nous faisons référence, sous le terme générique d'"entreprise", à la fois aux entreprises privées à but lucratif ayant revêtu une des formes juridiques proposées par les différentes législations nationales et/ou internationales et aux organismes publics ou associatifs en tout genre, poursuivant des buts non nécessairement lucratifs et orientés le plus souvent vers l'optimisation du bien-être de chacun (qu'il s'agisse d'administrations publiques, d'organismes caritatifs, d'hôpitaux ou de centres de soins, d'ASBL à but culturel ou autre).

structure, l'organisation et le fonctionnement du système d'information comptable de n'importe quelle organisation, faisant ainsi de ce système (comme de son système de contrôle de gestion, a fortiori) un système purement idiosyncratique, pertinent et potentiellement efficient uniquement dans le cas de l'organisation pour laquelle il a été conçu.

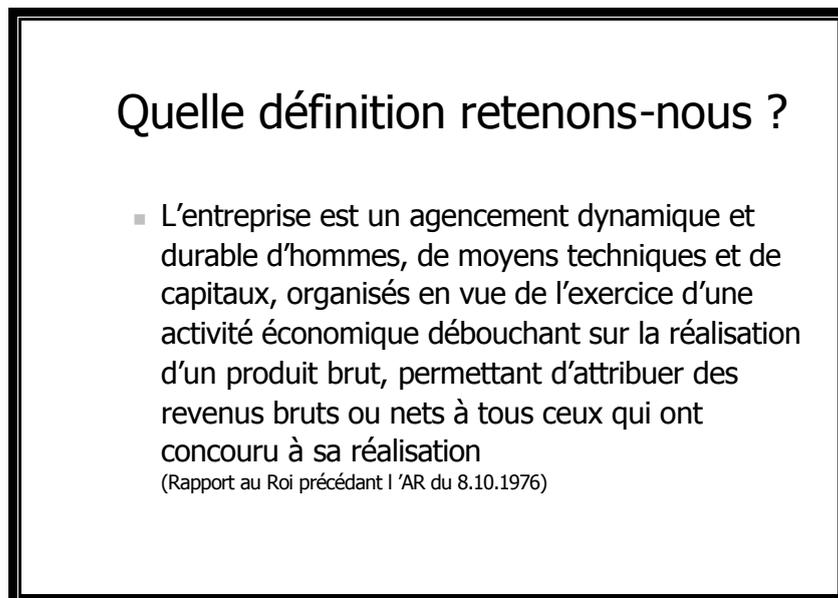
Ces quatre étapes font dès lors l'objet des quatre sections principales du présent chapitre.

1.1. Le paradigme dominant : l'entreprise créatrice de valeur

1.1.1. L'entreprise, un concept en quête d'une définition

La définition même du concept d'entreprise fait l'objet, depuis la genèse de la recherche en sciences de gestion et en sciences économiques, de multiples approches et de vastes débats ⁷. Analysée tantôt de manière globale comme une entité organisée et coordonnée contribuant au développement d'une économie à l'intérieur de laquelle elle s'insère ou analysée de manière plus micro-économique comme une organisation vivante faite d'hommes et de moyens techniques agencés pour atteindre un ou des buts plus ou moins communs, l'entreprise, en tant que concept, ne fait pas l'objet d'une définition unique, unanimement acceptée de tous.

Figure 1 : Une définition opérationnelle du concept d'entreprise



La multiplicité et la pertinence des approches de ce qu'est fondamentalement une entreprise ne doit toutefois pas nous empêcher d'en privilégier une, particulièrement bien adaptée à la compréhension de ce qu'est une entreprise mise sous contrôle grâce au déploiement d'un système d'information comptable qui lui est propre.

Pour notre propos, nous avons dès lors choisi de privilégier une définition particulière de l'entreprise, présentée par le Législateur Belge dans le Rapport au Roi qui précède l'Arrêté Royal du 8 octobre 1976 relatif à la tenue de la comptabilité générale de l'entreprise. Cette définition complète et concrète, reproduite à la *Figure 1*, présente l'énorme avantage de permettre de construire une vision comptable de ce qu'est une entreprise, vision qui sera fort utile pour la suite de notre propos.

⁷ Pour une présentation des différentes manières d'appréhender le concept d'entreprise, voir par exemple les ouvrages de Gabrié et Jacquier (1994) et de Milgrom et Roberts (1997) pour une approche focalisée sur l'angle général de la "Théorie de la Firme", l'ouvrage de Robbins (1990) pour une approche plus organisationnelle du concept d'entreprise ou l'ouvrage de Tirole (1988) pour une approche plus focalisée sur l'organisation industrielle.

Plusieurs éléments essentiels ressortent de cette définition et revêtent une importance particulière lorsqu'il s'agit de comprendre les raisons pour lesquelles une entreprise ne peut survivre sans implanter un système de contrôle de gestion, et donc une comptabilité de gestion efficiente :

1. « *L'entreprise est un agencement ...* » :

- a. Cette notion d'agencement impose d'emblée l'image d'une entreprise érigée en tant que « *système* », à savoir un ensemble de parties inter-reliées et interdépendantes, arrangées d'une manière qui produit un tout unifié (*Robbins, 1990*).
- b. La structuration et l'organisation de ce système, ensemble de multiples composantes, devient de ce fait *un* élément⁸ qui va conditionner fortement la nature et la configuration du système de contrôle de gestion qui sera mis en place au sein d'une entreprise.

- ◆ La structuration du système correspond à la simple identification des composantes du système et des relations de dépendance de ces différentes composantes les unes par rapport aux autres. Lorsque le système est une entreprise, la notion de structure fait classiquement référence aux ensembles et sous-ensembles (fonctions, départements, services, «business units» ou centres d'activités) qu'il est possible d'identifier au sein de l'entreprise (et qui sont fréquemment évoqués sous des vocables et des termes non homogènes d'une entreprise à l'autre) et aux relations de dépendance qui apparaissent entre ces ensembles et sous-ensembles (ces relations de dépendance sont à la base des systèmes de pouvoir, de contrôle et d'information qui sont décrits plus exhaustivement à la section suivante).

- ◆ L'organisation du système fait référence à l'ensemble des normes de comportement, des règles de fonctionnement, des attitudes favorisées ou pénalisées, ... :

1. que les différents acteurs de l'entreprise (en fonction de leur pouvoir de décision et d'influence respectifs) vont faire émerger en conséquence des décisions de gestion qu'ils vont prendre et des actes concrets qui vont traduire ces décisions de gestion dans la vie quotidienne de l'entreprise ,
2. et qui ont pour but d'assurer à la fois la **coordination** du système (*elles ont pour but de s'assurer que les décisions prises dans l'organisation - et que les actes qui en découlent - sont compatibles les unes avec les autres et permettent effectivement d'atteindre les objectifs que s'est fixé le système "entreprise"*) et la **motivation** de ses composantes (*le système étant composé d'acteurs, individuels ou collectifs, qui ont des aspirations personnelles propres et poursuivent dès lors inévitablement des buts personnels, le système doit veiller, par son organisation, à rendre compatibles les intérêts individuels de ses acteurs et les buts du système, l'atteinte des objectifs individuels permettant alors d'atteindre indirectement les buts de l'organisation*) (*Milgrom , Roberts, 1997*) : l'organisation du système a dès lors pour objectif essentiel d'assurer la compatibilité ou, plus précisément encore, la **congruence** des buts individuels et organisationnels.

2. « ... **dynamique et durable** ... » :

- a. Deux caractéristiques fondamentales du système « entreprise » apparaissent ici :

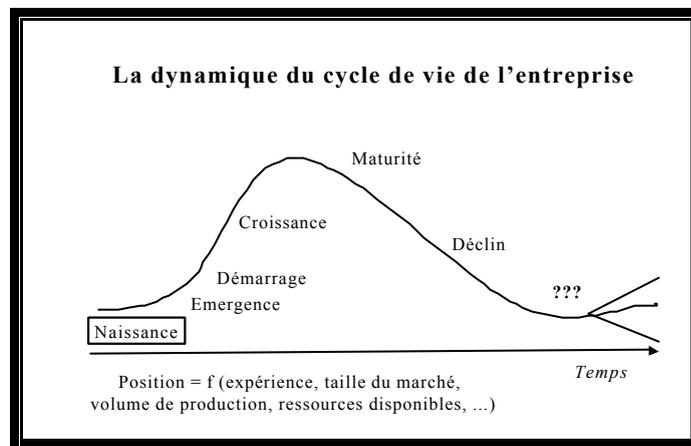
- ◆ L'entreprise est un *système* profondément *évolutif* au fil du temps (« **dynamique** »), car fortement ancré dans un environnement dont il subit beaucoup plus qu'il n'influence le comportement et les attentes. Dans la mesure où cet environnement évolue constamment sous l'action conjointe et souvent combinée de

⁸ Il apparaît en effet clairement, à nos yeux, que "structure" et "organisation" du système sont deux composantes indissociables l'une de l'autre, la première correspondant à une description du système "entreprise" à un instant donné (dimension essentiellement statique), la seconde correspondant quant à elle à une description des mécanismes mis en place pour assurer la dynamique du système.

multiples déterminants macro- et micro-économiques, l'entreprise s'adapte à cette évolution et modifie en conséquence, du fait des décisions des acteurs qui la composent, sa structure et son organisation.

- ◆ L'entreprise est un *système pérenne*, dont le terme de l'existence s'inscrit a priori dans le très long terme. Une conséquence majeure en résulte : en effet, si le concept de « *pérennité* » de l'entreprise est un concept profondément relatif qui résulte essentiellement du rapport de force entre les attentes et les conceptions de ses différents acteurs (et, parmi eux, tout particulièrement les propriétaires de l'entreprise)⁹, il n'en reste pas moins que l'horizon de vie de l'entreprise se situe généralement dans le long terme, amenant ainsi l'entreprise à connaître une évolution profonde de sa structure et de son organisation au gré des différentes étapes de son cycle de vie :
- b. Le concept de « cycle de vie » de l'entreprise joue clairement un rôle fondamental dans la compréhension de la nature et du fonctionnement du système d'information comptable et du système de contrôle de gestion de toute organisation, dont il constitue d'ailleurs l'un des principaux facteurs contingents.

Figure 2 : La dynamique du cycle de vie de l'entreprise.



- ◆ Usant de la métaphore biologique de l'organisme vivant très fréquemment utilisée par maints auteurs (*Robbins, 1990*), les sciences de gestion ont très tôt considéré que l'entreprise développe un cycle de vie, caractérisé par quelques étapes majeures typiques auxquelles peu d'entreprises échappent (*Adizes, 1988*) et profondément déterminé par de multiples facteurs internes et externes à l'entreprise, parmi lesquels la taille du marché, le niveau d'expertise et d'expérience de l'entreprise et de ses dirigeants, ses capacités productives et le portefeuille de ressources qui lui est accessible jouent un rôle majeur.
- ◆ A la naissance de l'entreprise (*justifiée généralement, au plan économique, par la volonté d'utiliser un portefeuille d'actifs technologiques, financiers et humains pour exploiter un couple "produit-marché" considéré a priori comme particulièrement prometteur*) succèdent durant quelques années une phase d'émergence lente et progressive, puis une phase de démarrage plus incisive durant laquelle l'entreprise se doit avant tout de

⁹ Ainsi, les fondateurs d'une Petite ou Moyenne Entreprise familiale souhaitent souvent faire de la pérennité de leur entreprise, au travers des différentes générations familiales successives (à la limite, à l'infini), un objectif majeur de leur propre existence et la raison d'être de leur entreprise, alors que, à l'autre extrême, il n'est pas rare de voir de grands groupes industriels s'associer pour créer une entreprise commune (une "joint venture") dont la durée d'existence est limitée à la réalisation d'un projet unique bien délimité dans le temps (tel est le cas, par exemple, des "Associations momentanées" créées par des acteurs du secteur de la construction le temps de la réalisation d'un chantier important).

s'imposer à son environnement (*l'essentiel étant, à ce moment, de se créer une base de clientèle suffisante permettant la survie, voire le développement ultérieur de l'entreprise*).

- ◆ Une fois que l'entreprise s'est imposée à son marché, une première "crise existentielle" se fait alors fréquemment jour : doit-elle se satisfaire de son sort, étayant les parts de marché déjà acquises en consolidant le portefeuille des multiples actifs financiers, humains, technologiques ou immatériels qui a permis de se constituer ces parts de marché ou doit-elle adopter une stratégie délibérée de croissance, proactive et maîtrisée, cherchant à augmenter encore ses parts de marché et/ou à explorer de nouvelles opportunités de marché ¹⁰ ? Aucune réponse ne peut être apportée ex abrupto à cette question et sa réponse dépendra fortement des objectifs personnels des propriétaires de l'entreprise (*ils sont, en effet, les principales personnes concernées par le risque entrepreneurial, puisqu'ils ont investi les montants qui sont à la base des fonds propres de l'entreprise*) et du contexte environnemental dans lequel l'entreprise opère (*essentiellement les opportunités et menaces présentées par son environnement*).
- ◆ A cette phase de croissance ou de stabilisation succède inévitablement un jour ou l'autre une phase de maturité, généralement imposée à l'entreprise par la maturité de son marché, voire son déclin, et/ou par une évolution technologique majeure. Se pose alors une série de questions cruciales, qui vont à nouveau fortement influencer la structure et l'organisation de l'entreprise : faut-il chercher à dominer agressivement le marché ou faut-il plutôt chercher à coopérer avec certains de ses acteurs ? faut-il se diversifier vers de nouveaux couples "produits-marchés" en capitalisant les savoirs-faire et l'expérience acquise ou faut-il investir lourdement en recherche et développement ou en technologie pour tenter de relancer les marchés existants ?
- ◆ Si elle est mal gérée ou si la pression de l'environnement devient trop forte du fait d'un marché qui tombe en déliquescence, cette phase de maturité fait rapidement place à une phase de déclin progressif de l'entreprise, généralement synonyme de forte décroissance de sa taille et donc d'une réduction substantielle de son portefeuille d'actifs (et notamment de son actif humain). La question de la survie de l'entreprise et donc de sa pérennité revient alors brutalement à l'avant-plan de ses préoccupations stratégiques.

3. « ... d'**hommes**, de **moyens techniques** et de **capitaux** ... » :

- a. Cette partie de la définition met en évidence un élément capital qui détermine toutes les règles de fonctionnement de l'entreprise et donc aussi les règles sur base desquelles sera construite sa comptabilité de gestion : **une entreprise n'existe que si elle dispose d'un ensemble de ressources humaines, techniques, immatérielles et financières, en qualité et en quantité suffisante pour assurer son devenir** ¹¹.

¹⁰ Se pose alors le problème de l'acquisition des actifs financiers, humains, technologiques et surtout immatériels qui seront nécessaires pour mener à bien et avec succès cette stratégie de croissance.

¹¹ Tout un courant de la recherche scientifique en sciences de gestion et, plus spécifiquement, en stratégie d'entreprise est consacré à l'analyse de l'entreprise en tant que réservoir de ressources, qu'il lui faut déployer au mieux pour maximiser sa valeur aux yeux de ses actionnaires et de ses partenaires extérieurs. Cette vision de l'entreprise est généralement référencée sous le vocable "Resource-Based View" et une analyse détaillée des apports de ce courant de recherche aux sciences de gestion peut être trouvée chez Collis et Montgomery (1997), Mahoney (1995) et, évidemment, Wernerfelt (1984).

Selon cette approche, l'entreprise est considérée comme formant un portefeuille unique de ressources hétérogènes (dont les classifications et les typologies sont multiples), qui tirent leur valeur de leur non-imitabilité (qui rend leur remplacement par des ressources de substitution difficile) et d'une transférabilité imparfaite. Chaque entreprise se distingue alors de ses concurrentes par la structure et la valeur de son portefeuille de ressources, qui peuvent dès lors être gérées (par le biais des compétences organisationnelles de la firme) pour être transformées en un bien qui sera valorisé par le marché : le fait que le marché valorise durablement ce bien à un niveau supérieur au coût des

b. Cinq éléments doivent être soulignés à ce stade :

- ◆ Il existe un *ordre de priorité* implicite parmi ces ressources : une entreprise ne peut survivre que si elle dispose d'abord de ressources financières suffisantes pour lui permettre d'acquérir, puis de conserver ensuite ses ressources humaines, immatérielles et techniques.
- ◆ Le *concept de ressources humaines revêt lui-même une double dimension*, appréhendée de manière inégale et peu homogène par la plupart des systèmes comptables :
 1. Une ressource humaine est d'abord associée à un individu qui offre à l'entreprise (contre rémunération) sa force de travail : cette force de travail est dès lors une ressource pour l'entreprise et sa consommation est matérialisée dans la plupart des systèmes comptables internes par la notion d'heure de main d'œuvre ou d'heure de travail ;
 2. Une ressource humaine est aussi associée (*essentiellement depuis la parution de l'ouvrage de Hamel et Prahalad (1995)*) à un individu qui offre à l'entreprise ses compétences, son savoir, son savoir-faire, ..., ensemble de concepts relativement proches souvent évoqués sous le terme générique de "Savoirs", au caractère profondément immatériel et liés étroitement à la personne même du travailleur concerné. Ces «Savoirs» constituent des ressources essentielles pour l'entreprise (*et même, pour une entreprise inscrite résolument dans l'Age de l'Information, la ressource essentielle de l'entreprise*), mais la consommation ou l'utilisation de cette ressource reste encore mal appréhendée, voire non appréhendée du tout, par la plupart des systèmes comptables internes, car cette utilisation est, en raison du caractère à la fois immatériel et profondément personnel de ces savoirs, difficilement mesurable et observable.
- ◆ *Dans la comptabilité générale de l'entreprise*, cet ordre de priorité implicite se voit concrétisé formellement dans la *structure même du bilan et dans les règles dites « d'équilibre financier de l'entreprise »* : les ressources financières mises à la disposition de l'entreprise (*fonds propres et dettes*) constituent son passif et l'utilisation qu'elle en fait (*son outil de production, ses investissements immatériels et financiers, ses actifs de trésorerie essentiellement*) se retrouve inscrite à son actif. Une entreprise est alors considérée comme gérée sagement au plan financier lorsque les ressources financières inscrites au passif de son bilan financent les emplois constitutifs d'actifs mis pour une durée relativement longue à la disposition de l'entreprise, dégageant idéalement un surplus financier (*le fonds de roulement*) destiné à financer d'une part le besoin en fonds de roulement lié aux déséquilibres financiers induits par l'activité même de l'entreprise (*la valeur de ses stocks et de ses créances commerciales excède généralement la valeur de ses dettes à l'égard de ses fournisseurs*) et d'autre part sa trésorerie (*qui servira à acquérir ou à rémunérer l'ensemble des ressources humaines et techniques nécessaires à court terme au bon exercice de l'activité de l'entreprise*).
- ◆ *En comptabilité analytique et en comptabilité de gestion par contre*, cet ordre de priorité n'apparaîtra pas explicitement : le comptable de gestion considérera plutôt que l'ensemble des ressources financières mises à la disposition de l'entreprise par ses actionnaires et ses partenaires financiers (*le « passif » de la comptabilité générale*) s'ajoute aux ressources financières que l'entreprise parvient à dégager grâce à ses activités (*essentiellement son chiffre d'affaires, ses produits financiers et ses produits exceptionnels*) pour constituer un réservoir de fonds (*des ressources monétaires de*

ressources utilisées par l'entreprise permet théoriquement de générer une rente durable, source de la création de valeur de l'entreprise.

trésorerie), qui est simultanément vidé par l'entreprise du fait même que le simple exercice de ses activités consomme des ressources humaines, immatérielles, techniques et financières, générant de ce fait des coûts.

- ◆ Enfin, dernière remarque essentielle, les ressources dont dispose l'entreprise sont par nature limitées en volume et ce caractère limité des ressources disponibles conduit l'entreprise à gérer en permanence le lancinant défi de la **rareté des ressources** : *en comptabilité analytique et, plus encore, en comptabilité de gestion, l'accent est donc logiquement mis sur la capacité de l'entreprise à maîtriser au mieux sa consommation de ressources rares, à savoir fondamentalement sa consommation de ressources financières*. Le lecteur comprend dès lors aisément que le caractère limité des ressources mises à la disposition de l'entreprise conditionne à la fois sa taille et son degré d'indépendance par rapport à son environnement : plus une entreprise augmente le volume des ressources (notamment financières) dont elle peut disposer, plus elle grandit et plus elle parvient à s'imposer face aux diverses composantes de son environnement, gagnant grâce à ses ressources un pouvoir de négociation qui lui permet de nouer des contrats plus avantageux pour elle avec les différentes composantes de son environnement ¹².

4. « ... organisés **en vue de l'exercice d'une activité économique** ¹³ ... » :

- a. Au-delà de l'idée d'organisation déjà évoquée précédemment, cette partie de la définition retenue met en exergue le fait qu'**une organisation n'existe que si elle poursuit un but, une mission, voire une chimère**.
- b. Se pose donc ici le problème du devenir de l'entreprise et des buts qu'elle va s'assigner pour réaliser sa mission : une organisation n'existe que si la communauté des individus qui la constitue décide initialement de s'assembler pour poursuivre ensemble une vision ou une **mission** commune et partagée ¹⁴, qui s'inscrit ordinairement dans le très long terme. Ainsi,
 - des actionnaires individuels peuvent décider de rassembler leurs ressources financières et leurs compétences ¹⁵ pour créer ensemble une entreprise, entité juridique propre distincte

¹² *Qu'il s'agisse de contrats d'approvisionnement auprès de fournisseurs qui deviennent éventuellement des sous-traitants ou de contrats de travail noués avec des collaborateurs attirés par la taille, la sécurité présumée de l'emploi offert ou la réputation de l'entreprise ou de contrats de partenariats technologiques qui permettent de consolider une avancée technologique en recourant dans de bonnes conditions au savoir développé ponctuellement par des entreprises plus petites.*

¹³ *Une activité revêt un caractère économique dès qu'elle implique une consommation de facteurs de production offerts sur un marché (ce qui est le cas dès qu'elle met en jeu le travail d'individus particuliers - le facteur "travail"-et qu'elle implique l'utilisation de ressources financières - le facteur "capital") et/ou dès qu'elle débouche sur la réalisation de biens ou services, matériels ou immatériels, pour lesquels un marché (organisé ou non) existe. Toutes les organisations au sens adopté dans le présent ouvrage exercent donc, directement ou indirectement, une activité économique : si le fait est évident pour une société commerciale ou de services ayant adopté une forme juridique particulière, il l'est tout autant pour une association sans but lucratif ou un pouvoir public, l'exercice même de leur activité impliquant dans la quasi totalité des cas la présence de travailleurs ou la réalisation d'investissements consommant des ressources financières.*

¹⁴ *Cette mission commune et partagée imprègne généralement d'autant plus fortement la vie de l'entreprise qu'elle résulte d'un compromis largement partagé entre les attentes et motivations personnelles des différents acteurs de l'entreprise. Logiquement, au plus ces attentes et motivations personnelles initiales sont proches, au plus le compromis qui naîtra sera partagé dans l'entreprise et au plus sa mission sera claire et forte.*

¹⁵ *Ce terme de "compétences" couvre à la fois des connaissances et des savoir-faire intellectuels, mais peut englober aussi la disposition d'un réseau de relations ou d'un réseau d'affaires, la disposition d'un brevet, ..., soit un ensemble d'actifs au caractère profondément immatériel. La notion de "compétence" est aujourd'hui considérée comme indissociable de la notion de "ressource", l'exploitation optimale de compétences de base ("core competencies") clairement identifiées et parfaitement maîtrisées étant considérée comme la source potentielle d'un avantage concurrentiel majeur aux yeux des clients de l'entreprise (sur ce point, voir Prahalad et Hamel(1990)).*

de leur personne et destinée à valoriser leur patrimoine personnel, à permettre la réalisation d'objectifs familiaux particuliers et, plus globalement, à permettre leur accomplissement personnel ;

- deux entreprises, et les individus qui les animent, peuvent aussi s'associer pour créer ensemble une entreprise commune destinée à valoriser des actifs et ou des savoirs complémentaires ¹⁶ ;
 - des Pouvoirs Publics locaux peuvent aussi s'associer pour créer une entité propre destinée à offrir des services permettant de rencontrer les besoins spécifiques d'une population locale particulière ¹⁷ ;
 - des individus peuvent enfin décider de partager ensemble leur intérêt pour un loisir ou leur volonté d'agir au bénéfice d'une cause humanitaire particulière, créant ainsi une association sans but lucratif mais focalisée sur la réalisation d'une mission bien identifiée.
- c. Cette notion de « *mission* » de l'organisation est ensuite généralement traduite en objectifs à atteindre à court, moyen et long terme :
- A très long terme se dégage la notion de **devenir** de l'organisation, image partagée par l'ensemble de ses membres de ce qu'elle sera à très long terme : « être un jour le leader de son marché », « être une entreprise qui se transmettra aux enfants et aux petits-enfants », « être considérée comme le porte-drapeau de telle ou telle cause » sont autant de « devenirs » susceptibles d'être assignés à une organisation.
 - A moyen et long terme, ce devenir va se traduire en **objectifs stratégiques, d'abord globaux puis plus spécifiques** ¹⁸. Fixés à des horizons de temps relativement lointains, mais précis et déterminés, ces objectifs stratégiques sont essentiellement justifiés par la nécessité, pour l'organisation, de mesurer à intervalles réguliers si elle est sur la bonne voie pour accomplir son devenir et donc sa mission. La volonté d'atteindre ces objectifs stratégiques va impliquer l'élaboration au sein de l'entreprise de *stratégies* bien déterminées ¹⁹, à savoir la définition et le choix d'un *ensemble coordonné et structuré d'actions réalistes (donc intégrant à la fois les forces et les faiblesses de l'entreprise et les*

¹⁶ Telle est la justification profonde de la plupart des "joint-venture" associant par exemple une grande entreprise et une Petite ou Moyenne Entreprise ou des accords de partenariat qui lient les plus grands groupes de télécommunication lorsqu'ils s'associent pour postuler ensemble à la réalisation d'un projet important.

¹⁷ Ainsi, la plupart des Intercommunales rassemblent des Pouvoirs Publics locaux (communes, provinces, ...) pour leur permettre d'offrir des services spécifiques (distribution d'électricité, mise à disposition d'entités de soins spécialisées, ...) à une population en volume suffisant pour permettre de répartir sur un grand nombre d'individus le coût élevé de ces activités particulières.

¹⁸ Tels que, par exemple, "atteindre un objectif de rentabilité des fonds propres du Groupe de 18 % à un horizon de 5 ans" (objectif stratégique global permettant de rencontrer la mission traditionnelle de maximisation de la valeur de l'entreprise rencontrée dans bon nombre d'entreprises), ce qui se fera en se fixant des objectifs stratégiques spécifiques tels que :

- atteindre une part de marché de 15 % sur tel marché à un horizon de 5 ans avec telle gamme de produits,
- atteindre une rentabilité sur capitaux investis de 18 % pour telle usine rachetée dans tel pays,
- diminuer de 50 % le taux de rotation du personnel dans les entités commerciales du groupe.

¹⁹ La littérature spécialisée en stratégie d'entreprise consacre une bonne part de son attention d'une part à la manière dont va s'élaborer la stratégie, qu'elle soit délibérément choisie et implémentée par les dirigeants de l'entreprise ou qu'elle intègre une part de réactivité par rapport aux évolutions majeures de son environnement (sur ce point, voir par exemple Mintzberg et Waters (1990) et Mintzberg (1985)), et à la mise en oeuvre et au contrôle de la mise en oeuvre de la stratégie (sur ces points, voir par exemple Atamer et Calori (1998)), au travers des processus de planification et de budgétisation (à ce sujet, voir par exemple les exposés détaillés de De Rongé (1998) et de Gervais (2000)).

opportunités et menaces offertes potentiellement par son environnement) permettant d'atteindre à terme les objectifs stratégiques fixés.

- A court terme, ces objectifs stratégiques globaux et spécifiques vont eux-mêmes être traduits en des **objectifs opérationnels précis**, avec des horizons de réalisation courts (1 an, voire moins), qui seront fixés généralement individuellement aux différents acteurs et groupes d'acteurs présents dans l'entreprise.
- d. L'existence de ces objectifs, qu'ils soient opérationnels ou stratégiques, implique enfin l'idée même de **contrôle** : dès le moment où des objectifs existent et où des stratégies sont élaborées et mises en oeuvre pour permettre la réalisation de ces objectifs, il est nécessaire de vérifier que la mise en oeuvre effective de ces stratégies permet réellement d'atteindre les objectifs visés²⁰. La fonction de « **contrôle de gestion** », qui va permettre d'assumer cette mission de contrôle au sein de l'entreprise, va dès lors se voir assigner un double objectif :
- Vérifier, au moyen de procédures et d'indicateurs de mesure appropriés, que la mise en oeuvre de la stratégie de l'entreprise est conforme au plan stratégique initial : il s'agit à ce niveau d'effectuer un contrôle de conformité des actes de gestion avec ce qui était prévu du fait de la stratégie adoptée par l'entreprise.
 - Vérifier, essentiellement au travers d'indicateurs de mesure appropriés, que les résultats des actes de gestion supposés traduire la stratégie de l'entreprise sont conformes aux attentes, souvent quantifiées, exprimées dans son plan stratégique et permettre d'identifier le plus clairement possible l'origine exacte des écarts éventuellement constatés.
5. « ... **débouchant sur la réalisation d'un produit brut, permettant d'attribuer des revenus bruts ou nets à tous ceux qui ont concouru à sa réalisation** ».
- a. Le premier élément qui émerge de cette dernière partie de la définition retenue est que l'activité de l'entreprise débouche inévitablement sur la réalisation d'un certain nombre de biens, qu'il s'agisse de produits et/ou de services²¹, en échange desquels des « clients »²² sont prêts à verser une contrepartie, matérialisée généralement sous la forme d'un transfert monétaire²³ et concrétisée par la notion de « **prix** », qui reflète alors la valeur qu'ils attribuent au bien obtenu.
- b. Le second élément qui émerge enfin de cette dernière partie de notre définition est clairement l'impératif de « **création de valeur** » : avec les ressources, essentiellement monétaires et donc financières, qu'elle dégage des biens issus de son activité, l'entreprise va d'abord rémunérer à un niveau de prix théoriquement conforme au prix du marché l'ensemble des facteurs de

²⁰ *Un corollaire immédiat de ce constat est que, sans stratégie claire au sein de l'entreprise, il est illusoire de vouloir implanter un système de contrôle de gestion performant, auquel sont assignés des objectifs clairs et précis.*

²¹ *Si ce fait est clair dans le cas d'une entreprise privée qui met ses produits et les services qui les accompagnent à la disposition de clients ou de segments de marchés clairement identifiés, il l'est tout autant dans le cas d'organismes sans but lucratif mais à but caritatif, par exemple, qui n'existent que parce que le résultat de leurs activités permet de satisfaire les attentes de leurs membres (ainsi, par exemple, une ASBL à vocation théâtrale qui n'organiserait jamais aucun spectacle ne rencontrera que difficilement les attentes de ses membres) ou dans le cas d'organismes publics, qui prestent un service (dit alors "public") destiné à rencontrer les besoins et les attentes de la population au sens large, tout en obtenant des Pouvoirs Publics finançant une contrepartie (sous la forme de subventions, de budgets, d'allocations de fonctionnement ou autres mécanismes de ce genre) qui reflète théoriquement la valeur que les Pouvoirs Publics accordent au service ainsi presté.*

²² *Le terme "client" englobe ainsi à la fois le concept de "client" actif sur un marché organisé de biens et de services et qui exprime une demande à l'égard de ce marché, matérialisée par un prix qu'il accepte de payer en contrepartie du produit ou du service obtenu, et le concept d'"utilisateur" d'un bien proposé par un organisme non lucratif ou un organisme public.*

²³ *Notons que ce transfert ne s'exprime pas nécessairement toujours sous une forme monétaire, la contrepartie pouvant s'exprimer sous la forme d'un échange de services ou de biens (elle s'exprime alors sous la forme d'un troc).*

production (donc des ressources), internes ou externes, qu'elle a utilisé et, avec le surplus positif éventuellement dégagé, elle crée une « valeur »²⁴ que ses dirigeants vont affecter en fonction de contingences stratégiques propres à l'entreprise, à son secteur d'activité ou à son environnement²⁵.

1.1.2. L'entreprise, une « Chaîne de Valeur » intégrée

De fait, et fort logiquement, l'impératif de création continue et permanente de valeur qui vient d'être évoqué a, depuis toujours, dicté la conduite des entreprises et des organisations : les entreprises, les organisations, les Administrations Publiques, ... ne peuvent en effet subsister que si elles répondent aux attentes des acteurs qui les ont créées, qu'il s'agisse d'actionnaires privés, de particuliers cherchant à promouvoir un idéal ou d'autorités publiques visant à répondre aux besoins de leurs administrés.

La satisfaction de ces attentes²⁶, si pas systématiquement à court terme, du moins à moyen et long terme, est dès lors une condition nécessaire²⁷ qui permet la survie de l'entreprise ou de l'organisation. Si celle-ci n'est jamais ou très rarement rencontrée, l'entreprise ou l'organisation disparaît.

Dans le monde de l'entreprise, cet impératif de création de valeur s'est le plus généralement matérialisé :

- au plan financier, par la nécessité de maximiser la valeur de l'entreprise du point de vue de ses actionnaires-propriétaires²⁸, ce qui implique en fait simplement que le rendement économique retiré des facteurs de production utilisés par l'entreprise soit supérieur au coût de ces facteurs de production²⁹ et que sa maximisation soit constamment recherchée ;

²⁴ Souvent évoquée, dans la littérature spécialisée, sous les termes génériques de "valeur" ou de "richesse" ou sous les termes plus précis, mais trop souvent mal définis ou simplement non définis, de "valeur ajoutée" ou de "création de valeur".

²⁵ Ils peuvent ainsi décider :

- d'attribuer à leurs actionnaires un surplus de rémunération par rapport à la rémunération théorique normale du capital qu'ils ont investi dans l'entreprise,
- de verser une partie de cette valeur créée à la collectivité, en finançant l'une ou l'autre ASBL ou en finançant l'une ou l'autre manifestation culturelle, sportive, de bienfaisance ou autre (il n'y a alors pas de contrepartie matérielle directe aux ressources financières qu'ils consacrent à ce financement, même si une contrepartie immatérielle, exprimée en termes d'image de marque, peut apparaître),
- de réaliser des investissements, par exemple en Recherche et Développement, destinés à permettre le développement futur de nouvelles technologies ou le renouvellement du portefeuille de produits de l'entreprise : la valeur créée est ainsi affectée prioritairement à la préparation du futur de l'entreprise.

En règle générale, cette valeur créée est affectée à plusieurs destinations simultanément mais, dans tous les cas de figure, son affectation doit permettre à l'entreprise d'accomplir pleinement sa mission et d'atteindre son devenir.

²⁶ Par le biais d'un niveau de rémunération adéquat des fonds mis à la disposition d'une entreprise privée par ses actionnaires, du succès de foule rencontré par l'organisation de manifestations diverses par une ASBL ou par la rencontre effective des besoins de base des administrés.

²⁷ Cette condition est en fait nécessaire, mais pas suffisante pour garantir la survie et la pérennité de l'entreprise : pour garantir cette pérennité, il faut encore que l'entreprise parvienne, comme nous l'avons évoqué précédemment, à rémunérer à long terme au moins au prix du marché l'ensemble des facteurs de production utilisés, sous peine de voir tout ou partie de ces facteurs de production chercher ailleurs une rémunération plus adéquate.

²⁸ Cette maximisation de la valeur de l'entreprise peut ensuite se matérialiser sous différentes formes, susceptibles elles-mêmes de se combiner entre elles : le maintien sur longue période d'un niveau de dividendes élevé, la mise en réserve systématique des résultats bénéficiaires, la constitution d'un patrimoine immobilier ou intellectuel (know-how, savoir-faire, R&D ...) important susceptible d'être transmis aux héritiers sont, par exemple, autant de faits qui matérialisent la création de valeur générée par une entreprise.

²⁹ En termes financiers, ceci implique simplement que la rentabilité finale dégagée par les actifs de l'entreprise (la rentabilité économique ou rentabilité de l'actif total) soit supérieure au coût des capitaux mis à la disposition de l'entreprise (le "coût du capital" au sens anglo-saxon du terme, qui intègre à la fois le coût de la dette de l'entreprise

- au plan stratégique, par la nécessité d'innover sans cesse et de manière continue, l'innovation étant en effet d'une part « la condition essentielle de la réduction des coûts, mais aussi et surtout la condition indispensable de la création de valeur nouvelle pour le client et la condition indispensable de la pérennité de l'entreprise » (Collard, 2000)³⁰.

D'un point de vue managérial, ceci implique à son tour que l'entreprise soit capable de générer de manière récurrente, par ses produits et les services qu'elle rend, un chiffre d'affaires élevé, tout en maîtrisant les conditions de coût dans lesquelles ce chiffre d'affaires est réalisé (*donc en maîtrisant au mieux le coût des facteurs de production utilisés, qu'il s'agisse de main d'œuvre, d'outil de production ou de ressources financières ou immatérielles*) : dans ce contexte, **la maximisation de la valeur de l'entreprise sera donc logiquement assurée si l'entreprise maximise le rapport « Chiffre d'affaires / Coûts » de manière continue et permanente**³¹.

Au plan stratégique, les travaux de Porter (1985) viennent étayer cette logique dominante en montrant que théoriquement l'entreprise trouve les sources de son potentiel de création de valeur :

- Soit en parvenant à **différencier ses produits et ses services de ceux de ses concurrents**, quittant de ce fait le jeu de la concurrence parfaite où les prix sont fixés par le marché en tentant de se créer une situation de « quasi-monopole » génératrice d'une rente due au fait que l'entreprise peut imposer un prix élevé à ses clients puisqu'elle est la seule à leur proposer tel produit ou tel service et que celui-ci répond à un de leurs besoins effectifs : l'accent est alors mis sur la maximisation du poste « Chiffre d'affaires ».
- Soit en parvenant à **mieux maîtriser que ses concurrents les coûts des facteurs de production** utilisés, générant ainsi une marge de manœuvre qui lui permet d'entamer éventuellement une guerre de prix lui permettant de malgré tout continuer à être rentable alors que ses concurrents, vu le niveau plus élevé de leurs coûts, ne le seraient plus et seraient amenés, si la situation devait perdurer, à quitter le marché : l'accent est alors mis sur la minimisation du poste « Coûts ».
- Soit en combinant une stratégie de différenciation des produits et des services et une stratégie de domination par les coûts.

Ces options stratégiques de création de valeur doivent alors faire l'objet de choix stratégiques clairs et motivés et d'une concrétisation au sein d'un **plan stratégique de création de valeur**.

et le taux de rémunération normal des fonds propres mis à la disposition de l'entreprise par ses actionnaires, compte tenu des conditions en vigueur sur les marchés financiers et du risque spécifique à l'activité de l'entreprise) (Sur ce point, voir par exemple l'exposé détaillé de Copeland et al. (2000)).

³⁰ Concrètement, Collard (2000) estime que l'innovation résulte de facto d'un simple changement dans la chaîne de valeur de l'entreprise, du fait de la simple mise en oeuvre du travail des chercheurs, d'une nouvelle approche du marché ou des modes de fonctionnement de la société.

³¹ Au plan comptable, maximiser le rapport "Chiffre d'affaires / Coûts" revient en fait quasiment à maximiser de manière continue et permanente le résultat d'exploitation de l'entreprise, puisque celui-ci naît de la différence entre les produits totaux d'exploitation et les charges totales d'exploitation de l'entreprise.

Le modèle de la « Chaîne de Valeur »



© D. Van Caillie,
ULg, avril 2004

L'entreprise = chaîne de valeur

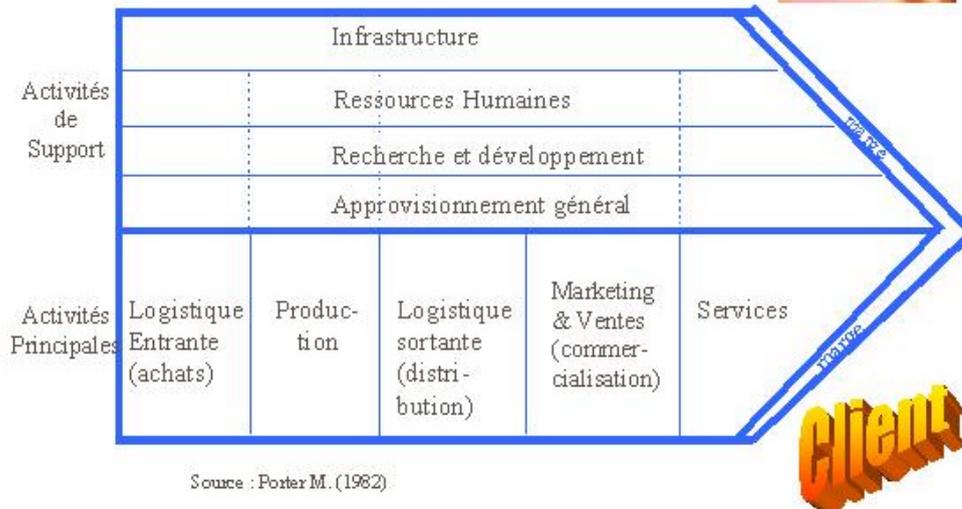


Figure 3 : La modélisation de la « Chaîne de Valeur » de l'entreprise (adapté de Porter (1985))

Pratiquement, ce plan stratégique de création de valeur se déploie le plus efficacement lorsque les gestionnaires de l'entreprise pour laquelle il est conçu adoptent une conception du fonctionnement de leur organisation basée sur le concept de « **Chaîne de Valeur** », autre concept essentiel de l'analyse stratégique mis en évidence par Porter (1985, 1996) :

Le modèle de Porter, qui fonde une part essentielle de la littérature en management stratégique depuis 20 ans, repose sur le découpage de l'activité globale de l'entreprise en cinq fonctions principales ³², appelés parfois « maillons principaux », et quatre fonctions de support (appelés parfois « maillons de support »), qui englobent toutes les activités exercées au sein de l'entreprise :

- Les maillons de support sont respectivement :
 - l'infrastructure, qui englobe toutes les activités qui sous-tendent la cohérence et assurent la cohésion de l'entreprise, telles que la direction générale, la finance et la comptabilité, le contrôle de la qualité, la stratégie, ... ;
 - la gestion des ressources humaines, qui englobe toutes les activités liées au recrutement, à la formation et au développement du personnel ;

³² A ne pas confondre avec le concept de « fonction » qui occupe un rôle central dans la vision taylorienne d'une entreprise, malgré la similitude du terme.

- le développement technologique, qui englobe toutes les activités liées au développement de systèmes, de procédures ou de compétences de base venant en appui de chacune des autres activités ;
 - les achats, qui englobe toutes les activités liées à la définition des caractéristiques des produits achetés, à l'analyse des marchés de fournisseurs et à la gestion des commandes ;
- Les maillons principaux sont quant à eux nombre de cinq :
- la logistique entrante, qui englobe l'ensemble des activités liées à la réception, au stockage et à la distribution interne des produits achetés ;
 - la production, qui englobe l'ensemble des activités liées à la transformation des produits achetés en produits finis ;
 - la logistique sortante, qui englobe l'ensemble des activités liées à la collecte, au stockage et à la distribution physique des produits finis ;
 - la commercialisation et la vente, qui englobe l'ensemble des activités accomplies pour permettre la mise à disposition du produit auprès du client et l'ensemble des activités de communication et de promotion destinées à inciter les clients à acquérir les produits et services offerts ;
 - enfin, le service après-vente, qui englobe l'ensemble des activités menées pour renforcer et maintenir à long terme la valeur du produit aux yeux du client.

Ce modèle repose ensuite sur une conception de la performance de l'entreprise orientée vers la maîtrise interne ³³ et transversale des maillons et, au-delà, des activités créatrices de valeur qu'ils incorporent : selon cette approche, une entreprise performante est à la fois une entreprise qui parvient à rencontrer les attentes et les besoins de ses clients en les amenant à accepter un niveau de prix qui lui permet de rémunérer au moins au prix du marché les facteurs de production qu'elle utilise et est simultanément une entreprise dont tous les maillons et dont toutes les activités qu'ils incorporent créent en permanence un maximum de valeur pour leurs clients internes et/ou externes.

1.1.3. Objectifs, stratégie, performance : les raisons d'être de la fonction de contrôle de gestion

Dans la mesure où l'entreprise est rarement la seule à agir sur son marché et est confrontée quotidiennement aux évolutions des besoins et attentes de ses clients et aux mouvements tactiques et stratégiques de ses concurrents, de ses fournisseurs et de son environnement large (marché du travail, marchés financiers, Pouvoirs Publics ...), **le choix de ses objectifs stratégiques, le choix des stratégies à mettre en œuvre pour atteindre ces objectifs et la mise en œuvre effective de ses schémas stratégiques théoriques de création de valeur** n'est jamais aisé et surtout n'est jamais figé.

La recherche de la combinaison optimale des ressources dont dispose l'entreprise et qui lui permettra d'atteindre ses objectifs stratégiques est dès lors un défi permanent, qui conditionne la manière dont la **performance** de l'organisation ... et de ses dirigeants sera évaluée : si l'entreprise atteint les objectifs que lui fixent ses « stakeholders », elle sera considérée comme performante. A défaut, ces « stakeholders »

³³ *Le fait que le client n'est pris en considération qu'en bout de course et qu'aucun lien formel n'est tissé entre les besoins et attentes des clients et la manière dont l'entreprise s'organise en interne pour créer de la valeur est un des reproches, formulé notamment par McNair e.a. (2001), qui conduit à vouloir compléter aujourd'hui le modèle de la « Chaîne de Valeur » de Porter en y intégrant les impératifs de la satisfaction permanente des besoins et attentes du client.*

n'auront de cesse de trouver dans une structure de coûts déséquilibrée et/ou dans une non-satisfaction du marché les raisons profondes de l'inefficacité et donc de la non performance de l'entreprise et de ses dirigeants !

La mise en œuvre de cette volonté de performance permanente, donc de cette aptitude à atteindre à tout moment les objectifs stratégiques fixés à l'organisation, nécessite évidemment un suivi et une adaptation permanente, qui justifie l'existence même au sein de l'entreprise de la fonction de contrôle de gestion et de ses fonctions dérivées.

La fonction de contrôle de gestion se voit dès lors attribuer globalement un **double but** :

1. Fondamentalement, elle doit fournir aux décideurs de l'entreprise les éléments d'information pertinents qui leur permettent de **savoir quand, où et comment l'entreprise crée de la valeur**.
2. Plus opérationnellement, elle doit fournir à ces mêmes décideurs les éléments d'information pertinents qui leur permettent de **savoir si les choix stratégiques effectués par l'entreprise pour créer de la valeur portent leurs fruits** et si les décisions opérationnelles qui matérialisent ces choix stratégiques dans la vie quotidienne de l'entreprise débouchent effectivement sur des résultats conformes aux attentes.

En ce sens, la fonction de contrôle de gestion, qui s'intègre au sein du système de contrôle global de l'entreprise, s'insère pleinement à l'intérieur de son système de gestion et est dès lors amenée à « cohabiter » avec les deux autres composantes essentielles du système de gestion de l'entreprise, à savoir son système de pouvoir et son système d'information ³⁴.

Par ailleurs, si l'on considère l'entreprise comme un réservoir de ressources qu'il s'agit d'organiser et de structurer pour répondre au mieux aux attentes exprimées par son marché et son environnement, l'impératif de création de valeur peut aisément se traduire de la manière suivante : une entreprise ne peut survivre à moyen ou long terme que si le volume de ressources qu'elle parvient à dégager de l'exercice de son activité excède le volume de ressources qu'elle consomme pour exercer son activité.

Enfin, **si l'on considère qu'un coût est par définition même la traduction monétaire d'une consommation de ressources au sein de l'entreprise, alors on comprend aisément que le système comptable interne (et ses composantes que sont la comptabilité analytique et la comptabilité de gestion) focalise son attention sur le suivi des coûts (donc la consommation des ressources) et sur le calcul des marges dégagées par les différentes activités de l'entreprise (donc sur le suivi de la création de surplus de ressources au travers des différentes activités de l'entreprise).**

Ceci ne veut pas dire évidemment que le système de comptabilité de gestion ou de comptabilité analytique doit permettre uniquement aux dirigeants de l'entreprise ou de l'organisation au sein de laquelle il est implanté de réduire leur structure de coût au strict minimum ! Au contraire, un tel système doit avant tout nourrir les gestionnaires de l'entreprise en informations comptables pertinentes leur permettant d'obtenir, par leurs décisions, la meilleure adéquation possible entre les coûts générés par l'activité de leur organisation et l'utilité ou l'output que les ressources à la base de ces coûts a permis de générer.

1.2. L'entreprise et son système de gestion

Sur base des éléments évoqués ci-avant, il apparaît assez clairement que l'entreprise peut être appréhendée comme un « système ouvert » (*Robbins, 1990*) ou encore, plus précisément, « comme un système ouvert sur son environnement avec lequel elle développe des comportements fondés sur l'innovation et la créativité, en vue de satisfaire les besoins et la survie de celui-ci » (*Collard, 2000*) ³⁵.

³⁴ Sur ce point, voir la Section 1.2. .

³⁵ Cette seconde définition a le mérite, à nos yeux, de mettre en exergue les facteurs qui conditionnent la survie et le succès éventuel de l'entreprise à l'aube du XXI^{ème} siècle, à savoir d'une part la satisfaction permanente et continue d'un client qui constitue irrémédiablement le Marché, le seul véritable garant à moyen et long terme de la survie de

Mais que recouvre ce concept de « système » et, plus particulièrement, de « système ouvert » ?

D'abord, rappelons qu'un système peut être défini comme « un ensemble de composantes inter-reliées et interdépendantes ³⁶ les unes par rapport aux autres, arrangées d'une manière qui produit un tout unifié » (Robbins, 1990) : à cet égard, une entreprise apparaît en effet organisée ordinairement en entités aux fonctions et aux attributs distincts mais interdépendantes les unes des autres (*les composantes du système, à savoir des services, des départements, des fonctions, qui peuvent être organisés et agencés de manière formelle par le biais d'un organigramme ou sont présents de manière informelle et plus ou moins floue au sein de l'entreprise*), entités dont les activités sont ensuite idéalement agencées et coordonnées de manière à ce qu'elles produisent ensemble un tout qui permet à l'entreprise d'atteindre ses buts et de réaliser sa mission.

Quant à un « système ouvert », il se définit usuellement par référence à son inverse, un système fermé : si un système parfaitement fermé est un système qui ne reçoit aucune énergie provenant d'une source extérieure à lui-même et qui ne transfère aucune énergie vers son environnement, un système ouvert, par contre, met l'accent sur l'interrelation dynamique du système avec son environnement.

Un système ouvert se compose de deux éléments essentiels, en communication permanente l'un avec l'autre et qui peuvent eux-mêmes se subdiviser en plusieurs éléments ou sous-systèmes :

- Le *système interne*, constitué, dans le cas d'une entreprise, des entités organisationnelles, formalisées ou non, présentes dans l'entreprise et qui interagissent continuellement pour contribuer à la dynamique de l'ensemble : ce sont les actes qui s'y posent quotidiennement et les décisions qui y sont prises qui font "bouger" l'entreprise. Concrètement, mais d'une manière simplificatrice, on peut considérer que ces entités organisationnelles (bureaux, départements, divisions, ...) peuvent être rassemblées en quelques sous-systèmes cohérents proches des fonctions traditionnelles de l'entreprise (marketing, finance, gestion des ressources humaines, direction générale, production, R&D, logistique, ...).
- Le *système extérieur*, constitué par les diverses composantes de l'environnement de l'entreprise (les clients, les fournisseurs, le marché du travail, les Pouvoirs Publics, ...), chacune de ces composantes pouvant elle-même être assimilée à un sous-système du système extérieur.

l'entreprise puisqu'il en justifie l'existence même au travers des besoins et attentes qu'il cherche à voir satisfaits, et d'autre part la capacité d'innovation et de créativité, l'innovation se nourrissant fondamentalement de créativité et d'une curiosité permanente axée sur l'exploration de l'exceptionnel, de l'anormal, du différent, et la créativité poussée à son terme débouchant inévitablement sur l'innovation, d'autant plus forte et radicale que la curiosité à la base de l'innovation se fonde sur la recherche de la différence par rapport au marché et à ce que ses acteurs lui proposent. Comme le souligne de Woot (1996), "les entreprises performantes sont prêtes à écouter un autre 'son de cloche', des signaux faibles mais précurseurs, elles n'hésitent pas à s'intéresser aux exceptions, à rechercher des informations plutôt que des confirmations, à favoriser les nouveaux départs".

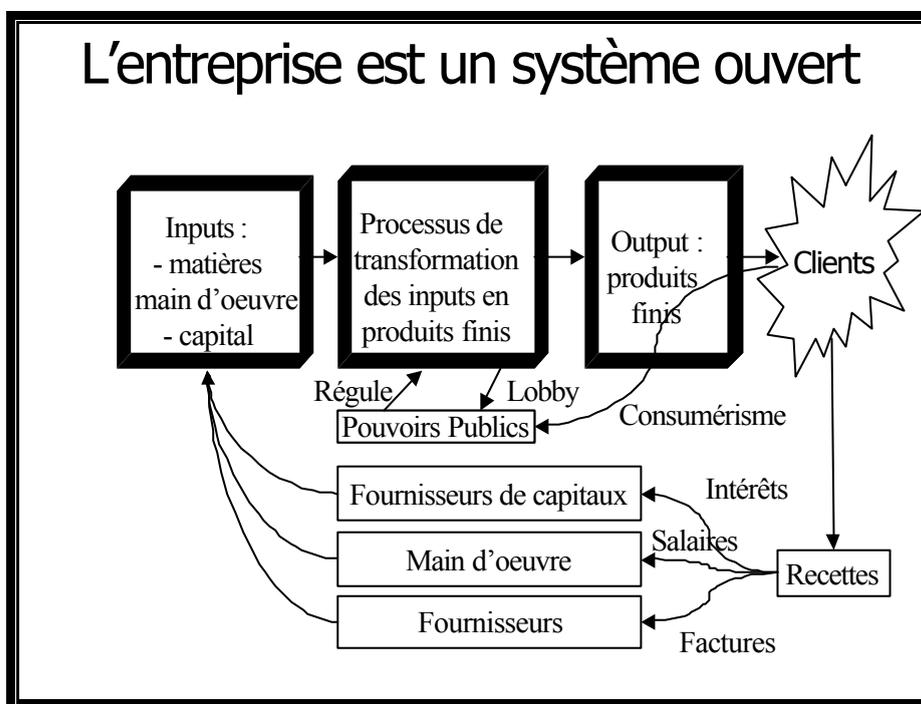
Cette définition donne dès lors une vision extrêmement systémique et schumpéterienne de l'entreprise : Schumpeter (1939) fait en effet de l'homme, véritable entrepreneur innovant qui ordonne et coordonne de manière toujours nouvelle les facteurs de production disponibles dans l'entreprise, le véritable moteur du développement économique. Elle amène aussi à considérer l'entreprise "comme un portefeuille de compétences, animée par un 'entrepreneur', excellent dans l'art de tisser des liens et de développer le sens du partenariat avec des milieux divers", devenant ainsi en permanence "un créateur de richesses par sa capacité à modifier un ordre concurrentiel existant" (Collard, 2000).

³⁶ *Donc d'interconnexions complexes, ce qui permet aussi de visualiser le concept d'entreprise sous la forme d'un énorme réseau de relations entre une multitude d'acteurs poursuivant à la fois des buts personnels et des buts organisationnels et donc potentiellement tenaillés par des motivations antagonistes. La nécessité d'aligner autant que possible les buts personnels des acteurs de l'entreprise et les buts de l'organisation, problématique généralement référencée sous le terme "congruence des buts", en mettant en place une culture d'entreprise forte à laquelle chacun n'hésite pas à se rallier et un système de motivation (financière et/ou personnelle) efficient, constitue dès lors un enjeu majeur du contrôle de gestion : elle est d'ailleurs, sans surprise, une des préoccupations essentielles actuelles du monde de la recherche en contrôle de gestion.*

Dans la mesure où l'entreprise apparaît clairement comme fortement imbriquée dans un environnement (concurrents, clients, fournisseurs, Pouvoirs Publics ...) avec lequel elle est en constante interrelation ³⁷ et dans la mesure où elle effectue constamment des échanges de ressources financières contre des ressources matérielles, immatérielles ou humaines (et inversement) ³⁸ avec les diverses composantes de cet environnement, l'entreprise peut être assimilée à un « système ouvert » chargé d'optimiser l'utilisation d'un portefeuille limité de ressources.

Nous donnons ainsi de l'entreprise la vision d'un réservoir limité de ressources dont l'utilisation doit être optimisée, ces ressources correspondant à l'ensemble des ressources humaines et techniques, matérielles (la force de travail du personnel ou les équipements disponibles) et immatérielles (les compétences et les savoirs du personnel, les réseaux de relations nouées entre les acteurs de l'entreprise et son environnement, le portefeuille d'informations disponibles dans l'entreprise, ...) que l'entreprise peut acquérir grâce aux ressources financières qui sont mises initialement à sa disposition (par ses actionnaires ou divers prêteurs) ou qu'elle parvient à générer par ses activités (les cash-flows que l'entreprise parvient à dégager au quotidien).

Figure 4 : L'entreprise conçue en tant que système ouvert



La Figure 4 illustre les principales relations d'échange qui caractérisent ce système ouvert :

³⁷ Même si cette interrelation est essentiellement marquée du sceau de la dépendance de l'entreprise par rapport à un environnement dont elle "subit" davantage l'évolution du comportement qu'elle n'est capable de l'influencer !

³⁸ Ces échanges sont matérialisés le plus souvent sous la forme de contrats, formels ou informels, qui permettent de donner un cadre légal, réglementé et organisé à l'exercice de ces échanges.

Ainsi, les contrats d'achats passés avec les fournisseurs réglementent l'échange de ressources matérielles (outils de production, voitures, matières premières, services d'entretien ...) contre des ressources monétaires venant de l'entreprise, alors que le contrat de travail conclu avec un collaborateur de l'entreprise réglemente l'échange d'une force de travail (une "ressource humaine" matérialisée à la fois par la force de travail mise à la disposition de l'entreprise par le collaborateur concerné, mais aussi par le savoir et la connaissance qu'il a acquise et qu'il met à la disposition de cette même entreprise) contre une ressource monétaire venant de l'entreprise (le salaire brut perçu par ce collaborateur, auquel s'ajoute les cotisations sociales payées par l'entreprise et les primes et compléments de salaires éventuels).

- Lors de sa création, puis pour se développer, l'entreprise a d'abord besoin de ressources financières, mises à sa disposition d'une part par les actionnaires-proprétaires qui participent pleinement au risque opérationnel de l'entreprise, et d'autre part par les prêteurs externes (généralement des partenaires bancaires) qui mettent des volumes de ressources financières à la disposition de l'entreprise pour une durée bien déterminée (par le biais de contrats de prêt). En échange de ces ressources financières, l'entreprise s'engage formellement à verser un intérêt à ses prêteurs extérieurs (échange monétaire) et à rémunérer ses actionnaires à un niveau de rémunération adéquat.
- Ces ressources financières sont ensuite transformées en ressources techniques, immatérielles et humaines internes, permettant ainsi d'acquérir de nouvelles compétences et de nouveaux savoirs, de verser un salaire au personnel occupé dans l'entreprise et qui apporte sa force de travail et ses compétences et d'acquérir sur les marchés de biens de production les outils nécessaires à l'exercice de son activité ³⁹. Il y a donc à chaque fois échange d'une ressource monétaire contre une ressource productive destinée à constituer, normalement dans une perspective de long terme, un élément du patrimoine de l'entreprise.
- Ces ressources financières permettent également d'acquérir les marchandises et matières premières destinées à être incorporées ou transformées du fait du processus de production de l'entreprise. A nouveau, il y a là échange d'une ressource monétaire contre une ressource productive, mais celle-ci est destinée à se retrouver incorporée à brève échéance dans un bien ou un service que l'entreprise mettra à la disposition de ses clients : cet échange n'est donc que temporaire et transitoire, s'inscrivant dès lors dans une perspective de court ou de très court terme.
- L'entreprise déploie ensuite un ensemble d'activités de conception, de production ⁴⁰ et de distribution pour mettre à disposition de ses clients un ensemble de produits et de services.
- Vient ensuite la confrontation cruciale avec le marché : de cette confrontation naît véritablement in fine la création de valeur de l'entreprise, car seul le marché peut, en acceptant ou en refusant le prix qui lui est proposé ⁴¹, traduire le processus de création continue de valeur qui traverse la vie de l'entreprise en ressources financières monétaires nouvelles.
- Enfin, cet ensemble d'échanges s'intègre à l'intérieur d'un cadre environnemental fortement marqué par un ensemble de contraintes juridiques et réglementaires diverses destinées à veiller à ce que chacun, au sein d'une économie, opère dans le respect des droits, des libertés et de l'intérêt de la collectivité. Au sein de ce cadre environnemental, les Pouvoirs Publics (par leur pouvoir de régulation et de réglementation de la vie économique et sociale) et les consommateurs (par leur pouvoir d'acceptation collective des produits et services de l'entreprise et par leur pouvoir de négociation

³⁹ *Qu'il s'agisse d'un outil de production matérialisé par une immobilisation corporelle (machine, outillage, mobilier, matériel roulant, ...) ou d'un brevet, d'une licence, d'un droit d'utilisation qui se trouve matérialisé par une immobilisation incorporelle.*

⁴⁰ *A savoir des activités de transformation des facteurs de production externes, essentiellement des matières premières, grâce à l'utilisation de facteurs de production internes, essentiellement l'outil de production et le personnel.*

⁴¹ *En cas de refus du niveau de prix d'un produit proposé par l'entreprise, le marché oblige celle-ci à ajuster ce niveau de prix, l'obligeant dans la foulée à revoir le niveau de marge dégagé grâce à la vente de ce produit. Or, ce niveau de marge, qui naît de la différence entre le prix de vente unitaire et le coût de revient complet unitaire de ce même produit, est synonyme, pour l'entreprise, de ressources financières nouvelles disponibles soit pour la rémunération immédiate de ses actionnaires, soit pour l'autofinancement de projets de développement futurs : revoir son niveau de prix signifie donc pour l'entreprise revoir ses marges et, dans la foulée, revoir son mode de fonctionnement interne (donc sa structure de coûts), revoir sa politique de rémunération de son actionnariat (au risque de voir tout ou partie de cet actionnariat se tourner vers des cieux financièrement plus rémunérateurs) et/ou revoir ses ambitions stratégiques (au risque de compromettre le développement futur de l'entreprise et, au pire, de mettre en danger sa pérennité).*

collective à l'égard des Pouvoirs Publics et, plus indirectement, de l'entreprise ⁴²⁾ jouent un rôle essentiel.

L'architecture de ce système ouvert qu'est l'entreprise a dès lors une double conséquence sur les missions traditionnellement assignées au contrôle de gestion de l'entreprise en général et sur ses composantes que sont le système analytique comptable et le système de comptabilité de gestion en particulier :

- il doit en effet veiller au caractère régulier des échanges, assurant ainsi que ceux-ci s'opèrent dans le respect des contraintes juridiques, réglementaires, économiques et collectives qui s'imposent à l'entreprise ;
- il doit par ailleurs veiller à la création continue de valeur dans tous les processus de transformation qui traversent la vie de l'entreprise, évitant ainsi les subsidiations éventuelles d'une activité moins créatrice de valeur par une autre activité davantage créatrice de valeur et traquant sans relâche les activités destructrices de valeur qui contribuent à amoindrir le potentiel total de création de valeur de l'entreprise considérée globalement.

Dans ce contexte, le système de gestion mis en place au sein de l'entreprise par ses dirigeants et constamment animé par l'ensemble des acteurs qui y sont présents, quelles que soient leur position hiérarchique et leurs responsabilités, repose sur l'existence de 3 sous-systèmes étroitement liés l'un à l'autre et qui ne peuvent raisonnablement pas exister l'un sans l'autre. Ces 3 sous-systèmes sont respectivement le système de pouvoir en vigueur au sein de l'entreprise, le système d'information qui y est construit et le système de contrôle qui lui est appliqué et le lecteur peut aisément les assimiler aux trois « piliers » sur lesquels reposerait tout système de gestion d'une entreprise, quelle que soit sa taille, son activité, ses finalités ou sa mission.

Détaillons à présent chacun de ces éléments :

- Le **système de gestion** correspond à l'ensemble complexe et évolutif de règles, de normes de comportement, de procédures, ... que les dirigeants et, plus globalement, que l'ensemble des acteurs présents dans l'entreprise vont mettre progressivement en place, de manière délibérée (*en conséquence d'une stratégie volontariste*) ou réactive (*progressive, en réagissant au coup par coup aux contingences du moment*), pour s'assurer que les opérations quotidiennes exercées dans l'entreprise sont menées dans le respect de l'impératif global de création continue de valeur.
- Le **système de pouvoir** de l'entreprise est constitué quant à lui de l'ensemble des règles, des procédures et des comportements qui contribuent à l'exercice du pouvoir, et donc à la prise de décision et à l'attribution de responsabilités, au sein de l'entreprise. Il est étroitement lié au système de contrôle et au système d'information de l'entreprise dans la mesure où, sans la possibilité d'exercer un quelconque contrôle (notamment relatif à la mise en oeuvre correcte du système de pouvoir) et sans information, l'exercice du pouvoir s'avère matériellement impossible.
- Le **système de contrôle** de l'entreprise est constitué de l'ensemble des règles, des procédures et des comportements qui contribuent à l'exercice du contrôle au sein de l'entreprise, que ce contrôle soit à finalité comptable ou financière, stratégique ou opérationnelle. Ce système est étroitement lié au système de pouvoir et au système d'information de l'entreprise dans la mesure où, sans le droit et la reconnaissance légitimée (donc le pouvoir) d'exercer un quelconque contrôle (notamment relatif à la mise en oeuvre correcte du système de pouvoir, et notamment des responsabilités qu'il induit, et à l'utilisation adéquate du système d'information) et sans information, l'exercice du contrôle s'avère matériellement impossible.

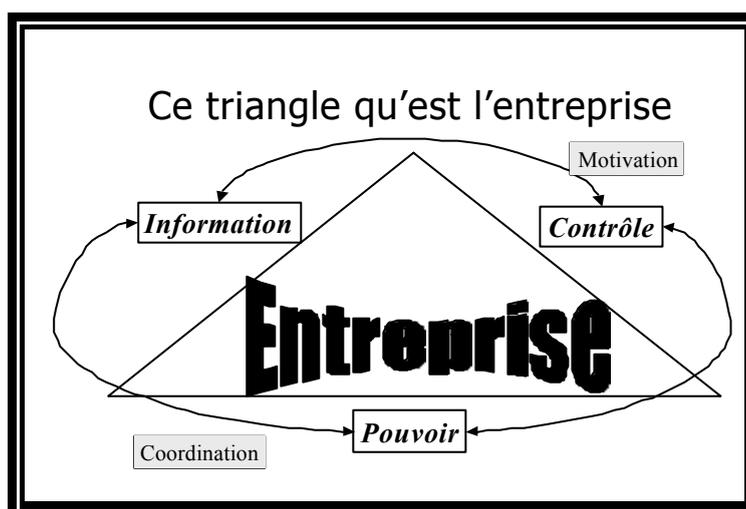
⁴²⁾ L'association de ces deux pouvoirs fait des consommateurs rassemblés en associations de consommateurs des acteurs de plus en plus importants de l'environnement externe et collectif de l'entreprise, ce qui justifie l'attention accrue portée à l'heure actuelle au phénomène de consumérisme.

- Enfin, le **système d'information** de l'entreprise est constitué de l'ensemble des règles, des procédures et des comportements qui contribuent au développement, à la mise en place et au suivi du système d'information général de l'entreprise, qu'il soit à vocation comptable ou financière destiné à des acteurs internes ou des partenaires externes à l'entreprise ou à vocation stratégique ou opérationnelle. Ce système est étroitement lié au système de contrôle et au système de pouvoir de l'entreprise dans la mesure où, sans la possibilité d'exercer un quelconque contrôle (notamment relatif à la mise en oeuvre correcte du système d'information) et sans le pouvoir légitime de récolter les éléments informationnels nécessaires à la tenue du système d'information global de l'entreprise, le déploiement efficace du système d'information s'avère matériellement impossible.

Enfin, soulignons que le fonctionnement harmonieux de ces 3 sous-systèmes ne peut être assuré que moyennant la mise en oeuvre de deux mécanismes facilitateurs (Milgrom, Roberts, 1997) :

- Un **mécanisme de motivation** qui conduit effectivement chaque acteur présent dans l'organisation à privilégier l'intérêt collectif par rapport à son propre intérêt individuel et qui incite effectivement chaque acteur à la mise en oeuvre efficace de ces 3 sous-systèmes.
- Et un **mécanisme de coordination** qui conduit à coordonner soigneusement les tâches et les missions attribuées à chaque acteur de l'entreprise, de sorte que la mise en oeuvre de ces 3 sous-systèmes ne débouche sur aucune source possible de destruction de valeur.

Figure 5 : Les 3 composantes essentielles du système de gestion de l'entreprise.



1.3. L'entreprise et son système d'information comptable

Nous venons de le souligner, le système d'information global de l'entreprise constitue une composante essentielle de son système de gestion. Destiné à alimenter en informations récentes, crédibles et pertinentes l'ensemble des acteurs présents dans l'entreprise, il se doit logiquement d'enregistrer, de recenser, d'organiser et de permettre l'analyse de l'ensemble des informations d'origines fort diverses, de nature stratégique ou opérationnelle, quantitative ou qualitative, monétaire ou non monétaire, nécessaires à la prise de décision dans l'organisation.

Fondamentalement, le système d'information global de toute organisation est donc structuré en fonction des décisions qui s'y prennent le plus couramment et donc des besoins en informations qui s'y présentent le plus fréquemment, en application du principe élémentaire de saine gestion qui veut qu'une bonne décision ne peut se prendre que si elle est étayée par des informations crédibles, pertinentes et récentes.

Ces besoins en informations sont quant à eux induits d'une part par la nature même des activités de l'entreprise (la nature de ses produits et services et la technologie sous-jacente et la nature du système

organisationnel et de gestion qu'elle a mis en place) et d'autre part par les exigences posées directement ou indirectement par le caractère plus ou moins stable de son environnement (chaque composante « clé » de cet environnement induisant logiquement la mise en place d'un système de veille informationnelle propre plus ou moins sophistiqué, de sorte que tout système d'information global comprend généralement une composante « veille commerciale ou clientèle », « veille concurrentielle », « veille technologique », voire « veille légale et réglementaire »).

Dans ce contexte, le système d'information comptable ne constitue dès lors qu'une composante particulière de ce système d'information global, qui s'avère toutefois essentielle pour notre propos dans la mesure où il va permettre la prise éclairée de décisions sur base d'informations pertinentes en termes de prix, de coûts et de marges et donc dans la mesure où il va véritablement insuffler le « sang » nécessaire à faire vivre à la fois le système de contrôle de gestion et sa sous-composante essentielle qu'est le système de comptabilité de gestion et dans la mesure où il va crédibiliser aux yeux des partenaires et évaluateurs externes la qualité de l'information interne délivrée par l'entreprise aux diverses composantes de son environnement (essentiellement, ses actionnaires, ses clients et le « Grand Public » en général), lui permettant ainsi d'assumer en toute transparence et en toute crédibilité ses responsabilités financières, économiques et sociétales.

1.3.1. Les finalités du système d'information comptable

Selon Drury (1998), « l'objectif du système d'information comptable est, avant tout, de fournir une information suffisante pour rencontrer les besoins des multiples utilisateurs et de le faire au coût le plus faible possible ».

La littérature comptable classe généralement les utilisateurs de l'information comptable en deux grandes catégories :

❖ Les utilisateurs internes, présents dans l'organisation, et notamment :

- Les *gestionnaires* de l'entreprise, en quête d'une information qui leur permettra de prendre leurs décisions en toute connaissance de cause et qui les aidera à mettre en oeuvre un processus de contrôle efficace au sein de l'organisation : obtenir une information comptable crédible et pertinente sur les coûts de revient, sur la structure des coûts de production et de distribution, sur le niveau de la demande et son évolution, sur la position compétitive de l'entreprise à l'égard de ses principaux concurrents (« *benchmark* » concurrentiel) ou sur la rentabilité de ses différents produits sont autant d'exemples d'objectifs assignés par les managers au système d'information comptable interne de l'entreprise.
- Les *actionnaires* de l'entreprise, qui en sont donc les véritables propriétaires : obtenir une information précise, rapide et fiable sur la valeur de leur investissement et sur l'ampleur et la structure des flux monétaires qui en découlent est une double attente majeure exprimée par ces actionnaires à l'encontre du système d'information comptable interne de l'entreprise.
 - Cette attente est d'autant plus grande lorsque, et c'est le cas de la plupart des moyennes et des grandes entreprises ayant adopté notamment une forme de Société Anonyme, l'exercice du pouvoir de l'actionnaire est distinct de l'exercice de gestion opérationnelle, voire stratégique de l'entreprise : dans de nombreuses entreprises en effet, la croissance de la taille de l'organisation, la multiplication des activités qui en résulte, voire la simple volonté des actionnaires les ont conduit à désigner des gestionnaires non nécessairement issus du sérail des actionnaires pour tenir les rênes de l'entreprise.
 - Dans ce cas, cette dissociation des pouvoirs de propriété de l'entreprise et des pouvoirs de gestion de celle-ci conduit à l'apparition de **conflits** potentiels **d'agence**, liés au fait qu'actionnaires et gestionnaires ne partagent pas nécessairement une conception parfaitement identique de la mission de l'entreprise : les actionnaires sont ainsi davantage

préoccupés par la rentabilité générale de l'entreprise, qui donne naissance à la rémunération de leurs fonds propres, alors que les gestionnaires sont davantage préoccupés par le fait d'assurer le devenir d'une entreprise qui assure leur salaire. Tant les actionnaires que les gestionnaires attendent dès lors du système d'information comptable interne des informations leur permettant de minimiser, dans toute la mesure du possible, les coûts éventuels liés à ces conflits d'agence (*par exemple, le coût d'audits éventuels ou le coût d'un éventuel « Comité des Rémunérations » chargé de déterminer le plus objectivement possible le niveau de rémunération des dirigeants qui serait éventuellement lié aux résultats de l'entreprise*).

- Le *personnel* de l'entreprise, en quête d'informations lui permettant de se rassurer quant à la pérennité de l'entreprise et quant à sa capacité à s'acquitter de ses engagements, notamment salariaux, actuels et futurs ⁴³.

❖ **Les utilisateurs externes, situés en dehors de l'organisation :**

- Les *actionnaires potentiels*, investisseurs susceptibles d'apporter à terme les fonds nécessaires au développement futur de l'entreprise : la diffusion d'informations crédibles, fiables et régulières portant sur la structure des marges dégagées par l'entreprise et sur les flux de trésorerie qu'elle génère, notamment au travers de ses activités d'exploitation courantes, est un élément qui peut s'avérer crucial pour gagner la confiance de ces investisseurs.
- Les *créanciers* de l'entreprise, qu'ils soient créanciers commerciaux (les fournisseurs) ou créanciers bancaires : tous sont préoccupés par la mesure du risque de crédit de l'entreprise, à savoir son aptitude à faire face à ses engagements financiers passés et futurs et par sa capacité à s'acquitter à temps et à heure du montant des échéances à venir.
- Les *Pouvoirs Publics* au sens large, intéressés à de multiples titres au devenir de l'entreprise. Les autorités fiscales sont ainsi particulièrement intéressées par un suivi rigoureux et rapide de l'ensemble des transactions sujettes à taxation, alors que les Pouvoirs Publics européens, locaux ou nationaux amenés à attribuer des subsides, des aides ou des incitants éventuels sont demandeurs d'une information leur garantissant le respect des critères qui conduisent à l'octroi d'une éventuelle allocation financière ⁴⁴.

Ces deux catégories ont donc des besoins évidents en information et des attentes spécifiques à l'égard du système d'information comptable, mais la nature de ces attentes diffère (*Horngren e.a., 1996*).

1.3.2. Les composantes du système d'information comptable

Selon Drury (1998), le système d'information comptable est quasi indissociable du processus comptable en lui-même et, dès lors, lorsque l'on parle de « *comptabilité* », on évoque, pour reprendre la définition proposée par l'American Accounting Association, « l'ensemble du processus d'identification, de mesure et d'analyse des informations financières et non financières qui sont nécessaires pour permettre un jugement 'informé' et une prise de décision efficace par les différents utilisateurs de l'information », intégrant de ce fait à la fois des éléments propres au champ des systèmes d'information et des éléments propres au champ de la comptabilité.

⁴³ *Les représentants syndicaux, notamment, sont ainsi particulièrement attentifs aux informations issues du système comptable interne qui leur permettent de baliser les marges de manoeuvre disponibles en vue de négociations salariales futures.*

⁴⁴ *Dans le secteur agricole, par exemple, les exigences des Pouvoirs Publics en matière d'information comptable interne sont particulièrement multiples et sévères (par exemple lorsqu'il s'agit d'octroyer des primes de compensation, des quotas de production ou des aides à l'investissement*

Dans le même temps, la multiplicité et la diversité des attentes et des besoins en information comptable exprimés par les différents acteurs situés dans et hors de l'entreprise justifie la **nature** éclatée du système d'information comptable de l'entreprise, généralement subdivisé en deux grandes branches ⁴⁵ :

- La **comptabilité de gestion (« Management Accounting »)** au sens large, dont la principale préoccupation est de fournir de l'information aux utilisateurs internes à l'organisation pour les aider à prendre les décisions les plus efficaces possibles : ceci amène Horngren e.a. (1996) à considérer que la comptabilité de gestion a pour but ultime d'identifier, de mesurer, d'accumuler, d'analyser, de préparer, d'interpréter et de communiquer l'information nécessaire aux managers pour s'assurer qu'ils rencontrent effectivement, au travers de leurs décisions de gestion et de leurs conséquences, les buts organisationnels qui leur sont fixés. De ce fait, une telle information est largement idiosyncratique, totalement adaptée aux spécificités et aux caractéristiques propres à l'organisation au sein de laquelle elle s'est développée et complètement contingentes des facteurs stratégiques, organisationnels et motivationnels qui la gouvernent.
- La **comptabilité financière (« Financial Accounting »)**, dont la principale préoccupation est de fournir aux utilisateurs externes à l'organisation (à savoir essentiellement les actionnaires, les fournisseurs, les banquiers et autres prêteurs de capitaux, les Pouvoirs Publics au sens large) une information pertinente, crédible et homogène permettant la comparaison de la situation financière générale de l'entreprise avec celle d'autres entreprises et permettant une analyse effective de son évolution au fil du temps : une telle information est dès lors largement normalisée et est tenue dans une perspective essentiellement historique et normative.

Tableau 1 : Analyse comparée des spécificités de la comptabilité financière et de la comptabilité de gestion (adapté de Anthony et Govindarajan (1998) et Horngren e.a. (1996))

Comptabilité financière	Comptabilité de gestion
- Produit des états financiers à buts généraux, permettant la comparaison entre entreprises (<i>perspective normative et historique</i>)	- Produit des informations à buts spécifiques, déterminés par la nature des besoins et des contraintes qui pèsent sur l'entreprise (<i>perspective contingente</i>)
- Est destinée à des utilisateurs situés hors de l'entreprise (<i>perspective normative</i>)	- Est destinée à des utilisateurs situés dans l'entreprise, à tous les niveaux de son organigramme (<i>perspective décisionnelle</i>)
- Est tenue selon des règles et des prescrits imposés par la Loi (<i>perspective normative</i>)	- Est tenue selon des règles et des prescrits établis et imposés par l'entreprise (<i>perspective idiosyncratique</i>)
- Veille à permettre l'analyse de l'évolution de la situation financière d'une entreprise au fil du temps (<i>perspective historique</i>)	- Veille surtout à contrôler la bonne exécution des décisions passées et à préparer la prise de décisions futures (<i>perspective décisionnelle</i>)
- Est tenue et divulguée selon une périodicité fixée par le législateur (généralement par année ou par trimestre) (<i>perspective historique</i>)	- Est tenue et diffusée dans l'entreprise selon une

⁴⁵ Certains auteurs, tels Drury (1998), distinguent encore un troisième type de comptabilité, la **comptabilité des coûts** ("Cost accounting") qui concerne l'accumulation et le traitement des informations financières et surtout comptables nécessaires pour permettre l'évaluation des stocks et la mesure des marges comptables (et donc des profits comptables) qui traversent la vie de l'entreprise. A but exclusivement comptable, la comptabilité des coûts ne fournit pas immédiatement une information permettant ou aidant à la prise de décision dans l'entreprise : elle se distingue en ce sens de la comptabilité de gestion et l'on pourrait même considérer qu'elle en constitue une composante particulière ou préalable.

- | | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> - Est présentée de manière extrêmement agrégée et uniforme d'entreprise à entreprise (<i>perspective normative</i>) - Est tenue en conformité avec des standards déterminés hors de l'entreprise, de façon à garantir l'objectivité de l'information divulguée (<i>perspective normative</i>) | <ul style="list-style-type: none"> périodicité fixée par les utilisateurs, pouvant aller jusqu'à une tenue en temps réel (<i>perspective idiosyncratique</i>) - Est présentée de manière extrêmement diversifiée et souvent détaillée, en fonction des besoins des utilisateurs (<i>perspective décisionnelle</i>) - Est tenue en conformité avec des règles et des standards déterminés par et dans l'entreprise, mettant l'accent sur la pertinence de l'information dans une perspective d'aide à la prise de décision (<i>perspective idiosyncratique et décisionnelle</i>) |
|--|--|

Le **Tableau 1** synthétise les principales différences qui apparaissent entre la comptabilité de gestion et la comptabilité financière et montre que ces deux orientations comptables diffèrent en termes de résultats produits, d'utilisateurs privilégiés, d'exigences légales, d'horizon de fonctionnement, de degré d'agrégation et d'objectivité.

Clairement, le système de comptabilité de gestion constitue une des composantes essentielles du système d'information comptable propre à la structure de l'entreprise et à la nature de son environnement, qui permet à ses dirigeants :

1. de suivre l'évolution du montant des coûts intermédiaires, des coûts de revient et des marges qui traversent toute la vie de l'entreprise (aspect limitatif de la « comptabilité des coûts » et de la « comptabilité analytique ») ;
2. de prendre un ensemble de décisions de gestion sur base d'informations précises et récentes portant sur la nature exacte des coûts et l'origine des marges qui traversent toute la vie de l'entreprise (aspect décisionnel de la « comptabilité de gestion »).

Le système de comptabilité de gestion a dès lors pour vocation essentielle et fondamentale de permettre aux dirigeants de l'entreprise de savoir avec précision quand, comment et où l'entreprise crée de la valeur.

Focalisée sur l'enregistrement et l'analyse des coûts, la comptabilité de gestion constitue de ce fait le préalable indispensable de tout système plus global de contrôle de gestion, instrument indispensable à la mise en oeuvre du système de contrôle de l'entreprise.

1.3.3. Le contenu du système d'information comptable

« *Quelle information faut-il donner ? à qui ? quand ? comment ?* » : telle est la préoccupation fondamentale des responsables et des décideurs chargés, au nom de l'entreprise et dans son intérêt, de concevoir, d'implémenter et d'assurer le suivi de la mise en oeuvre du système d'information comptable. Tel est, dès lors, l'ensemble des 4 questions traditionnelles qui permet de définir le contenu exact d'un système d'information comptable, qu'il soit à vocation interne ou externe.

Ensuite, conceptuellement, le modèle de référence sur lequel ces responsables et ces décideurs vont ensuite étayer leur démarche d'analyse et concevoir le système comptable interne de leur organisation est simple et repose sur le principe fondamental que tout gestionnaire, lorsqu'il doit prendre une décision de gestion, se fonde généralement, à un moment ou à un autre, sur un raisonnement de type « *Coût – Bénéfice* » : ce

raisonnement, référencé sous les termes « Cost – Benefit Analysis » dans la littérature anglo-saxonne, implique simplement que le décideur définit les enjeux de chaque décision en fonction de la question : "Quel est le coût engendré par telle décision et que va-t-elle rapporter à l'entreprise, en termes monétaires ou en termes d'informations additionnelles ou de gains organisationnels (liés alors à une meilleure organisation et utilisation des facteurs de production utilisés), sur un horizon de temps bien défini ?".

Ainsi,

- Le décideur responsable d'une décision de marketing se demandera à quel prix introduire tel nouveau produit, compte tenu des contraintes stratégiques et de création de valeur qui conduisent l'entreprise à vouloir simultanément couvrir ses coûts, dégager une marge bénéficiaire confortable mais aussi empêcher les concurrents d'arriver trop vite sur le marché ?⁴⁶
- Le directeur de la production se demandera quant à lui sous quelles conditions de coûts il faut accepter d'investir dans une nouvelle chambre froide ?
- Enfin, le directeur de la gestion des ressources humaines se demandera s'il faut sous-traiter ou réaliser en interne la formation continuée du personnel, afin de maintenir à niveau et d'augmenter son portefeuille de connaissances et de savoir ?

Dans chacun de ces cas, la connaissance aussi précise que possible des coûts et des marges qui jalonnent le champ de la décision apparaît indispensable pour étayer la prise de décision. Mais à chaque fois, les coûts et les marges concernées sont différents :

- ainsi, le responsable de la décision marketing de lancement d'un nouveau produit sera préoccupé essentiellement par le coût de revient complet de ce nouveau produit, à savoir le coût qui totalise et intègre l'ensemble des coûts (*d'où l'aspect « complet »*) provoqués par la conception, la fabrication et la distribution de ce nouveau produit, jusqu'au moment du paiement par le client final. ;
- le directeur de la production sera davantage préoccupé par le coût de l'investissement à réaliser pour permettre la finalisation de sa nouvelle chambre froide et par les perspectives de rentabilisation plus ou moins rapide de cet investissement ;
- enfin, le directeur de la gestion des ressources humaines sera davantage préoccupé par le coût marginal de la réalisation en interne de la formation continuée⁴⁷.

Le lecteur comprend rapidement que identifier et recenser l'ensemble des questions auxquelles le système d'information comptable pourrait apporter une réponse et vouloir intégrer le tout à l'intérieur de ce système conduirait vite à vouloir construire une gigantesque « usine à données et à chiffres », à la structure complexe, à l'exploitation difficile et au coût de fonctionnement vraisemblablement élevé.

De ce fait, il est important, avant de définir le contenu exact du système d'information comptable qui serait utile à la prise de décisions dans une organisation particulière, de respecter quelques principes essentiels d'efficacité d'un système d'information comptable.

⁴⁶ Ces critères de contingence peuvent donc être en contradiction plus ou moins forte les uns avec les autres et ne peuvent être souvent correctement appréhendés que si le décideur incorpore la dimension temporelle dans son raisonnement.

⁴⁷ Par rapport à la situation actuelle de sous-traitance de cette formation continuée, que coûtera en plus la réalisation de cette formation en interne et quelles dépenses permettra-t-elle d'éviter ?

1.3.4. Les conditions d'efficience du système d'information comptable

Au vu des éléments évoqués au travers des paragraphes précédents, il apparaît clairement qu'un système d'information comptable efficient (et donc ses composantes que sont le système de comptabilité analytique et le système de comptabilité de gestion) se doit avant tout :

1. de produire une information comptable fiable et pertinente sur l'ensemble des transactions qui prennent place tant au sein de l'entreprise qu'avec l'ensemble des tiers qui sont en relation avec elle ;
2. et d'offrir une représentation (une « modélisation ») adéquate des processus de consommations des ressources rares que sont les ressources humaines, techniques, immatérielles et financières au sein de l'entreprise.

Cette double exigence implique en conséquence qu'**il n'existe pas un et un seul système d'information comptable, et donc un système unique de comptabilité de gestion, applicable en tout temps et en tout lieu à toute entreprise.**

Ce constat a une double conséquence pratique au niveau du système de comptabilité de gestion :

1. *un système de comptabilité de gestion efficient évolue en parallèle de l'évolution de la structure et des activités de l'entreprise,*
2. *un système de comptabilité de gestion efficient évolue sous la pression des différents partenaires présents dans l'environnement de l'entreprise, et essentiellement sous la pression issue de l'évolution du comportement de ses clients, de ses fournisseurs et de ses concurrents.*

De cette double exigence et de cette double conséquence, nous pouvons inférer dès lors quatre principes d'efficience⁴⁸ d'un système d'information comptable, qu'il soit interne ou externe :

Principe 1 : *Un système d'information comptable fournit à temps et à heure l'information dont ses différents utilisateurs ont besoin.*

Ce principe découle directement du fait que le système d'information comptable, et tout particulièrement lorsqu'il est interne à l'entreprise, est de facto un outil d'aide à la décision, qui évolue au gré de l'évolution de la nature et des caractéristiques des décisions à prendre au sein de l'entreprise.

Ce système d'information comptable est dès lors directement déterminé par les facteurs qui contingentent la prise de décision dans l'entreprise, à savoir essentiellement sa stratégie et la structure de pouvoir qui y est rencontrée ; dans le même temps, sa structure et son organisation dépendent directement des besoins exprimés par ses utilisateurs. Fondamentalement, le système d'information comptable est le « fournisseur » d'informations comptables à des « clients », utilisateurs disséminés dans l'ensemble de l'entreprise, et sa gestion, tant stratégique que opérationnelle, s'insère à ce titre parmi les multiples activités qui constituent la « chaîne de valeur » globale de l'entreprise.

Principe 2 : *Les bénéfices que l'entreprise tire de l'utilisation de l'information comptable fournie sont supérieurs au coût d'exploitation du système d'information comptable qui permet de générer cette information.*

⁴⁸ Rappelons que le concept d'efficience fait référence au niveau maximal d'output qu'il est possible de retirer d'un panier d'inputs, toutes autres choses étant égales (sur ce point, voir Milgrom et Roberts, 1997) : il s'agit donc d'un concept absolu. En l'espèce, il fait référence au niveau informationnel maximal qu'il est possible d'obtenir au sein de l'entreprise sur base des informations disponibles à l'intérieur du système d'information comptable quant à la nature, à l'origine et à la structure de ses coûts.

Ce principe découle d'une logique d'analyse économique traditionnelle de type « Coût - Bénéfice » : un acte économique ne se justifie que si les résultats attendus de cet acte sont supérieurs, sur un horizon donné⁴⁹, au coût de cet acte.

Ce principe, d'apparence évident, appelle toutefois plusieurs commentaires :

- les bénéfices que l'entreprise tire de son système d'information comptable peuvent se traduire effectivement par une rentrée additionnelle de fonds au sein de l'entreprise⁵⁰, se traduisant dès lors par un bénéfice monétaire, mais également par une augmentation des connaissances, du savoir-faire et des compétences présentes dans l'entreprise⁵¹ : les bénéfices retirés du système d'information comptable sont alors non nécessairement monétaires, mais ont un caractère immatériel marqué ;
- le fait que le système d'information comptable fournisse des indications quant aux pistes d'amélioration de la productivité et de la performance globale de l'entreprise susceptibles d'être suivies ne signifie pas forcément que l'entreprise va en retirer des bénéfices : ces bénéfices n'apparaîtront que si des décisions d'action concrètes sont prises, mises en oeuvre et exécutées au sein de l'entreprise ;
- la mise en oeuvre d'un système d'information comptable et son utilisation effective quotidienne engendre des coûts directement observables, au caractère monétaire marqué, mais aussi éventuellement des coûts organisationnels, plus immatériels et au caractère non immédiatement monétaire, qui se traduisent par exemple par un sentiment de démotivation ou de non-engagement dans les activités de l'entreprise lié à la lourdeur administrative parfois induite par des systèmes d'information comptable mal conçus ;
- enfin, le coût du système d'information comptable englobe non seulement les coûts organisationnels liés à sa mise en place effective (coût du temps passé à le concevoir et à l'implémenter, coûts des supports administratifs induits par le système, ...) mais aussi, et surtout, le coût de l'amortissement du système informatique sur lequel la plupart des systèmes comptables internes reposent désormais (et ce coût est souvent important, tant en termes d'infrastructure que de logiciels).

Principe 3 : *Un système d'information comptable efficient reflète parfaitement la réalité de la vie économique de l'entreprise et est de ce fait évolutif au fil des ans.*

Dans la mesure où le système d'information comptable sert prioritairement d'aide à la prise de décision dans l'entreprise en fournissant aux décideurs l'information comptable pertinente dont ils ont besoin et ce, au moment où elle s'avère utile, le système d'information comptable adopté se doit de parfaitement refléter la réalité de la vie économique de l'entreprise.

Par ailleurs, dans la mesure où l'environnement de l'entreprise évolue, les besoins en information exprimés par les différents acteurs de cet environnement à l'égard de l'entreprise et la réalité économique de la vie de l'entreprise évoluent également.

⁴⁹ La durée de cet horizon dépend en fait des objectifs personnels de l'analyste, ce qui justifie par exemple qu'un analyste exprimant des préférences, et donc des attentes, à un horizon de court terme (par exemple un an) peut renoncer à un acte économique (par exemple investir dans un outil de production particulier) parce que les gains attendus de cet outil de production à un horizon d'un an sont inférieurs aux coûts engendrés par cet investissement, alors qu'un analyste avec un horizon de décision de 10 ans prendra une décision opposée, car les bénéfices engendrés en 10 ans par cet investissement excèdent le coût total de cet investissement sur cet horizon.

⁵⁰ Par exemple, si les informations obtenues permettent de réduire, suite à la prise de décisions judicieuses, globalement le niveau total des coûts, pour un niveau de prix inchangé.

⁵¹ En mettant en évidence les manières de faire, les procédés ou les habitudes qui conduisent à des gaspillages de ressources.

Pour répondre de manière continue et avec un niveau de qualité élevé et stable à ces besoins en information évolutifs, l'entreprise doit donc impérativement veiller à l'adéquation la plus parfaite possible entre les besoins en information exprimés par les différents acteurs internes et externes concernés et la nature et la qualité des informations effectivement délivrées par son système d'information comptable.

Il est donc illusoire de croire que mettre en place un système d'information comptable efficient dans l'entreprise est une décision isolée qui n'entraîne aucune révision ou mise à jour dans le futur : la seule certitude que peut avoir le gestionnaire qui prend la décision de concevoir⁵² et d'implanter dans son entreprise un système d'information comptable est que cette décision nécessitera dans le futur, à intervalles réguliers, une phase d'évaluation et d'interrogation sur l'adéquation entre les besoins en information de l'entreprise et l'information effectivement produite par le système et que cette décision impliquera, à côté des coûts d'exploitation courants du système, des investissements (parfois fort conséquents) de mise à jour du système (tant au niveau de l'outil informatique en lui-même - matériel et logiciels - que de la formation du personnel).

Principe 4 : *Un système d'information comptable efficient est adapté à la structure décisionnelle de l'entreprise et évolue avec celle-ci.*

Pour servir effectivement d'aide à la prise de décision, l'information comptable doit être destinée à des acteurs qui occupent réellement, dans la structure de l'entreprise, une position à laquelle est attachée :

- une **autorité** (de décision ou de contrôle) sur des ressources rares essentielles pour l'évolution de l'entreprise (qu'elles soient humaines, techniques, immatérielles ou financières) ;
- une **responsabilité**, le plus souvent concrétisée sous la forme d'objectifs quantifiés à atteindre, par exemple sous la forme de résultats financiers ou quantitatifs à atteindre (des taux de parts de marchés, des taux de rotation de personnel à maîtriser, des taux de rebuts à garder sous contrôle, ...) ou sous la forme de budgets à garder sous contrôle.

Le profil de la structure organisationnelle et, surtout, de la structure décisionnelle de l'entreprise⁵³, détermine donc l'organisation générale du système d'information comptable, notamment par le biais des « **coûts contrôlables** » qui permettent de mettre en jeu des responsabilités et qui déterminent de facto les endroits où se prennent réellement les décisions⁵⁴.

En conséquence,

- la **nature** du système d'information comptable interne (un système focalisé sur la comptabilité des coûts ? sur la comptabilité financière ? sur la comptabilité de gestion ? sur le pilotage stratégique de l'entreprise ? ...)
- et la **structure** de ce système (quelle information doit-il permettre de donner, à qui, comment et quand ?)

⁵² Ou de faire concevoir par des experts extérieurs, avec l'avantage d'une part de bénéficier d'un niveau de connaissances élevé permettant la création d'un système d'information comptable qui exploite au mieux les possibilités techniques de matériels et de logiciels évoluant toujours très rapidement, mais avec le risque de se lier à très long terme avec une source d'expertise rare, peu substituable et au coût parfois prohibitif.

⁵³ En pratique, les deux structures ne coïncident pas nécessairement, certaines "zones décisionnelles" pouvant émerger de manière ponctuelle, temporaire et informelle au sein de l'entreprise, pour l'une ou l'autre bonne ou mauvaise raison (notamment liée à des contingences ponctuelles, par exemple une tension brusque sur certains marchés de matières premières que seule une personne maîtrise dans l'entreprise et qui conduit vite à confier à cette personne un pouvoir de décision et, éventuellement, une autorité qu'elle n'aurait jamais obtenue dans d'autres circonstances).

⁵⁴ La structure du système de contrôle de gestion et la structure du système de comptabilité de gestion qui en découle est de ce fait largement déterminée par la structure de l'entreprise en termes de "**centres de responsabilités**".

sont donc **contingents** à une multitude de facteurs liés d'une part à la nature et à l'évolution du système de gestion mis en place dans l'entreprise (*issu lui-même des imbrications réciproques entre les systèmes de pouvoir, de contrôle et d'information dans l'entreprise*) et à l'évolution des comportements et des attentes affichés par les différentes composantes de l'environnement de l'entreprise.

Un voyage au pays du vécu : le cas Wood Construct

L'entreprise Wood Construct⁵⁵ est un beau cas d'application, qui va retenir notre attention tout au long de cet ouvrage : il fait toutefois référence à des concepts explorés parfois dans des sections ultérieures du présent ouvrage, ce qui implique que le lecteur peut, lors d'une première lecture, appréhender globalement le cas et, une fois l'ensemble de l'ouvrage maîtrisé, procéder à une relecture plus précise de ce cas.

L'entreprise est née au début des années '70, sur les cendres d'une vieille entreprise familiale centenaire tombée en disgrâce faute d'un repreneur au sein de la famille. Située dans les Ardennes, elle exerce son métier de base dans le domaine de la construction en bois. A l'origine focalisée, lors de sa reprise, sur la fabrication de petits chalets en bois destinés essentiellement à servir d'entrepôts, de granges ou d'abris de jardin, cette entreprise, initialement mono-produit, a progressivement étendu le champ de ses activités à la conception, à la fabrication d'éléments pré-fabriqués et à la réalisation sur site de véritables maisons d'habitation en bois.

Ses repreneurs sont trois frères, qui possèdent des compétences de base complémentaires qui expliquent en partie l'évolution de la société depuis sa reprise : le premier est ingénieur-architecte, le second est un ancien entrepreneur général qui a revendu son affaire personnelle pour tenter l'aventure de Wood Construct et le troisième a mené à son terme un graduat en gestion avant d'entrer dans l'affaire familiale.

A l'origine, l'entreprise concentre les 8 membres de son personnel, son siège administratif et son site de production au même endroit, en plein cœur des Ardennes. Aujourd'hui, le siège administratif est toujours situé au cœur des Ardennes, avec le site de production des éléments préfabriqués. L'entreprise compte par ailleurs deux entités commerciales (l'une en Flandre Orientale, l'autre en Suisse), un site de production et de conception de nouveaux modèles d'habitation (situé dans les Vosges, dans les locaux d'un concurrent tombé en faillite et racheté en 1995) et un site de conception, de fabrication et de distribution de glaces et de composants en verre destinés à l'aménagement des maisons d'habitation (fabriquant des portes-fenêtres, des fenêtres, des glaces et des vérandas, cette entreprise, située dans les Ardennes, a fait faillite en 1992 et a été perçue à l'époque, par les dirigeants de Wood Construct, comme une opportunité de diversification stratégique prometteuse et peu chère à l'achat). L'entreprise compte à présent 102 personnes employées à temps plein et réalise un chiffre d'affaires de 21.000.000 Euros, en ayant notamment construit 90 maisons d'habitation familiales en 2004, en Belgique (55), France (20) et Suisse (15). La division 'aménagement des maisons d'habitation' représente quant à elle 8 % du chiffre d'affaires total.

Dès la reprise des activités au début des années '70, il apparaît que l'entreprise rachetée souffre de gros problèmes de rentabilité, imputables essentiellement à une méconnaissance des coûts de revient exacts des chalets en bois fabriqués à l'époque. Si les coûts directs de production sont connus avec relativement de précision, les charges indirectes et les frais généraux sont par contre méconnus, ce qui conduit à fixer des prix de vente souvent très proches du seuil de rentabilité, voire, surtout lors des derniers mois d'activité, en dessous de ce seuil de rentabilité.

Dès le milieu des années '70, la nécessité de mettre en place un véritable système de comptabilité analytique apparaît donc aux yeux des dirigeants de Wood Construct. Placé sous la responsabilité du directeur comptable et financier et de son aide, ce système de comptabilité analytique a pour première mission de répartir les coûts de l'entreprise en coûts directs et indirects et de déterminer les coûts de revient complets de chaque produit et, dans la foulée, des clients les plus importants.

Très vite, la transformation de l'entreprise en un concepteur et un entrepreneur capable de réaliser des maisons d'habitation en bois nécessite toutefois d'avoir des informations analytiques plus précises afin de

⁵⁵ Pour des raisons de confidentialité, il s'agit naturellement d'un nom d'emprunt.

mieux préparer les décisions d'investissement et leur timing. La comptabilisation en coûts complets est ainsi vite complétée par une approche des coûts en termes de coûts variables et de coûts fixes, la volonté de l'entreprise étant essentiellement d'identifier les investissements et les nouvelles activités qui permettent de couvrir rapidement leurs coûts variables propres et dégagant de ce fait des marges pour couvrir les coûts fixes additionnels liés à la croissance de l'entreprise (en raison notamment d'investissements importants en machines, en parc automobile et en un outil informatique de pointe, destiné à la fois à la gestion et à l'aide à la conception informatique assistée des maisons).

Cette évolution consacre dès lors l'apparition d'une fonction de comptabilité de gestion, complémentaire de la traditionnelle comptabilité analytique déjà présente dans l'entreprise depuis longtemps.

Dès le milieu des années '80, un nouveau défi se fait jour : l'attitude des consommateurs change, leurs demandes sont de plus en plus précises et diversifiées, il est de plus en plus souvent nécessaire d'agir en tant qu'entrepreneur général et il est de ce fait indispensable de se constituer un réseau de partenaires et de sous-traitants de confiance avec lesquels nouer des relations d'affaires inscrites dans la durée. Par ailleurs, de nombreux petits concurrents (souvent d'ancienne tradition familiale) connaissent des difficultés financières majeures, étant de plus en plus souvent incapables de répondre aux attentes nouvelles de leurs clients dans des conditions de coût raisonnables. Ils constituent autant d'opportunités de croissance par rachat potentiellement intéressantes.

La maîtrise de ces évolutions stratégiques, à la fois rapides et majeures, induit rapidement la nécessité de formaliser la fonction de « contrôle de gestion », en y intégrant la responsabilité du système de comptabilité de gestion. Le but de cette nouvelle fonction de contrôle de gestion est clair : donner aux gestionnaires opérationnels (deux directeurs de production, un directeur du design architectural, un directeur commercial, un directeur du personnel) et aux patrons de l'entreprise (le directeur général, le directeur des opérations et le directeur financier) des informations synthétiques suffisamment précises et pertinentes pour assurer un suivi transversal des différentes opérations de l'entreprise.

Le tableau de bord financier fait alors sa grande entrée parmi les outils de gestion de l'entreprise. Mais après deux ans, ce tableau de bord financier affiche ses limites : certes, il permet de mettre en évidence des indicateurs financiers traduisant une évolution favorable ou défavorable des différentes fonctions de l'entreprise, mais il ne permet pas d'identifier clairement l'origine des problèmes, ni encore moins de suggérer des pistes d'améliorations nouvelles. Une refonte profonde du contrôle de gestion a dès lors lieu à ce moment, impliquant le recrutement d'un contrôleur de gestion confirmé additionnel et de deux nouveaux jeunes collaborateurs.

Dépendant de la direction financière, le service du contrôle de gestion, riche alors de 4 collaborateurs (un contrôleur de gestion confirmé, l'aide-comptable présent depuis les origines de la reprise et deux jeunes contrôleurs), s'attèle à une double mission :

- *Auditer le fonctionnement global de l'entreprise (qui a entre-temps connu une forte croissance nourrie par le rachat de 3 petits concurrents, en Suisse, dans les Ardennes et dans les Vosges) pour parvenir à la configurer en fonction de son activité réelle exprimée en termes de processus et d'activités et mettre en évidence, parmi l'ensemble des activités ainsi identifiées, les activités créatrices de valeur et les activités nécessitant une réflexion stratégique nouvelle car créatrices de trop peu de valeur, voire destructrices valeur.

 - *Cette analyse met en lumière le fait que les activités de soutien commercial et que les activités de recherche de nouveaux clients créent trop peu de valeur par rapport aux moyens mis en oeuvre et qu'il est nécessaire d'envisager deux implantations commerciales permanentes proches de marchés prometteurs, en Suisse et dans les Flandres.**
- *Elaborer et mettre en place un véritable outil de pilotage stratégique de l'entreprise, inspiré du modèle de la « Balanced ScoreCard » de Kaplan et Norton (1996), mais simplifié et adapté aux besoins réels de l'entreprise, afin de donner aux principaux dirigeants de l'entreprise des indications à la fois qualitatives et quantitatives quant au fonctionnement harmonieux des différentes composantes de Wood Construct et les aider à identifier rapidement les causes des dérapages éventuellement constatés.*

Depuis la fin 2000, la fonction de contrôle de gestion connaît enfin une nouvelle évolution :

- *D’abord, au plan organisationnel et dans la mesure où il apparaît clairement que les activités de contrôle stratégique et opérationnel répondent à deux finalités complémentaires, il est créé un véritable département de contrôle de gestion, placé sous la responsabilité directe du directeur-général, et de scinder le service de « contrôle de gestion » en deux entités séparées amenées à travailler en symbiose, le contrôle de gestion opérationnel et le contrôle de gestion stratégique, qui dépendent directement du responsable du service et de son aide.*
- *Ensuite, au niveau des outils utilisés par la fonction de contrôle de gestion, un problème majeur ressort nettement des enseignements tirés de la « Balanced ScoreCard » : la difficulté à se fidéliser la clientèle, notamment parmi les grands comptes (promoteurs de villages de vacances, organismes responsables de logements sociaux, ...). Devant la difficulté à isoler les causes exactes de ce problème, un jeune collaborateur est recruté pour développer, au sein du département de contrôle de gestion un outil permettant de suivre, au jour le jour, un ensemble d’indicateurs mesurant l’origine de la satisfaction des clients (outil de type CRM, Client Relationship Management).*

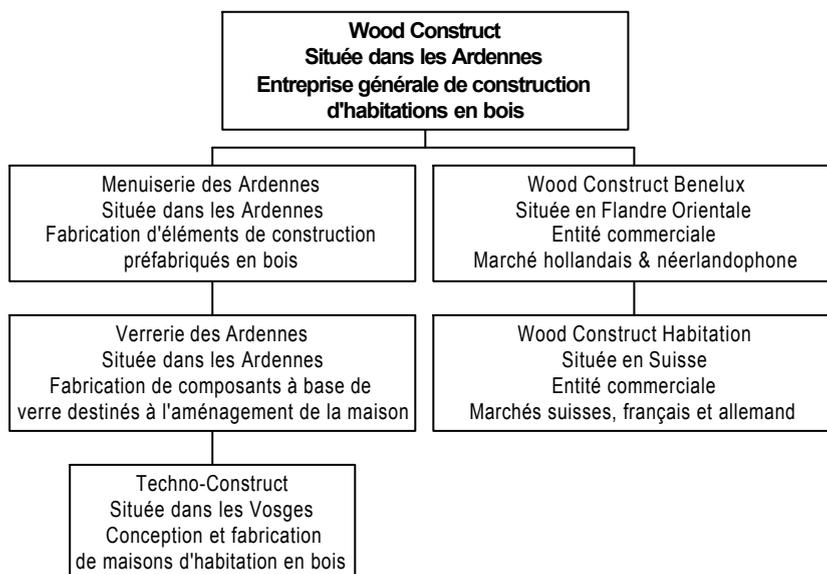
Au fil de sa croissance, Wood Construct a donc continuellement cherché à maîtriser l’incertitude et à piloter son évolution, en réaction d’abord, puis en anticipant les évolutions de son environnement.

Pour ce faire, l’entreprise n’a pas hésité à faire évoluer son système de comptabilité de gestion, puis de contrôle de gestion et n’a pas hésité à consacrer les moyens humains et informatiques nécessaires, en dépit d’une taille encore modeste : la volonté des dirigeants de l’entreprise d’opter pour un mode de fonctionnement souple et adaptatif et une culture d’entreprise largement ouverte au changement sont, indubitablement, les principales raisons qui expliquent cette évolution du contrôle de gestion d’une telle moyenne entreprise.

Questions :

- *Identifiez les grandes étapes du cycle de vie de Wood Construct depuis sa reprise en 1970 et les éléments stratégiques caractéristiques de chacune de ces étapes.*
- *Identifiez les grandes étapes de l’évolution du système d’information comptable interne de l’entreprise et les facteurs contingents qui ont influencé à chaque étape son évolution.*
- *Sur base des activités actuelles de l’entreprise et de la structure organisationnelle qu’elle a adoptée, quels sont, selon vous, les principaux objets de coûts qu’il conviendrait de suivre ? Pourquoi ?*

La structure actuelle du Groupe Wood Construct



Le concept de coût : définitions et classifications

Le concept de "**coût**" est incontestablement un des plus utilisés, tant dans le langage courant que dans le domaine des sciences économiques ou des sciences de gestion, mais il est aussi, assez paradoxalement, un concept rarement défini par ses multiples utilisateurs.

Tout au long de ce chapitre, nous allons dès lors décrire les contours exacts de ce concept et mettre en évidence les principales classifications ou typologies de coûts auxquelles le comptable de gestion sera confronté lors de sa vie professionnelle.

2.1. Le concept de coût : aspects économiques, stratégiques et comptables

Lorsque l'on évoque un «coût», on évoque en fait systématiquement et implicitement trois éléments distincts, mais étroitement liés :

1. Le **coût**, expression monétaire significative pour la prise de décision : élément de synthèse exprimé sous une forme monétaire, il constitue l'information la plus souvent prise en compte par le décideur lors de la prise de décision.
2. L'**objet du coût** auquel il est relatif : l'analyste mesure toujours le coût de quelque chose, qu'il s'agisse d'un bien matériel (pièce fabriquée, pièce de rechange, ...), d'un bien immatériel (brevet, licence, ...) ou d'une activité (coût de l'activité de production, de manutention, ...).
3. L'**inducteur de coût**, à savoir l'élément qui provoque (qui **induit**) l'apparition du coût car impliquant l'utilisation (la **consommation**) d'une ressource rare interne ou externe à l'entreprise (main d'œuvre, outil de production, matière diverse, énergie).

Ces trois éléments et leurs implications économiques, comptables et stratégiques, sont explorés en détail tout au long de ce chapitre.

2.1.1. Le coût, reflet économique de la consommation de ressources rares au sein de l'entreprise

Au plan de la théorie micro-économique, le coût est l'expression monétaire qui constitue la contrepartie financière de la consommation d'une ressource rare au sein de l'entreprise : la force de travail du personnel, le potentiel de production offert par les équipements, le potentiel de création et d'innovation né de l'utilisation d'une ressource immatérielle ou d'un savoir, les matières premières transformées du fait de l'activité de l'entreprise, ..., sont autant de consommations de ressources qui donnent lieu à contrepartie financière.

En effet, la consommation de tout facteur de production, par nature présent de manière limitée au sein de l'entreprise et donc rare, engendre une consommation partielle des ressources financières qui ont permis ou qui permettent d'acquérir ce facteur de production. Exprimée sous forme monétaire ⁵⁶, cette consommation de ressources financières, par essence elles-mêmes présentes aussi de manière rare au sein de l'entreprise, constitue un **coût économique** pour l'entreprise.

Ainsi,

- la consommation d'une heure de main d'œuvre (donc d'une heure de force de travail) pour une activité déterminée (par exemple, le contrôle de la qualité des produits fabriqués) engendre la consommation de ressources financières correspondant au salaire brut d'une heure de travail de la personne concernée, augmenté des charges et frais additionnels éventuels (cotisation sociale patronale, quote-part du pécule de vacances et des primes éventuelles, ...);
- de même, l'utilisation d'une heure de temps de travail d'une machine bien particulière provoque la consommation des ressources financières qui ont permis d'une part d'acquérir la machine (quote-part de l'amortissement de la machine) et d'acquérir l'énergie nécessaire au fonctionnement de cette machine (facture d'électricité, par exemple, due à la consommation électrique de cette machine pendant l'heure de travail).

Soulignons que ce coût économique peut être observable ou non observable :

- Il est *observable* s'il correspond à un fait qui se produit réellement dans la vie de l'entreprise en raison de l'exercice d'une activité bien particulière (consommation d'une heure de travail, d'une heure de fonctionnement d'une machine, ...).
- Il est *non observable* s'il correspond à un fait qui ne se produit pas réellement dans la vie de l'entreprise mais qui aurait pu se produire si d'autres choix ou d'autres décisions avaient été prises : le coût non observable correspond au **coût d'opportunité** d'un choix ou d'une décision, qui apparaît du fait que les ressources « temps » et « argent » ne peuvent jamais être consacrées à deux actes simultanés ⁵⁷.

⁵⁶ Le passage par une expression monétaire unique permet de traduire en un **référentiel commun, la monnaie**, à la fois **l'intensité de la consommation de ressources**, exprimées à la base en une multitude d'indicateurs propres à la ressource consommée (tels que l'heure de main d'œuvre, le nombre de kilogrammes de matières consommées, le temps de travail consacré par une machine à une production particulière, ...), **et la valeur attribuée par le "marché" à la consommation de ces ressources** (ainsi, la consommation d'une unité énergétique telle que le kilowatt n'est pas valorisée de manière identique par le marché - en l'occurrence ici par le fournisseur d'électricité - selon qu'elle est consommée en journée, alors que les ressources énergétiques deviennent rares et donc coûteuses vu le niveau élevé de la demande, ou en soirée, lorsque les ressources énergétiques sont peu demandées).

⁵⁷ Certains auteurs évoquent ce coût d'opportunité comme étant le coût du renoncement à une opportunité que l'on ne peut entreprendre du fait que les ressources en temps ou en argent disponibles au sein de l'entreprise sont rares et ne peuvent être consacrées en parallèle à deux opportunités différentes.

- ❖ Ainsi, les ressources financières limitées de l'entreprise amènent fréquemment ses dirigeants à préférer la réalisation de tel investissement plutôt que de tel autre, en raison d'une part de contingences stratégiques particulières et des perspectives de rentabilité différentes de chacun de ces investissements : l'entreprise préférera par exemple réaliser un investissement dans une nouvelle chambre froide plutôt que dans une nouvelle ligne de production et la différence entre les recettes que la nouvelle ligne de production aurait permis de générer et les coûts liés à la conception, à la réalisation et au fonctionnement de cette ligne constitue un coût d'opportunité, qu'il sera utile de comparer ensuite au surplus de valeur engendré par la réalisation de la chambre froide.
- ❖ Autre exemple, le fait pour un ingénieur de recherche de consacrer ses efforts d'investigation à la mise au point de cette chambre froide l'empêche de consacrer son temps de travail à la mise au point d'un nouveau processus de production : le surplus de valeur que ce processus de production potentiellement nouveau aurait permis de générer constitue de fait un coût d'opportunité lié au temps de travail par nature limité de cet ingénieur de recherche et constitue un élément de réflexion que les dirigeants de l'entreprise intégreront dans leur analyse lorsqu'ils s'interrogeront ultérieurement sur la question de savoir si les bons choix ont toujours été bien faits dans la vie de l'entreprise.

On le conçoit aisément, un coût d'opportunité, du fait même qu'il est lié à un fait qui ne se produit pas réellement dans la vie de l'entreprise, est difficilement mesurable et fait généralement l'objet uniquement d'estimations plus ou moins précises compte tenu de l'expérience présente dans l'entreprise : les coûts d'opportunité sont donc rarement pris en compte par le système de comptabilité analytique de l'entreprise, même si, dans la perspective d'une comptabilité de gestion servant à guider et à aider la prise de décision dans l'entreprise, ils constituent un élément essentiel dans l'analyse et la préparation de nombreuses décisions de gestion, parmi lesquelles les décisions d'investissement sont le plus souvent les plus lourdes de conséquences.

2.1.2. Coût monétaire, objet de coût et inducteur de coût : trois leviers pour l'action stratégique

Utilisé dans une perspective d'analyse stratégique, le coût fait l'objet d'un examen attentif tant de son **niveau** (à savoir sa valeur monétaire) que de son **objet** et, surtout, de son ou ses **inducteurs** éventuels.

Un **objet de coût** correspond à tout élément pour lequel une mesure séparée du coût est jugée utile. Ainsi, on mesurera traditionnellement :

- *le coût d'un produit* : une voiture, une machine, ...
- *le coût d'un service* : l'expertise d'un sinistre, la tenue d'une comptabilité, l'émission d'un conseil ou d'un avis, ...
- *le coût d'un projet*, ensemble de produits et de services coordonnés et unifiés pour former un tout cohérent : la construction d'un tunnel autoroutier ou d'une liaison TGV entre deux villes par les Pouvoirs Publics, la réalisation d'une chambre froide dans une entreprise, ...
- *le coût d'un client*⁵⁸ : le coût de la tranche de clientèle des « 16-18 ans » pour un organisme bancaire, le coût des utilisateurs de la ligne d'information permanente pour une société de matériel

⁵⁸ Dans un environnement économique marqué de plus en plus par la dominance de l'orientation « client » sur l'orientation « produit », l'objet de coût « client » revêt logiquement une importance de plus en plus grande, les choix stratégiques étant généralement guidés par la volonté de rencontrer prioritairement les besoins et les attentes des clients les plus prometteurs en termes de création de valeur à moyen et long terme.

informatique, le coût des acheteurs de la grande consommation pour une PME du secteur agroalimentaire, ... ;

- *le coût d'une marque commerciale*, élément d'information marketing particulièrement important pour toutes les entreprises s'adressant à des groupes-cibles de taille particulièrement importante et fortement dispersés et dont l'activité nécessite de ce fait un effort de communication, de publicité et de promotion particulièrement élevé ;
- *le coût d'une activité*, par exemple la formation continuée des secrétaires ou la tenue d'une cafétéria dans l'entreprise ;
- *le coût d'un département* de l'entreprise, par exemple le coût de la Direction Générale, de la logistique, de la distribution, d'une « Business Unit »... .

Dès lors, avant de concevoir tout système de comptabilité de gestion, il importe d'abord d'identifier l'ensemble des questions auxquelles les décideurs de l'entreprise doivent apporter une réponse et à l'égard desquelles ils sont en attente d'information : la nature de ces questions détermine directement la nature des objets de coût dont il s'agira ultérieurement de mesurer le coût.

Deux contraintes opérationnelles majeures doivent constamment être prises en considération à ce stade :

1. Le système d'information comptable qui en découle doit être concret et proche de la réalité de la vie économique de chaque acteur présent dans l'entreprise, car il doit servir réellement à aider à la prise de décision
2. Le système d'information comptable qui en découle doit pouvoir être rendu opérationnel et efficace rapidement : un beau projet « sur papier » ne sert strictement à rien s'il est impossible de le traduire rapidement dans la réalité de l'entreprise et s'il n'est pas accepté par le personnel présent, qui doit impérativement en percevoir l'utilité et en accepter les conséquences.

Une fois ces questions identifiées, il faut encore :

- identifier l'ensemble des objets de coûts à traiter,
- organiser la collecte, la saisie et le traitement effectif des éléments d'information qui permettront le calcul des coûts susceptibles d'aider effectivement à la prise de décision,
- et veiller à la cohérence de l'ensemble : ainsi, une même charge de personnel par exemple peut entrer dans la définition de plusieurs coûts (tel est le cas par exemple d'un informaticien chargé de former les secrétaires à l'utilisation d'une suite bureautique : son coût salarial entre dans le calcul du coût de la formation des secrétaires, dans le calcul global du coût de revient de tous les produits de l'entreprise, dans le calcul du coût total du service informatique,) et il importe dès lors d'identifier de manière rigoureuse quels éléments de cette charge entreront exactement dans le

Ceci justifie par exemple que bon nombre d'organismes bancaires ou de bancassurance orientent leurs efforts commerciaux vers des groupes-cibles de clients, parfois d'une taille assez réduite, prometteurs en termes de création future de valeur (les jeunes entamant des études universitaires devant les amener à des postes de décision importants furent ainsi une cible privilégiée de certains organismes qui élaborèrent une offre de services spécifique et sophistiquée), offrant par contre à d'autres groupes-cibles une offre de service plus réduite et plus standardisée, compte tenu d'une part de perspectives de création de valeur moins intéressantes et d'un coût d'opportunité élevé qui les amène à focaliser le potentiel créatif et productif de leur personnel sur la satisfaction des besoins et attentes des clients les plus prometteurs.

calcul du coût de chaque objet de coût suivi, en évitant à la fois les doubles comptages et la multiplication des demandes d'information adressées au système d'information de l'entreprise ⁵⁹.

Par ailleurs, toute prise de décision implique inévitablement des choix et des actions qui vont matérialiser ces choix ; ces choix ne peuvent être correctement effectués que si le décideur a une vue claire non seulement des enjeux financiers des choix qu'il est amené à effectuer mais aussi des éléments qui provoquent l'apparition des coûts et des recettes, et donc des facteurs susceptibles d'augmenter ou de réduire le niveau des coûts et des marges dans l'entreprise.

Au concept de coût est donc inévitablement associé, dans une perspective de système d'information comptable intégrant une comptabilité de gestion efficiente, le concept d'**inducteur de coût** : par définition, un inducteur de coût est un facteur susceptible d'avoir un impact sur le niveau de coût d'un objet de coût particulier, de sorte que toute modification du niveau de l'inducteur de coût entraîne une modification du niveau de coût de l'objet de coût.

Concrètement, un inducteur de coût est un phénomène propre au fonctionnement interne ou externe de l'entreprise qui entraîne une modification de la structure de consommation des ressources dans l'entreprise et qui, de ce fait, "explique" le coût concerné : une augmentation du nombre de produits proposés par l'entreprise, par exemple, modifie la structure de consommation des ressources humaines, techniques, immatérielles et financières dans l'entreprise ⁶⁰, induisant de ce fait une modification du niveau de coût de tous les produits dans l'entreprise. Le nombre de produits est donc un exemple d'un inducteur de coût pour les objets de coûts particuliers que sont les produits de l'entreprise ou les fonctions de production et de distribution de l'entreprise.

Trois remarques doivent être formulées à ce stade :

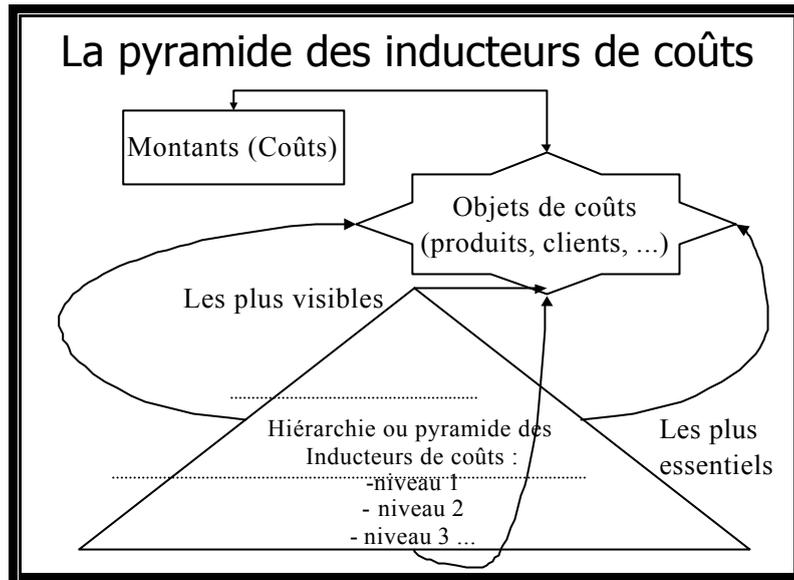
1. Un inducteur de coût renvoie inévitablement à une *idée de causalité* : un inducteur de coût est susceptible de provoquer (idée de *cause*), par son évolution, une modification de la structure de consommation des ressources dans l'entreprise (idée de *conséquence*) et, de ce fait, toute action portant sur l'inducteur de coût, et notamment une augmentation ou une diminution de son niveau ou une modification de sa structure (*toute action sur la cause ...*), provoque une modification du niveau de coût de l'objet de coût particulier étudié (*... a une conséquence sur le niveau de coût*).
2. Puisque un inducteur de coût renvoie à une idée de causalité et qu'il doit permettre aux décideurs de prendre des décisions d'action au niveau des causes qu'il met en jeu, l'inducteur de coût doit être à la fois *objectif* (il doit correspondre à un fait observable par tous de manière uniforme dans l'entreprise) ⁶¹ et *mesurable* (chacun doit pouvoir apprécier son évolution en faisant référence à un indicateur commun accepté de tous et compréhensible de tous ⁶²).

⁵⁹ Cette nécessité de cohérence permet de souligner toute l'importance de la tenue soignée des bases de données, généralement de type relationnel, qui vont emmagasiner l'ensemble des informations nécessaires à la détermination exacte des coûts et elle nous permet de souligner qu'il est illusoire de vouloir mettre en place un système de comptabilité analytique ou de comptabilité de gestion efficace sans une parfaite maîtrise du système d'information de l'entreprise et, donc, de son informatique de gestion.

⁶⁰ Des membres du personnel sont par exemple affectés à la conception, à la production et à la distribution des nouveaux produits, utilisant une partie des ressources en machine disponibles et monopolisant un volume de ressources financières pour financer de nouveaux équipements et une campagne de promotion particulière.

⁶¹ Par opposition à un phénomène subjectif, dont l'importance peut être appréciée subjectivement de manière différente par chaque acteur de l'entreprise en fonction d'objectifs ou de perceptions personnelles propres. Ainsi, si la qualité esthétique d'un produit est un phénomène subjectif qui dépend fondamentalement des goûts et des perceptions personnelles de chacun (elle ne peut donc pas, de ce fait, être assimilée à un inducteur de coût), par contre la qualité technique du produit (le fait qu'il soit conforme à un cahier des charges technique bien précis, ne présentant idéalement aucun défaut par rapport à ce cahier des charges) est un phénomène objectif (tellement objectif que, dans de nombreuses entreprises industrielles, la qualité technique est vérifiée essentiellement par le biais d'outils

Figure 6 : La pyramide des inducteurs de coûts : du plus fondamental au plus symptomatique



3. En règle générale, le niveau de coût d'un objet de coût est déterminé par plusieurs inducteurs de coûts simultanément, généralement inter-reliés entre eux par des relations de cause à effet qu'il convient d'analyser soigneusement, et le plus souvent une hiérarchie apparaît, allant de l'inducteur de coût le plus apparent ⁶³ à l'inducteur de coût le plus fondamental, généralement lié au véritable phénomène qui pose problème dans l'entreprise ⁶⁴ : cette hiérarchie entre inducteurs de coûts peut généralement

informatisés), faisant ainsi de la qualité technique du produit un inducteur de coût potentiel permettant d'agir sur le niveau de coût du produit (ainsi, l'élimination des défauts qui diminuent la qualité technique du produit, en raison par exemple d'un mauvais dosage des matières premières, permet de diminuer le coût de revient final du produit en supprimant les coûts de réparation liés au service après-vente).

⁶² Le nombre de fois qu'un phénomène se produit (par exemple, le nombre de pannes d'une machine), le temps passé à l'exercice d'une activité, le volume de matières consommées, le volume de chiffre d'affaires généré sur un marché sont ainsi des phénomènes mesurables de manière similaire par chacun.

⁶³ Souvent considéré, dans le langage courant, comme « la cause du problème ».

⁶⁴ Agir sur ce phénomène, c'est souvent 'agir au cœur de la plaie' et donc mettre en cause une déficience du système de pouvoir, d'information ou de contrôle de l'entreprise : agir sur ce phénomène ne peut donc se faire que de manière prudente et préparée, car cette action risque de remettre en cause le pouvoir de certains dans l'entreprise.

Ainsi, si l'on constate une augmentation du coût de la division "Recherche et Développement" dans une entreprise et si l'on sait que les inducteurs de coûts de cette division sont le nombre de projets sur lesquels elle travaille et le temps de travail monopolisé par chaque projet, on peut être tenté d'ordonner à cette division de limiter le nombre de projets sur lesquels elle travaille.

Agir sur cet inducteur de coût "de premier niveau", aisément observable et mesurable, peut toutefois ne pas provoquer la réduction espérée du niveau de coût de cette division "Recherche et Développement". En effet, il n'est pas impossible que cette limitation du nombre de projets menés en parallèle amène le personnel à se concentrer sur les projets les plus complexes, qui consommeront proportionnellement davantage d'heures de travail (d'où, peu de risque de licenciements ou de mutations au sein du service) et impliqueront des frais d'équipements éventuellement plus élevés, induisant de ce fait une hausse additionnelle du coût de la division (et non plus sa baisse espérée). Plus globalement, il n'est pas garanti non plus que ces projets plus complexes déboucheront effectivement sur des produits commercialisables effectivement par l'entreprise.

Fondamentalement, il est donc beaucoup plus efficace d'agir sur les véritables inducteurs de coûts au sein de la division (les inducteurs de deuxième ou troisième niveau), en mettant en place par exemple une structure de pouvoir particulière où les responsables de la stratégie, de la commercialisation, de la production et de la recherche définiront ensemble, compte tenu des contraintes de chacun et de l'intérêt général de l'entreprise, les projets à mener et les ressources à y affecter : une telle solution amène toutefois à revoir la structure de pouvoir au sein de

être représentée sous la forme d'une «**pyramide des inducteurs** », représentée à la Figure 6, partant des inducteurs les plus symptomatiques (souvent les plus apparents et donc les plus faciles à détecter) et aboutissant aux inducteurs les plus fondamentaux (qui ne peuvent être mis en évidence qu'après une analyse détaillée des relations de cause à effet entre inducteurs de coûts et qui sont généralement étroitement liés aux véritables problèmes de gestion qui se posent dans l'entreprise).

Enfin, nous ne pouvons pas clore ce point sans donner quelques exemples d'inducteurs de coûts fréquemment utilisés en pratique et liés aux différentes fonctions généralement présentes au sein de toute entreprise :

- Pour la fonction *Développement et gestion technologique* :
 - le nombre de projets de R&D menés en parallèle
 - le nombre d'heures de travail consommé par chaque projet
 - la complexité technique de chaque projet (équipement nécessaire, matières premières consommées, ...)
- Pour la fonction *Design des produits et services* :
 - le nombre de produits élaborés
 - le nombre de composants par produits (lié à la complexité du produit)
 - le nombre d'heures d'ingénierie consommée par chaque produit
- Pour la fonction *Production* :
 - le nombre d'unités produites
 - le nombre et le temps nécessaire à chaque réglage de machines
 - le temps de travail direct nécessaire à la production d'une unité (souvent évoqué sous le concept d'heure de main d'œuvre directe)
- Pour la fonction *Marketing* :
 - le nombre de campagnes publicitaires lancées
 - le nombre et la nature des supports publicitaires utilisés
 - le nombre d'agents commerciaux
 - le chiffre d'affaires par zones de chalandise, par marché géographique ou par produits ⁶⁵

l'entreprise (en réduisant notamment le pouvoir local de chaque responsable de division) et peut dès lors amener de fortes résistances personnelles au changement au sein de l'entreprise.

⁶⁵ Ce type d'inducteur de coûts est un inducteur de coût de type "déductif". En effet, il ne correspond pas à un inducteur de coût répondant strictement aux critères mis en évidence dans la définition proposée d'un inducteur de coût, mais il reflète le fait que l'entreprise, sur base de l'expérience de ses agents commerciaux et d'une analyse de l'historique de ses coûts, parvient souvent à estimer, par déduction, le volume de frais commerciaux qui s'est avéré nécessaire dans le passé pour réaliser X millions de chiffre d'affaires sur tel marché ou telle zone géographique bien précise : de ce fait, l'idée même d'inducteur de coût se voit renversée, puisque l'on part de la conséquence, à savoir le

- Pour la fonction *Logistique* :
 - le nombre et / ou le poids des produits distribués
 - le nombre de clients auxquels des envois sont adressés
 - la complexité technique du conditionnement utilisé
- Pour la fonction *Service à la Clientèle* :
 - le nombre d'appels téléphoniques émanant des clients et entrants dans l'entreprise
 - le nombre de produits suivis
 - le nombre d'heures de travail consacrées au service après-vente
- Pour la fonction *Direction Générale et Services Généraux* :
 - le nombre de membres de la Direction Générale
 - le nombre d'heures de conseil ou d'assistance sous-traitées à l'extérieur de l'entreprise.

2.1.3. Coût analytique et charge comptable, reflets de deux réalités différentes

Dans la mesure où tant la comptabilité financière (à but d'information externe) que la comptabilité de gestion (à but d'information interne) se doivent avant tout de donner une information comptable (donc généralement exprimée sous une forme monétaire) pertinente et crédible (et ont de ce fait une finalité assez proche), il est logique que tant la comptabilité générale que le système comptable interne fassent usage de concepts souvent identiques. Pourtant,

- Un certain nombre d'entre eux ne peuvent pas être utilisés indifféremment l'un pour l'autre, car ils répondent à des objectifs de représentation de la réalité économique quelque peu différents. Ils constituent de ce fait de « faux amis » potentiels, dont il convient de bien mesurer la signification exacte.
- Par ailleurs, le **principe de l'annualité**, qui veut que les opérations relatives à la comptabilité générale soient enregistrées normalement sur base annuelle, ne s'applique pas nécessairement (et même rarement) au système comptable interne, dont la périodicité de la tenue et surtout dont les états de synthèse doivent être disponibles selon des intervalles déterminés par les besoins en information de l'entreprise ⁶⁶ : la périodicité de la tenue et des opérations de clôture propres à un système comptable

volume de chiffre d'affaires réalisé, pour déduire le volume de la cause, à savoir le montant de frais commerciaux qui a permis de le générer, par référence au passé.

Ce type d'inducteur de coûts, fondé inévitablement sur une hypothèse de reproduction à l'identique du passé, a l'avantage de la facilité opérationnelle (on peut souvent aisément le calculer ou l'estimer), mais ne reflète guère la réalité économique de la vie de l'entreprise à un instant particulier donné (certaines circonstances, par exemple l'accès à un circuit de distribution particulier à un moment donné pour une période limitée, pouvant modifier substantiellement le niveau réel de ces frais commerciaux) : à notre sens, il doit donc être utilisé avec prudence et circonspection, en raison du Principe 3 d'efficience évoqué précédemment .

⁶⁶ *La semaine, le mois, le bimestre, le trimestre, voire la disponibilité quotidienne sont des fréquences de "reporting" rencontrées fréquemment en pratique. Le choix de cette fréquence est souvent lié à la durée du cycle de production de l'entreprise et à l'organisation de son activité : ainsi, une entreprise qui travaille à la commande, notamment en réduisant au maximum les délais de livraison à ses clients (donc dans une optique de "Just-in-Time") a des besoins en*

interne est donc déterminée uniquement par les décideurs présents dans l'entreprise en fonction de leurs besoins personnels en information. La non applicabilité du principe de l'annualité à la tenue du système comptable interne génère dès lors aussi des concepts propres à la tenue du système comptable interne et inconnus de la comptabilité générale.

2.1.3.1. Coût analytique, charge comptable et dépense de trésorerie

Au plan comptable, un **coût** peut être défini comme « tout regroupement de charges comptables qu'il est pertinent d'opérer pour informer la prise de décision dans l'entreprise ou pour assurer le contrôle d'une partie ou de l'ensemble de l'organisation » (De Rongé, 1998).

Le concept comptable de coût apparaît de ce fait étroitement lié au concept de "**charge comptable**". Selon Detrié et Jordan (1982), les charges comptables "sont les consommations d'avoirs effectuées pour produire et vendre les biens ou les prestations de services créés par l'entreprise ⁶⁷" et "les produits comptables sont la contre-valeur monétaire de ces biens ou des prestations de services créés par l'entreprise".

De ce fait, la notion de "charge comptable" apparaît étroitement liée à celle de "produit comptable", ce dernier élément découlant directement de l'apparition d'une ou plusieurs charges comptables et impliquant, comme nous l'avons déjà souligné, l'apparition au sein de l'entreprise d'avoirs financiers nouveaux en contrepartie de la consommation d'une partie de ses avoirs productifs.

Un coût comptable se distingue dès lors d'une charge comptable

- dans la mesure où il peut englober (accumuler) plusieurs charges comptables,
- et dans la mesure où c'est le contexte de son utilisation qui détermine son contenu : un coût comptable est défini par sa destination (la conception d'un produit, sa fabrication, sa distribution, ...), alors qu'une charge comptable est définie par sa nature (achat de marchandises, salaire, ...), elle-même régie par la réglementation comptable en vigueur) (Gillet e.a., 1985).

Enfin, soulignons que les charges comptables sont enregistrées au compte de résultat de la comptabilité générale au moment de leur engagement et non au moment de leur décaissement : une charge comptable se distingue donc de la **dépense** qui la matérialise, immédiatement ou avec un certain délai, au niveau de la trésorerie de l'entreprise. De même, un produit comptable est enregistré au compte de résultat de l'entreprise dès qu'il est acquis avec certitude à l'entreprise et non au moment de son encaissement ; un produit comptable se distingue donc de la **recette** qui le matérialise au niveau de la trésorerie de l'entreprise.

information récente plus cruciaux qu'une entreprise qui produit depuis longtemps des produits standardisés au travers d'un processus qui dure plusieurs jours ou semaines, ce qui explique que son reporting comptable interne sera souvent hebdomadaire, voire quotidien pour certaines informations, alors qu'une entreprise au temps de cycle plus long et moins incertain optera plutôt pour un reporting mensuel, voire bimestriel ou trimestriel.

⁶⁷ Gillet e.a. (1985) estiment que les actifs de l'entreprise, à savoir l'ensemble de ses avoirs, se transforment en charges à partir du moment où ils sont utilisés dans le cadre de l'exploitation de l'entreprise : selon cette vision, l'actif du bilan de l'entreprise, représentatif de son patrimoine et donc de l'ensemble de ses avoirs, apparaît comme un "lieu de stockage" comptable à l'intérieur duquel sont enregistrés, selon des règles propres au domaine de la comptabilité générale et à ses facteurs contingents, les valeurs monétaires représentatives de l'ensemble des ressources matérielles, immatérielles, humaines et financières dont dispose l'entreprise conçue comme un réservoir de ressources.

L'utilisation de ces ressources au travers des multiples activités menées par l'entreprise dans le cadre de ses activités d'exploitation (indépendamment de la nature de ces activités) engendre ensuite l'apparition de charges comptables puis, avec un décalage, des produits comptables enregistrés au compte de résultats propre à la comptabilité générale de l'entreprise.

Notons encore que, en règle générale, un coût comptable correspond étroitement à une ou plusieurs charges comptables et que, sauf décalage temporel, une dépense (donc une sortie de fonds hors des caisses de l'entreprise) le matérialise au niveau de la trésorerie de l'entreprise.

Au plan purement analytique, un **coût** est quant à lui défini comme une accumulation de charges sur un objet de coût particulier et peut être calculé à n'importe quel stade du processus de conception, de production et de distribution de cet objet de coût : intégré au système d'information comptable de l'entreprise, ce coût prend le nom de "**coût analytique**".

Cette définition conduit à pouvoir calculer :

- un **coût d'achat**, un **coût de production**, puis un **coût de distribution**, bref un coût reflétant l'ensemble des charges accumulées sur un objet de coût à n'importe quel stade de son cycle de réalisation, jusqu'au stade ultime de cette réalisation,
- un **coût de revient** ⁶⁸, qui correspond à une accumulation de charges au stade final d'élaboration d'un objet de coûts, vente incluse : de ce fait, le coût d'achat, le coût de production et le coût de distribution ne constituent qu'une des composantes du coût de revient d'un objet de coût ;
- une **marge**, qui correspond quant à elle à une différence entre un prix né de la rencontre d'une offre et d'une demande, externe ou interne à l'entreprise, ⁶⁹ et un coût ;
- un **résultat** ou **résultat analytique**, qui fait référence quant à lui exclusivement à la différence entre un prix de vente et un coût de revient : il doit de ce fait être distingué du concept de "résultat comptable", qui naît de la différence entre le total des produits et le total des charges enregistrés en comptabilité générale, en ce compris les éléments de résultats financiers et de résultats exceptionnels.

Notons que le concept de "**coût analytique**" doit être distingué du concept de "**charge comptable**". En effet, en vertu du principe comptable de correspondance des charges et des produits comptables ⁷⁰, il apparaît assez vite que tous les coûts ne peuvent pas systématiquement être rapprochés d'un produit, et donc d'une charge comptable (Anthony, Reece, 1983), et que seuls les coûts qui sont associés à une consommation, directe ou indirecte, de ressources induite par les produits comptables réalisés au cours de la période comptable revêtent le caractère de charges comptables. De ce fait, dans le cas où le coût peut être mis en relation avec des produits comptables futurs ou ne peut pas être mis en relation avec des produits comptables actuels, il fera, au sein de la comptabilité générale, l'objet d'un traitement particulier le reportant sur l'exercice qui le concerne (*principe des « comptes de régularisation »* ⁷¹), alors même qu'il constitue un élément de coût analytique dès le moment de son apparition au sein de l'entreprise.

⁶⁸ Souvent aussi appelé, d'une manière qui suscite la confusion, "prix de revient", alors que ce coût, accumulation de charges préalable à la confrontation avec le marché, ne possède absolument pas les attributs d'un "prix", qui nécessite la rencontre d'une offre et d'une demande et donc implique que la confrontation avec le marché a eu lieu et a débouché sur l'acceptation d'un niveau de prix par l'offreur et le demandeur.

⁶⁹ Lorsque l'on recourt au concept de marge pour juger de la rentabilité des activités à l'intérieur de l'entreprise en cours de processus de réalisation d'un objet de coût, on fera fréquemment usage d'un prix standard, déterminé (idéalement de commun accord) par les responsables du système de comptabilité de gestion ou, mieux encore, par les responsables du contrôle de gestion de l'entreprise.

⁷⁰ Ce principe stipule que, "une fois l'exercice comptable doté des produits qui le concernent, il importe de lui faire supporter les charges correspondant à ces produits" (Gillet e.a., 1985), ce qui implique que seules sont enregistrées au compte de résultats propre à la comptabilité générale les charges imputables aux produits enregistrés durant la période qui sert de base à la tenue de cette comptabilité générale (en général, une année).

⁷¹ Par le biais d'un compte de régularisation inscrit soit à l'actif du bilan (pour ce qui concerne les charges comptables versées de manière anticipative, à reporter), soit au passif du bilan (pour ce qui concerne les charges comptables non encore payées, à imputer).

Enfin, soulignons que les **coûts analytiques** sont enregistrés au sein du système analytique comptable au moment de leur survenance et non au moment de leur décaissement : un coût analytique se distingue donc lui aussi de la dépense qui le matérialise, immédiatement ou avec un certain délai, au niveau de la trésorerie de l'entreprise.

2.1.3.2. Charge incorporable et charge supplétive

Les charges (ou coûts) analytiques prises en considération au sein du système d'information comptable pour calculer les différents coûts sont appelées « **charges incorporables** » ou « **charges incorporées** ».

La plupart de ces charges sont aussi constatées et prises en compte par la comptabilité générale de l'entreprise. Toutefois,

- ❖ Il y a un décalage fréquent dans le temps entre le moment de l'enregistrement des charges analytiques et des charges comptables générales, les charges analytiques survenant souvent avant leur enregistrement en comptabilité générale. Le comptable de gestion doit donc veiller à un enregistrement immédiat des coûts analytiques, dès le moment de leur survenance et doit en permanence veiller à ce que l'ensemble des charges analytiques d'une période soient correctement imputées à cette période, que la périodicité de tenue de la comptabilité de gestion soit mensuelle, trimestrielle, annuelle ou autre : il y a donc là un problème crucial de réconciliation des charges analytiques et de leur période de survenance, que le comptable de gestion veillera constamment à maintenir sous contrôle.
- ❖ Il se pose par ailleurs un **problème de choix des charges comptables à incorporer dans la comptabilité analytique**. Deux problèmes particuliers se posent à ce niveau :
 - D'abord, dans la mesure où les informations produites par la comptabilité de gestion servent avant tout d'outil d'aide à la décision ou d'outil de contrôle des effets des décisions passées, ces informations doivent être établies dans un contexte d'évolution normale et naturelle des affaires, hors impact de tout événement exceptionnel par nature non destiné à se reproduire dans le futur mais ayant entraîné une consommation anormale de ressources. Ceci implique :
 - Que le comptable de gestion ne peut inclure parmi les charges incorporables que celles correspondant à une consommation normale de ressources, en rapport étroit et normal avec l'activité de l'entreprise : ne sont donc concernées que les charges correspondant à des consommations de ressources dues à des facteurs contribuant effectivement à la conception, à la production et à la distribution des produits et services de l'entreprise,
 - Et que le comptable de gestion doit impérativement exclure hors des charges incorporables les charges qui ont un caractère exceptionnel ou anormal : celles-ci revêtent de ce fait le caractère de « **charges non incorporables** ». Ce sont, par exemple,
 - ◆ les charges hors exploitation, exceptionnelles car non destinées à se renouveler dans le futur, anormales en volume, ... (par exemple, le coût de la manifestation promotionnelle organisée à l'occasion du 10^{ème} anniversaire de l'entreprise, le renouvellement d'une pompe d'un frigo brisée par inadvertance et qui représente 30 % du coût de ce frigo, ...),
 - ◆ les charges d'exploitation à caractère non récurrent (par exemple, les coûts liés à un litige avec un salarié, l'amortissement des frais d'établissement, ...),
 - ◆ les charges d'exploitation dont le montant ne correspond pas à une estimation normale faite par l'entreprise et justifiée par son activité courante (par exemple, les charges fiscales liées des dépenses non admises ou DNA, ...).

- Les critères utilisés par le comptable de gestion et qui le conduisent à l’inclusion ou à l’exclusion d’un élément dans le calcul des coûts doivent de ce fait :
 - ◆ avoir un *caractère de permanence* dans le temps et dans l’espace (ce qui conduit à éliminer les éléments de nature exceptionnelle ou anormale),
 - ◆ et tenir compte de *l’importance relative* (en termes de durée et de montant) de cet élément de coût, sous peine de consacrer une attention excessive à des éléments d’une importance relative mineure, générant de ce fait davantage de coûts que de gains, informationnels en l’occurrence.

- Soulignons enfin que, en aucun cas, la Taxe sur la Valeur Ajoutée (la TVA) payée par l’entreprise sur l’ensemble de ses achats hors de l’entreprise (matières, services et biens divers, ...) ne peut constituer en tant que telle une charge incorporable, puisque ce montant est généralement récupérable par l’organisation assujettie à la TVA. En effet, en matière de TVA, l’entreprise joue juste et uniquement un rôle d’interface entre l’Administration de la TVA et le consommateur final et le montant de TVA à payer lors de chaque achat ne constitue de ce fait en aucun cas une charge à incorporer dans le système analytique, puisqu’il ne correspond à aucune consommation réelle de ressources au sein de l’entreprise. Par contre, le solde établi en fin d’année entre le montant de la TVA à payer par l’entreprise et le montant de la TVA à récupérer constitue une charge (à caractère financier) à intégrer dans la comptabilité analytique de l’entreprise ⁷².

- Ensuite, pour refléter parfaitement la réalité économique de la vie de l’entreprise, la comptabilité analytique doit non seulement prendre en compte les charges incorporables issues de la comptabilité générale de l’entreprise, mais aussi un ensemble de charges non enregistrées en comptabilité générale ⁷³ qui traduisent cependant une consommation effective de ressources au sein de l’entreprise et sont, de ce fait, incorporables aux charges de la comptabilité analytique : ces charges portent alors le nom de « **charges supplétives** ».

Les **charges supplétives** généralement rencontrées en pratique permettent en fait de tenir compte de deux éléments :

- La comptabilité de gestion doit faire abstraction du **mode de financement de l’entreprise** :
 - En effet, les ressources financières mises à la disposition de l’entreprise, quelles que soient leur origine, servent à l’acquisition des ressources humaines, techniques ou immatérielles qui sont consommées par les activités de l’entreprise.
 - Or, ces ressources financières ont un coût, qui n’est pas nécessairement enregistré en comptabilité générale à sa juste valeur : si les fonds empruntés par l’entreprise donnent généralement lieu à des charges financières enregistrées en tant que telles en comptabilité générale, l’entreprise bénéficie par ailleurs de fonds en provenance de ses fournisseurs, d’autres prêteurs (*notamment les propriétaires de l’entreprise lorsqu’ils s’engagent dans des relations de compte-courant*) et surtout des actionnaires de l’entreprise, dont le coût ou la rémunération et surtout le taux de rémunération dépend de choix stratégiques et/ou financiers effectués par les dirigeants de l’entreprise et, pour ce qui concerne les actionnaires, de la volonté de l’assemblée générale des actionnaires de rémunérer ou non au

⁷² Généralement sous la forme d’une charge indirecte, rattachée le plus souvent au centre "Financement de l’entreprise ».

⁷³ Elles ne sont pas enregistrées en comptabilité générale parce que soit elles ne génèrent aucune sortie effective de fonds hors de l’entreprise, soit elles ne se traduisent par aucune augmentation du patrimoine (et donc d’un poste de l’actif du bilan) de l’entreprise.

prix du marché (donc à une valeur économique normale) l'apport en capital à risque effectué par ces actionnaires.

- Or, théoriquement, le coût de cette rémunération doit être déterminé en faisant usage de modèles issus du domaine de la théorie financière de l'entreprise, généralement le modèle du CAPM (Capital Asset Pricing Model) ; celui-ci postule que le taux de rémunération que l'actionnaire est en droit d'attendre en contrepartie de son investissement sous la forme de fonds propres (donc de capital risqué) dans l'entreprise est égal au taux de rémunération à long terme d'un actif fixe sans risque, augmenté d'une prime de risque qui tient compte à la fois du risque du marché et du risque pris en investissant dans une seule entreprise, aux activités et aux facteurs de risque spécifiques (*Cobbaut (1996)*).
- Il importe dès lors d'inclure parmi les charges incorporables un montant de charge supplétive, correspondant alors à la différence entre le coût de la rémunération normale des capitaux (essentiellement des capitaux propres) mis à la disposition de l'entreprise et le coût enregistré en comptabilité générale et réfléchi en comptabilité analytique par le biais des charges incorporables courantes.
- Dans le même ordre d'idée, la comptabilité analytique doit aussi refléter **la véritable consommation de ressources humaines** au sein de l'entreprise.
 - Or, dans de nombreuses Petites ou Moyennes Entreprises, l'entrepreneur (propriétaire le plus souvent, mais aussi animateur, dirigeant et véritable cheville ouvrière de l'entreprise) ne rémunère pas ou ne rémunère que très partiellement son temps de travail, en s'accordant un salaire qui ne correspond pas réellement à une rémunération normale et effective de son propre travail ou en se rémunérant en tant qu'indépendant en fonction des possibilités financières du moment offertes par son entreprise.
 - S'il veut que le système analytique comptable qu'il met en place dans l'entreprise reflète parfaitement la structure des coûts et le niveau de consommation des ressources, en ce compris celle constituée par son propre travail, il doit impérativement ajouter aux charges incorporables une charge supplétive d'un montant équivalent au montant qu'il aurait normalement dû percevoir en contrepartie de son propre travail s'il l'avait presté en tant que salarié ordinaire de son entreprise.
 - A défaut, le risque est grand de le voir proposer un prix au marché en étayant son raisonnement économique sur base de coûts de revient qui ignorent, complètement ou partiellement, la principale ressource consommée (et donc la principale source de coûts au sein de l'entreprise), à savoir le temps de travail et les compétences de l'entrepreneur lui-même !

2.1.3.3. Charge d'usage, amortissement et abonnement

Tant la comptabilité analytique que la comptabilité générale confrontent l'analyste comptable au problème du montant de coût à prendre en compte lorsque l'on a à traiter **le cas d'un investissement** : celui-ci correspond normalement à l'acquisition d'un élément de structure (*un outil de production*) destiné à produire des effets au sein de l'entreprise pendant une longue période et dont le coût d'utilisation est de ce fait pris en considération soit par le biais du concept de charge d'usage, soit par le biais du concept d'amortissement en comptabilité générale. Comparons à présent ces deux concepts.

Au plan comptable ⁷⁴, l'acquisition d'un actif destiné à servir durablement aux activités opérationnelles de l'entreprise fait l'objet d'une inscription à l'actif du bilan de l'entreprise, parmi les actifs immobilisés : il

⁷⁴ Lorsque nous nous situons au plan comptable, nous faisons référence aux règles utilisées par la comptabilité générale de l'entreprise pour donner une vision du fonctionnement de l'entreprise destinée à des observateurs situés

devient donc un élément du patrimoine de l'entreprise destiné théoriquement à faire sentir ses effets pour une période supérieure à l'année. Le coût de cette acquisition est ensuite pris en charge annuellement au niveau du compte de résultats de l'entreprise par le biais d'un **amortissement** : celui-ci représente la quote-part annuelle du coût lié à l'acquisition de l'actif de production auquel il est lié (*enregistrement effectué au coût d'achat historique, éventuellement réévalué durant la durée d'existence de cette acquisition en tenant compte de prescrits comptables légaux stricts*) et dépend donc théoriquement de la durée d'utilisation du bien estimée lors de son acquisition. Cette durée d'utilisation dépend elle-même de la nature du bien acquis et est généralement déterminée non pas en fonction de la durée de vie économique réelle du bien, mais en fonction de la durée théorique qui ressort de la législation comptable, voire fiscale, et de ses textes d'application au sens large (qu'ils soient d'origine comptable ou, surtout, fiscale).

Au niveau du système comptable interne, il est logique que le coût d'un outil de production fasse lui aussi l'objet d'une prise en charge progressive, étalée sur toute la durée de vie économique du bien. A défaut, seule la période comptable au cours de laquelle l'investissement a été réalisé assumerait sa charge, ce qui donnerait une vision fort éloignée de la réalité de la vie économique de l'entreprise et se traduirait par des données comptables à la volatilité élevée, les charges s'accroissant brutalement lors des périodes d'investissement et se réduisant fortement lors des périodes de non-investissement.

Toutefois, pour respecter le principe de représentation fidèle de la réalité de la vie économique de l'entreprise, il est nécessaire de prendre en compte dans le système comptable interne non pas un amortissement comptable, mais une **valeur d'usage**, qui intègre explicitement :

- la valeur de marché de l'outil de production utilisé : c'est ce montant en effet que l'entreprise devrait déboursier si l'outil devait être remplacé à un instant donné et c'est elle qui reflète la réelle valeur de marché d'un bien à cet instant donné ;
- la durée de vie économique réelle du bien, estimée sur base d'une part de l'examen de la vétusté et de l'usure de l'outil et d'autre part de l'expérience de ses utilisateurs : cette durée de vie économique, souvent exprimée sous la forme d'une durée de vie résiduelle, est donc déterminée indépendamment de toute contingence comptable ou fiscale.

La valeur d'usage se calcule dès lors comme suit :

Valeur de marché de l'outil / Durée de vie économique réelle du bien.

Il en résulte dès lors une charge, éventuellement évolutive ⁷⁵ au fil des ans et dépendante à la fois de l'évolution de la durée de vie résiduelle de l'outil et de sa valeur de marché. Cette charge sera généralement intégrée en tant que charge fixe (ou de structure) liée à l'utilisation de l'outil de production sous-jacent et prendra la place, au sein du système comptable interne, de la dotation aux amortissements prise en compte par la comptabilité générale en tant qu'amortissement de cet outil de production : si la charge d'usage ainsi calculée est supérieure à la dotation aux amortissements enregistrée en comptabilité générale, il y a alors apparition d'une charge supplétive à ajouter aux charges analytiques incorporables au système de comptabilité analytique ; dans le cas inverse, il naît alors une charge non incorporable.

En pratique, la difficulté posée par le calcul régulier d'une valeur d'usage pour chaque outil de production utilisé au sein de l'entreprise (et donc la nécessité d'estimer à la fois une valeur de marché et une durée d'utilisation résiduelle) conduit de nombreux responsables de systèmes d'information comptable à assimiler

en dehors de l'entreprise, alors que lorsque nous nous situons au plan du système comptable interne, nous faisons référence aux règles utilisées à l'intérieur de l'entreprise pour nourrir en informations pertinentes tant la comptabilité analytique que la comptabilité de gestion.

⁷⁵ *Le caractère évolutif au fil des ans de cette charge d'usage ne pose conceptuellement aucun problème au plan de la comptabilité analytique, car les données que celle-ci intègre doivent avant tout refléter la réalité économique, alors qu'il poserait davantage problème au plan de la comptabilité générale, régie par des prescrits réglementaires stricts.*

charge d'usage et dotation aux amortissements, considérant que la charge d'usage d'un outil de production peut être approximée par la dotation aux amortissements qu'elle engendre en comptabilité générale.

Toutefois, le concept de charge d'usage se révèle largement préférable au concept d'amortissement comptable dans 2 cas particuliers, où la dotation aux amortissements se révèle significativement inférieure ou supérieure à la charge d'usage équivalente et où son utilisation conduirait à ignorer certaines réalités économiques propres à la vie de l'entreprise :

- le cas d'investissements anciens, parfois totalement amortis en comptabilité générale et ne répondant pas aux conditions strictes de certitude et de durabilité qui conditionnent une éventuelle réévaluation comptable de l'investissement (du point de vue de la comptabilité générale) mais toujours présents dans l'entreprise et contribuant de manière significative à son activité quotidienne ;
- le cas d'investissements de "haute technologie" ou à caractère informatique, dont la durée de vie économique est souvent largement inférieure à la durée d'amortissement comptable permise et acceptée par le Législateur (ainsi, de nombreux micro-ordinateurs sont encore souvent amortis comptablement sur 3 années, alors que leur durée de vie économique réelle n'est que de 18 mois).

Mais un autre problème survient à ce stade : dans la mesure où le principe de l'annualité ne s'applique généralement pas à la tenue du système comptable interne et où les montants de charge d'usage sont quant à eux déterminés sur une base annuelle, il faut encore transformer ces montants, en les adaptant en proportion à la périodicité réelle du système comptable interne.

Pour ce faire, on aura recours à la technique de l'**abonnement** : elle consiste simplement à convertir mathématiquement le montant de la charge d'usage en son équivalent adapté à la périodicité du système comptable interne. Ainsi, si la périodicité du système comptable interne est mensuelle, le montant de l'abonnement relatif à une charge d'usage sera divisé par 12, si la périodicité est trimestrielle, le montant de l'abonnement relatif à cette charge sera divisé par 4 et ainsi de suite.

Notons encore :

- Que cette technique de l'abonnement s'applique non seulement aux charges d'usage, mais aussi (et surtout) à toutes les charges faisant l'objet d'une facturation dont la périodicité ne correspond pas à celle du système comptable interne (*les factures annuelles d'électricité, les factures trimestrielles d'affiliation à une organisation professionnelle, ...*),

Figure 7 : Un exemple de 'Tableau des abonnements' (périodicité comptable interne d'un mois)

<i>Charge concernée</i>	<i>Montant à traiter</i>	<i>Périodicité de la facture ou de la charge</i>	<i>Valeur de l'abonnement</i>
Charge d'usage « Machine 1 »	12 000 000	Annuelle	1 000 000
Charge d'usage « Machine 2 »	240 000	Annuelle	20 000
Electricité	120 000	Trimestrielle	40 000
Affiliation professionnelle	150 000	Bimestrielle	75 000
Total des abonnements			1 135 000

- Que l'ensemble des charges qui doivent être soumises à l'application de la technique de l'abonnement est généralement synthétisé en un tableau unique, appelé « **Tableau des abonnements** » (reproduit en exemple à la Figure 7).

2.1.3.4. L'identification des charges incorporables

Comment dès lors identifier les charges incorporables à intégrer au sein du système de comptabilité de gestion d'une organisation particulière ?

Deux voies sont possibles :

- La première, la plus fastidieuse et la plus longue mais aussi la plus proche de la réalité économique de l'organisation, consiste à identifier l'ensemble des objets de coûts dont le suivi s'avère pertinent pour aider à la prise de décision dans l'entreprise et à identifier l'ensemble des consommations de ressources normales et récurrentes induites par la conception, la production et la réalisation des objets de coûts ainsi sélectionnés.
- La seconde, la plus pratique à mettre en œuvre mais qui conduit vite à trahir la réalité économique de la vie de l'entreprise pour lui privilégier une réalité purement comptable et/ou fiscale, consiste à identifier les charges incorporables issues de la comptabilité générale de l'organisation, à y ajouter les charges supplétives correspondant à une consommation de ressources rares réelles au sein de l'organisation et à imputer ensuite l'ensemble de ces charges aux différents objets de coûts suivis, en utilisant l'une ou l'autre des techniques de comptabilisation présentées dans la suite du présent ouvrage.

Quant à la réconciliation entre les charges incorporables de la comptabilité générale et les charges incorporées en comptabilité analytique, elle se réalise comme suit :

Charges incorporables de la comptabilité générale

- Charges non incorporables

+ Charges supplétives

= Charges incorporées dans la comptabilité analytique

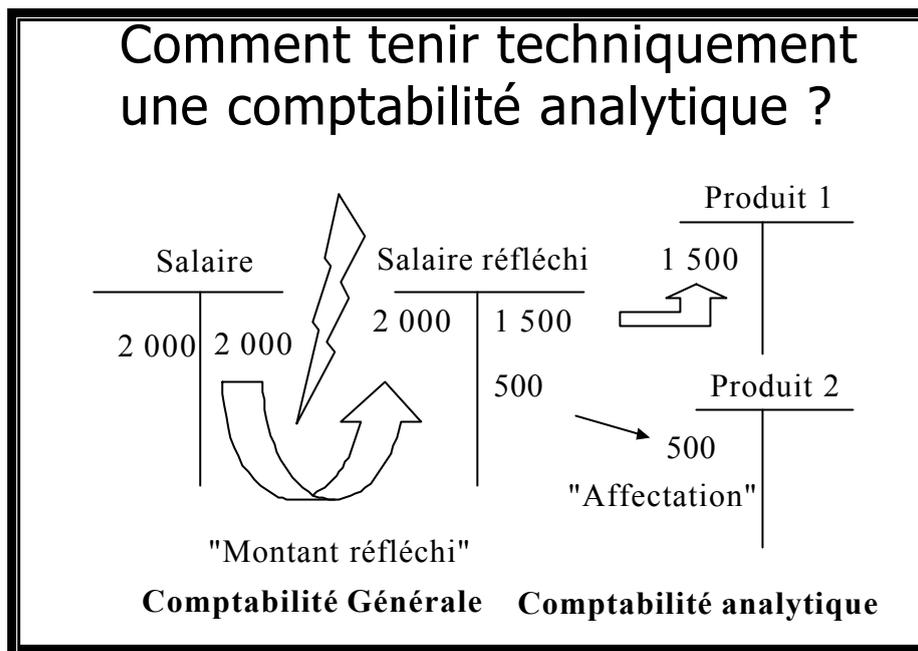
+ Charges non incorporables

- Charges supplétives

= Charges de la comptabilité générale

Cette réconciliation de la comptabilité analytique et de la comptabilité générale peut s'effectuer aussi au niveau des écritures comptables proprement dites : le mécanisme qui permet alors de transférer techniquement les charges de la comptabilité générale vers le système de comptabilité analytique lorsque les charges de la comptabilité générale sont incorporables aux charges analytiques, est reproduit, sur base d'un exemple, à la Figure 8. Ce mécanisme repose en fait sur un système simple de « **comptes réfléchis** ».

Figure 8 : Le mécanisme de transfert des charges comptables incorporables vers le système analytique comptable



2.2. Les principales classifications des coûts

2.2.1. Les coûts et le temps

La dimension « temps » a une influence considérable sur l'organisation, la structure et le contenu du système comptable interne de l'entreprise, car elle met en jeu deux préoccupations stratégiques essentielles pour garantir l'évolution future de l'entreprise, préoccupations complémentaires l'une de l'autre mais aux caractéristiques intrinsèques fondamentalement différentes :

- la première est une *préoccupation de contrôle* a posteriori de la bonne mise en oeuvre de décisions passées prises dans l'entreprise (*en termes à la fois de contrôle de la conformité par rapport au contenu même des décisions et de contrôle de résultat ou d'impact de ces décisions sur les différentes composantes de l'entreprise*) et de mesure de l'impact d'événements passés émanant de l'environnement de l'entreprise et ayant des conséquences sur son fonctionnement stratégique ou opérationnel : cette préoccupation est donc marquée par la volonté de contrôler, d'analyser et de comprendre le passé ;
- la seconde est une *préoccupation de prévision et de planification* a priori, liée à la volonté de gérer et de maîtriser au mieux les conséquences des évolutions attendues, tant dans l'environnement de l'entreprise qu'en son sein même : cette préoccupation est donc marquée par la volonté de gérer, d'anticiper et de préparer le futur de l'entreprise.

La complémentarité de ces deux approches naît évidemment du fait que seule une compréhension optimale du passé permet de gérer et d'anticiper le futur dans un contexte, rappelons-le encore, dominé par une évolution toujours plus rapide et difficile à prévoir des multiples composantes de l'environnement de l'entreprise : la question est alors de savoir, sur base des enseignements du passé et de notre maîtrise limitée des évolutions futures que nous sommes capables de prévoir avec plus ou moins de certitude, quels sont les choix stratégiques à opérer qui permettront de garantir à terme le potentiel de création de valeur de notre entreprise ?

Cette volonté de comprendre et de contrôler le passé, d'une part, et de gérer et d'anticiper au mieux le futur de l'entreprise, d'autre part, conduit dès lors à opérer une distinction forte entre **coûts réels** et **coûts préétablis**.

2.2.1.1. Les coûts réels

La majeure partie des coûts pris en compte en comptabilité analytique et en comptabilité de gestion est constituée de coûts qui traversent réellement la vie économique de l'entreprise et traduisent de ce fait une véritable consommation de ressources rares, consommation qui se traduit dès lors aussi par une consommation de ressources financières ⁷⁶.

De ce fait, la plupart de ces coûts sont des **coûts réels**, qui peuvent être observés concrètement et mesurés sur base d'indicateurs objectifs eux-mêmes observables.

Par nature, ces coûts ne peuvent être observés et mesurés qu'après que l'événement qui a provoqué la consommation de ressources qu'ils reflètent se soit produit : un coût réel est donc inévitablement calculé ex-post, dans une optique de contrôle de l'impact (à la fois en termes de consommation de ressources et en termes financiers) d'une décision ou d'un événement particulier survenu dans le passé.

Les coûts réels peuvent eux-mêmes être subdivisés en catégories homogènes :

- les coûts observés,
- les coûts marginaux,
- les coûts éteints,
- les coûts joints,
- et les coûts d'opportunité,

qui tous vont jouer un rôle crucial dans l'aide à la prise de décision au sein de l'entreprise.

Détaillons à présent chacune de ces catégories de coûts.

2.2.1.1.1. Le coût observé

La plupart des coûts réels auxquels l'entreprise est confrontée sont des **coûts observés**, à savoir des coûts qui se matérialisent par une consommation effective de ressources techniques, humaines, immatérielles ou financières et, généralement, par une sortie de fonds effective hors de l'entreprise qui traduit de facto la consommation de ressources financières liée à toute consommation de ressources techniques, immatérielles ou humaines.

Les coûts observés se caractérisent donc par deux éléments distincts, qui se combinent pour former ensemble un coût observé :

- ❖ Un coût observé étant lié à une consommation effective de ressources, il est possible de mesurer objectivement l'intensité de la consommation de ressources qui est à sa base, par exemple, le temps passé à produire l'objet de coût, la quantité de matières consommées,
 - L'entreprise doit donc avoir mis en place un système de récolte d'informations dédié à la mesure de la consommation de ses ressources rares et destiné à alimenter le système comptable interne.

⁷⁶ Ils se traduisent donc, à un moment ou à un autre (en raison d'effets de décalages liés par exemple à l'obtention de délais de paiement), par une sortie de fonds hors de l'entreprise et donc par un flux de trésorerie sortant (une "dépense") qui diminue les soldes de trésorerie encore à la disposition de l'entreprise.

- De plus en plus fréquemment, ces systèmes sont informatisés et automatisés, notamment pour tout ce qui est lié à la récolte d'informations relatives à la consommation de ressources techniques durant le processus de production (*des instruments, tels que des capteurs ou autres, permettent souvent, outre leurs fonctionnalités techniques initiales, d'alimenter en informations pertinentes et utiles le système d'information interne de l'entreprise*).
 - Si ces systèmes ne sont pas automatisés, ils sont alors souvent remplacés par des procédures manuelles de mesure, qui induisent dès lors également l'intervention humaine et des procédures administratives souvent lourdes (*établissement de bordereaux, tenue de feuille de temps, machine à pointer, ...*) et vécues comme ennuyeuses et inutiles et donc respectées peu scrupuleusement au sein de l'entreprise.
 - Dans ce cas, le non-respect de ces procédures peut rapidement conduire à l'obtention de données de base (*surestimation ou sous-estimation des quantités consommées, surestimation des temps de travail, ...*) erronées, qui conduisent ensuite naturellement à des calculs de coûts biaisés et donc à une prise de décision sur base d'informations ne reflétant pas la réalité de la vie économique de l'entreprise.
 - Il est clair que, dans ce cas, le système comptable interne ne remplit absolument pas sa mission première et devient même un outil pervers qui, utilisé par certains à des fins personnelles de renforcement de leur pouvoir et d'accroissement du volume des ressources placées sous leur responsabilité, peut conduire à la perte de l'entreprise : le système comptable interne sert alors les intérêts individuels de certains responsables de l'entreprise, au détriment de l'intérêt de la collectivité et donc de l'entreprise dans son ensemble !
- ❖ Un coût observé se traduit aussi par une consommation de ressources financières réelles au sein de l'entreprise, que ce soit au moment même de la consommation de la ressource ⁷⁷ ou ultérieurement ⁷⁸ : il existe donc un document qui permet de *certifier* la valeur économique (donc la consommation de ressources financières) liée à la consommation d'une ressource technique, immatérielle, humaine ou financière au sein de l'entreprise.

Notons enfin que si les coûts observés sont tous des coûts réels, il existe toutefois des coûts réels qui ne peuvent pas revêtir, pour des raisons conceptuelles, le caractère de coût observé : c'est par exemple le cas des charges d'usage, qui reflètent certes une consommation effective de ressources au sein de l'entreprise puisqu'elles sont associées de facto à des investissements qui sont utilisés quotidiennement dans l'entreprise, mais dont la valeur est déterminée sur base d'anticipations et d'estimations ⁷⁹ et n'est de ce fait pas parfaitement objective.

La coexistence de coûts observés et de coûts non observés parmi les coûts réels de l'entreprise n'est pas gênante en soi, car les uns et les autres sont le reflet d'éléments de la vie économique de l'entreprise. L'utilisateur du système comptable interne doit toutefois être conscient du fait que la présence de coûts non observés introduit de facto, dans les mécanismes de calcul des coûts qui seront utilisés en comptabilité analytique et en comptabilité de gestion, une part de subjectivité qui, si elle devait prendre des proportions importantes, enlèverait toute sa pertinence et son utilité au système comptable interne.

2.2.1.1.2. Le coût marginal

En théorie micro-économique, le **coût marginal** est défini comme étant le coût de la dernière unité produite. Il correspond donc à l'augmentation de coût qui résulte, pour l'entreprise, de la réalisation de la dernière unité et dès lors, mathématiquement, il s'exprime comme suit :

⁷⁷ Le cas est relativement rare, sauf situation de paiement au comptant d'éventuelles ressources utilisées.

⁷⁸ Lors du paiement des salaires du personnel, du paiement de la facture énergétique, de la facture d'achat des matières premières

⁷⁹ Anticipation de la durée de vie résiduelle de l'outil de production et estimation de sa valeur de marché.

$C_m = \text{Delta } C / C$, lorsque q , la quantité produite, augmente d'une unité
(avec C_m le coût marginal et C le niveau de coût considéré).

En comptabilité de gestion, le coût marginal est un concept tout aussi important et correspond à l'augmentation ou à la diminution de coût liée à l'augmentation ou à la diminution d'une unité du niveau d'activité de l'entreprise.

Deux remarques s'imposent à ce stade :

- Traditionnellement et historiquement, le coût marginal fait référence essentiellement au seul coût de production et constate donc l'augmentation du coût de production lié à la production d'une unité additionnelle de produit.
- A l'évidence, ce concept est dès lors essentiellement utile dans le cas d'entreprises mono-produit, à caractère industriel marqué. Or, les économies occidentales sont de plus en plus caractérisées par la présence d'entreprises multi-produits, offrant une palette large de produits et de services : limiter le concept de coût marginal au seul coût de production n'est dès lors guère pertinent, ce qui explique l'extension du concept au cas du coût total. Le coût marginal fait donc référence de plus en plus fréquemment à l'augmentation du coût total ⁸⁰ induit par l'augmentation d'une unité du niveau d'activité de l'entreprise : encore faut-il, évidemment, que ce niveau d'activité soit mesurable par un indicateur physique qui puisse être exprimé objectivement, ce qui est le cas heureusement de la plupart des produits (*mesurables en unités vendues, en volume écoulé, ...*) et des services (*mesurables par exemple en nombre de conseils donnés, en temps consacré au conseil, en temps d'intervention dans l'entreprise, ...*).

Notons que ce concept de coût marginal correspond à un coût réel observé, puisqu'il satisfait aux critères contenus dans la définition de ce type de coût, mais qu'il est aussi et surtout utilisé dans une perspective d'aide à la prise de décision, orientée quant à elle vers le futur de l'entreprise.

Il est ainsi tout particulièrement utilisé lors de la préparation d'une décision d'abandon de produit ou de client ou lors de la décision de lancement d'un nouveau projet. Le coût marginal devient alors un **coût évitable**, que l'entreprise ne subit plus lorsqu'elle décide d'abandonner un produit ou de réduire le niveau de sa production.

Ce concept de coût marginal évitable est aussi celui que l'entreprise utilisera dans sa réflexion de marketing stratégique lorsqu'elle examinera si il faut ou non satisfaire la demande d'un client particulier, voire s'il faut abandonner le service d'un client. Accepter les demandes de tous les clients qui se présentent n'est en effet pas une décision créatrice de valeur lorsque le coût engendré par la volonté de rencontrer les attentes de ce client est supérieur au prix accepté par ce client.

Ce raisonnement doit évidemment être nuancé :

- ❖ En intégrant la dimension "temps" : à court terme, un client peut ne pas être rentable, mais le devenir à long terme,
 - car son service à court terme implique peut-être des coûts élevés dus à la réalisation d'investissements spécifiques ou nécessite un temps d'adaptation permettant l'apparition d'effets d'économies d'échelle progressifs,
 - et car la relation de confiance qui se noue peu à peu avec le client débouche sur un éventail d'affaires élargi, qui englobe d'autres produits ou services créateurs d'une valeur élevée,

⁸⁰ Aussi fréquemment assimilé au coût complet.

- ❖ En intégrant la dimension "technologique" : le développement du commerce électronique conduit en effet bon nombre d'entreprises ayant développé ce mode de commercialisation à accepter les demandes de tous les clients, d'où qu'ils viennent (*facteur induit évidemment par le vecteur de communication Internet*), dès que ceux-ci acceptent le prix proposé, généralement déterminé de manière à rencontrer les coûts opérationnels de court terme. Mais lorsque surviennent des problèmes techniques ou autres nécessitant une intervention après-vente, il apparaît fréquemment des coûts très importants qui détruisent irrémédiablement le potentiel de création de valeur, même à très long terme, de clients dispersés à travers le monde.

Notons enfin que l'estimation du coût marginal ne peut pas ignorer la dimension « temps » :

- ❖ A court terme, lorsque le niveau de production ou d'activité de l'entreprise n'est pas saturé, le coût marginal s'assimile au coût variable unitaire lié à la réalisation d'une unité supplémentaire et son calcul est donc relativement aisé.
- ❖ A long terme, lorsque le niveau de production ou d'activité de l'entreprise risque d'être saturé, il faut naturellement intégrer au raisonnement le montant des investissements (*et donc les charges fixes additionnelles auxquelles ils vont donner lieu*) nécessaires pour rendre possible l'augmentation du niveau d'activité de l'entreprise : l'assimilation pure et simple du coût marginal et du coût variable unitaire n'est alors plus possible.
 - Ainsi, si l'entreprise produit actuellement 8.000 unités grâce à une infrastructure permettant de produire 10.000 unités, la question de savoir à quel coût marginal se produira une commande additionnelle de 1.000 unités et donc quel niveau de prix proposer au client s'assimile à un simple raisonnement en termes de coût variable unitaire : quel est le montant de charges variables nouvelles qui sera induit par la réalisation de cette nouvelle commande et quel prix puis-je dès lors proposer au client pour couvrir à tout le moins ce montant de charges variables ?
 - Mais si la question est de savoir quel sera le coût marginal lié à l'obtention d'un contrat de production additionnel de 6.000 unités à un horizon de 3 ans, il faudra naturellement intégrer au raisonnement le montant de charges fixes induit par la réalisation des investissements nécessaires à l'augmentation de la capacité de production de l'entreprise et lié essentiellement aux charges d'usage dues aux outils de production additionnels, à leur entretien récurrent et au coût salarial du personnel dédié à cet outil et qui doit encore être engagé dans les liens d'un contrat de travail.
 - Notons encore que l'analyse ne se limitera pas au simple calcul du coût marginal lié à l'acceptation de cette nouvelle commande, mais qu'elle impliquera également que le comptable de gestion fournisse aussi des données comptables précises permettant de savoir si il ne serait pas plus rentable pour l'entreprise de sous-traiter une partie de la commande, voire s'il ne serait pas simplement préférable de la refuser car elle ne crée pas de valeur nouvelle pour l'entreprise.

2.2.1.1.3. Les coûts éteints

Les **coûts éteints**, référencés sous le nom de "**Sunk Costs**" dans la littérature anglo-saxonne, sont des coûts réels exposés dans l'entreprise dans le passé et devenus irréversibles car ils ont occasionnés une sortie de fonds elle-même irréversible et souvent importante hors de l'entreprise.

Provoqués généralement par la réalisation d'investissements ayant une vocation de long terme, ils apparaissent :

- ❖ Soit lorsque les outils ou investissements qui les ont provoqués ne sont plus utilisés au sein de l'entreprise : l'outil acquis ne débouche plus sur la réalisation d'une quelconque production (*donc il n'y plus de création de valeur*), mais les montants engagés dans le passé pour la réalisation de ces investissements ne sont pas encore totalement amortis et/ou le maintien en état de fonctionnement de cet outil continue à générer des coûts additionnels (entretien, assurance, ...).

- ❖ Soit lorsque ces outils débouchent sur la réalisation d'une production dont l'écoulement sur un marché est incertain car le marché n'existe pas encore ou car les procédés ou le processus technologique débouchant sur la conception même du produit ne sont pas encore maîtrisés ou stabilisés. Tel est le cas de la plupart des investissements en Recherche & Développement propres à certaines activités industrielles à forte intensité technologique⁸¹ ou de certains investissements à caractère marketing⁸².
 - Les coûts éteints jouent notamment un rôle crucial dans la préparation de la décision de lancement de produits ou services issus de la R&D.
 - L'idée dominante (Kaplan, Cooper, 1998) est que cette R&D engendre des frais généralement importants que l'entreprise ne peut que assumer, indépendamment de ce qu'elle réalise avec les résultats de cette R&D. Dans cette optique, la décision de lancement de nouveaux produits et services ne peut dépendre que de facteurs contingents à caractère stratégique et/ou commerciaux, tels que la taille du marché visé, l'importance des coûts de production et de distribution, l'ampleur des investissements de production à réaliser, et ne dépend aucunement de frais de R&D qui, de toute façon, sont irréversibles (et qui trouvent, fondamentalement, leur origine dans l'impérieuse nécessité, pour l'entreprise, de développer constamment des savoirs et des compétences qui permettront d'assurer, à terme, la pérennité de l'entreprise).

L'ensemble des coûts amortissables liés à la réalisation d'un investissement (*frais d'études, frais de Recherche & Développement, dépenses d'investissement, honoraires d'architectes ou d'experts extérieurs, ...*) est donc susceptible de revêtir le caractère de coût éteint.

Ces coûts revêtent une importance particulière dans le domaine de la comptabilité de gestion lors de la préparation de multiples décisions de gestion :

- faut-il les incorporer aux coûts opérationnels courants pris en compte dans l'analyse, même s'ils n'ont été subis qu'une seule fois et sont d'une importance relative comparativement élevée par rapport aux autres coûts ?
- faut-il les exclure de l'analyse, du fait qu'ils ont de toute façon été encourus dans le passé et que l'entreprise devra de toute façon les assumer⁸³, qu'ils débouchent ou pas sur une production créatrice de valeur ?

Là réside essentiellement l'importance de l'identification des coûts éteints subis par l'entreprise et là réside une question toujours débattue avec intensité dans la littérature spécialisée.

2.2.1.1.4. Les coûts joints

Les **coûts joints** sont des coûts réels, souvent difficilement observables, qui sont propres aux processus de production complexes tels que ceux que l'on rencontre dans l'industrie chimique, l'industrie pharmaceutique, l'industrie de transformation d'une matière première (bois, lait, ...), voire dans certaines activités de service (telles que le conseil en stratégie ou en systèmes d'information).

Conceptuellement, ils englobent tous les **coûts communs** d'un processus de production ou de fabrication qui aboutit in fine à l'obtention simultanée de différents produits ou services :

⁸¹ Telles que les activités de bio-technologie, de recherche pharmaceutique, de développement informatique, de construction de grands ensembles industriels, de téléphonie mobile

⁸² Etudes de marché, campagnes intenses de promotion préalables au lancement de nouveaux produits ou à la pénétration de nouveaux marchés,

⁸³ Les dirigeants de l'entreprise devront surtout assumer, devant leurs actionnaires, la responsabilité des décisions qui ont conduit à la réalisation des investissements non productifs, à l'origine des seuls coûts éteints véritablement problématiques dans une optique de contrôle de gestion (en l'occurrence de contrôle de gestion stratégique).

- qui ne sont techniquement identifiables séparément qu'au terme du processus de production ou de fabrication,
- et qui possèdent une valeur de marché intrinsèque, née à la fois de l'existence d'un marché pour ces produits et d'une valorisation non négligeable de ces produits par ce marché.

La production de beurre allégé, par exemple, aboutit en cours de processus de fabrication à l'obtention de matières grasses, qui peuvent être collectées et vendues en tant que produit autonome sur un marché qui leur attribue une valeur non négligeable : tous les coûts subis tout au long du processus de fabrication du beurre allégé jusqu'à la séparation du beurre et des matières grasses possèdent les caractéristiques des coûts joints, à savoir le caractère de coûts directs de production à la fois du beurre et des matières grasses, répartis sur ces deux productions selon une clé de répartition basée idéalement sur un fondement technique (*par exemple les taux de consommation de certaines matières premières, des volumes produits, ...*).

Logiquement, dès que les produits deviennent clairement identifiables et autonomes, les coûts joints disparaissent en tant que tels et font place aux coûts directs de production traditionnels (par rapport à leur objet de coût respectif).

Le concept de coût joint s'avère de ce fait d'une importance capitale lors de l'élaboration ou de la tenue d'un système de comptabilité de gestion dans les secteurs caractérisés par des processus de production complexe, car une mauvaise identification ou une estimation inadéquate de ces coûts peut déboucher sur le calcul de coûts intermédiaires ou de coûts de revient totalement erronés, faussant de ce fait la prise de décision au sein de l'entreprise.

2.2.1.1.5. Le coût d'opportunité

Comme déjà évoqué précédemment, en théorie microéconomique, le **coût d'opportunité** correspond au revenu provenant de la meilleure utilisation alternative possible d'un facteur de production ou d'une combinaison de facteurs de production, revenu auquel un acteur économique, quel qu'il soit (*individu, entreprise, organisation, Etat, ...*), renonce en affectant ce facteur de production ou cette combinaison de facteurs de production à un usage bien précis et déterminé.

Induit par le caractère rare⁸⁴ et souvent non divisible⁸⁵ des ressources, le coût d'opportunité peut aussi être assimilé au **coût du renoncement** lié à la réalisation d'un choix particulier : il correspond en effet au supplément de valeur par rapport à la valeur effectivement créée par le choix effectué auquel on renonce implicitement du fait que l'on affecte un ensemble de ressources humaines, techniques, immatérielles et financières rares à un usage bien particulier et non à un autre. De ce fait, il ne traduit aucune consommation de ressources au sein de l'entreprise et ne se traduit donc pas par une sortie de trésorerie hors de l'entreprise : il n'apparaît donc jamais dans la comptabilité générale de l'entreprise.

Logiquement, le coût d'opportunité est un coût réel mais qui n'est pas observable, même s'il peut être estimé ex ante, en s'appuyant à la fois sur l'expérience présente dans l'entreprise et sur un système d'information particulièrement développé, et mesuré parfois ex post, si l'entreprise parvient à obtenir les informations nécessaires pour le mesurer, ce qui n'est pas forcément évident.

Notons encore que le choix à la base du coût d'opportunité (et donc que le coût du renoncement auquel il donne lieu) est effectué généralement dans un contexte d'incertitude et de risque élevé, en intégrant :

⁸⁴ S'il n'y a pas de limite à la disposition de ces ressources, le problème du coût d'opportunité ne se pose plus, évidemment.

⁸⁵ Il est par exemple difficile, pour un individu, de consacrer simultanément sa force de travail (son temps de travail) et ses compétences à deux activités exercées simultanément !

- d'une part l'ensemble des contraintes opérationnelles et surtout stratégiques qui pèsent, au moment de la prise de décision, sur l'entreprise et sur son environnement,
- et d'autre part l'incertitude et le risque lié à un niveau d'information imparfait sur l'état du présent et du futur : en effet, au moment de sa prise de décision, le décideur ne dispose généralement que d'une infime partie de toutes les informations qui seraient nécessaires pour effectuer à coup sûr le meilleur choix qui soit, compte tenu de toutes les alternatives présentes possibles et de toutes les évolutions futures possibles.

Or, plus ce niveau d'incertitude et de risque est élevé, et plus le coût d'opportunité potentiel d'un choix, pour l'entreprise, est élevé. Ceci implique dès lors que toute information crédible, utile et pertinente susceptible d'alimenter le système d'information de l'entreprise (*et donc aussi son système d'information comptable*) réduit cette incertitude et donc le niveau du coût d'opportunité.

2.2.1.2. Les coûts préétablis

Rappelons d'abord qu'une information comptable relative aux coûts est jugée pertinente dès qu'elle permet d'aider à la prise de décision, en donnant une base d'information additionnelle permettant au décideur d'effectuer un choix au départ d'un ensemble global d'informations permettant de réduire significativement l'incertitude liée à tout choix, par nature teinté d'une part d'aléatoire.

Il est dès lors logique que toute information comptable permettant de mesurer les modifications du niveau d'un **coût prévisionnel**⁸⁶ futur en fonction de différentes alternatives possibles soit jugée utile pour aider à la prise de décision. Un coût n'est donc clairement pas lié obligatoirement à un fait ou à une action à mener : "accomplir ou ne pas accomplir tel acte", faire soi-même ou sous-traiter, engager du personnel ou recourir à du personnel intérimaire, investir ou louer ... est aussi une question liée à un problème de gestion nécessitant une prise de décision et donc un choix, basé sur des informations pertinentes exprimées notamment en termes de coûts.

A côté de la simple mission de contrôle a posteriori à laquelle certains ont parfois trop vite tendance à vouloir les limiter, la comptabilité analytique et la comptabilité de gestion doivent donc alimenter le système d'informations comptables en informations qui aideront effectivement à cette prise de décision !

Dans ce contexte, il est dès lors évident que le système d'information comptable et que les informations relatives au comportement des coûts qu'il intègre constituent un instrument indispensable dans une optique de planification ou de budgétisation du futur de l'entreprise :

- ❖ Le concept de **planification** est au cœur de la réflexion stratégique de l'entreprise et est de ce fait un des thèmes de recherche parmi les plus débattus par la recherche en stratégie d'entreprise (*sur ce point, voir par exemple Mintzberg (1994) ou Quinn et al. (1988)*). Il recouvre globalement l'ensemble des mécanismes, des procédures et des démarches que les dirigeants intègrent au système de gestion de l'entreprise :
 - pour détecter les changements susceptibles de survenir dans l'environnement de l'entreprise,
 - pour en inférer des conséquences possibles pour le futur de l'entreprise,
 - pour mettre en évidence un ensemble de choix stratégiques à l'égard desquels il faut prendre position sous peine de voir l'offre de produits et de services de l'entreprise ne plus correspondre aux attentes du marché et aux caractéristiques de son environnement,

⁸⁶ Le présent ouvrage étant dédié à la comptabilité analytique et à la comptabilité de gestion, nous n'entrons pas dans le détail des processus organisationnels et fonctionnels qui conduisent à l'élaboration, à la validation et à la mise en oeuvre des budgets dans les organisations et nous renvoyons le lecteur intéressé par ces aspects aux approches de Gervais (2000), De Rongé (1998) et Anthony et Govindarajan (1998).

- et pour organiser la réalisation et la mise en oeuvre effective des choix stratégiques effectués et des décisions opérationnelles que ces choix impliquent.
- ❖ Le concept de **budgetisation** recouvre quant à lui globalement l'ensemble des procédures et des mécanismes mis en place par les dirigeants de l'entreprise pour traduire sous forme chiffrée et généralement exprimée sous une forme monétaire :
 - les choix stratégiques opérés,
 - les consommations de ressources techniques, humaines, immatérielles et surtout monétaires qu'ils sont supposés provoquer compte tenu des informations disponibles au moment de l'établissement des budgets,
 - et les résultats qu'ils sont supposés avoir, à nouveau compte tenu des informations disponibles au moment de l'établissement des budgets ⁸⁷.

Le processus de budgetisation s'intègre généralement au sein du processus plus vaste de planification, dont il constitue souvent la phase terminale.

Appliqué à l'ensemble de l'entreprise comme, de manière plus détaillée, à l'ensemble de ses composantes essentielles (*"Business Units", départements, fonctions, services ou autres, compte tenu de la structure organisationnelle adoptée*), le processus de budgetisation porte généralement sur un horizon de temps plus court (*de 1 à 3 ou 5 ans selon les caractéristiques de l'entreprise et surtout son environnement sectoriel*) que le processus de planification, qui peut porter jusqu'à un horizon de 10 ou 20 années ⁸⁸.

Notons encore que tant le processus de planification stratégique et opérationnelle que le processus de budgetisation constituent des préoccupations essentielles relevant non seulement de la gestion stratégique de l'entreprise, mais aussi du contrôle de gestion : nous nous limitons toutefois, dans le cadre du présent ouvrage, aux aspects analytiques et comptables de ces processus et renvoyons à nouveau le lecteur intéressé par une approche plus comportementale et organisationnelle de ces phénomènes aux ouvrages de Anthony et Govindarajan (1998), Gervais (2000) ou De Rongé (1998).

2.2.1.2.1. L'établissement des prévisions

Tout budget ou toute planification budgétaire repose inévitablement sur une prévision de recettes et de coûts portant sur un horizon de temps plus ou moins long.

Si l'estimation des recettes est généralement faite en tenant compte de prévisions issues de la confrontation d'une étude de marché sérieuse et d'une étude d'évolution sectorielle rigoureuse d'où sont inférés un ensemble de scénarii de ventes, l'estimation des coûts repose quant à elle traditionnellement sur trois approches différentes :

- La première consiste à tenir compte de l'historique des coûts rencontrés dans le passé par l'entreprise et, faisant l'hypothèse que le passé a de grandes chances de se reproduire, à estimer les coûts futurs sur base de ces **coûts historiques**, généralement ajustés pour tenir compte des perspectives d'inflation.
- La seconde, plus dynamique, consiste à intégrer aux prévisions un ensemble de scénarii d'investissement et/ou de décisions stratégiques et d'estimer a priori l'impact potentiel de ces décisions sur le niveau des coûts futurs, sur base des compétences présentes dans l'entreprise, d'un travail

⁸⁷ Le budget s'assimile alors souvent à la partie comptable et/ou chiffrée d'un "plan d'affaires" ou "Business Plan".

⁸⁸ Dans ce cas, les prévisions et la planification à très long terme qui en découle relèvent du champ spécifique de la prospective, discipline basée essentiellement sur un système de veille informationnelle élaboré et sur l'analyse de scénarii prospectifs portant sur l'évolution prévisible de l'environnement micro- et macro-économique de l'entreprise à très long terme.

d'expertise ou des expériences passées. Les niveaux de coûts atteints par le passé sont alors, pour chaque poste budgétaire considéré, corrigés d'un niveau de marge à la hausse ou à la baisse, justifié par des arguments concrets et choisi théoriquement d'un commun accord ⁸⁹ par les différents acteurs impliqués dans l'élaboration du budget (*ce système est parfois baptisé 'Cost-Plus System' dans la littérature anglo-saxonne*).

- La troisième, plus rigide, consiste à faire des coûts passés et surtout de leur origine une norme, un « standard » qui doit se reproduire dans le futur, donnant ainsi naissance à un « **coût standard** » qui doit se reproduire dans le futur en fonction du niveau atteint par les paramètres (*généralement, un niveau de volume de ressources consommé et un niveau de prix représentatif du coût unitaire de la ressource*) à l'origine de ce coût.

2.2.1.2.2. Le calcul a posteriori des écarts budgétaires

Le contrôle a posteriori de la réalisation effective ou non des prévisions budgétaires et l'explication de l'origine des écarts budgétaires ainsi constatés est traditionnellement une tâche essentielle du comptable de gestion et a fortiori du contrôleur de gestion.

Elle permet :

- de détecter des consommations excessives de ressources rares ou, au contraire, de constater une accumulation de ressources non utilisées et qui pourraient éventuellement trouver ailleurs un usage davantage créateur de valeur ;
- de mesurer la capacité de l'entreprise à anticiper le futur et les changements qui apparaissent dans son environnement : un contrôle budgétaire qui laisse apparaître de manière récurrente des écarts budgétaires importants met inévitablement en exergue la difficulté pour l'entreprise de mesurer correctement les conséquences des changements survenus dans son environnement et de les traduire dans des stratégies dont les effets budgétaires sont correctement appréhendés;
- de mettre en jeu des responsabilités au sein de l'entreprise, faisant ainsi du budget un outil additionnel placé indirectement dans les mains des responsables de la gestion des ressources humaines pour mesurer la performance des acteurs de l'entreprise.

Schématiquement ⁹⁰, ce contrôle vise à mettre en évidence, au niveau du budget global et pour chacune de ses composantes essentielles, un écart budgétaire total et les origines de cet écart, généralement décomposé en un « **écart sur prix** », un « **écart sur quantité** » et un « **écart mixte** »⁹¹.

Cette approche repose sur l'hypothèse traditionnelle, mais parfois simpliste, que tout poste budgétaire naît du volume (une **quantité**) de consommation d'une ressource ou d'une combinaison entre le volume de ressources consommé et le **prix** payé en contrepartie de l'utilisation de cette ressource :

⁸⁹ On comprend donc aisément que le calcul de ce niveau de marge peut faire l'objet d'une lutte de pouvoir intense au sein de l'entreprise,

- dès lors que les personnes impliquées dans le processus budgétaire jouent le rôle tantôt de contrôleur, tantôt de contrôlé, faisant naître des "relations d'agence" complexes liées au fait que contrôleurs et contrôlés ne se voient pas assigner nécessairement les mêmes buts,
- et dès lors que des responsabilités, tant en termes de pouvoir de décision que de contrôle, sont associées aux différents postes budgétaires négociés et que des paniers de ressources humaines, techniques, immatérielles et financières y sont souvent associés.

⁹⁰ Pour une présentation très détaillée de la multitude d'écarts budgétaires qu'il s'avère parfois pertinent de calculer, voir De Rongé (1998), Gervais (2000) ou Anthony et Govindarajan (1998).

⁹¹ Parfois appelé aussi "écart sur prix et quantité".

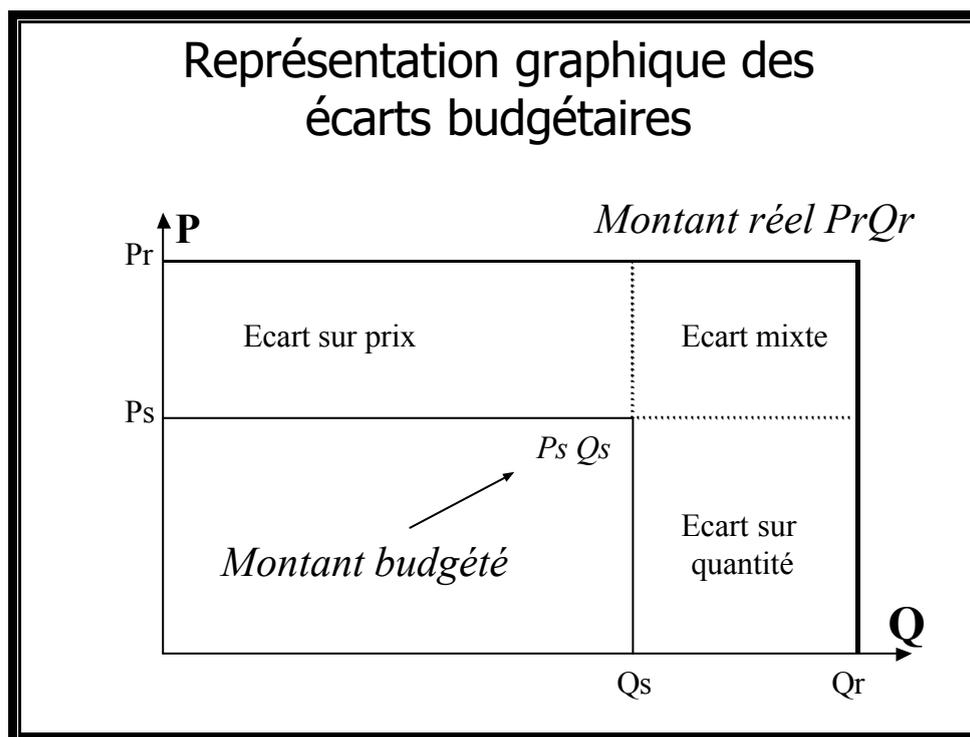
- Ainsi, dans le cas du poste budgétaire "Promotion et publicité", le niveau atteint par ce poste budgétaire dépend du nombre de campagnes promotionnelles lancées et du "prix" de chacune de ces campagnes (*en fait de leur coût total, qui dépend lui-même du volume de ressources humaines, techniques et financières que chaque campagne a elle-même consommées*).
- Limiter son analyse à ce stade est souvent trop limité et conduit fréquemment à constater des évidences lors du contrôle budgétaire. Dès lors, l'analyse est généralement prolongée par une analyse des écarts budgétaires menée pour chacun des composants essentiels du poste analysé. Ainsi, dans le cas de notre poste budgétaire "Promotion et publicité", les principales composantes du coût de ce poste (donc les principales ressources consommées) sont, par exemple, du temps de travail, le recours à des médias extérieurs et le recours à des graphistes extérieurs à l'entreprise : chacune de ces trois composantes peut dès lors faire l'objet, dans la perspective d'une véritable gestion stratégique des coûts, d'une décomposition en un "écart sur prix", un "écart sur quantité" et un "écart-mixte".

Mathématiquement, cette analyse d'écart s'exprime comme suit :

$$ET = EQ + EP + EM,$$

avec ET l'écart total, EQ l'écart sur quantité, EP l'écart sur prix et EM l'écart mixte, chacun de ces écarts pouvant être positif ou négatif, ce qui explique qu'un écart positif peut être dû tout autant à des écarts sur prix et sur quantités positifs qu'à la conjonction d'un écart sur quantité négatif ("*nous avons consommé moins de ressources*") et à un écart sur prix négatif ("*mais nous avons dû payer ces ressources plus chères que prévu*").

Figure 9 : L'analyse graphique traditionnelle des écarts budgétaires



Plus précisément encore et par convention, la mesure des écarts peut s'effectuer comme suit:

$$(Pr * Qr - Ps * Qs) = (Qr - Qs) * Ps + (Pr - Ps) * Qs + (Pr - Ps) * (Qr - Qs),$$

avec

Pr et **Qr** les prix et quantités réellement rencontrés au cours de la période budgétaire analysée, **Ps** et **Qs** les prix et quantités standards conventionnels qui furent utilisés pour réaliser le budget,

$(Pr*Qr - Ps*Qs)$ l'écart total ET mesuré entre le montant réel rencontré ($Pr*Qr$) et le montant initialement budgété ($Ps*Qs$) ⁹²,

$(Qr-Qs) * Ps$ l'écart sur quantité EQ (mesuré donc par rapport au prix standard)

$(Pr-Ps) * Qs$ l'écart sur prix EP (mesuré donc par rapport à un volume standard)

$(Pr-Ps) * (Qr-Qs)$ l'écart mixte EM dû à la fois à une variation du prix et du volume.

Graphiquement, l'analyse des écarts, reproduite à la Figure 9, est encore plus significative.

2.2.1.2.3. L'évaluation préalable des investissements

Enfin, soulignons que les coûts préétablis constituent également un élément d'information comptable essentiel lors de l'évaluation préalable de la valeur des investissements projetés par l'entreprise ⁹³.

En effet, tout choix financier, dans une entreprise comme dans une économie, doit se référer à une évaluation financière qui tient compte de la valeur temporelle de l'argent, unité de mesure des ressources financières rares utilisées par l'entreprise. De ce fait, il est clair que, si l'appréciation de la valeur d'un investissement peut faire intervenir des valeurs actuelles ou des valeurs futures des flux de ressources monétaires concernés par cet investissement, il doit en toute logique être équivalent de raisonner en termes de valeur future ou en termes de valeur actuelle ⁹⁴.

2.2.1.2.3.1. Le rendement actuariel d'un investissement

Investir signifie que l'on dépense aujourd'hui de l'argent (le **capital investi**) en vue de recevoir plus tard, étalées sur un certain nombre d'années, des recettes dont on espère qu'elles seront au total plus importantes en valeur que la dépense consentie aujourd'hui.

Financièrement, le problème consiste donc à actualiser les recettes futures attendues de l'exploitation d'un investissement et à comparer cette valeur actuelle au montant de la dépense actuelle d'investissement : logiquement, si la valeur actuelle des recettes futures attendues est supérieure à la valeur du capital investi, l'investissement est jugé globalement rentable.

Soit les notations suivantes :

I est le montant du capital investi (au temps 0)

n est la durée de vie de l'investissement

i est le taux d'intérêt

F_t est le flux de recettes (ou de revenus) attendu au temps t (pour t=1,2, ...,n)

VA est la valeur actuelle (ou actualisée) des flux de revenus attendus pendant n années.

⁹² Par convention, un écart positif entre le montant observé ($Pr*Qr$) et le montant budgété ($Ps*Qs$) traduit une surconsommation de ressources financières par rapport à ce qui était budgété, ce qui se traduit le plus souvent par les expressions "dépassement budgétaire" et "écart défavorable sur budget".

Inversement, un écart négatif entre le montant observé ($Pr*Qr$) et le montant budgété ($Ps*Qs$) traduit une sous-consommation de ressources financières par rapport à ce qui était budgété, ce qui se traduit par l'apparition d'un "écart favorable sur budget".

⁹³ Pour une présentation plus détaillée des enjeux et des difficultés liés à l'évaluation financière des investissements, voir Cobbaut (1996).

⁹⁴ Autant par convention que par confort psychologique, on choisit presque toujours de déterminer la valeur actuelle d'un investissement.

On peut donc écrire que si

$$VA = \sum_{t=1}^n \frac{F_t}{(1+i)^t} \geq I,$$

l'investissement est rentable.

L'écart entre VA et I est appelé la Valeur Actuelle Nette (VAN) de l'investissement, ce qui permet d'établir une autre formule de calcul de la rentabilité :

$$VAN = -I_0 + \sum_{t=1}^n \frac{F_t}{(1+i)^t}$$

$$VAN = \sum_{t=0}^n \frac{F_t}{(1+i)^t}$$

où F_0 représente le flux de capital investi au temps 0 (= I_0).

Si la valeur actuelle nette de l'investissement est positive ou nulle, cela veut dire que l'investissement projeté est financièrement rentable et peut donc normalement être réalisé, sauf contingences stratégiques ou opérationnelles contraires. Quant au cas de la VAN nulle, il implique l'acceptation de l'investissement, car il reflète alors le principe microéconomique de base selon lequel il faut investir jusqu'à ce que le revenu marginal d'un investissement soit égal à son coût marginal.

Par ailleurs, s'il s'agissait de choisir entre deux investissements concurrents, il faudrait évidemment se prononcer en faveur de celui qui procure la valeur actuelle nette la plus élevée : nous constatons ainsi que l'objectif purement financier de tout investisseur rationnel, à savoir la maximisation de la valeur actuelle nette de chacun de ses investissements, est assimilable au plan financier à l'impératif de création de valeur dont nous avons déjà souligné à maintes reprises qu'il constitue la condition sine qua non qui contingente la pérennité de l'entreprise.

Soulignons que le raisonnement suivi jusqu'ici est évidemment de nature actuarielle, puisque l'on actualise des flux qui surviennent à des moments différents. Une autre façon de procéder permet de mettre en évidence, sous la forme d'un pourcentage, le rendement actuariel d'un investissement: il s'agit alors de déterminer le taux r tel que les flux de revenus actualisés à ce taux donnent une valeur actuelle VA strictement égale au montant du capital investi I .

Dans ce cas, r est tel que :

$$I_0 = \sum_{t=1}^n \frac{F_t}{(1+i)^t}$$

Ce taux r désigne le taux de rendement actuariel de l'investissement ⁹⁵.

Si ce taux r est supérieur ou égal au taux d'intérêt à long terme offert sur les marchés financiers, l'investissement est jugé rentable et acceptable. Par ailleurs, face à deux projets d'investissement concurrents, on choisira celui qui présente le T.I.R. le plus élevé, pour autant naturellement qu'il soit supérieur à ce taux du marché.

2.2.1.2.3.2. Le taux d'intérêt, le risque et le principe d'évaluation financière

Dans la logique de choix des investissements que nous avons présentée jusqu'à présent, nous avons préconisé d'utiliser le taux d'intérêt i en vigueur sur le marché des capitaux, tantôt comme taux d'actualisation pour déterminer la valeur actuelle nette, tantôt comme norme à laquelle il fallait comparer le taux de rentabilité interne.

⁹⁵ En finance d'entreprise, on l'appelle taux interne de rentabilité (T.I.R.) de l'investissement.

Néanmoins, nous avons feint d'ignorer l'effet que le risque et sa rémunération pouvait exercer sur le taux d'intérêt. Or, cet effet n'est pas négligeable et nous nous proposons d'y réfléchir quelques instants, en abordant deux considérations successives :

1. **L'adjonction d'une prime de risque au taux d'intérêt pur** : rappelons que le taux d'intérêt pur représente uniquement, au plan purement économique, la rémunération de l'abstention de consommer liée au fait que le prêteur renonce, pendant la durée du prêt, au pouvoir de consommation lié aux ressources financières rares qu'il accepte de prêter. Dès lors, le taux d'intérêt nominal lié à ce prêt doit conceptuellement incorporer une prime, appelée alors "**prime de risque**", dès que le prêteur estime que l'allocation de son épargne à des investissements productifs ou même à des placements financiers s'expose à des risques.
2. **L'incidence de l'inflation sur le taux d'intérêt** : Le responsable financier est logiquement préoccupé par la manière d'incorporer l'inflation dans ses raisonnements, dans ses prévisions et dans ses choix : en fait, l'inflation est pour le responsable financier un facteur de risque, non pas parce que l'inflation existe ou peut exister ou parce qu'elle est attendue à tel niveau réputé dramatique, mais bien parce que son niveau même est un pari sur l'avenir et qu'il faut tenir compte du fait que le taux d'inflation prévisionnel est une variable aléatoire. Pour ce faire, il doit être attentif à deux éléments :

- a. **La relation entre le taux d'intérêt réel, le taux d'inflation et le taux d'intérêt nominal** : Economiquement, l'inflation est tout simplement un phénomène de hausse des prix dans le temps, qui se traduit très concrètement dans l'évolution des indices de prix à la consommation.

Le taux d'inflation (d) s'exprime et se définit à partir de la relation suivante :

$$\frac{P_1}{P_0} = 1 + d$$

où P_0 et P_1 désignent le niveau des prix respectivement au temps 0 (début d'année) et au temps 1 (fin d'année).

Dans la réalité, un taux d'intérêt fixé aujourd'hui et portant sur un horizon de temps plus ou moins lointain est destiné théoriquement notamment à protéger la valeur de l'argent investi contre l'érosion du temps : il comporte de ce fait une prime d'inflation. Les taux d'intérêt en vigueur sur le marché des capitaux sont dès lors des taux d'intérêt nominaux ou des taux exprimés en francs nominaux ou courants et par déduction, on comprend alors aisément qu'un taux d'intérêt dépouillé de toute anticipation inflationniste soit appelé un taux d'intérêt réel ou taux d'intérêt exprimé en francs constants.

Cette analyse qualitative permet d'établir la relation fondamentale suivante :

$$(1+i_n) = [(1+i) \cdot (1+d)],$$

où i_n et i désignent respectivement le taux d'intérêt nominal (avec inflation) et le taux d'intérêt réel (sans inflation) ⁹⁶.

Par ailleurs, il est important de comprendre que :

- considérée comme un risque, l'inflation justifie une prime de rendement ou de rémunération qui vient s'ajouter au taux d'intérêt pur ;
- au-delà, le taux nominal est encore majoré d'une prime pour tenir compte cette fois du risque lié à l'incertitude des flux de revenus futurs.

⁹⁶ Bien entendu, la logique exactement inverse s'applique pour déterminer le taux d'intérêt réel si l'on connaît à la fois le taux d'intérêt nominal et le taux d'inflation prévisionnel :

$$(1+i) = \frac{(1+i_n)}{(1+d)}$$

- b. **L'inflation et le choix des investissements** : Pour autant que tous les éléments qui interviennent dans un calcul de rentabilité soient soumis au même taux d'inflation, il est indifférent d'adopter un raisonnement en francs constants ou en francs courants, à condition que la logique d'analyse soit cohérente. Ce principe de cohérence et de convergence des deux approches n'est toutefois pas aisément applicable à l'échelle d'une entreprise car, dans la réalité, les éléments de flux ne subissent généralement pas les mêmes taux d'indexation. Il est dès lors préférable d'évaluer la rentabilité d'un investissement par un raisonnement en francs courants.

En conséquence, le taux d'actualisation qui sera dans les faits utilisés lors de la mise en œuvre du critère de la Valeur Actualisée Nette sera un taux k , intégrant à la fois un taux d'intérêt de marché nominal protégeant la valeur de l'investissement du phénomène de l'inflation et une prime de risque, dépendante à la fois de la prime de risque offerte au même instant sur les marchés financiers pour des investissements risqués et du risque propre à l'investissement considéré.

De la sorte, la formule du critère de la Valeur Actualisée Nette appliqué à l'évaluation prévisionnelle de la valeur d'un investissement s'établit comme suit :

$$VAN = -I_0 + \sum_{t=1}^n \frac{F_t}{(1+k)^t}$$

2.2.1.2.3.3. La prévision des flux de cash-flow futurs

Avant d'en terminer avec la problématique cruciale de l'évaluation préalable de la valeur des investissements à réaliser dans le futur, soulignons qu'il est clair que la détermination soignée des flux de cash-flows futur F_t utilisés pour mettre en œuvre le critère de la Valeur Actualisée Nette d'un investissement est un déterminant essentiel pour une application judicieuse et pertinente de ce critère.

En pratique, ces cash-flows futurs intègrent à la fois les résultats d'exploitation générés par l'investissement (*total des produits d'exploitation générés par l'investissement – total des charges d'exploitation induites par l'investissement*), augmentés des charges non décaissées y afférentes (*à savoir les dotations aux amortissements, les réductions de valeur actées et les provisions pour risques et charges induites globalement par l'investissement*).

Ils sont calculés sur base de coûts et de recettes préétablis et sont déterminés :

- d'une part, sur base des données recensées par le système d'information comptable et relatives à des investissements similaires, réalisés dans le passé dans des conditions économiques et dans un environnement concurrentiel et stratégique relativement semblable ;
- d'autre part, sur base de l'expérience présente dans l'entreprise et mise au service de l'analyse des scénarii d'évolution de l'investissement les plus susceptibles de se produire.

2.2.1.2.3.2. Avenir incertain et arbres de décision

Un dernier point essentiel doit encore être abordé : dans la quasi totalité des cas, les décisions de gestion (et notamment les décisions d'investissement) imposent de faire un choix entre plusieurs alternatives possibles, dont les résultats attendus au cours des prochaines périodes sont aléatoires en raison du risque et de l'incertitude qui pèsent sur eux.

Généralement, toutefois, il est possible d'associer des probabilités de réalisation aux scénarii les plus susceptibles de se faire jour, permettant ainsi d'associer des probabilités de réalisation tant aux flux de revenus futurs attendus d'une décision ou d'un investissement qu'aux coûts attendus générés par cette même décision ou investissement.

Le modèle d'analyse sous-jacent à la prise de décision dans un tel contexte d'incertitude et de risque (*Drury, 2004*) comprend généralement 5 étapes :

1. D'abord, face à toute prise de décision, il s'agit logiquement d'identifier clairement les différents types de décision possibles (les choix résultants de la décision) : « faire ou ne pas faire », « réaliser soi-même ou sous-traiter une activité », « vendre ou conserver un actif » sont ainsi des exemples de décisions dichotomiques, alors que « engager X, Y ou Z » est un exemple de décision comportant 3 types de décisions finales possibles.
2. Ayant identifié les différents résultats possibles d'une décision à un instant futur donné (ses différents « états »), il s'agit ensuite d'identifier les différents scénarii possibles susceptibles de mener à chacun de ces résultats (identifier les différents « états de la nature » susceptibles de conduire à ces résultats).
3. Ensuite, pour chaque « état de la nature » liés à chaque résultat possible, il s'agit de lister les différents états possibles, identifiant ainsi les différents scénarii auxquels le décideur est confronté.
4. Chaque scénario se voit alors appliquer un calcul de valeur actualisée nette, sur base des anticipations de résultats et de coûts qui lui sont propres.
5. Enfin, une décision est prise, visant à prendre la décision dont les scénarii de réalisation possibles conduisent globalement, sur base des probabilités associées à chacun de ces scénarii, à la valeur actualisée nette la plus élevée possible.

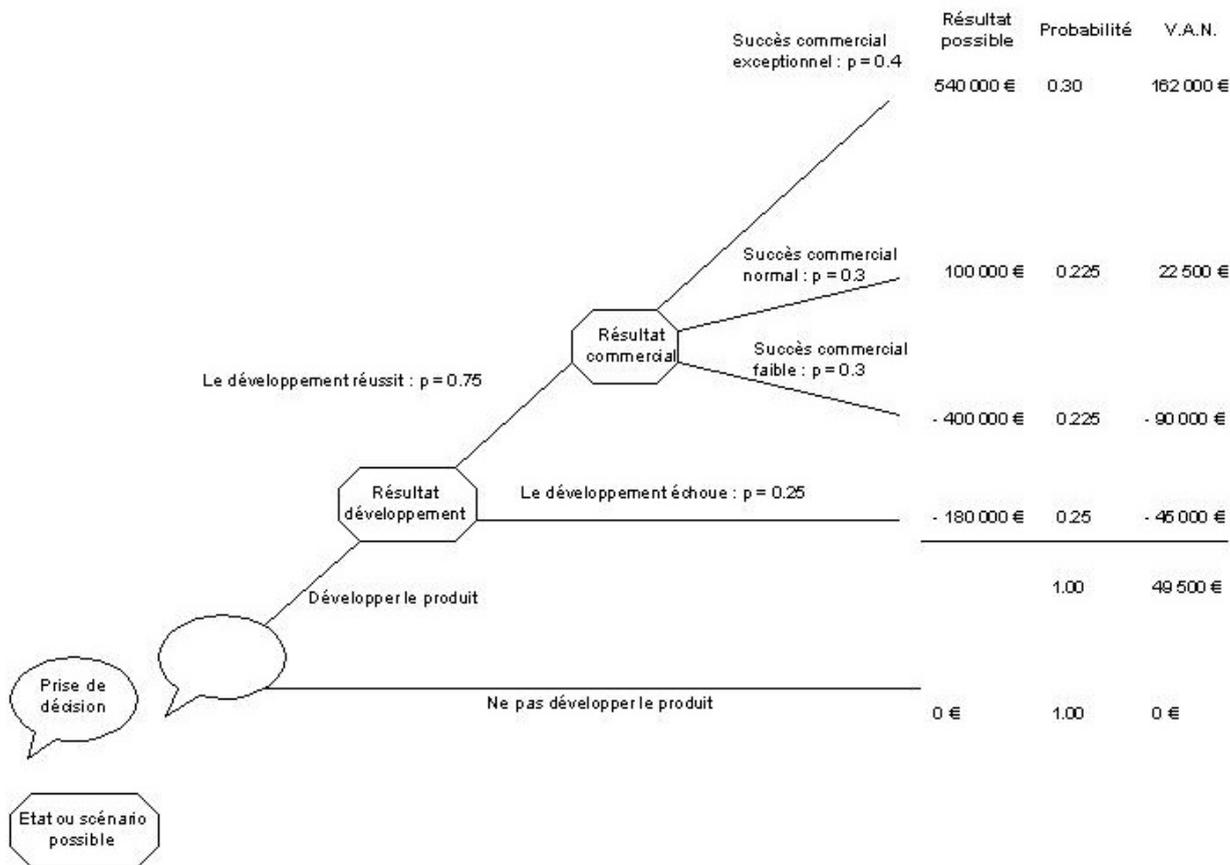
Dans ce contexte, l'utilisation des **arbres de décision** s'avère souvent un artifice utile pour aider à la prise de décision et permettre le choix de l'alternative débouchant sur la valeur actualisée nette la plus élevée.

Analysons leur fonctionnement au travers d'un exemple :

Notre société Wood Construct envisage de développer et de commercialiser une nouvelle gamme de fenêtres accumulant la chaleur. Les coûts de développement estimés sont de 180 000 €, mais la probabilité que l'effort de R&D soit un succès n'est que de 75 %.

Par ailleurs, si le développement du produit est un succès, rien ne dit encore que le marché réagira favorablement à ce nouveau produit. Sur base des analyses menées de manière anticipative auprès de quelques clients « tests », il semble que, si le produit se commercialise vraiment très bien (probabilité : 40 %), il générera un cash flow d'exploitation de 540 000 € ; s'il se commercialise raisonnablement (probabilité : 30 %), il générera un cash flow d'exploitation de 100 000 € mais s'il ne se commercialise pas bien (probabilité : 30 %), il entraînera un cash drain (ou cash flow négatif) de 400 000 €.

Pour aider les dirigeants de l'entreprise dans leur prise de décision, le comptable de gestion établit l'arbre de décision suivant :



La prise de décision est ici unique : réaliser ou ne pas réaliser l'investissement, à savoir le développement du nouveau produit. La prise de décision se fera donc par rapport à la valeur actualisée nette associée à chacune des options possibles au moment de la prise de décision (donc en anticipant ici le risque et l'incertitude de deux états aléatoires successifs futurs), le choix se portant sur l'option à la valeur actualisée nette la plus élevée (en l'occurrence, la réalisation de l'investissement).

Deux états sont possibles : l'un survient après le développement du produit (échec ou réussite), l'autre survient après la confrontation avec le marché (franc succès, succès normal, échec). Les probabilités associées à chaque résultat possible de chaque état conduit à associer à chacun d'eux une valeur actualisée nette partielle, dont la somme correspond à la valeur actualisée nette du choix « entreprendre le projet ».

2.2.2. Les coûts et leur contrôlabilité

Nous l'avons déjà maintes fois souligné, puisqu'ils font partie intégrante du système de comptabilité de gestion, les coûts doivent non seulement refléter une information comptable destinée à alimenter en données le système d'information général de l'entreprise, mais doivent aussi aider à la prise de décision et donc permettre l'action au sein de l'entreprise : conceptuellement, un coût ne devient utile au système de comptabilité de gestion que s'il est possible d'agir sur lui, donc s'il est contrôlable. De ce fait, l'ensemble des coûts qui traversent la vie de l'entreprise peut être utilement réparti entre coûts contrôlables et coûts non contrôlables.

2.2.2.1. Les coûts contrôlables

Conceptuellement, les **coûts contrôlables**, en tout ou en partie, sont des coûts qui dépendent, en totalité ou partiellement seulement, du pouvoir de décision et d'action d'un responsable ou d'un groupe de responsables clairement identifié au sein de l'entreprise.

Les coûts contrôlables sont donc indubitablement associés à un « **centre de responsabilités** »⁹⁷, présent de manière formelle ou informelle dans l'organisation générale de l'entreprise : lorsqu'ils sont officiellement reconnus et légitimés par la structure de pouvoir de l'entreprise, ces centres de responsabilité sont souvent intégrés dans la structure organisationnelle formelle de l'entreprise et ils revêtent alors officiellement le statut de "Département", de "Service", de "Business Unit" ou autre vocable de ce type, qui trahit souvent la conception organisationnelle qui sous-tend la culture de l'entreprise. Toutefois, certains centres de responsabilité, parce que leur existence n'est que temporaire ou n'acquiert de l'importance qu'en raison d'une évolution imprévue de l'environnement de l'entreprise, peuvent ne jamais se retrouver dans la structure organisationnelle formelle d'une entreprise (*c'est le cas, par exemple, d'une équipe de projet constituée temporairement pour aider à l'implantation d'un nouveau système informatique au sein de l'entreprise et qui se voit attribuer des moyens et des responsabilités, parfois importants, pour la durée du projet*).

En tout état de cause, un centre de responsabilité a la possibilité d'exercer un pouvoir de décision et d'action sur les coûts qu'ils contrôlent pendant une durée de temps clairement établie : il devient alors possible d'identifier clairement qui a pu prendre telle ou telle décision consommatrice de ressources et donc génératrice de coûts et de valeur, et donc il devient possible de mettre en jeu des responsabilités au sein de l'entreprise. Les coûts contrôlables deviennent de ce fait aussi des outils utiles à la mise en oeuvre d'une politique de gestion des ressources humaines au sein de l'entreprise, par exemple en les intégrant (sous l'une ou l'autre forme) dans la politique de rémunération ou de valorisation des compétences ou dans la politique de gestion des carrières dans l'entreprise.

Quant aux coûts non contrôlables, ils ne dépendent, par définition, d'aucun centre de responsabilité clairement identifié au sein de l'entreprise et, de ce fait, aucune action délibérée ne peut être exercée à leur égard. Laissés sans contrôle réel au sein de l'organisation, ils risquent fort d'être déterminés essentiellement par l'environnement de l'entreprise, faisant ainsi peser sur elle un risque opérationnel majeur, ou de se voir contrôlés de manière informelle au sein de l'entreprise par un ou plusieurs groupes d'acteurs qui risquent d'agir à leur égard davantage en fonction de leurs buts personnels que de l'intérêt collectif.

Dès lors, il est clair que plus la part des coûts non contrôlables dans la structure de coûts de l'entreprise est grande et plus les risques de dérives incontrôlées des coûts sont élevés.

2.2.2.2. Les coûts cachés

Le concept de **coût caché**, mis à l'honneur par Savall et Zardet au début des années '80 (1989), est un des premiers concepts qui peut être considéré comme spécifique au domaine de la gestion stratégique des coûts.

Il fait en effet référence à l'ensemble des « coûts » :

- qui ne sont pas repris en tant que tels dans le système d'information comptable de l'entreprise, car ils ne se traduisent pas par une sortie observable de fonds hors de l'entreprise qui puisse leur être clairement imputable : les coûts cachés ne sont donc pas des coûts observables,
- mais qui se traduisent par une sortie de fonds effective de l'entreprise (*ce qui traduit leur aspect réel*), car ils impliquent une consommation excessive de ressources provoquée par l'apparition de certains dysfonctionnements dans l'organisation ou le fonctionnement de l'entreprise.

Ainsi constituent des coûts cachés :

- les **coûts de non-qualité** liés au fait que certains clients refusent les produits qui leur sont livrés car non-conformes aux spécifications techniques prévues (*d'où des frais administratifs liés aux contacts avec les clients mécontents, au coût du service après-vente à réaliser, au coût du contentieux juridique éventuel qui en*

⁹⁷ En ce sens, les coûts contrôlables touchent de près le système de pouvoir et la structure, hiérarchisée ou non, des responsabilités dans l'entreprise et revêtent de ce fait un caractère à la fois organisationnel et stratégique marqué.

découle, au coût du remplacement éventuel du produit, ...) ou liés au fait que le service de contrôle de qualité refuse une production ou arrête temporairement sa réalisation (pour procéder par exemple à un nouveau réglage de machines ou éliminer et remplacer des composants ou des matières premières dont le niveau de qualité n'est pas conforme aux exigences du processus de production),

- les **coûts organisationnels destructeurs de valeur**, liés par exemple à une mauvaise organisation du travail ou à une mauvaise communication dans l'entreprise qui induit que certaines tâches soient accomplies à plusieurs reprises (par exemple une même pièce ou un même document contrôlé successivement par deux personnes qui ne savent pas que leur tâche a déjà été accomplie ailleurs dans l'entreprise) ou génèrent une consommation excessive de temps de travail (par exemple lors de la rédaction et de la transmission de notes de service ou d'instructions peu claires, acheminées avec retard vers leurs destinataires ou mal intégrées dans le système d'information de l'entreprise),
- les **coûts liés à de mauvaises conditions de travail** pour cause de stress, d'un climat de travail malsain, d'une mauvaise ergonomie des lieux de travail, ... ,

sont autant de coûts nés de dysfonctionnements dans l'organisation et le fonctionnement de l'entreprise et qui engendrent une sur-consommation de ressources par rapport à un niveau « normal » d'organisation ou de fonctionnement de l'entreprise.

Présents dans le passé, ces coûts sont surtout utilisés dans une perspective d'amélioration continue des performances ⁹⁸ et de traque permanente de la valeur car, une fois identifiés, analysés, corrigés et éliminés, ces coûts peuvent conduire à une amélioration substantielle du niveau de création de valeur de l'entreprise. Le concept de coût caché ne prend en effet toute sa pertinence dans une entreprise que si ses dirigeants décident non seulement d'identifier ces coûts, mais surtout de s'attaquer à l'identification de leurs causes profondes et à la correction des dysfonctionnements qu'ils reflètent inévitablement : ce double aspect d'identification des causes des problèmes rencontrés par l'entreprise et d'action sur ces causes fait du concept de coût caché un concept aussi utile dans le domaine du contrôle de gestion que de la stratégie d'entreprise, notamment en cas de déploiement d'une stratégie de différenciation par la qualité ou de domination par les coûts (comme dans le cas typique des entreprises « low cost », qui font de la traque systématique des coûts cachés un de leurs leviers d'action stratégique privilégié).

2.2.3. Les coûts et leur comportement

Les coûts qui traversent la vie de l'entreprise peuvent aussi être caractérisés en fonction de leur comportement. En l'espèce, l'étude détaillée de l'évolution des coûts sur une période de temps suffisamment longue et un examen attentif des causes qui provoquent ou qui expliquent cette évolution laisse rapidement apparaître que le comportement des coûts qui traversent la vie de l'entreprise peut être appréhendé selon une double dimension, non exclusives l'une de l'autre, et donner ainsi lieu à une double vision des coûts de l'entreprise :

1. Une **première dimension** est liée au *lien* direct ou indirect qui se tisse *entre un coût et un objet de coût*. Le critère qui est mis en jeu ici est le critère de la **traçabilité** des coûts, à savoir la possibilité de rattacher, avec plus ou moins de force, les charges encourues dans l'organisation à un objet bien particulier, l'objet de coût dont on veut mesurer le coût.
2. Une **seconde dimension** est liée au *lien*, fixe ou variable, qui se tisse *entre le niveau d'un coût et le niveau d'activité de l'entreprise, conçu alors comme un inducteur de coût*. Le critère qui est mis en jeu celui de la **flexibilité** des coûts de l'entreprise par rapport à quelques inducteurs de coûts essentiels dans la vie économique de l'entreprise et représentatifs de son niveau d'activité, à savoir le niveau d'intensité avec lequel elle utilise les ressources humaines, techniques et financières actuellement à sa disposition.

⁹⁸ Ils sont donc naturellement orientés vers le futur.

Figure 10 : Les deux principales classifications comportementales des coûts (l'objet de coût est le produit A).

Coût fixe / Coût variable & Charge directe / Charge indirecte : deux classifications non exclusives		
	Direct	Indirect
Variable	Matières premières nécessaires à la fabrication du produit A	Consommation d'énergie par les outils de production multi-produits
Fixe	Amortissement d'un outil de production destiné au seul produit A	Loyer d'un entrepôt servant au stockage des produits A et B

2.2.3.1. Coût direct et coût indirect

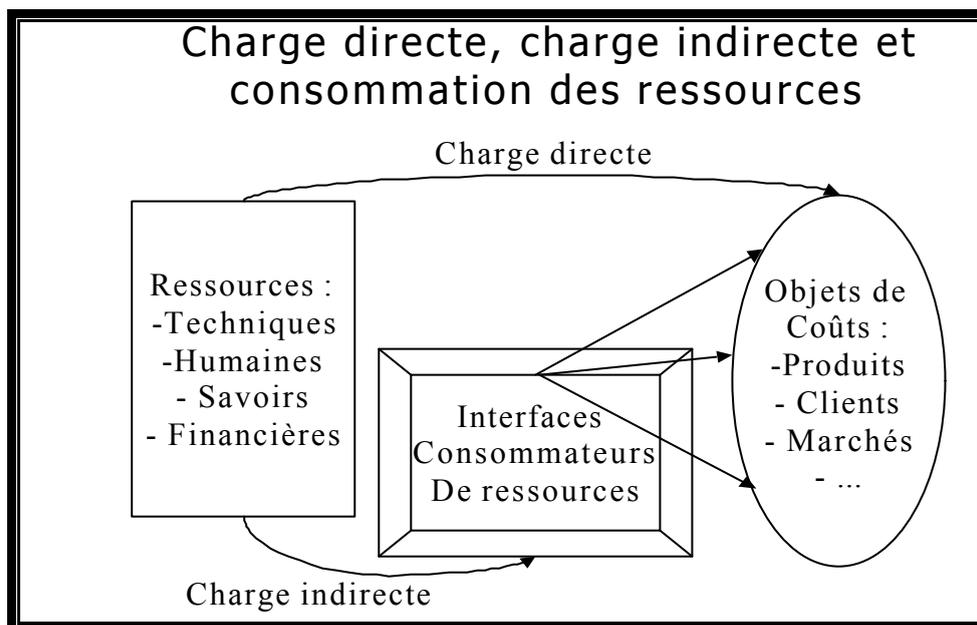
2.2.3.1.1. Coût direct et coût indirect : définitions des concepts

Commençons d'abord par définir les concepts de **charge directe** et de **charge indirecte** et leurs synonymes, les concepts de « **coût direct** » et de « **coût indirect** » :

- ❖ Une **charge directe** est une charge dont il est clairement observable qu'elle a été encourue pour permettre la conception, la production ou la distribution d'un objet de coût spécifique : elle peut lui être affectée sans aucune ambiguïté, sans trahir la réalité économique, car elle est la traduction monétaire d'une consommation de ressources qui n'a contribué qu'à la réalisation de l'objet de coût étudié.
 - Ainsi, dans le cas d'une voiture, le coût de l'acier utilisé pour produire la voiture, le coût de la peinture utilisée lors de la phase de finition, le coût salarial de l'ouvrier qui a assuré cette finition, ... sont autant de charges directes qui entrent dans la constitution du coût total de l'objet de coût « Voiture », car ils sont le reflet monétaire d'une consommation de ressources qui n'a servi qu'à la réalisation de l'objet de coût « Voiture ».
 - De même, dans le cas de la réalisation d'un audit comptable, activité immatérielle par excellence, le coût des heures passées par l'auditeur chez le client pour auditer effectivement sa comptabilité et ses stocks, le coût de la documentation spécifique à l'activité du client qu'il a été nécessaire d'acquérir pour étayer cet audit, ... sont des charges directes qui entrent dans la constitution du coût total de l'objet de coût « Client ALPHA » ou de l'objet de coût « Produit audit comptable ».
- ❖ Une **charge indirecte**, quant à elle, est une charge qu'il n'est pas possible d'associer spécifiquement et uniquement à un objet de coût spécifique, car :
 - Soit le lien de causalité entre la consommation de ressources qu'elle traduit et l'objet de coût étudié est flou ou non permanent : par exemple, le coût du personnel d'entretien qui nettoie régulièrement les bureaux de la Direction Générale n'est pas lié au coût de production de tel ou tel produit spécifique ou à la réalisation d'une commande pour tel ou tel client spécifique et est donc indirect par rapport à ces objets de coûts ;

- Soit il n'est pas techniquement envisageable de suivre à la trace (de « tracer ») l'objet de la charge, parce que cet objet n'est pas mesurable, qu'il n'est pas clairement observable ou qu'il est trop coûteux de procéder à une analyse de traçabilité.
 - C'est notamment le cas du coût de l'activité de Recherche et Développement à caractère fondamental, activité dont il n'est pas certain, lorsque des ressources y sont consommées et que cette consommation de ressources engendre des coûts, qu'elle débouchera sur des résultats (*de nouveaux produits, de nouveaux processus ou procédés, ...*) observables et commercialisables. Puisque les résultats aléatoires par nature de cette activité de Recherche et Développement à caractère fondamental feront ressentir leurs effets de manière éparse et difficilement mesurable sur toutes les activités et sur tous les produits de l'entreprise, le coût de l'activité ne peut revêtir qu'un caractère indirect par rapport aux objets de coûts spécifiques que sont les produits de l'entreprise, ses clients ou ses marchés géographiques par exemple.

Figure 11 : Charge directe, charge indirecte et consommation des ressources



- C'est aussi le cas dans certaines activités industrielles dont le processus de production conduit à la fabrication de produits annexes (baptisés alors de "**produits joints**") à la valeur marchande faible mais pour lesquels il existe malgré tout un marché ⁹⁹ : les ressources qui ont été consommées pour réaliser le produit principal (*par exemple une motte de beurre*) ont servi aussi indirectement à réaliser le produit joint qui en découle (*par exemple, quelques grammes de matières grasses si le beurre est allégé*), mais il s'avère souvent techniquement difficile, trop coûteux ou impossible de savoir quelle part exacte de ressources a été consommée par la réalisation de ce produit joint. De ce fait, le coût des ressources qui ont été consommées pour permettre la réalisation du produit principal revêt le caractère de charge directe par rapport au coût de ce produit, mais revêt le caractère de charge indirecte par rapport au coût du produit joint : puisqu'il est impossible de savoir avec précision quelle part de ressources sa fabrication a nécessité, une fraction du coût de ces ressources, déterminée souvent sur base de l'expérience passée ou de l'expertise présente dans l'entreprise, est imputée comme charge indirecte par rapport au coût de ce produit joint.

La Figure 11 propose une représentation des liens qui unissent la consommation des ressources et les objets de coûts selon que l'on traite une charge directe ou une charge indirecte.

Elle montre clairement que :

⁹⁹ Cas fréquent dans l'industrie chimique, la filière "bois" ou la production de beurre ou de produits laitiers.

- Dans le cas d'une charge directe, il y a un lien direct entre l'objet de coût et la ressource consommée
- Et que dans le cas d'une charge indirecte, il y a apparition d'un « interface » entre l'objet de coût et la ressource consommée, interface qui consomme directement la ressource et dont l'output est réparti selon des clés de répartition observables ou non observables entre de multiples objets de coûts.

Soulignons enfin à ce stade que si ces clés de répartition sont non observables (*parce que trop difficiles ou trop coûteuses à identifier*), on fera usage de clés de répartition arbitraires :

- soit inférées de l'observation du passé, mais il y a alors présence d'une hypothèse sous-jacente forte, à savoir la reproductibilité du passé à l'infini sans tenir compte d'une éventuelle modification ou évolution des conditions de fonctionnement de l'entreprise,
- soit négociées entre les divers acteurs concernés par l'affectation des coûts dans l'entreprise mais le risque est alors grand que les clés de répartition ainsi obtenues par négociation reflètent davantage des relations de pouvoir que la pure réalité économique de la vie de l'entreprise.

2.2.3.1.2. Coût direct et coût indirect : des concepts théoriques à la réalité économique

La confrontation des concepts théoriques et des définitions qui viennent d'être énoncés avec la réalité économique de la vie des entreprises montre toutefois vite que leur mise en oeuvre n'est guère aisée et nécessite la prise en compte de 3 remarques :

- ❖ Parvenir à attribuer les charges indirectes aux objets de coûts (produits, clients, projets, ...) qui les consomment implique, puisqu'il n'y a par définition pas de lien direct entre la consommation de ressources et l'objet de coût étudié, le recours à un « artifice comptable », à savoir une « technique comptable d'allocation des coûts indirects » qui se doit théoriquement de refléter au mieux la réalité de la vie économique de l'organisation au sein de laquelle elle s'applique. De facto, ses modalités d'application seront déterminées et choisies à l'intérieur de l'entreprise par les personnes responsables du contrôle des coûts en veillant à ce strict respect de la réalité économique de la vie de l'entreprise et fondamentalement elle doit permettre d'**imputer** les charges indirectes aux objets de coûts en fonction d'un indicateur de consommation des ressources, l'**unité d'oeuvre**.
- ❖ Le caractère direct ou indirect d'une charge comptable dépend de l'objet de coût considéré et d'une analyse détaillée de sa consommation de ressources. Il n'est donc pas possible d'édicter une règle d'application uniforme standardisée applicable en toutes circonstances à toute l'entreprise et conduisant, par exemple, à considérer que tous les frais de salaire sont systématiquement assimilés à des charges directes et que tous les frais de fonctionnement sont d'office assimilés à des charges indirectes et ce, même si une analyse de la réalité de la vie de l'entreprise montre que la grande majorité des frais salariaux revêt effectivement le caractère de charge directe et que la grande majorité des frais généraux de fonctionnement revêt le caractère de charge indirecte.
 - Ainsi, dans le cas d'une société de construction automobile, le coût salarial de l'ouvrier d'entretien est une charge indirecte par rapport à l'objet de coût « Modèle de voiture » si l'on fabrique plusieurs modèles dans la même halle de production, mais constitue une charge directe si l'on ne fabrique qu'un seul modèle de voiture dans cette halle.
 - Il en est de même pour la consommation d'énergie : si celle-ci est mesurée par le biais d'un compteur unique mesurant la consommation d'énergie pour toute la halle, le coût de cette énergie constitue une charge directe pour l'objet de coût « Halle de production », mais une charge indirecte pour les objets de coûts « Machine A », « Machine B », ... installées dans la halle. Elles ne pourraient devenir des charges directes par rapport à ces objets de coût "Machines" que moyennant l'installation de compteurs individualisés propres à chaque machine ; mais encore faudrait-il s'assurer que le bénéfice informationnel retiré de l'installation de ces compteurs dépasse le coût de l'installation de ces compteurs, ce qui n'est pas nécessairement évident.
- ❖ La nature « directe » ou « indirecte » d'une charge résulte donc d'une analyse des facteurs contingents que sont respectivement :

- La technologie utilisée et l'organisation du travail et des flux de matières, de produits, de services, ... au sein de l'entreprise : une entreprise au processus de conception, de production et de distribution fragmenté permet plus facilement la récolte de données propres au système comptable interne qu'une entreprise au processus de production complexe et peu fragmenté.
- L'organisation, la collecte et la saisie des données : une entreprise où la grande majorité des données nécessaires à la mise en oeuvre du système comptable interne est saisie de manière centralisée au terme des différents processus qui caractérisent la vie de l'entreprise sera confrontée à davantage de charges à caractère indirect qu'une entreprise où la récolte et la saisie des données est organisée de manière décentralisée et calquée sur l'enchaînement des différentes activités réalisées à l'intérieur de l'entreprise ¹⁰⁰.
- Les analyses «coûts / bénéfiques» propres aux investissements à réaliser pour transformer une consommation de ressources indirecte en une consommation de ressources directe : cette transformation implique en effet l'installation d'outils de contrôle, souvent informatisés (*tels que des compteurs d'énergie, des capteurs électronique intégrés dans le processus de production, ...*), qui permettent d'accroître la qualité de l'information disponible dans l'entreprise mais nécessitent des investissements parfois fort onéreux.
 - Ceci explique que, dans de nombreuses entreprises, l'installation de ces outils de contrôle ne s'effectue que lorsque l'entreprise couple simultanément plusieurs objectifs stratégiques, dont notamment l'objectif de "qualité totale".
 - La mise en œuvre d'une stratégie de "Qualité Totale" est souvent liée à une obligation de certification par un organisme indépendant et implique de ce fait le déploiement d'outils permettant de mesurer objectivement la continuité de la qualité dans l'entreprise. Or, ces outils sont souvent à même de fournir également les informations nécessaires au système comptable interne pour transformer des consommations de ressources indirectes en consommations de ressources directes.

2.2.3.2. Coût fixe et coût variable

Le second critère traditionnel de classification des coûts ¹⁰¹ en fonction de leur comportement est lié à leur comportement suite à une évolution du niveau d'activité de l'entreprise, mesuré habituellement par un critère lié à son volume de production ¹⁰² ou à sa traduction monétaire par le biais du chiffre d'affaires de l'entreprise ¹⁰³.

Notons d'entrée de jeu que cette classification repose sur 4 hypothèses sous-jacentes fortes, qui doivent donc être respectées pour que l'usage de cette classification soit pertinent :

1. L'hypothèse de linéarité des charges variables au moins sur une plage d'activité déterminée.

¹⁰⁰ Les liens de causalité liant une consommation de ressource et un objet de coût particulier étant mieux identifiés, il apparaît logiquement de ce fait plus de charges directes.

¹⁰¹ En l'espèce, l'usage veut que les termes "charges" ou "coût" soient utilisés de manière non différenciée, l'un étant considéré comme le synonyme de l'autre ; une application rigoureuse et rigoriste des concepts conduirait toutefois à faire référence à une charge, variable ou fixe, lorsque l'accent est mis sur la consommation d'une ressource rare à l'intérieur de l'entreprise et à un coût, fixe ou variable, lorsque l'accent est mis sur la traduction monétaire de cette charge et donc sur la consommation de ressources financières qu'elle induit.

¹⁰² Cette conception est un sous-jacent essentiel des techniques de comptabilisation historiquement les plus anciennes, notamment l'approche en coûts complets ; ceci s'explique par le fait que ces techniques de comptabilisation ont été initialement développées pour être appliquées à des entreprises mono-produit dont le processus de production est susceptible de bénéficier largement d'effets d'économies d'échelle liés à une croissance du volume de production.

¹⁰³ Le remplacement du volume de production par le niveau de chiffre d'affaires réalisé s'explique notamment par la difficulté de mesurer le niveau exact d'activité dans des entreprises multi-produits ou au processus de production complexe.

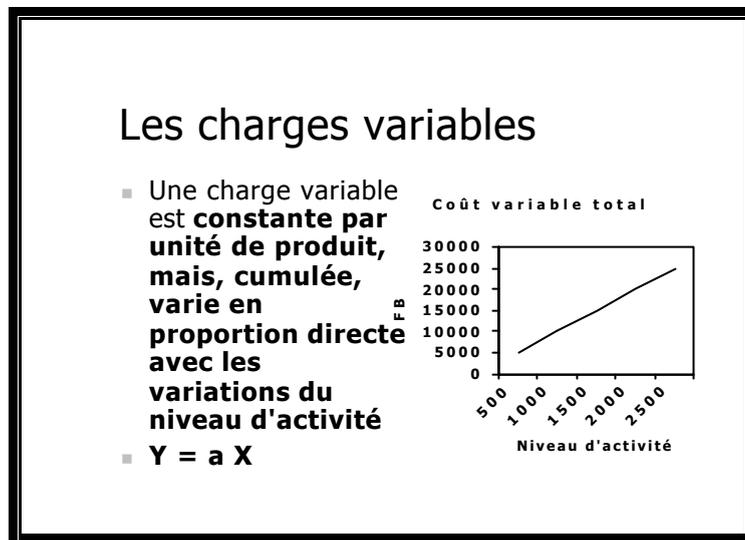
CHAPITRE 2

2. L'hypothèse de fixité de certaines charges au moins sur une plage d'activité déterminée.
3. L'hypothèse d'un horizon de temps défini et limité durant lequel certaines charges sont fixes et d'autres variables.
4. L'hypothèse d'information parfaite quant à l'évolution des charges sur l'horizon de temps considéré : à défaut d'une information parfaite ou, à tout le moins, presque parfaite quant à l'évolution de ces charges, il est en effet illusoire et inutile de vouloir les classer comme fixe ou variable sans courir le risque de trahir la réalité économique de la vie de l'entreprise.

2.2.3.2.1. Le concept de charge variable

Par définition, une charge variable est constante par unité de produit et, cumulée, elle varie en proportion directe avec les variations du niveau d'activité de l'entreprise. A production nulle, le coût variable est donc nul.

Figure 12 : Le coût variable total et sa représentation



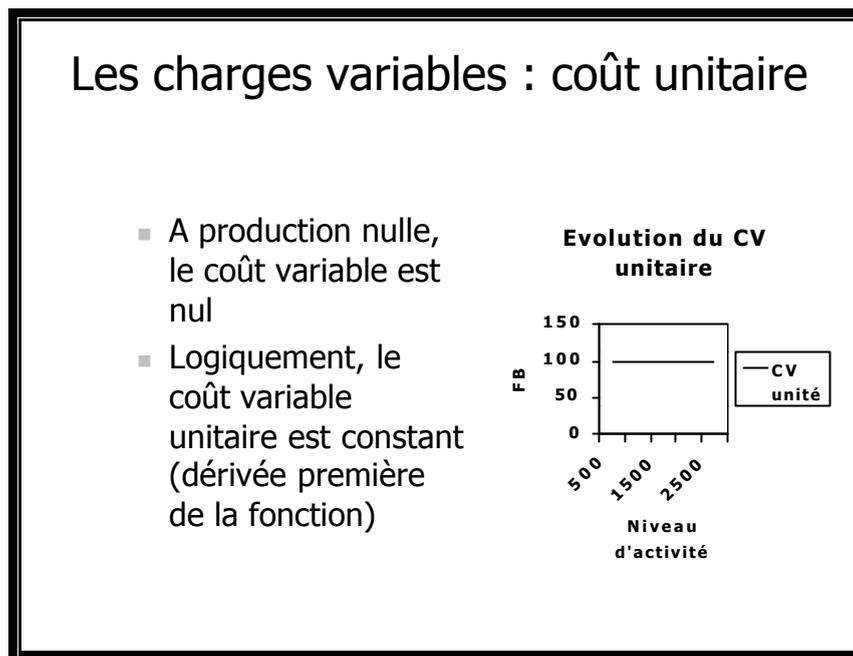
Mathématiquement, le coût variable total s'exprime sous la forme :

$$Y = a * X,$$

avec Y le coût variable total, a le coût variable unitaire (constant)¹⁰⁴ et X le niveau de l'indicateur du niveau de production (généralement le nombre d'unités produites ou le chiffre d'affaires réalisé).

¹⁰⁴ Le coût variable unitaire, dérivée première de la fonction de coût total, est donc logiquement constant.

Figure 13 : Le coût variable unitaire et sa représentation



2.2.3.2.2. Le concept de charge fixe

Par définition, une charge est dite fixe lorsque, pour une période de temps donnée et pour un niveau d'activité maximum déterminé, elle reste constante.

Au plan économique, un coût fixe est inévitablement lié à l'acquisition d'un potentiel de production au sein de l'entreprise ou à la constitution de la structure à l'intérieur de laquelle la conception, la production et la distribution des produits prendra place : ceci explique le nom de « charges de structure » souvent donné dans la littérature francophone aux charges fixes (Goujet *e.a.*, 1996). Prenons pour exemple le cas de l'acquisition d'un entrepôt :

- En contrepartie de la sortie de fonds liée à l'investissement qu'il faut payer (*non seulement la construction de l'entrepôt en elle-même, mais également les frais annexes qu'elle entraîne, tels que les honoraires d'architecte par exemple*), il y a création d'une capacité de stockage disponible pour l'activité de l'entreprise : il y a donc transformation d'un actif financier (*les fonds détenus en trésorerie*) en un actif fixe immobilisé disponible pour l'activité de l'entreprise et inscrit à son bilan en tant qu'actif immobilisé ¹⁰⁵.
- Au plan opérationnel, ce mouvement est irréversible ¹⁰⁶ : la capacité de stockage que représente l'entrepôt est présente, que l'entreprise utilise ou non cette capacité. Elle constitue de ce fait un élément de la structure de production, qui engendre des frais, dits de structure, liés au maintien en bon état de cette structure (frais d'entretien, d'énergie, ...) et à la prise en compte de la charge d'usage liée à son acquisition, qu'elle soit ou non utilisée.

¹⁰⁵ D'un point de vue comptable, cet investissement se traduit par un simple mouvement bilantaire, qui se traduit par une réduction des actifs de trésorerie et une augmentation à due concurrence de l'actif immobilisé.

¹⁰⁶ Sauf, naturellement, si l'entreprise revend ou détruit cet entrepôt.

Figure 14 : Le coût fixe total et sa représentation graphique

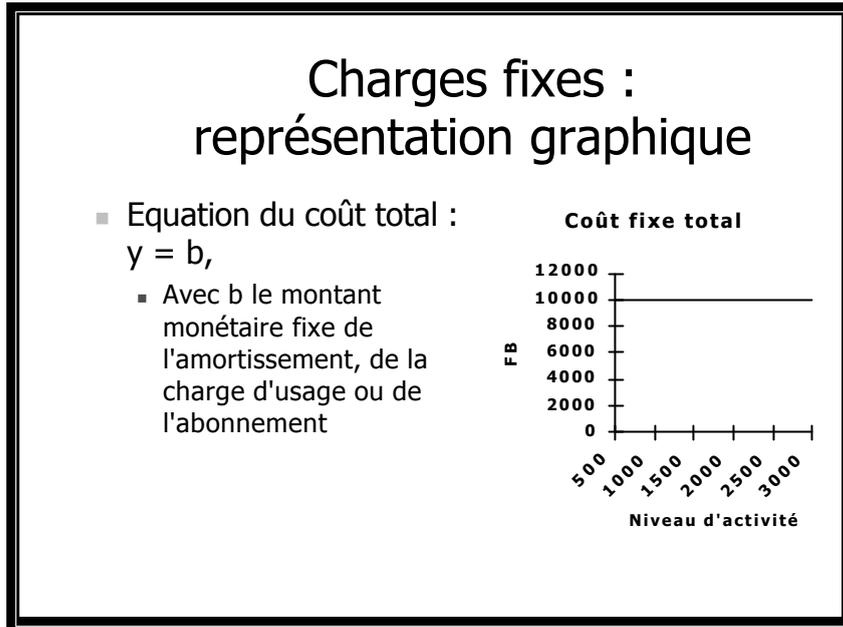
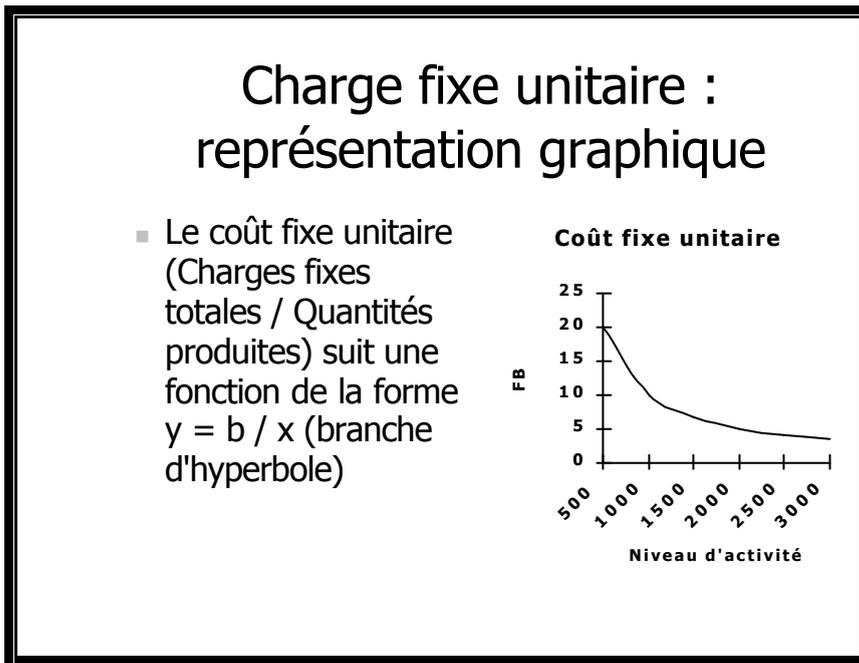


Figure 15 : Le coût fixe unitaire et sa représentation graphique



Mathématiquement, l'équation du coût fixe total, pour un niveau maximal d'activité donné, s'exprime comme suit :

$$Y = b,$$

avec Y le coût fixe total pour la période analytique sous revue ¹⁰⁷ et b le montant monétaire fixe de la charge d'usage, de l'amortissement comptable éventuel ou de l'abonnement utilisé.

Le coût fixe unitaire prend quant à lui la forme d'une branche d'hyperbole brsq'il est représenté sous forme graphique et son expression mathématique se présente comme suit :

$$Y = b / X,$$

avec Y le coût fixe unitaire, b le montant de charge fixe imputé à la période analytique et X le niveau d'activité de l'entreprise.

2.2.3.2.3. Le concept de coût total

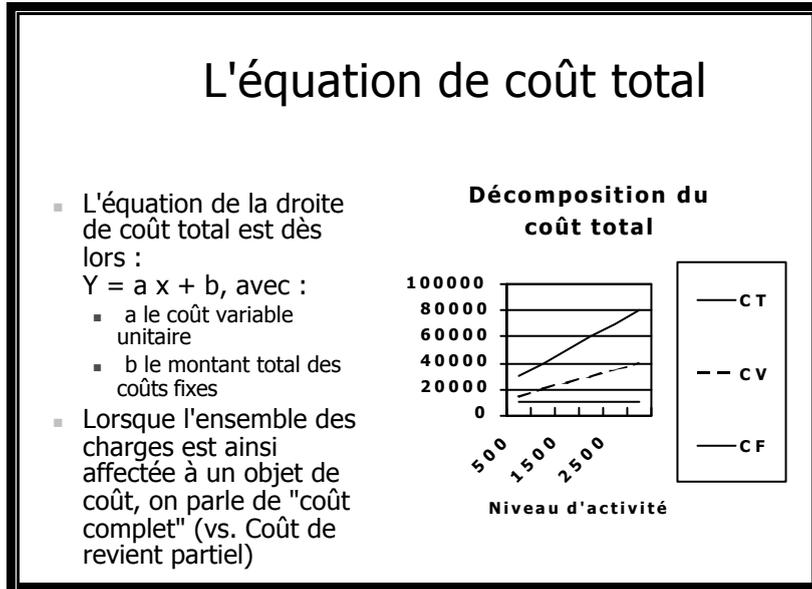
Logiquement, le **coût total** d'un objet de coût déterminé englobe l'ensemble des coûts, qu'ils soient fixes ou variables, qui matérialisent la consommation des ressources utilisées pour permettre la conception, la production et la distribution de cet objet de coût.

Ce coût total est donc toujours la somme d'un ensemble de coûts fixes et de coûts variables ¹⁰⁸, d'où son expression mathématique :

$$CT = CV + CF,$$

avec CT le coût total de l'objet de coût, CV les charges variables auxquelles sa réalisation a donné lieu et CF les charges fixes qu'il a fallu assumer pour permettre sa réalisation.

Figure 16 : L'équation de coût total et sa représentation graphique



L'équation de la droite de coût total apparaît donc comme suit :

$$Y = a * X + b,$$

¹⁰⁷ Rappelons que la période analytique correspond à la périodicité prise en considération par le système comptable interne propre à l'entreprise.

¹⁰⁸ Notons déjà que, lorsque l'ensemble des charges, fixes ou variables, est ainsi affectée au calcul du coût d'un objet de coût, on parle de "coût complet" ou de "coût de revient complet" (synonyme alors de "coût total").

avec Y le coût total, a le coût variable unitaire induit par la réalisation d'une unité de l'objet de coût, X le niveau d'activité atteint et b le montant de coût fixe qu'il a été nécessaire d'assumer pour permettre la réalisation de cet objet de coût.

Notons enfin que certaines charges auxquelles l'entreprise est confrontée quotidiennement ont une structure semblable à celle d'un coût total, comportant à la fois une composante fixe (généralement la contrepartie d'un abonnement ou d'un droit d'utilisation) et une composante variable liée à l'intensité de l'utilisation d'une ressource rare particulière :

- C'est par exemple le cas du coût de la téléphonie, qui comprend usuellement des éléments de charge fixe (le coût de l'abonnement ou du droit d'accès au réseau) et des éléments de charge variable (le coût des communications, lié au temps d'utilisation des ressources téléphonique).
- C'est aussi le cas du recours à des services d'aides permanents ("Hot-line", "Numéro Vert", ...), notamment lors de l'utilisation de certains logiciels informatiques : le recours à ce service implique à la fois un abonnement à payer (constitutif d'une charge fixe) et une rémunération liée au temps passé par le consultant à répondre aux questions posées par l'utilisateur (rémunération, par exemple, selon la formule du "quart d'heure payant", le temps de conseil étant facturé forfaitairement par quart d'heure d'utilisation).

Les charges qui revêtent une telle structure sont appelées alors « **charges semi-variables** » et doivent dès lors faire l'objet d'une analyse préalable afin de déterminer quelle part sera considérée comme fixe et quelle part sera considérée comme variable : cette analyse peut s'effectuer par exemple en appliquant une analyse statistique de régression linéaire simple à une double série temporelle qui intègre à la fois le niveau de la charge semi-variable concernée observée sur un laps de temps suffisamment long ¹⁰⁹ et le niveau d'activité correspondant à chacune de ces périodes.

2.2.3.2.4. Des concepts théoriques à la réalité économique

2.2.3.2.4.1. Coût variable et réalité économique

Le concept théorique de coût variable et son corollaire immédiat, le concept de coût variable unitaire font apparaître une hypothèse très forte de linéarité du comportement du coût variable total en fonction du niveau d'activité de l'entreprise, mais qui correspond rarement au profil réel de l'évolution des charges variables dans l'entreprise.

Deux phénomènes économiques empêchent en fait en pratique l'application rigoureuse de cette règle :

- ❖ Le phénomène des rendements croissants à l'échelle, qui induit une réduction progressive du niveau de coût variable unitaire lorsque le volume de production augmente. Ce phénomène trouve son origine :
 - D'une part parmi les effets d'apprentissage : plus l'entreprise produit, plus elle acquiert de compétences organisationnelles et de savoirs qui amènent l'entreprise à consommer proportionnellement de moins en moins de ressources (*essentiellement de matières premières et de main d'œuvre*) pour un volume de production donné.
 - En fait, plus l'entreprise acquiert de l'expérience dans la conception, la production ou la distribution d'un produit particulier, plus elle parvient à mieux organiser le travail au sein de l'entreprise et plus son personnel acquiert un savoir-faire et des expériences (*de pannes, de problèmes, de résolutions de problèmes, ...*) qui l'amènent à travailler mieux et plus vite, d'où une réduction du volume de ressources (*en temps de travail ou en temps-machines essentiellement,*

¹⁰⁹ 30 périodes d'observation est un laps de temps particulièrement compatible avec les exigences statistiques de ce type d'analyse.

parfois aussi en matières premières ou autres) nécessaires à la production d'un volume déterminé de produit et donc, en conséquence, une réduction du coût variable unitaire.

- Mais cet effet d'apprentissage décroît avec le niveau cumulé du volume de production de l'entreprise : une fois l'essentiel de l'apprentissage effectué et des savoirs acquis, il devient en effet très difficile, sauf évolution technologique majeure permettant un nouvel apprentissage et une nouvelle acquisition de savoirs, de produire dans des conditions organisationnelles ou techniques qui permettent une nouvelle diminution progressive des coûts.
- D'autre part parmi les pratiques commerciales qui se nouent souvent entre l'entreprise et ses fournisseurs : il n'est pas rare, en effet, qu'un fournisseur accorde à l'entreprise une ristourne pour des volumes d'achats importants ou adopte une politique de prix dégressive qui permet de diminuer ¹¹⁰ le coût d'achat unitaire d'un composant au fur et à mesure que la quantité commandée cumulée de ce composant augmente. Des secteurs tels que celui des composants électroniques, du matériel informatique, de certaines pièces mécaniques, ... sont par exemple coutumiers de ce fait, qui se retrouve aussi potentiellement dans le secteur agroalimentaire ; quant au secteur de la grande distribution, il en a fait une norme de comportement lorsqu'il s'agit de traiter avec des fournisseurs de produits locaux ou de produits "sans marque".
- ❖ Le phénomène inverse des rendements décroissants à l'échelle, qui implique quant à lui une augmentation progressive du coût variable unitaire lorsque le volume de production dépasse un certain seuil.
 - Ce phénomène trouve souvent son origine dans des effets de saturation liés à une utilisation de certaines ressources techniques aux capacités limitées, telles que les machines de production : arrivées à un niveau d'utilisation proche de leur capacité maximale de production, ces ressources connaissent des pannes plus fréquentes, se dérèglent plus facilement, ..., bref rencontrent un certain nombre de problèmes qui nécessitent d'une part des réparations (d'où des coûts additionnels) et qui empêchent parfois également la production, d'où l'apparition d'un coût d'opportunité, parfois très élevé, lié à une non-production pour cause d'arrêt du processus de production.
 - Ce phénomène de saturation se retrouve également lors de l'utilisation des ressources humaines de l'entreprise. Il trouve alors son origine dans deux causes distinctes mais souvent complémentaires:
 - D'abord, le fait pour certaines catégories de personnel de prester des heures supplémentaires par rapport à leur régime de travail normal implique, pour l'entreprise, des coûts supplémentaires liés au paiement d'un sur-salaire ¹¹¹. Or, d'un point de vue organisationnel, l'utilisation de ces heures supplémentaires se justifie le plus souvent parce que les besoins de production de l'entreprise ne justifient pas encore de manière permanente l'acquisition de nouvelles ressources de production ¹¹² ou par le fait que les ressources nouvelles à acquérir sont rares et/ou coûteuses à acquérir ¹¹³, ce qui traduit le fait que l'environnement de l'entreprise (et tout particulièrement le marché du travail) est arrivé à saturation en termes d'offres de ressources humaines qualifiées disponibles.

¹¹⁰ Généralement par paliers ou par seuils.

¹¹¹ Les conventions collectives de travail propres au secteur ou les accords internes propres à l'entreprise peuvent, par exemple, prévoir un paiement des heures supplémentaires à un taux de 150 % du salaire horaire normal.

¹¹² Le volume de travail à réaliser ne permet pas encore, par exemple, l'engagement d'un travailleur supplémentaire qui permettrait à l'entreprise de renforcer à terme son potentiel de création de valeur (son coût annuel risque de surpasser le supplément de chiffre d'affaires qu'il permettrait de réaliser avec plus ou moins de certitude).

¹¹³ Dans de nombreux secteurs, notamment industriels ou liés aux métiers de la construction, il devient difficile d'engager rapidement et à des conditions de coût favorables certaines catégories d'ouvriers qualifiés.

- Par ailleurs, le fait de demander au personnel la prestation d'heures supplémentaires de manière répétée peut engendrer, si la situation perdure ou atteint des proportions importantes, des effets de fatigue, de stress, de démotivation, qui induisent à leur tour une diminution de la productivité des individus concernés et donc, en conséquence, une hausse du coût variable unitaire puisque il faut alors plus de temps pour réaliser une même quantité de travail.

En conséquence, l'hypothèse de linéarité du comportement des charges variables totales n'est rencontrée qu'à l'intérieur d'une fourchette de niveaux d'activité qui correspondent à des niveaux d'activité alors parfois qualifiés de "normaux", les rendements étant croissants pour un niveau d'activité inférieur (*donc avec un potentiel d'apprentissage*) et étant décroissants pour un niveau d'activité supérieur (*donc avec un risque de saturation*).

De même, le coût variable unitaire connaît en fait une première phase de décroissance (**rendement croissant**), se stabilise (**rendement constant**) puis entame une phase de croissance (**rendement décroissant**).

Les représentations graphiques de ces deux phénomènes sont proposées aux Figures 17 et 18.

Figure 17 : Coût variable et réalité économique

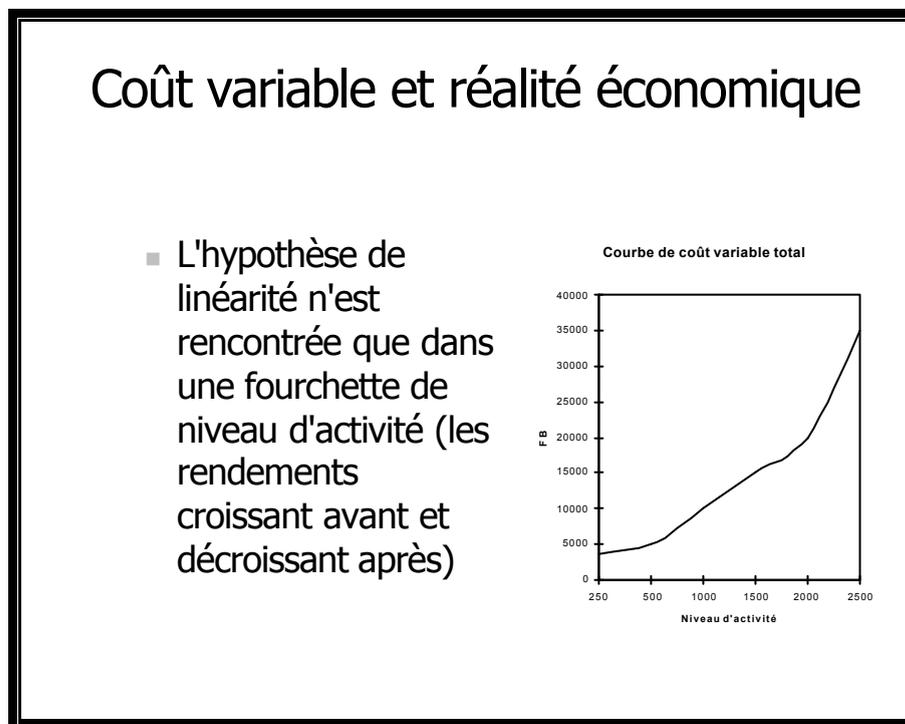
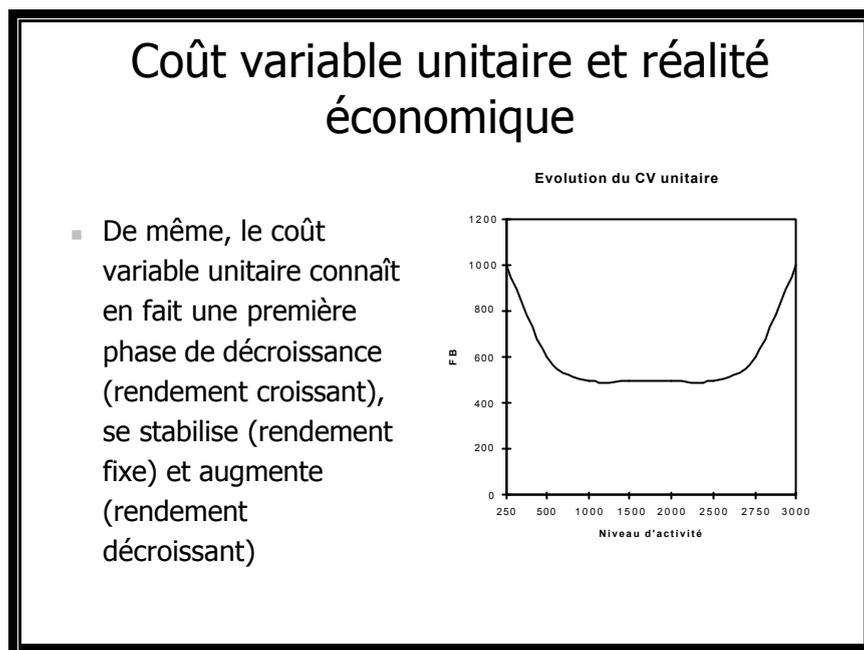


Figure 18 : Coût variable unitaire et réalité économique



2.2.3.2.4.2. Coût fixe et réalité économique

L'observation de la réalité économique de la vie de l'entreprise montre par ailleurs qu'il est rare que les coûts fixes restent réellement constants sur toute la plage des niveaux d'activité et sur une période de temps extrêmement longue. En effet,

- Des variations de prix peuvent faire évoluer de manière sensible le coût de certaines ressources au cours d'une période de temps donnée, même si elles sont utilisées dans un volume qui reste constant : sous l'effet de l'inflation ou d'une révision des barèmes, le coût de certains abonnements ou le coût salarial du personnel engagé à durée indéterminée et dédié à certaines tâches spécifiques ¹¹⁴ peut ainsi évoluer de manière sensible.
- Par ailleurs, le fait d'atteindre certains seuils en termes de niveau d'activité conduit généralement l'entreprise à entreprendre de nouveaux investissements : ces seuils, induits généralement par les capacités techniques des outils de production disponibles, ne peuvent dès lors être franchis que moyennant l'acquisition de nouvelles machines : celles-ci induisent dès lors de nouvelles charges fixes, valables pour une plage de niveaux d'activité déterminée par la capacité technique du nouvel outil.
 - Ainsi, une entreprise de production de beurre qui possède un parc machines permettant la production de 10.000 paquets par jour ne pourra envisager de dépasser ce seuil que moyennant l'acquisition d'un second parc machines, par exemple de même capacité.
 - Les coûts fixes s'établissent dès lors à un certain niveau pour la plage de production comprise entre 0 et 10.000 paquets / jour, puis augmentent brutalement (*normalement, ils sont presque doublés, aux effets d'économie d'échelle près*) pour la plage de production comprise entre 10.000 et 20.000 paquets.

Force est donc de constater que, en réalité, le niveau des coûts fixes de l'entreprise reste *relativement constant* au cours d'une période de temps donnée et qu'il évolue en fait par paliers au fil du franchissement de certains seuils de production techniques qui nécessitent une reconfiguration ou une modification de l'outil de production. Le tout est évidemment de se mettre d'accord sur ce que recouvre ce concept de

¹¹⁴ Ce coût revêt alors le caractère de coût fixe par rapport à ces tâches.

"relativement constant" : une mesure de la volatilité des coûts ¹¹⁵, couplée à une analyse graphique de l'évolution de ces coûts par rapport au niveau d'activité, permet généralement de clairement distinguer les coûts dont le profil de comportement est proche de celui d'un coût fixe de ceux dont le profil de comportement est proche de celui d'un coût variable.

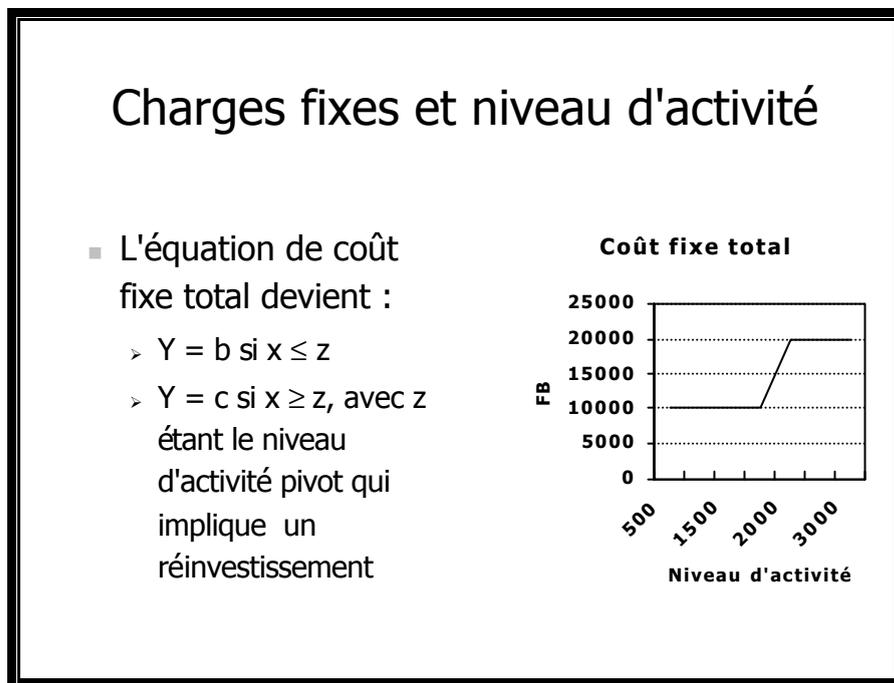
L'équation représentative du comportement du coût fixe total peut dès lors s'écrire, de manière plus juste :

$$Y = b \text{ si } x \leq z$$

$$\text{et } Y = c \text{ si } x > z,$$

avec Y le niveau de coût fixe total, b et c les deux niveaux successifs respectifs de coût fixe, x le niveau d'activité atteint par l'entreprise et z le niveau-pivot d'activité qui induit une reconfiguration de l'outil de production de l'entreprise.

Figure 19 : Charges fixes et niveau d'activité : la réalité économique



2.2.3.2.4.3. Coût fixe, coût variable et flexibilité de l'entreprise

Des éléments qui précèdent, il ressort assez clairement que les charges fixes résultent de facto de décisions de gestion qui lient l'entreprise pour une période de temps relativement longue et sont de ce fait assimilables à des décisions d'investissement qui génèrent essentiellement des coûts fixes liés d'une part aux engagements à durée indéterminée que ces investissements induisent (engagement de personnel, frais d'entretien récurrents, ...) et d'autre part à l'amortissement du coût de réalisation de ces investissements, qu'il s'agisse de décisions d'investissement traditionnel en outil de production (comme par exemple la décision d'acquies un parc de machines complémentaires pour faire sauter le goulot d'étranglement qui limite la production à un niveau déterminé), ou qu'il s'agisse de l'engagement de personnel additionnel, engagé dans le cadre d'un contrat de travail à durée indéterminée pour s'occuper de tâches nouvelles induites par le développement de l'entreprise.

¹¹⁵ Par exemple, par le biais d'un indicateur statistique tel que l'écart-type ou le coefficient de variation, rapport de l'écart-type à la moyenne du coût sur la période étudiée.

Une fois prises, ces décisions prennent un caractère irréversible. Psychologiquement en effet, un investissement réalisé a priori pour une durée de 10 ans par exemple est difficile à abandonner après 5 ans, sauf à admettre que :

- soit de mauvaises décisions de gestion ont été prises, ce qui remet en cause d'une part les capacités managériales de l'équipe dirigeante et d'autre part le système de gestion - information, pouvoir, contrôle - qu'elle a mis en place ;
- soit l'entreprise n'a pas été capable d'anticiper ou de gérer les changements éventuels survenus dans son environnement, tels que le plus souvent une évolution technologique décisive ou un mouvement stratégique majeur effectué par un concurrent puissant de l'entreprise.

Sauf cas de désinvestissement (*qui se traduit alors d'une part par le licenciement des personnes dont l'engagement à durée indéterminée est lié à cet investissement et d'autre part par la revente sur le marché de l'équipement ainsi acquis ou, à défaut, son élimination pure et simple*), l'entreprise doit assumer pour toute la durée de vie de l'investissement les conséquences financières de celui-ci et notamment les charges fixes qu'il induit.

En termes financiers et opérationnels, l'entreprise perd donc de sa **flexibilité** lorsque la part des charges fixes qu'elle s'est engagée à assumer (*et qui proviennent donc de fait d'engagements de long terme*) augmente plus que proportionnellement par rapport à la part de ses charges variables (*qui résultent quant à eux pour l'essentiel d'engagements de court terme*).

Mais dans un contexte où la capacité à anticiper ou, au pire, à réagir rapidement aux évolutions qui surviennent dans l'environnement de l'entreprise est un facteur-clé essentiel de son succès, la flexibilité de l'entreprise devient quasiment une contrainte qui pèse sur l'ensemble de ses décisions de gestion et cette contrainte amène dès lors de plus en plus fréquemment les entreprises à privilégier les solutions managériales à un problème qui se traduit par une augmentation des charges variables plutôt que par une hausse quasi irréversible de ses charges fixes.

Il n'est dès lors pas étonnant que, pour rencontrer cet impératif de flexibilité, de nombreuses pratiques de gestion se soient tout particulièrement développées au cours des dernières années :

- *En matière d'investissement*, la décision de procéder soi-même à un investissement et de devenir ainsi propriétaire de l'outil de production auquel l'investissement aboutit (*d'où l'engagement d'assumer à long terme les charges fixes que cet investissement induit*) est de plus en plus fréquemment remplacée par la décision de louer cet outil de production, de sorte que l'entreprise n'assume plus qu'une charge variable de location qui lui donne accès au droit d'utiliser l'outil de production ou qui lui donne accès à l'exploitation de l'output (matériel ou immatériel) produit par cet outil de production. Cette charge variable peut prendre par exemple la forme d'un loyer, d'une redevance, d'une licence d'exploitation de logiciels, d'une charge financière de leasing, ... , bref une des multiples formes auxquelles le développement de cette recherche de flexibilité aboutit aujourd'hui. Quant au droit de propriété, il reste alors à l'entreprise de leasing, de renting, de financement ou autre qui assume l'acquisition de l'outil de production et les conséquences du droit de propriété qui en découle.
- *En matière de gestion des ressources humaines*, la volonté de privilégier la flexibilité de l'entreprise et de la structure de ses coûts explique quant à elle pour une bonne part le développement important du recours au travail intérimaire. Au plan opérationnel, celui-ci permet en effet à l'entreprise d'adapter rapidement, en fonction des évolutions du marché et des exigences de ses clients, son portefeuille de ressources humaines et de compétences, en termes de quantité de personnel et de savoirs disponibles ; au plan financier, cette flexibilité à l'égard de l'évolution de son environnement se traduit, outre naturellement les rémunérations versées aux intérimaires, par une augmentation des charges variables induites par les indemnités dues aux agences d'interim et non par une augmentation des charges fixes qu'induirait l'engagement de ces intérimaires dans les liens d'un contrat de travail, qu'il soit à durée déterminée ou, a fortiori, à durée indéterminée.

Notons toutefois que le recours à ces pratiques managériales qui favorisent la flexibilité de l'entreprise induit toujours, à court terme, un sur-coût (*lié au fait que d'autres - sociétés de leasing, sociétés d'interim, ... - assument les engagements à long terme de ces décisions et qui se traduit par exemple dans l'indemnité versée à l'agence d'interim ou le droit versé à la société de leasing*) et ce sur-coût doit évidemment être mis en balance, dans une perspective de décision stratégique à long terme, avec les avantages de la propriété qu'induirait la réalisation de l'investissement par l'entreprise elle-même.

2.2.3.3. Le concept de coût complet et ses deux axes de lecture

Ayant présenté la classification des coûts de l'entreprise à la fois selon la dimension temporelle « coût fixe / coût variable » et selon la dimension de traçabilité « coût direct / coût indirect », nous sommes à même de définir à présent le concept de **coût complet d'un objet de coût particulier**, généralement considéré comme synonyme du terme « coût total ».

Le coût complet d'un objet de coût particulier englobe, par définition, l'ensemble des coûts relatifs à l'ensemble des ressources consommées pour la conception, la production et la commercialisation de cet objet de coûts, jusqu'au stade final du paiement par le client et jusqu'à l'extinction de la période de garantie de cet objet de coûts.

Le lecteur le conçoit dès lors aisément, ce concept théorique de coût complet ou de coût total est particulièrement difficile et illusoire à mettre en œuvre, dans la mesure notamment où la période durant laquelle un objet de coût peut encore générer des consommations de ressources ¹¹⁶ peut différer fortement d'objet de coût à objet de coût.

En pratique donc, ce concept de coût complet ou coût total s'entend généralement jusqu'au moment du paiement final par le client, ce qui rend toutefois fréquemment ce concept plus utile dans une perspective de contrôle des résultats des décisions passées prises dans l'entreprise que dans une perspective de planification ou d'aide à la décision : dans la majorité des cas, en effet, le délai séparant le début de la conception d'un objet de coût du moment de son paiement final est long de plusieurs semaines, voire mois ou même années. Attendre aussi longtemps d'obtenir une information précise et rigoureuse relative au coût complet d'un objet de coût particulier avant de prendre une décision de gestion particulière n'aide clairement pas à améliorer l'efficacité du processus de décision, quelle que soit l'organisation confrontée à cette prise de décision, et ce d'autant plus que la rapidité d'évolution de l'environnement de toute organisation implique justement qu'elle soit capable de réagir rapidement en termes de prise de décision à toute menace ou toute opportunité qui se présenterait à elle.

Par ailleurs, deux modes de calcul du coût complet apparaissent si l'on fait référence explicitement aux deux axes d'analyse présentés ci-avant : **le coût complet ou coût total d'un objet de coût particulier et calculé sur une période de temps déterminée correspond à la somme des coûts fixes et des coûts variables qu'il a induit sur cette période et correspond simultanément à la somme des coûts directs et des coûts indirects générés par les ressources qu'il a consommées durant cette période.**

De la sorte, nous retrouvons l'équation de base :

$$CT=CF+CV=CD+CI$$

avec :

CT = le coût complet ou coût total d'un objet de coût sur une période de référence donnée

CF = l'ensemble des coûts fixes induits par la réalisation de l'objet de coût sur la période considérée

¹¹⁶ Il suffit par exemple de penser au principe de la garantie décennale ou trentenaire en vigueur dans certains secteurs du fait même d'un cadre législatif spécifique.

CV = l'ensemble des coûts variables induits par la réalisation de l'objet de coût sur la période considérée

CD = l'ensemble des coûts générés par les ressources directement consommées par la conception, la production et la commercialisation de l'objet de coût sur la période de temps considérée

CI = l'ensemble des coûts générés par les ressources indirectement consommées par la conception, la production et la commercialisation de l'objet de coût sur la période de temps considérée

Un voyage au pays du vécu : le cas Wood Construct

Lors de sa reprise, la Menuiserie des Ardennes a fait l'objet d'un audit soigné de sa structure de coûts. A cette occasion, la mise en évidence des inducteurs de coûts propres aux différents outils et lieux de production a suscité une attention particulière.

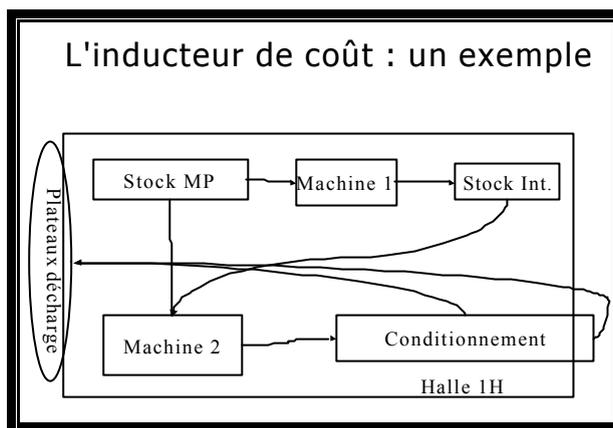


Figure 20 : Une application du concept d'inducteur de coûts au sein de la filiale "Menuiserie des Ardennes"

Ainsi, l'examen de l'origine du coût total de production au sein de la Halle 1H, halle de production de planchettes en bois laminé destinées à la grande distribution spécialisée dans le domaine du bricolage, nous permet d'illustrer les concepts de coût, d'objet de coût et d'inducteur de coûts :

- ❖ L'objet de coût, en l'espèce, est la halle de production H1, qui n'est qu'un objet de coûts parmi le sous-ensemble cohérent d'objets de coûts que sont les sites de production de la Menuiserie des Ardennes.
- ❖ Le coût qui est analysé ici est le coût total de production ou de fonctionnement engendré par la halle H1.
- ❖ Quant à l'inducteur de coûts au sein de cette halle, le premier réflexe, traditionnel, conduirait à dire que le coût total de fonctionnement de cette halle est induit par le volume de production qui y est traité : l'inducteur de coût pourrait par exemple être traduit par le nombre de planchettes produites par mois.
 - A l'analyse des données historiques générées par le système comptable interne, il apparaît toutefois clairement qu'une corrélation entre ce volume de production et le coût de fonctionnement de la halle existe, mais que ce volume de production n'explique pas toute l'origine de ce coût de fonctionnement : il est dès lors difficile d'assimiler ce volume de production à l'inducteur de coût unique expliquant le niveau du coût de fonctionnement de cette halle.
 - Il apparaît dès lors utile de décomposer ce coût de fonctionnement en ses différentes composantes, à savoir le coût de production proprement dit, le coût de stockage, le coût de manutention, le coût des déplacements au sein de la halle, ... : cette décomposition ne peut se faire que moyennant une analyse soignée du processus de production au sein de la halle et une analyse des temps et mouvements qui s'y opèrent (donc moyennant une analyse organisationnelle des modes opératoires à l'intérieur de la halle : comment les activités s'y déroulent-elles concrètement ?).
 - Ensuite, il apparaît pertinent d'identifier pour chacune de ces composantes son inducteur de coût : le volume traité pour le coût de production, le volume stocké pour le coût de manutention, la

distance parcourue par chacun au sein de la halle pour le coût de main d'œuvre, le poids et le conditionnement des planchettes stockées et expédiées à l'extérieur pour le coût de manutention. Un ensemble d'inducteurs de coûts propres à chaque composante apparaît ainsi, qu'il convient d'analyser, de hiérarchiser et d'analyser les interrelations et les relations de cause à effet afin de faire apparaître l'inducteur de coût le plus fondamental, celui sur lequel il faudra impérativement agir si l'on veut avoir un impact qui touchera l'ensemble des coûts qui contribuent au coût de fonctionnement de la halle (et donc si l'on veut diminuer significativement ce coût de fonctionnement).

- L'analyse des flux de produits au travers de la halle et des temps de déplacement des produits et des hommes au sein de cette halle montre en fin de compte que l'agencement des machines et l'organisation du travail au sein de la halle qui en découle est l'inducteur de coût le plus fondamental sur lequel il faut agir pour réduire les temps de déplacement, tant des produits que des hommes, et donc la plupart des éléments constitutifs du coût de fonctionnement de la halle.

Dans le cadre de ce même audit, Wood-Construct a posé une série de questions très précises et concrètes quant aux charges à incorporer dans sa comptabilité de gestion et quant aux montants à prendre en considération.

Ces questions ont été posées sur base de données comptables reproduites ci-après :

Parmi les charges suivantes, lesquelles faut-il incorporer dans la comptabilité analytique de l'entreprise et pour quel montant (avec une justification), compte tenu des événements suivants qui ont caractérisé l'activité de l'entreprise au cours des 3 derniers mois, compte tenu du fait que le reporting comptable est établi sur une base trimestrielle et compte tenu du fait que les durées d'amortissement des véhicules, du matériel de production et des bâtiments sont respectivement de 3 ans, 5 ans et 10 ans ?

En effet, au cours des 3 derniers mois, 4 factures importantes ont été payées, mais doivent encore être enregistrées en comptabilité analytique (le comptable ne sait pas comment les traiter) :

- le précompte immobilier de l'ensemble des bâtiments du groupe (24 000 €),
- la prime d'assurance de la flotte des véhicules (15 000 €), les frais de restauration d'un bâtiment classé qui abrite les locaux administratifs (28 000 € pris en charge dans l'entreprise, dans l'attente d'un subside de la Région (à concurrence de 50 %),
- les frais d'entretien (2 500 €) et de renouvellement pour cause de rupture accidentelle de la pompe de réfrigération du frigo principal (17 500 €).

Enfin, l'entreprise est à présent gérée par deux gérants, dont l'un fait partie de l'actionnariat de l'entreprise et est rémunéré sur base de tantièmes d'administrateurs et d'éventuels dividendes et dont l'autre est salarié sur base d'un barème brut total de 75 000 € par an.

L'entreprise a aussi réussi à rembourser l'intégralité de ses dettes, assorties d'un taux à long terme de 6 %; elle privilégie à présent l'autofinancement et ne rémunère donc pas les 8 500 000 € apportés au titre de capital social de l'entreprise (les partenaires bancaires estiment la prime de risque propre à l'entreprise à 2.5 %).

Voici ce qu'a répondu le consultant :

D'abord, soulignons que le nombre de factures n'est pas pertinent en comptabilité analytique, seules les rubriques reprises sur ces factures doivent faire l'objet d'une prise de décision : notamment, le fait qu'il existe une facture qui se traduit ensuite par une dépense de trésorerie n'a aucun impact sur l'intégration ou non d'un élément de coût au sein du système d'information comptable, car seule doit être prise en compte, au travers de chaque facture, l'existence ou non d'une consommation de ressources dans le cadre normal des activités ordinaires de l'entreprise.

Parmi les charges incorporables (donc les charges de la comptabilité générale qui sont à intégrer en comptabilité analytique car génératrices de coûts dans un contexte d'activité normale de l'entreprise), les éléments suivants doivent être intégrés :

- *Le précompte immobilier, à concurrence de 24 000 € / 4, soit 6 000 € : il représente a priori un impôt récurrent qui frappe l'ensemble des biens immobiliers utilisés par l'entreprise dans le cadre de son activité. Payé une fois par an, il doit faire l'objet d'un abonnement trimestriel.*
- *La prime d'assurance de la flotte de véhicules, à concurrence de 15 000 € / 4, soit 37 500 € : il s'agit d'un élément de coût récurrent, qui frappe annuellement l'ensemble des véhicules utilisés par l'entreprise et qui doit faire l'objet d'un abonnement en l'absence d'information complémentaire signalant que le paiement de la prime est trimestriel.*
- *Les frais de restauration du bâtiment normalement à charge de l'entreprise sont de 28 000 € * 50 % = 14 000 € :*
 - o *la part subsidiée par la Région n'est pas une charge pour l'entreprise et le fait que le bâtiment soit classé n'a aucune incidence sur la prise en compte de la charge en comptabilité analytique : l'élément déterminant est en effet l'usage qui est fait du bâtiment, à savoir le fait qu'il héberge les services administratifs nécessaires au fonctionnement quotidien de l'entreprise ;*
 - o *par ailleurs, puisque ces frais sont destinés à maintenir à long terme la valeur d'un immobilisé et qu'ils représentent un montant relatif non négligeable, ces frais sont idéalement activés, venant augmenter ainsi la valeur nette de l'immobilisé y afférent (donc le bâtiment) et seule la quote-part d'abonnement de l'amortissement (sur 10 ans, puisqu'il s'agit d'un immobilisé) est à prendre en considération en comptabilité analytique : le montant incorporable est donc de 14 000 € / 10 ans / 4 trimestres = 350 €.*
- *Sans information complémentaire, les frais d'entretien du frigo sont, comme tous les frais d'entretien, incorporables tels quels, à concurrence de 2 500 €, voire de 625 € si le montant est annuel et fait l'objet d'un abonnement.*
- *Enfin, le renouvellement pour cause de rupture accidentelle de la pompe de réfrigération doit faire l'objet d'informations complémentaires :*
 - o *Soit la rupture accidentelle est couverte par la garantie ou une éventuelle assurance et aucun montant n'est à incorporer.*
 - o *Soit la rupture accidentelle n'est pas couverte par une telle garantie et le coût de la pompe augmente la valeur de l'immobilisé de production de 17 500 €. La charge additionnelle d'amortissement, à savoir 17 500 € / 5 ans = 3 500 € / an est à considérer comme une charge incorporable annuelle et la valeur de l'abonnement trimestriel est de 875 €.*
 - o *Quant à la valeur résiduelle nette de la pompe cassée (issue de la prise en compte des amortissements successifs de cette pompe), elle fait l'objet d'une charge par nature exceptionnelle et n'est donc pas incorporable en comptabilité analytique.*

Quant au montant des charges supplétives, il doit se déterminer comme suit :

- *La rémunération du gérant salarié ne pose aucun problème : son barème brut (attention au fait qu'un barème inclut généralement les charges sociales patronales, à la différence d'un salaire brut qui les exclut) de 75 000 € se traduit par des écritures pour ce montant en comptabilité générale et ces montants sont ensuite réfléchis dans la comptabilité analytique pour conduire à une charge incorporable de 75 000 € / 4 = 18 750 €.*
- *La rémunération du second gérant est plus problématique. Normalement, sans informations additionnelles venant des statuts de l'entreprise, les tantièmes rémunèrent exclusivement son travail d'administrateur et les dividendes rémunèrent sa participation au capital de l'entreprise : il faut donc, en faisant l'hypothèse que son travail de gérant est équivalent à celui du gérant salarié, incorporer en comptabilité analytique trimestriellement une charge supplétive additionnelle équivalente de 18 750 €.*
- *Enfin, dans la mesure où le facteur « capital » est un des facteurs de production utilisé par l'entreprise et que, en bonne orthodoxie économique, chaque facteur de production doit être rémunéré au prix du marché pour donner une vision réaliste de la structure de coûts réelle d'une entreprise, la rémunération théorique du capital fait partie des charges supplétives à incorporer pour donner une image fidèle de la*

CHAPITRE 2

*réalité de la vie économique de l'entreprise. Dès lors, puisque les banques accordaient des prêts à long terme à l'entreprise à un taux de 6 % et en l'absence d'informations sur le taux sans risque à long terme en vigueur sur les marchés financiers au moment de notre analyse, il est raisonnable de considérer un taux normal de rémunération du capital de Wood-Construct de (taux - presque - sans risque de 6 % + prime de risque de 2.5 % = 8.5 %). D'où une charge supplétive à incorporer de : $8\,500\,000 * 8.5 \% * \frac{1}{4}$ (abonnement) = 180 625 €.*

Comptabilité de gestion et aide à la décision : les méthodes de comptabilisation en coûts partiels

La vision basée sur le calcul du coût de revient complet d'un objet de coût particulier est donc centrée, nous venons de le souligner, autour de la *fonction de production* au sens large de l'entreprise, puisqu'elle implique que le coût total d'un objet de coût englobe le coût de l'ensemble des ressources consommées lors des phases de conception, de production et de commercialisation de cet objet de coût.

La mise en oeuvre pratique de cette méthode a toutefois souvent donné lieu à des dérives, notamment au niveau du mécanisme de fixation du prix d'un objet de coût particulier :

- En effet, pour des raisons de facilité technique, la fixation du prix de vente d'un objet de coût tel qu'un produit au sein des entreprises ayant adopté une comptabilité analytique basée essentiellement sur le calcul de coûts complets s'est faite trop souvent par simple addition du coût de revient complet du produit et d'une marge de profit, souvent alors appelée de manière très inappropriée « *marge bénéficiaire* », déterminée de manière à dégager un taux de rentabilité théorique permettant d'assurer à la fois l'autofinancement des projets stratégiques futurs de l'entreprise et une rémunération adéquate des fonds propres mis à sa disposition par ses actionnaires.
- Une telle démarche, déterminée uniquement sur base de critères comptables et financiers exclusivement internes à l'entreprise (*à savoir son niveau de coûts et le taux de rentabilité théorique souhaité par ses propriétaires*), rend de fait le mécanisme de détermination du prix complètement déconnecté du marché. Or, seule la confrontation de l'offre de toutes les entreprises offrant un produit permettant de satisfaire un même besoin et de la demande émanant des consommateurs permet en fait de déterminer le niveau de prix d'un produit acceptable réellement par le marché ; ceci a conduit dès lors trop souvent de trop nombreuses entreprises à proposer au marché des produits dont le niveau de prix, déterminé uniquement sur base de critères financiers et comptables purement internes, s'avère inacceptable.

Dès lors, pour permettre la mise en place d'une politique de prix qui intègre d'une part réellement le lien avec le marché et qui d'autre part tient compte effectivement de la segmentation toujours plus précise de ses marchés, l'entreprise ne peut que opter pour un mode de calcul du coût de revient basé davantage sur la notion de coût variable, car celui-ci est très étroitement lié au niveau d'activité et donc au volume de production induit par chacun des produits et services ou des couples « produit/marché » servis par l'entreprise et car son niveau est relativement aisément contrôlable à court terme. La segmentation toujours plus grande des marchés de l'entreprise, dans la mesure où elle implique notamment que l'entreprise offre des produits aux attributs et aux fonctionnalités différenciés en fonction des attentes spécifiques des marchés différenciés auxquels elle s'adresse, implique en effet en conséquence une segmentation de sa politique de prix, qui doit intégrer à la fois la segmentation du portefeuille de ses produits et la segmentation de ses marchés.

3.1. L'approche en « Direct Costing » (ou « Coûts Variables »)

3.1.1. Principes de fonctionnement et finalité

Cette préoccupation justifie de fait le développement de l'**approche en coûts variables**, malheureusement généralement référencée dans la littérature anglo-saxonne (*où elle trouve d'ailleurs son origine*) sous le terme trompeur de « **Direct Costing** » : ce terme anglo-saxon de "Direct Costing" laisse en effet penser que seules les charges directes sont incorporées au calcul du "coût de revient direct", alors que **ce sont les seules charges variables qui sont en fait incorporées dans le calcul de ce coût de revient**. L'utilisateur de la méthode doit donc faire très attention à cette ambiguïté de terminologie ¹¹⁷.

Concrètement, cette méthode se focalise sur le calcul de ce qui est appelé le « **coût de revient direct** » d'un objet de coût, basé sur une distinction forte entre les coûts fixes, non contrôlables par un décideur isolé, et les coûts variables, davantage contrôlables par un décideur isolé : elle s'avère de ce fait souvent complémentaire de l'approche en coûts complets, qui met quant à elle l'accent sur la distinction entre charges directes et charges indirectes induites par la consommation de ressources rares imputables à la réalisation d'un objet de coût.

Figure 21 : L'approche en « Direct Costing » : attention aux « faux amis » !

Attention aux faux amis !		
	Direct	Indirect
Variable	Matières premières nécessaires à la fabrication du produit A	Consommation d'énergie par les outils de production multi-produits
Fixe	Amortissement d'un outil de production destiné au seul produit A	Loyer d'un entrepôt servant au stockage des produits A et B

La Figure 21 propose une représentation du principe de fonctionnement de cette approche en coûts variables, en mettant en lumière les éléments de coût à prendre en compte dans le raisonnement (*en gras, à*

¹¹⁷ Le terme de "Variable Costing" serait en fait plus adéquat.

l'horizontale) et les « faux amis » que le nom trompeur de « Direct Costing » pourrait conduire à intégrer (*en italique, à la verticale*).

En termes d'aide à la décision, l'approche en coûts variables poursuit essentiellement une double finalité :

- Elle permet d'abord une **analyse de la profitabilité** de l'entreprise par objets de coût distincts (*produit, client, commande, couples « produits/marchés » essentiellement*) : le concept de "**profitabilité**" fait en effet généralement référence à la capacité d'un objet de coût à générer, lors de sa vente, un niveau de prix qui permet de couvrir la totalité des charges variables induites par la réalisation de cet objet de coût.
- Elle permet ensuite une **analyse de la rentabilité** de l'entreprise dans son ensemble.

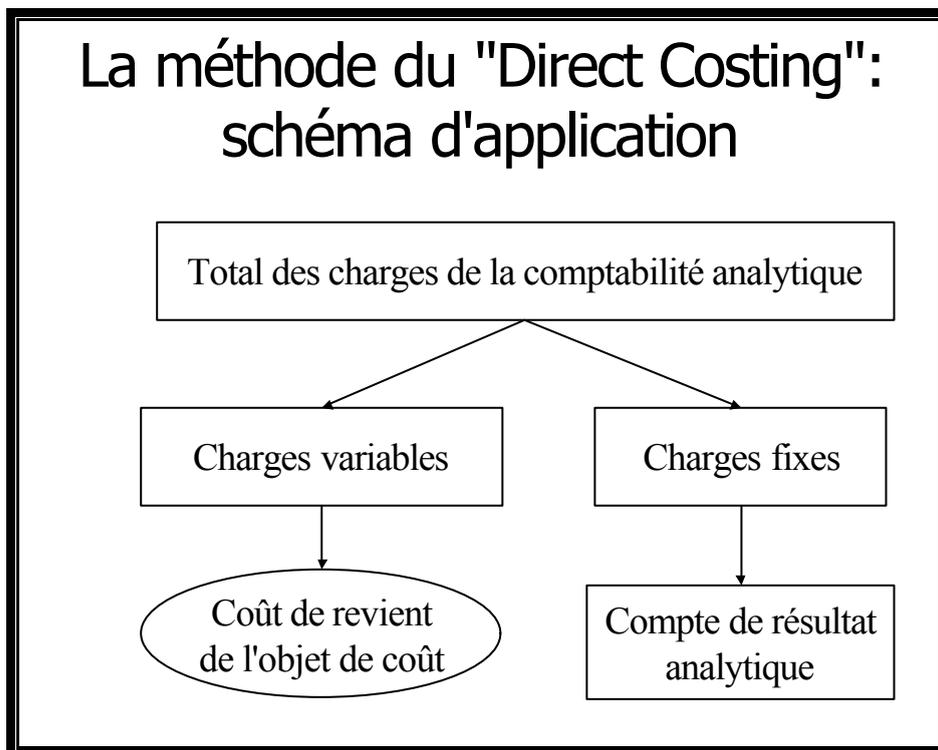
3.1.2. Le mécanisme de base

Selon cette méthode, **seules les charges variables par rapport au niveau d'activité ¹¹⁸ sont prises en compte dans le calcul du coût de revient direct d'un objet de coût particulier.**

Toutes les charges fixes sont alors considérées comme des « **charges de période** », n'ayant qu'un impact au niveau du compte de résultats de la comptabilité générale et au niveau de la détermination du résultat analytique final de la comptabilité analytique : ils n'entrent de ce fait plus en ligne de compte pour le calcul du coût de revient direct d'un objet de coût.

Schématiquement, ce mécanisme de base peut être représenté comme suit :

Figure 22 : Le mécanisme de base de l'approche en coûts variables



¹¹⁸ Généralement pris en compte au travers du seul volume de production, ce qui traduit bien la filiation de cette méthode par rapport à une vision taylorienne de l'entreprise où le volume de production joue un rôle essentiel en tant qu'inducteur de coût principal au sein de l'entreprise.

Lorsqu'il est utilisé comme base de travail de la stratégie de fixation du prix au sein de l'entreprise, le coût de revient direct d'un objet de coût débouche sur un principe simple de fixation du prix de cet objet de coût, proche des réalités économiques de l'entreprise et permettant d'intégrer les contingences éventuelles de court terme propres au marché : le prix de vente d'un objet de coût doit permettre de récupérer au moins l'ensemble des charges variables que sa production et sa distribution ont directement induites (*donc dues à des consommations de ressources imputables aux activités de production et de distribution de l'entreprise*) et de générer une marge, appelée alors « **contribution margin** » ou « **contribution marginale** », permettant de couvrir au moins une partie des charges fixes supportées par l'entreprise.

Mais si l'entreprise veut créer de la valeur sur un horizon de long terme, il est alors évident qu'elle doit couvrir toutes ses charges fixes sur cet horizon, ce qui n'empêche pas que des stratégies ou des contraintes de plus court terme la conduisent temporairement à proposer au marché un niveau de prix ne permettant de couvrir qu'une partie de ses charges fixes.

Conceptuellement, la contribution marginale d'un objet de coût se définit comme suit :

$$\text{Contribution marginale d'un objet de coût} = \text{Chiffre d'affaires généré par cet objet de coût} - \text{Charges variables imputables à la réalisation de cet objet de coût}$$

Traditionnellement, cette contribution marginale d'un objet de coût est mesurée sur base unitaire (donc par unité de l'objet de coût considéré).

3.1.3. Les hypothèses implicites

Comme toute approche comptable, l'approche en coûts variables repose sur un ensemble d'hypothèses qui conditionnent une mise en oeuvre réaliste de la méthode.

Ces hypothèses découlent logiquement des éléments vus précédemment et sont au nombre de trois :

1. Il doit être possible de réaliser, au sein des coûts qui traversent la vie de l'entreprise, une distinction nette et non ambiguë entre les charges fixes et les charges variables. De ce fait, la présence, parmi ces coûts, de nombreuses charges semi-fixes ou de charges progressant par paliers discontinus en fonction de l'évolution du niveau d'activité de l'entreprise est un élément qui enlève de sa pertinence à l'approche en coûts variables.
2. Il doit exister une indépendance de fait entre les charges fixes et les charges variables : le problème qui se pose à ce niveau est en fait celui de l'existence au sein de l'entreprise de seuils ou de goulots d'étranglement qui entraînent la réalisation d'investissements importants (*générant de ce fait de nouvelles charges fixes importantes*) et dont l'existence est essentiellement due aux objets de coûts générant une marge sur coûts variables élevée. La question qui se pose fondamentalement est de savoir ce qu'il en est de la rentabilité exacte des produits dont la marge sur coûts variables élevée est "compensée" par la nécessité de réaliser des investissements réguliers et conséquents, générant de ce fait des coûts fixes qui seront supportés, si l'on suit les prescrits comptables de l'approche en coûts variables, par l'ensemble de l'entreprise et non pas uniquement par les objets de coûts à l'origine de ces frais fixes : un problème de subsidiation éventuelle de certains objets de coûts par d'autres objets de coûts se poserait alors clairement aux décideurs de l'entreprise.
3. Enfin, le volume de production, dans la mesure où il reflète le niveau d'activité de l'entreprise, est le seul inducteur de la variabilité des charges : cette contrainte rend dès lors difficilement applicable et

peu pertinente l'application de l'approche en coûts variables lorsque le processus de production de l'entreprise est dominé par la production en série ou en lots ¹¹⁹.

3.1.4. Le principe d'allocation des charges

En termes d'allocation des charges aux objets de coûts, l'approche en coûts variables repose classiquement sur une démarche d'allocation des charges en deux étapes :

1. D'abord, il y a une **identification de la marge contributive** générée par chaque objet de coût après couverture des charges variables induites par la réalisation de cet objet de coût. Cette marge contributive est alors souvent complétée par l'indication **du taux de profitabilité** de l'objet de coût, né du rapport entre la marge contributive et le chiffre d'affaires qu'il a permis de réaliser.
2. Ensuite, il y a **détermination du résultat analytique global** de l'entreprise, en soustrayant le total des charges fixes générées au travers de l'entreprise considérée dans sa globalité hors de la somme des marges sur coûts variables (donc des marges contributives) réalisées sur l'ensemble des objets de coûts.

La Figure 23 propose un cas d'application de cette approche.

Figure 23 : Un exemple d'application de la méthode du « Direct Costing »

La méthode du "Direct Costing": un exemple				
	Prod. A	Prod. B	Prod. C	Total
C.A.	100 000	200 000	300 000	600 000
Ch. Var.	60 000	140 000	240 000	440 000
Marge CV	40 000	60 000	60 000	160 000
Taux de Profitab.	40 %	30 %	20 %	26.66 %
Charges Fixes				100 000
Résultat				60 000

Deux éléments en ressortent :

1. Si les produits B et C génèrent en volume (*donc en unités monétaires*) une contribution marginale identique, l'examen de leur taux de profitabilité respectif montre que le produit C génère, par unité vendue, une profitabilité bien inférieure à celle du produit B. L'examen des résultats d'une analyse basée sur *une approche en coûts variables ne peut donc clairement pas se limiter au seul examen des contributions marginales en volume*, mais doit aussi intégrer une analyse des taux de profitabilité, sous peine de donner une image réductrice de la réalité économique de la vie de l'entreprise.
2. Dans une perspective d'aide à la décision et de soutien à la préparation de décisions stratégiques futures, l'examen de ce tableau montre clairement que, lorsque tant le marché que les possibilités

¹¹⁹ Pour une exploration détaillée de ce problème, voir Shank et Govindarajan (1993).

techniques et commerciales de l'entreprise le permettent, l'entreprise a tout intérêt à pousser au développement du produit A, qui génère un taux de profitabilité bien supérieur à ceux des produits B et C, qui rapportent pourtant à l'heure actuelle un volume de contribution marginale supérieur. L'aide à la préparation des décisions futures se fait donc essentiellement sur base d'une analyse des taux de profitabilité respectifs des différents objets de coût, en ne perdant pas de vue toutefois que les choix sur lesquels une telle analyse débouche doivent encore être confrontés aux possibilités techniques et commerciales qui s'offrent réellement à l'entreprise.

3.1.5. Approche en coûts variables et analyse de profitabilité

L'approche en coûts variables s'avère donc particulièrement utile dans une perspective d'analyse de la profitabilité à court terme des différents objets de coûts essentiels de l'entreprise et s'avère, dans ce cas, bien plus utile qu'une approche en coûts complets qui, mal interprétée, peut en effet déboucher sur des conseils ou des décisions de gestion erronées.

Voyons cela sur base d'un exemple :

Wood Construct et sa filiale « La Verrerie des Ardennes » conçoivent, produisent et commercialisent deux produits, X et Y, vendus respectivement au prix de 2 000 € et 3 000 €. Le coût de revient direct généré par la réalisation et la distribution du produit X est de 1 500 €, alors qu'il est de 2 000 € pour le produit Y. Quant au coût de revient calculé selon l'approche en coûts complets, il est de 2 200 € pour le produit X et de 2 700 € pour le produit Y.

Figure 24 : Un exemple d'analyse de profitabilité : les données de base

	<i>Quantités vendues</i>	<i>Prix de vente</i>	<i>Coût de revient direct</i>	<i>Coût de revient complet</i>
<i>Produit X</i>	1 000 Unités	2 000 €	1 500 €	2 200 €
<i>Produit Y</i>	1 000 Unités	3 000 €	2 000 €	2 700 €

Selon l'approche en coûts variables, un produit est profitable dès qu'il permet de couvrir les charges variables qui lui sont imputées ou allouées ; au vu de leur niveau de prix et de charges variables respectifs, tant le produit X que le produit Y sont profitables et peuvent donc être maintenus à court terme à l'intérieur du portefeuille de produits de l'entreprise.

Une analyse en coûts de revient complet conclurait quant à elle que l'entreprise perd de l'argent lors de la fabrication et de la distribution du produit X, puisque son prix de vente de 2 000 € est inférieur à son coût de revient complet, qui est de 2 200 € : de ce fait, le produit X est donc clairement non rentable et, puisqu'il détruit ainsi de la valeur, il doit être abandonné.

A court terme toutefois, l'abandon immédiat du produit entraîne une diminution de la profitabilité globale de l'entreprise (voir la Figure 24 pour les résultats de cette simulation), car en fait :

- *lorsque les produits X et Y sont fabriqués et commercialisés, chacun de ces produits se voit attribuer une quote-part de frais fixes, à concurrence en l'occurrence de 700 € chacun ;*
- *si l'entreprise ne fabrique plus le produit X et ne commercialise plus que le seul produit Y, ce produit supporte seul la totalité des coûts fixes (à concurrence en l'espèce de 700 € * 2 = 1 400 €) et l'entreprise connaît alors des pertes.*

Il ressort dès lors clairement de cette analyse qu'un prix de vente qui couvre la totalité des charges variables engendrées par la fabrication et la distribution d'un objet de coût est acceptable, car il permet d'absorber une partie des charges fixes de l'entreprise : lorsque le nombre de produits ou d'objets de coût augmente et que, suite à la décentralisation du pouvoir de gestion qui caractérise de plus en plus de

moyennes et de grandes entreprises, le nombre de décideurs s'accroît, le problème devient alors de s'assurer que la somme des marges sur coûts variables générées au travers de toute l'entreprise et qui résultent de décisions locales décentralisées basées sur des coûts de revient direct, permet bien de couvrir l'ensemble des charges fixes générées aux différents niveaux de l'entreprise et dont le contrôle général est généralement assuré au sein du cœur décisionnel de l'entreprise (le "sommet hiérarchique").

Mais cette situation n'est cependant admissible qu'à court terme, car à long terme, compte tenu de l'impératif global de création de valeur qui s'impose au travers de toute l'entreprise, il faut impérativement s'orienter vers des niveaux de prix de vente qui permettent réellement de couvrir à la fois les charges variables et les charges fixes de l'entreprise : il faut donc impérativement chercher à maximiser constamment la marge sur coût variable générée par chaque objet de coût.

Figure 25 : Un exemple d'analyse de profitabilité : les résultats comparés d'une approche en coûts complets et en coûts variables

"Direct Costing" et analyse de profitabilité					
	Prod. X	Prod. Y	Total	Prod. Y	Total
CA	2 000	3 000	5 000	3 000	3 000
CV	1 500	2 000	3 500	2 000	2 000
Marge sur CV	500	1 000	1 500	1 000	1 000
CF			1 400	1 400	1 400
Résultat			100		- 400

3.1.6. Approche en coûts variables et analyse du seuil de rentabilité

L'impératif de création continue de valeur qui s'impose à l'entreprise au vu des arguments que nous avons développés tout au long du présent ouvrage est clairement le critère à l'aune duquel les décisions de gestion de l'entreprise sont évaluées et à l'aune duquel sont évaluées les principales alternatives de choix possibles généralement associées à ces décisions.

Cet impératif de création de valeur peut difficilement ignorer le fait que la mise en oeuvre et le déploiement de la plupart des décisions stratégiques majeures (*décisions d'investissement, de développement de nouveaux produits, de pénétration de nouveaux marchés, de recentrage sur ses activités de base,...*) nécessite du temps et qu'il faut généralement consommer un volume important de ressources rares (techniques, humaines, immatérielles, financières) et donc générer un volume important de coûts avant que les produits et services qui émergent in fine du processus de transformation de ces ressources n'engendrent réellement des recettes pour l'entreprise et matérialisent enfin son processus de création de valeur.

Dans l'optique d'aide à la décision qui est la préoccupation essentielle de la comptabilité de gestion, il n'est dès lors pas étonnant :

- que l'examen de **la rentabilité à long terme** des principales décisions de gestion,
- et que l'étude de **la nécessité de mettre un terme à court terme** aux effets de certaines autres décisions de gestion,

soient devenues des applications opérationnelles majeures, avec leurs concepts propres et notamment le concept de **seuil de rentabilité** (ou de « **point d'équilibre** ») et approches dérivées, qui permet tout particulièrement d'évaluer l'intérêt de projets ou de décisions de gestion particulières en mettant en avant l'impératif de création de valeur : dans la mesure où ce type d'analyse se focalise souvent sur l'étude des liens qui unissent le niveau d'activité de l'entreprise, le niveau de coûts qui en résulte et le profit qui en découle, il est souvent référencé, dans la littérature spécialisée, sous le vocable « Analyse Coût – Volume – Profit » ou « Cost-Volume-Profit Analysis – CVP Analysis ».

3.1.6.1. Le concept de seuil de rentabilité

La mise en oeuvre du concept de **seuil de rentabilité** repose fondamentalement sur la distinction opérée entre charges fixes et charges variables au sein de l'entreprise.

Dans la plupart des cas en effet, pour une structure donnée ¹²⁰, les charges fixes (de structure) sont supportées en totalité par l'exploitation de l'entreprise ¹²¹, quel que soit le niveau d'activité atteint.

En conséquence, il faut que les ventes atteignent un certain volume et se matérialisent en un certain niveau de **chiffre d'affaires** pour que ces charges fixes soient couvertes : **le niveau de chiffre d'affaires qui permet à l'entreprise de supporter à la fois les charges variables directement induites par la réalisation de ce chiffre d'affaires et les charges fixes de structure correspond au seuil de rentabilité de l'entreprise.**

Une entreprise est donc rentable dès que :

$$\text{Chiffre d'affaires} = \text{Charges Variables} + \text{Charges Fixes} \Leftrightarrow \text{CA} = \text{CV} + \text{CF}$$

et le seuil de rentabilité de l'entreprise peut donc être défini comme le niveau de chiffre d'affaires à atteindre pour couvrir la totalité de ses charges, ne réalisant de ce fait ni bénéfice, ni perte. Ce concept de "seuil de rentabilité" se voit associer une série de synonymes dans la littérature comptable, tels que "chiffre d'affaires critique", "point-mort", "point d'équilibre" et surtout, dans la littérature anglo-saxonne, "Break-Even Point".

Pratiquement, lorsqu'une entreprise atteint ce seuil de rentabilité, elle dégage des ressources financières (*matérialisées par son chiffre d'affaires*) grâce à son activité d'exploitation courante et ces ressources financières sont juste suffisantes pour couvrir l'ensemble des charges fixes induites par la structure productive de l'entreprise et l'ensemble des charges variables induites par la réalisation du niveau d'activité à l'origine du chiffre d'affaires :

- Au niveau du seuil de rentabilité, le niveau de ressources créées (*donc la valeur créée*) est tout juste suffisant pour couvrir le coût des ressources consommées (*donc la valeur consommée*) et donc, conceptuellement, on peut considérer que, au niveau de seuil de rentabilité, l'entreprise crée une

¹²⁰ Donc pour une plage déterminée, plus ou moins large, de niveaux d'activité différents.

¹²¹ Sauf si, évidemment, l'entreprise a accumulé au fil du temps des actifs de trésorerie et des placements financiers divers dont l'existence n'est plus justifiée réellement par la volonté de gérer au mieux les actifs financiers de l'entreprise dans l'attente d'une affectation à des fins d'exploitation traditionnelles (par exemple dans l'attente d'un investissement majeur) : dans ce cas, l'apparition d'une activité financière au sens strict du terme justifie la présence de ces actifs financiers et justifie le fait que les revenus qu'ils permettent de dégager supportent également une partie des charges fixes de l'entreprise (ces revenus financiers deviennent conceptuellement assimilables à des revenus d'exploitation courants).

valeur nulle : donc, logiquement, en dessous de ce seuil, la valeur créée est négative et il y a destruction de valeur et, et au-dessus, la valeur créée est positive et il y a création de valeur.

- Le fait de ne prendre en considération que les activités opérationnelle courantes de l'entreprise implique que, conceptuellement, les ressources financières exceptionnellement dégagées au terme d'activités qui ne ressortent pas du "métier" de l'entreprise (*par exemple lors de la revente de certains actifs non stratégiques ou de la revente de certaines participations financières*) ne peuvent en aucun cas être considérées comme contribuant à la création de valeur à long terme de l'entreprise. Leur caractère exceptionnel, donc par nature impliquant qu'elles ne se reproduiront plus à l'avenir, fait de ces ressources financières exceptionnelles des ressources financières additionnelles destinées uniquement à venir gonfler la trésorerie ou apurer des déficits de trésorerie passés et ne peuvent donc pas être intégrés, en comptabilité de gestion, dans un quelconque raisonnement en termes de seuil de rentabilité.

Enfin, rappelons avec insistance que fondamentalement, à long terme, vu l'impératif de création de valeur déjà largement évoqué, l'entreprise doit impérativement être rentable pour créer de la valeur !

3.1.6.2. Marge sur coût variable et seuil d'arrêt des activités

Dans le même temps, il apparaît aussi évident qu'une activité peut être poursuivie à **court terme** tant qu'elle permet de couvrir au moins les charges variables qu'elle engendre : apparaît ici le concept de **seuil d'arrêt** d'une activité.

Ce **seuil d'arrêt** d'une activité apparaît lorsque le niveau de chiffre d'affaires (*donc de ressources financières*) qu'elle engendre ne permet pas de couvrir le niveau de charges variables (*donc le coût des ressources qu'elle consomme directement*) qu'elle induit : mathématiquement, le seuil d'arrêt apparaît lorsque $CA < CV$.

En effet, dès que l'entreprise dégage un niveau de chiffre d'affaires qui permet de couvrir ses charges variables, elle dégage une « **marge sur coûts variables** » positive (MCV) (aussi appelée « **marge contributive** »), qui permet de supporter ne fut-ce qu'une petite partie de ses charges fixes.

La marge sur coûts variables s'exprime donc comme la différence entre le chiffre d'affaires réalisé et les charges variables y afférentes : mathématiquement, $MCV = CA - CV$.

En conséquence, pour un chiffre d'affaires égal au seuil de rentabilité, nous avons :

$$CA = CV + CF, \text{ donc } CA - CV = CF, \text{ donc } MCV = CF^{122},$$

ce qui implique que, au niveau du seuil de rentabilité, il y a égalité entre la marge sur coûts variables et les charges fixes : le seuil de rentabilité de l'entreprise peut donc être alternativement défini comme étant le niveau d'activité engendrant un niveau de marge sur coût variable permettant de couvrir l'ensemble des charges fixes de l'entreprise.

Le **taux de marge sur coût variable** (TMCV) peut alors être défini comme le rapport de la marge sur coût variable sur le chiffre d'affaires et le seuil de rentabilité peut enfin s'exprimer comme :

¹²² Si l'on suppose que les charges variables sont proportionnelles au chiffre d'affaires au niveau de proportion *a*, alors on a les expressions suivantes :

$$CA = X \text{ (niveau d'activité)}$$

$$\text{Charges Variables } CV = a * x$$

$$\text{Marge sur coût variable } MCV = (x - a * x) = x * (1 - a)$$

$$\text{Et le taux de marge sur coût variable} = \text{marge sur coût variable} / \text{chiffre d'affaires} = (x * (1 - a)) / x = (1 - a).$$

SR apparaît quand $CA = CV + CF$

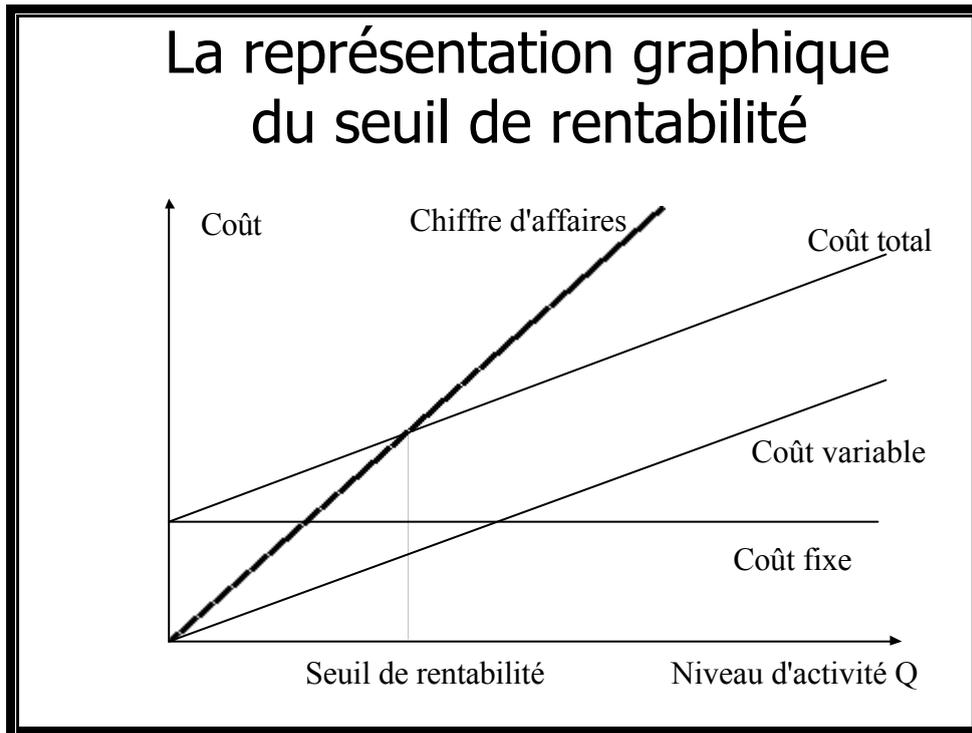
$$\Leftrightarrow (CA - CV) = CF$$

$$\Leftrightarrow MCV = CF$$

$$\Leftrightarrow SR = CF / MCV^{123}$$

Graphiquement, l'analyse se schématise comme sur le graphe reproduit à la Figure 26.

Figure 26 : La représentation graphique du seuil de rentabilité (modèle linéaire pur)



3.1.6.3. Les problèmes spécifiques de calcul

3.1.6.3.1. Le problème de l'unicité du seuil de rentabilité

Dans tous les calculs qui précèdent, le comptable est amené, pour calculer le seuil de rentabilité, à raisonner sur base d'un taux de marge sur coût variable unique. Le plus souvent, il s'agit en fait d'un taux moyen, obtenu sur un ensemble homogène d'objets de coûts (produits, clients, ...) et, de ce fait, si les différences entre les taux de marge des différents objets de coûts individuels intégrés dans cet ensemble sont importantes, la notion de seuil de rentabilité peut vite perdre de sa pertinence ou de son intérêt.

Comment dès lors régler ce problème de taux de marge sur coûts variables multiples ?

Partons d'un exemple :

¹²³ Prenons un exemple simple :

Soit des charges fixes CF à concurrence de 600 000 € et un taux de charges variables de 60 % (donc un taux de marge sur coûts variables de $100\% - 60\% = 40\%$) : le seuil de rentabilité s'élève alors à :

$$SR = 600\,000\,€ / 0.40 = 1\,500\,000\,€ = CF + CV = 600\,000\,€ + 1\,500\,000\,€ * 60\%$$

- Soit une moyenne surface de grande distribution, dont les produits (et donc les ventes) sont répartis en deux grandes catégories de rayons : l'alimentaire et le non-alimentaire.
- Faisons l'hypothèse simplificatrice que les prix de vente des produits présents dans ces rayons sont fixés de manière à dégager une marge sur coût variable de 20 % pour le rayon « alimentaire » et une marge sur coût variable de 30 % sur le rayon « non-alimentaire », les charges de structure globales représentant 1 000 000 € par an.
- La détermination traditionnelle d'un seuil de rentabilité unique suppose que l'on détermine a priori la part de l'alimentaire et du non-alimentaire dans le chiffre d'affaires global de l'entreprise, afin de calculer un taux de marge sur coût variable moyen. Pratiquement, une telle démarche n'est guère réaliste et s'avère en outre peu intéressante dans une perspective d'aide à la décision.
- Si cette détermination a priori n'est pas possible, il apparaît assez vite que, si l'on note x le chiffre d'affaires imputable au rayon « alimentaire » et y le chiffre d'affaires imputable au rayon « non alimentaire », la condition nécessaire et suffisante pour permettre de déterminer le niveau de seuil de rentabilité est que l'équation : $0.2 * x + 0.3 * y = 1\ 000\ 000$ € soit satisfaite. Dans ce cas, tout couple de valeur (x,y) qui satisfait cette condition correspond à un seuil de rentabilité et la droite qui permet de relier l'ensemble des niveaux de chiffre d'affaires (x,y) qui satisfont à ce critère de rentabilité porte alors le nom de « **droite de rentabilité** » ou de « **droite d'équilibre** » : les couples de chiffre d'affaires (2 000 000, 2 000 000) ou (500 000, 3 000 000) satisfont, par exemple, à cette condition.
- Notons encore qu'une solution plus fine et plus précise existe, mais qu'elle impose encore d'obtenir une répartition des charges fixes totales entre ces deux rayons : dans ce cas en effet, rien ne s'oppose à une application directe, pour chaque rayon, du raisonnement traditionnel et de la règle : $SR = CF / \text{Taux de marge sur coût variable}$.

3.1.6.3.2. Seuil de rentabilité et quantités

L'analyse du seuil de rentabilité réalisée jusqu'à présent s'est largement exprimée en termes monétaires, sous la forme du chiffre d'affaires à réaliser pour que l'entreprise soit rentable.

Dans la vie quotidienne, les problèmes de gestion se posent cependant fréquemment en termes de quantités (à produire, à vendre, ...), surtout lorsque les informations comptables sont utilisées dans une perspective d'aide à la décision de court terme, et il s'avère dès lors vite nécessaire d'exprimer le seuil de rentabilité également en termes de volume ou de quantité.

3.1.6.3.2.1. Le cas de l'entreprise mono-produit

Dans le cas de l'entreprise mono-produit, le raisonnement est classique, à condition toutefois de considérer un taux de marge sur coût variable par unité.

Soit une entreprise distribuant un seul produit A, avec les données suivantes :

Prix de vente unitaire : 150 €, Coût variable unitaire : 120 €,
Charges fixes totales : 600 000 €.

La marge sur coût variable par unité vendue est de 30 €, de sorte que pour couvrir les charges fixes, il convient de vendre au minimum : CF / MCV , soit $600\ 000$ € / 30 €/unité, soit donc 20 000 unités.

3.1.6.3.2.2. Le cas de l'entreprise multi-produits

Dans le cas de l'entreprise multi-produits, le raisonnement se complexifie dans la mesure où le comptable de gestion est confronté à plusieurs taux de marge sur coûts variables unitaires différents.

Ainsi, supposons que notre entreprise, à côté de son produit A, décide de se diversifier dans l'activité de distribution et souhaite vendre aussi un produit B, acheté 60 à un fournisseur particulier et revendu 100.

Notre entreprise réalise donc une marge sur coût variable de 40, les charges de structure restant inchangées

¹²⁴.

Il n'est alors plus possible de définir un seuil de rentabilité unique, mais on peut écrire une équation correspondant à l'obtention d'un résultat nul et exprimée en quantités :

$$30 \text{ €} * x + 40 \text{ €} * y = 600\,000 \text{ €},$$

avec x et y les quantités respectives des produits A et B vendus, 600 000 € le niveau de coût fixe inchangé, donc à couvrir pour atteindre le seuil de rentabilité, et 30 € et 40 € les marges sur coûts variables unitaires respectives réalisées lors de la vente d'une unité de A ou de B.

L'ensemble des points situés sur cette droite correspond dès lors à des **programmes de vente** conduisant à des résultats nuls et donc représentatifs d'un seuil de rentabilité atteint en volume.

3.1.6.4. Seuil de rentabilité et décisions de gestion

3.1.6.4.1. Seuil de rentabilité et risque

A l'évidence, l'incertitude qui pèse sur la vie des affaires ne peut avoir qu'une incidence forte sur le niveau des prévisions que les gestionnaires de l'entreprise sont à même d'effectuer, que ce soit au niveau du chiffre d'affaires escompté, des volumes de vente espérés et de la structure de coût anticipée. Au plus cette incertitude est grande, au plus le risque de voir ces prévisions ne pas se réaliser est élevé.

Ignorer cette incertitude et ne pas mesurer son impact éventuel sur le seuil de rentabilité de l'entreprise serait dommageable : en effet, rappelons-le une fois encore, les informations issues du système comptable interne et utilisées en comptabilité de gestion doivent avant tout aider et éclairer la prise de décision et la prise en compte effective du risque est un élément d'information capital dans de nombreuses décisions.

L'impact de l'incertitude (*que l'on peut assimiler conceptuellement à l'impact d'une information imparfaite qui amène éventuellement l'entreprise à formuler des hypothèses de travail peu réalistes ou peu compatibles avec les évolutions anticipées réelles de son environnement*) et le niveau de risque qui en découle inévitablement sont d'autant plus importants à mesurer que l'entreprise atteint un niveau d'activité (donc de chiffre d'affaires) proche de son seuil de rentabilité : en effet, plus l'entreprise voit son niveau d'activité se rapprocher de son seuil de rentabilité, plus le risque est grand de commencer à générer des pertes (*et donc de la non-valeur*) et non plus des bénéfices (*et donc de la valeur*).

3.1.6.4.1.1. Seuil de rentabilité, risque et flexibilité de l'entreprise

Les concepts de seuil de rentabilité, de niveau de risque pesant sur l'activité de l'entreprise et de flexibilité sont en fait étroitement liés.

Pour bien le comprendre, partons d'un exemple : une société A produit dans son usine un produit simple, alors que la société B sous-traite une part importante de sa production, ce qui amène ces deux entreprises à présenter la structure de coûts suivante :

¹²⁴ Dans la plupart des entreprises, en effet, l'adjonction d'une simple activité de distribution peut être intégrée sans investissements nouveaux à l'intérieur de l'infrastructure existante. Notons toutefois qu'il n'en serait plus de même si l'entreprise devait engager du personnel commercial supplémentaire et à durée indéterminée pour permettre cette activité de distribution.

Tableau 2 : Les structures de coûts des entreprises A et B (données exprimées en Euros)

Société A				Société B			
Charges variables	15 000	Chiffre d'affaires	25 000	Charges variables	21 000	Chiffre d'affaires	25 000
Charges fixes	8 000			Charges fixes	2 000		
Résultat	2 000			Résultat	2 000		

Tant A que B dégagent le même chiffre d'affaires et dégagent le même niveau de résultat. Pourtant,

- A dégage un taux de marge sur coût variable de $(25\ 000\ € - 15\ 000\ €) / 25\ 000\ €$, soit 40 % et son seuil de rentabilité est de $8\ 000\ € / 0.4$, soit 20 000 € ;
- quant à B, elle dégage un taux de marge sur coût variable de $(25\ 000\ € - 21\ 000\ €) / 25\ 000\ €$, soit 16 % et son seuil de rentabilité est de $2\ 000\ € / 0.16$, soit 12 500 €.

L'entreprise B est très flexible en termes de structure de coûts, puisqu'elle s'appuie essentiellement sur des relations de sous-traitance avec ses fournisseurs, en rendant ainsi variable une part importante de ses charges d'exploitation. Au niveau d'activité actuel, elle se situe bien au-delà de son seuil de rentabilité et apparaît de ce fait, au niveau de chiffre d'affaires actuel de 25 000 €, bien plus sûre et donc moins risquée que A, qui dégage pourtant une marge sur coûts variables supérieure de 150 % à celle de B.

Le constat s'impose rapidement : une entreprise flexible qui parvient à rendre variable une part essentielle de sa structure de coûts parvient de ce fait à atteindre plus rapidement son seuil de rentabilité et devient de ce fait moins risquée qu'une entreprise qui intègre l'ensemble des outils nécessaires à son activité et qui voit ainsi sa structure de coûts fortement influencée par une part proportionnellement élevée de coûts fixes.

Ceci explique que bon nombre d'entreprises actives dans des secteurs matures, fortement concurrentiels et donc fortement risqués (*par exemple dans le secteur du transport aérien*) privilégient des stratégies de gestion et des stratégies de gestion des coûts de type « low cost », basées à la fois sur une recherche de maîtrise permanente de leurs coûts (fixes et variables) de manière à abaisser leur seuil de rentabilité et sur une structure de coûts dominée par les coûts variables pour diminuer le risque pesant sur la rentabilité de leur activité (*avec tout ce que ces choix stratégiques impliquent en matière de flexibilité et de sous-traitance des activités, et notamment en termes de sous-traitance des ressources humaines*).

Notons toutefois que si cette flexibilité est incontestablement un atout en période de récession économique ou de difficultés passagères pour l'entreprise désireuse de présenter des résultats financiers qui restent positifs malgré les difficultés économiques (*elle peut en effet diminuer aisément le volume de ses coûts simplement en ne renouvelant pas ses contrats de sous-traitance, en ce compris les contrats passés avec les agents intérimaires éventuels*), elle peut s'avérer désastreuse en période de forte croissance économique, lorsqu'il devient difficile en raison d'une concurrence acharnée de trouver les compétences, les outils ou les infrastructures qui seraient indispensables au développement des affaires : les bénéfices de la croissance économique peuvent ainsi s'envoler aisément vers d'autres cieux, faute d'avoir constitué au sein de l'entreprise un portefeuille de ressources stables et susceptibles d'être mobilisées à court terme pour alimenter sa croissance interne.

3.1.6.4.1.2. Le concept de marge de sécurité

Il apparaît donc utile de compléter l'information contenue dans la notion de seuil de rentabilité par des indicateurs complémentaires, aptes à mesurer l'impact sur le seuil de rentabilité d'une modification du

niveau d'activité de l'entreprise et donc l'impact du risque opérationnel qui se traduirait par une baisse, voire une hausse, du chiffre d'affaires.

Le concept de **marge de sécurité** fait partie de ces notions. Techniquement, la marge de sécurité est définie par le rapport suivant :

$$\text{Marge de sécurité} = (\text{Chiffre d'affaires} - \text{Seuil de rentabilité}) / \text{Chiffre d'affaires}.$$

Appliqué aux données présentées à la section précédente, ce concept donne les résultats suivants :

- pour la société A, la marge de sécurité s'élève à : $(25\,000\text{ €} - 20\,000\text{ €}) / 25\,000\text{ €}$, soit 20 %,
- pour la société B, la marge de sécurité s'élève à : $(25\,000\text{ €} - 12\,500\text{ €}) / 25\,000\text{ €}$, soit 50 %.

Le niveau de son chiffre d'affaires par rapport au seuil de rentabilité donne donc à B une position moins risquée que celle de A : lorsque les charges fixes sont importantes, le seuil de rentabilité est donc atteint plus tard, même si le résultat final est satisfaisant ¹²⁵, et l'entreprise est alors plus fragile en cas de chute du niveau d'activité.

3.1.6.4.1.3. Le concept de coefficient de levier opérationnel

Le concept de marge de sécurité ne permet toutefois de mesurer que le risque opérationnel qui pèse sur l'entreprise. Il ne permet pas de mesurer l'impact de scénarii éventuels sur l'évolution du résultat de l'entreprise. Or, notamment dans une perspective de planification ou de budgétisation, ce type d'information est fréquemment attendu de la part des comptables de gestion.

Pour fournir une telle indication, il faut mesurer alors un **coefficient d'élasticité** du résultat opérationnel par rapport au chiffre d'affaires. En comptabilité de gestion, ce coefficient d'élasticité est évoqué sous le concept de **coefficient de levier opérationnel** et il mesure, pour une variation donnée du chiffre d'affaires et toutes autres choses étant égales (et notamment la structure de coûts de l'entreprise) par ailleurs, la variation du résultat opérationnel qui en résulte.

Mathématiquement, il s'exprime donc comme suit :

$$\text{Coefficient de levier opérationnel} = (\text{Delta R} / \text{R}) / (\text{Delta CA} / \text{CA})$$

Il résulte du rapport entre la variation relative du résultat et la variation relative du chiffre d'affaires, s'assimilant de ce fait à l'élasticité du résultat par rapport au chiffre d'affaires réalisé.

Pour les données de notre exemple,

- Le coefficient de levier opérationnel de la société A est de $(1\,000\text{ €} / 2\,000\text{ €}) / (2\,500\text{ €} / 25\,000\text{ €}) = 5$ pour une évolution du chiffre d'affaires de 10 %.
- Dans le même temps, le coefficient de levier opérationnel de la société B est de $(400\text{ €} / 2\,000\text{ €}) / (2\,500\text{ €} / 25\,000\text{ €}) = 2$ pour une même évolution du chiffre d'affaires de 10 %.
- La société A apparaît de ce fait beaucoup plus sensible aux évolutions du chiffre d'affaires que B et est de ce fait beaucoup plus vulnérable en cas de retournement conjoncturel ou de difficultés passagères, mais apparaît plus prometteuse en terme de croissance en cas de haute conjoncture ou de circonstances particulières favorables.

¹²⁵ Rappelons que pour les données de notre exemple, les résultats respectifs de A et de B sont égaux et correspondent à un bénéfice de 2 000 €, ce qui laisse apparaître une marge sur ventes de 8 %.

3.1.6.4.2. **Seuil de rentabilité, décision d'investissement et politique de prix**

Le concept de seuil de rentabilité s'applique aussi fréquemment dans le cadre de décisions complexes et notamment de la préparation de décisions d'investissement susceptibles de modifier la structure productive de l'entreprise, lui donnant ainsi accès, par exemple, à une stratégie de croissance par diversification du portefeuille de produits ou par pénétration de nouveaux marchés ou de nouveaux segments de marché.

Il permet alors de répondre aux deux questions suivantes :

- Quelle conséquence la modification de la structure de l'entreprise (avec son impact sur la hausse des charges fixes) a-t-elle sur son seuil de rentabilité ?
- Dans la foulée, à quelles conditions cette modification est-elle dès lors rentable ?

Prenons un exemple simple :

Supposons que Wood Construct réalise un chiffre d'affaires de 2 Millions € et que ce niveau de chiffre d'affaires corresponde au maximum de son niveau d'activité compte tenu de l'infrastructure disponible actuellement.

A l'heure actuelle, elle subit des charges fixes à concurrence de 600 000 € et un taux de charges variables de 60 % : le seuil de rentabilité s'élève donc à : $SR = 600\,000\text{ €} / 0.40 = 1\,500\,000\text{ €}$.

Pour développer ses ventes, l'entreprise pourrait :

- *soit modifier sa structure en embauchant du personnel fixe, d'où une augmentation des charges fixes à un montant de 700 000 €, le taux de marge sur coûts variables restant inchangé à 40 % ;*
- *soit diminuer de 5 % son prix de vente, de façon à rendre le produit plus compétitif et à permettre ainsi l'augmentation des quantités vendues : est-il besoin de rappeler que le chiffre d'affaires naît de la multiplication du prix de vente unitaire p par les quantités vendues q et qu'une réduction du prix unitaire se traduisant par une hausse des quantités vendues n'aura d'effet positif que si la hausse des quantités vendues est plus que proportionnelle à la réduction du niveau de prix ?*

Que nous dit l'analyse de ces deux options stratégiques ?

Dans le cas de la modification de structure, le seuil de rentabilité passe à $700\,000\text{ €} / 0.4$, soit $1\,750\,000\text{ €}$, au lieu de $1\,500\,000\text{ €}$ à l'heure actuelle.

Par ailleurs, par rapport à la situation actuelle, la modification de structure ne sera rentable que si le nouveau chiffre d'affaires x permet d'obtenir un résultat supérieur au résultat actuel :

- *Or, le résultat actuel, pour un niveau de chiffre d'affaires de $2\,000\,000\text{ €}$, est de $Résultat = CA - CF - CV = 2\,000\,000\text{ €} - 600\,000\text{ €} - 2\,000\,000\text{ €} * 60\% = 200\,000\text{ €}$, soit donc un bénéfice de $200\,000\text{ €}$.*
- *Dans le cas d'une modification de la structure, le nouveau chiffre d'affaires à réaliser est donc d'au moins : $(x * \text{Taux de marge du coût variable} - \text{Charges fixes}) > 200\,000\text{ €}$, soit donc : $x * 0.4 - 700\,000\text{ €} = 200\,000\text{ €}$, d'où $x = 2\,250\,000\text{ €}$.*
- *L'embauche de personnel fixe ne sera donc rentable que si elle permet une augmentation du chiffre d'affaires de $250\,000\text{ €}$, soit une hausse de 12.5% par rapport au chiffre d'affaires actuel.*

Dans le cas du changement de prix, celui-ci implique un nouveau taux de marge sur coût variable :

- *Actuellement, pour un prix de 100, le coût variable CV est de 60.*
- *Or, la baisse de 5 % du prix (sans modification des conditions de production !) conduit à un prix de 95 pour un niveau de charge variable inchangé de 60 : le taux de marge sur coût variable devient ainsi : $(95 - 60) / 95$, soit 36.84% , soit 3.16% de moins qu'en l'absence d'une réduction du prix.*

- Dans ce cas, le nouveau seuil de rentabilité passe quant à lui à : $600\,000 \text{ €} / 0.3684$, soit $1\,628\,664 \text{ €}$.
- Donc, pour retrouver le niveau de bénéfice actuellement atteint de $200\,000 \text{ €}$ (pour un niveau de chiffre d'affaires donc de $2\,000\,000 \text{ €}$), le chiffre d'affaires x à réaliser serait donné par le résultat de l'équation : $0.3684 * x - 600\,000 \text{ €} = 200\,000 \text{ €}$, soit un niveau de chiffre d'affaires x de $2\,171\,552 \text{ €}$ et donc une augmentation du chiffre d'affaires de 8.58% par rapport au niveau de chiffre d'affaires actuel.
- Cette progression du chiffre d'affaires de 8.58% serait donc à réaliser avec un prix en baisse de 5% : le taux d'augmentation du volume de ventes à réaliser est dès lors quant à lui de $1.0858 / 0.95$, soit une augmentation du volume de ventes de 14.29% ¹²⁶.

3.1.6.4.3. Valeur, prix du marché et seuil de rentabilité

Nous l'avons à maintes reprises déjà évoqué, une entreprise ne peut survivre que si elle crée de la valeur et cette valeur ne se crée que par la confrontation de la structure de coûts de l'entreprise avec le niveau de prix accepté par le marché.

Pourtant, les relations exactes qui s'établissent entre la création de valeur aux yeux du client, le prix du marché et les coûts sont encore mal appréhendées dans la littérature.

En effet,

- ❖ La plupart des techniques récentes développées dans le champ de la gestion des coûts ignorent largement le concept de valeur perçue du point de vue du client et sont de ce fait gouvernées par une « vision interne » de la valeur propre à l'entreprise, alors même pourtant (et c'est un paradoxe important) qu'elles sont présentées comme fournissant le moyen de fournir de la valeur au client (McNair e.a., 2001).
- ❖ Par ailleurs, la littérature s'est pendant longtemps basée sur le postulat selon lequel le niveau de création de valeur aux yeux du client (et donc la valeur pour le client) s'exprime uniquement par le biais du prix du marché, négligeant dès lors largement l'origine de cette valeur et les facteurs qui expliquent les raisons pour lesquelles le client accepte de payer le prix proposé par le marché.

Or, ces raisons déterminent les facteurs de choix qui sont essentiels aux yeux du client (ceux qui, pour lui, ont effectivement de la valeur et pour lesquels il accepte de payer un prix) et donc, du point de vue de l'entreprise, leur compréhension permet de savoir quelles sont les activités, au sein de l'entreprise, réellement créatrices de valeur aux yeux du client et qui justifient donc que des ressources rares (donc des coûts) leur soient attribuées.

Un modèle explicatif récent apparaît toutefois prometteur, car intégrant à la fois une approche conceptuelle rigoureuse du processus de création de valeur perçue du point de vue du client et intégré effectivement au sein d'une entreprise et un aspect pragmatique et opérationnel concret qui le rend effectivement applicable : il s'agit du « **Modèle de la Création de Valeur**¹²⁷ », dû à McNair, Polutnik et Silvi (2001).

Ce modèle s'appuie d'abord sur le concept de « **Profit potentiel** », à savoir le niveau de profit maximal que l'entreprise pourrait atteindre :

- si le prix du marché vabrise effectivement correctement le niveau de satisfaction des besoins et des attentes du client, ce qui implique notamment que le marché soit parfaitement informé des besoins et

¹²⁶ En effet, si q augmente de 14.29% et que p diminue de 5% , le chiffre d'affaires $CA = p * q = 0.95 * 1.1429 = 1.0858$ augmente bien de 8.58% (aux arrondis près, naturellement).

¹²⁷ Le "Value Creation Model" ou VCM.

attentes des clients et qu'il les valorisent correctement compte tenu de l'offre des concurrents de l'entreprise, tant en termes de produits semblables que de produits de substitution ;

- et si l'entreprise adopte une structure productive basée sur un agencement optimal de ces processus et activités lui permettant d'agir dans les conditions de coût les plus efficaces qui soient : il n'est alors pas possible de trouver un agencement des processus et activités et une allocation des ressources rares de l'entreprise qui déboucherait sur un niveau global de coût moindre.

Ce niveau de profit potentiel constitue évidemment un idéal qu'une entreprise atteint rarement mais qui constitue l'objectif avoué de la plupart des entreprises caractérisées aujourd'hui d'entreprises « **low cost** », qu'elles opèrent dans le secteur du transport aérien, de la fabrication automobile ou dans d'autres secteurs arrivés à maturité et touchés à leur tour par une philosophie de gestion bien particulière qui associe systématiquement la volonté de maîtriser au mieux la structure des coûts de l'entreprise en minimisant le volume et la volonté de suivre de très près l'évolution des besoins et attentes des clients et de leur adresser une communication ciblée sur la prise en compte de leurs attentes.

Au plan théorique, le concept de « **niveau de profit potentiel** » intègre parfaitement la valeur réelle que les clients de l'entreprise associent aux différents attributs (niveau de prix, niveau de qualité, qualité du service, design, durée de vie, ...) liés à chaque élément de l'offre de produits et de services de l'entreprise. Dès lors, théoriquement, la « **structure de la valeur** » qui découle de l'importance accordée par le client, (*conçu alors comme le client "moyen" idéal dont la composition du panier d'attributs qu'il prend en compte dans son processus décisionnel d'achats sert de référence et de "benchmark" à l'entreprise pour déterminer quelles sont les activités réellement valorisées par le client et quelles sont celles qui ne le sont pas*) à chaque attribut de l'offre de l'entreprise détermine la « **structure de coûts** » acceptable pour l'entreprise compte tenu de l'origine de la valeur qu'elle crée aux yeux de ses clients au travers de ses produits et services. Ainsi, concrètement, si la qualité technique du produit est un critère qui représente 20 % du prix que le client accepte de payer, l'ensemble des activités que l'entreprise déploie pour assurer cette qualité technique du produit (*contrôle de qualité, choix rigoureux des fournisseurs, efforts de Recherche & Développement, formation continue du personnel de production, ...*) ne peut pas représenter plus de 20 % du coût global encouru pour fournir le produit au client.

Dès lors, pour atteindre cet idéal, les dirigeants doivent être capables, grâce à leur système de comptabilité de gestion, d'identifier les activités et les processus qui, mal agencés ou bénéficiant d'une affectation inefficace de ressources, conduisent à une structure de coûts qui s'écarte de la structure de coûts optimale.

Ceci implique que soient traquées systématiquement :

- Les coûts qui ne conduisent à aucune création de valeur au sein de l'entreprise, car liés à des activités qui ne débouchent sur aucun attribut valorisé par le client : ces coûts sont appelés des "Waste Costs" et englobent notamment l'ensemble des coûts cachés et les coûts liés à la satisfaction de besoins ou de contingences propres à l'entreprise et indépendants des préoccupations du client (besoin de prestige, coûts de dysfonctionnements organisationnels, ...).
- Les excès de coûts induits par la constitution et le maintien de l'infrastructure optimale nécessaire à la réalisation des biens et services revêtus des attributs effectivement valorisés par le client : ces coûts, baptisés "No Value Costs", sont conceptuellement assez proches des coûts fixes induits par la structure de l'entreprise et correspondent idéalement au niveau de coût optimal que devraient générer la constitution et le maintien en parfait état de fonctionnement de la structure optimale nécessaire à la réalisation des biens et services tels que désirés par le client
- Les excès de coûts induits directement par la conception, la réalisation et la distribution des produits et services de l'entreprise, une fois ceux-ci revêtus des seuls attributs effectivement valorisés par le client en parfaite concordance avec sa « structure de valeur ». Ces coûts, baptisés "Value Costs", sont conceptuellement assez proches des coûts directs induits par la conception, la production et la distribution des produits et services de l'entreprise. La structure de ces coûts doit alors idéalement être calquée sur la structure de la valeur du produit aux yeux du client et ce sont les écarts entre cette

structure de coûts optimale et la structure de valeur du produit qui sont de facto traqués au sein de l'entreprise.

Totalement intégré dans une conception de l'entreprise ancrée dans la volonté d'une création permanente de valeur du point de vue du client, le modèle VCM s'intègre parfaitement dans la vision de l'entreprise "orientée client" et non plus "orientée produit". Il a par ailleurs le mérite de concilier une vision stratégique du développement de l'entreprise dans une optique de création effective et continue de valeur *du point de vue du client* et une mise en oeuvre concrète de cette vision au travers de concepts comptables spécifiques et réellement mesurables au sein de l'entreprise, s'intégrant de ce fait parfaitement parmi les nouveaux outils propres au champ de la comptabilité de gestion.

3.2. L'approche en « Coûts semi-spécifiques » (ou « Coûts semi-complets »)

Si l'approche en coûts variables permet d'apporter une information utile lors de la préparation de décisions de court terme et de combler ainsi certaines faiblesses de l'approche en coûts complets, elle pêche cependant par son absence totale de prise en compte des coûts fixes.

3.2.1. Le mécanisme d'allocation des coûts

Pour remédier à cette lacune, l'approche en **coûts semi-complets** a été développée. Dans la littérature francophone, elle est souvent référencée sous l'expression "Méthode du coût direct", bien qu'elle intègre dans le calcul du coût de revient semi-complet d'un objet de coût à la fois les charges directes qu'il a consommées mais aussi les charges variables indirectes liées à la fabrication et à la distribution de cet objet de coût, ce qui fait de cette expression (à nouveau) une expression ambiguë.

Cette méthode est en fait une méthode de calcul du coût de revient intermédiaire entre l'approche en coûts complets et l'approche en coûts variables. En effet, selon cette méthode, on intègre au calcul du coût de revient ¹²⁸ d'un objet de coût :

- A la fois l'ensemble des charges variables, directes ou indirectes, induites par la conception, la fabrication et la distribution de cet objet de coût (*d'où la proximité de cette méthode avec l'approche en coûts variables*) ;
- et les charges fixes induites directement par les investissements ou les engagements de long terme liés à la conception, à la fabrication et à la distribution de cet objet de coût (*en fait, les charges fixes directes*).

Le rapprochement entre le chiffre d'affaires généré par l'objet de coût considéré et le coût de revient semi-complet ainsi calculé donne naissance à une "**marge sur coût spécifique**", aussi appelée "marge sur coût direct" dans une partie de la littérature francophone.

Quant aux charges fixes indirectes, elles sont alors considérées comme des charges communes à l'ensemble de l'entreprise et, de ce fait, elles ne sont pas réparties entre les différents objets de coûts, mais sont globalisées pour être couvertes par l'ensemble des marges sur coûts spécifiques propres aux différents objets de coûts de même type ¹²⁹ recensés dans l'entreprise : la différence entre la somme des marges sur coûts spécifiques réalisées dans l'entreprise et le total des charges fixes indirectes donne ensuite logiquement naissance au résultat analytique final de l'entreprise.

¹²⁸ Ce coût de revient est alors appelé "coût de revient semi-complet".

¹²⁹ Produits, clients, couples « produits/marchés » à nouveau essentiellement.

L'ensemble de cette démarche est synthétisée à la Figure 27.

Figure 27 : Le principe de fonctionnement de l'approche en coûts semi-complets.

La méthode du coût semi-complet : principe de fonctionnement		
	Charges variables	Charges fixes
Charges directes	<ul style="list-style-type: none"> • Matières premières • Sous-traitance • Main d'oeuvre directe 	<ul style="list-style-type: none"> • Amortissement du matériel spécifique • Main d'oeuvre sous contrat de travail fixe et affectable à un seul produit
Charges indirectes	<ul style="list-style-type: none"> • Matières consommables • Energie • Transport 	<ul style="list-style-type: none"> • Frais administratifs • Amortissements généraux et impôts

3.2.2. Le raisonnement conceptuel sous-jacent

Le raisonnement économique conceptuel qui sous-tend l'approche en coût semi-complet est simple : selon cette approche, une entreprise réalise un profit si l'ensemble des marges sur coûts spécifiques (*ou marges sur coûts directs*) totales générées par les objets de coûts considérés (*par exemple, les produits*) est supérieure au niveau de ses charges fixes indirectes.

Dans ce contexte, le niveau de prix proposé par l'entreprise au marché est fixé de telle sorte qu'il couvre l'ensemble des charges directes, fixes ou variables, induites par la réalisation de l'objet de coût et qu'il génère une contribution significative à la couverture des frais fixes indirects, qui sont alors souvent globalisés sous le terme générique de "frais généraux" ou de "frais de fonctionnement" dans les nombreuses entreprises qui appliquent cette méthode ou l'une de ses multiples variantes.

En pratique, l'intérêt conceptuel de cette approche a conduit de très nombreuses entreprises (*et notamment énormément de Petites ou Moyennes Entreprises à l'activité essentiellement industrielle*) à l'intégrer dans leurs outils analytiques comptables, tout en l'adaptant souvent aux spécificités de leur activité en élargissant le concept de "charge fixe indirecte" pour y intégrer d'autres frais de structure, à caractère plus direct par rapport à certains objets de coûts mais considérés comme bénéficiant malgré tout à l'ensemble de l'entreprise qui ne pourrait pas fonctionner ou dont l'existence ne se justifierait plus sans eux.

Enfin, dans une perspective d'aide à la décision, soulignons que le calcul des marges sur coûts spécifiques est souvent complété par le calcul de taux de profitabilité, calculés cette fois comme résultant du rapport entre la marge sur coûts spécifiques générée par un objet de coût et le chiffre d'affaires que ce même objet de coût a permis de réaliser.

Figure 28 : Un exemple d'application de l'approche en coût semi-complet

La méthode du coût semi-complet : un exemple				
	Prod. A	Prod. B	Prod. C	Total
CA	100 000	200 000	300 000	600 000
CV	60 000	140 000	240 000	440 000
Marge s. CV = brute	40 000	60 000	60 000	160 000
CF direct	10 000	30 000	20 000	60 000
Marge s. CD	30 000	30 000	40 000	100 000
CF indir.				40 000
Résultat				60 000

Ainsi, pour les données de l'exemple reproduit à la Figure 28, il apparaît que :

- Si, dans une approche en coûts variables, les produits B et C génèrent le même volume de marge contributive, il n'en est plus de même dans une approche en coûts spécifiques. En effet, le produit B, en raison de ses spécificités techniques ou commerciales, génère davantage de coûts fixes directs (*par exemple parce qu'il nécessite l'acquisition d'actifs spécifiques*), de sorte que le niveau de marge sur coûts spécifiques qu'il a permis de réaliser au cours de la période le rend comparable au produit A.
- Par ailleurs, la comparaison des taux de profitabilité calculés cette fois sur base de la marge sur coûts spécifiques (*et qui sont respectivement de 30 %, de 15 % et de 13,33 %*) montre encore plus clairement l'intérêt de focaliser les investissements techniques et commerciaux futurs sur le produit A (*mais toujours naturellement si le marché et les contraintes techniques le permettent*), car il génère un taux de profitabilité deux fois supérieur à celui du produit B et plus de deux fois supérieur à celui du produit C.

3.2.3. Les avantages et inconvénients de l'approche

L'approche du coût de revient semi-complet permet donc d'intégrer clairement dans le raisonnement le montant des frais fixes de structure directement induits par la réalisation d'un objet de coût particulier, permettant ainsi d'apporter une réponse pertinente à la faiblesse conceptuelle majeure reprochée à l'approche en coûts variables, à savoir son ignorance complète des coûts fixes générés dans l'entreprise.

De ce fait, dans de nombreux cas, l'approche en coûts semi-complets permet de mieux refléter la réalité économique de la vie de l'entreprise et est donc, de ce fait, souvent recommandée et implémentée en entreprise.

Toutefois, il n'est pas toujours évident de bien isoler les frais de structure induits exclusivement par la réalisation d'un objet de coût et ceux qui bénéficient à l'ensemble de l'entreprise considérée globalement, ce qui conduit notamment à rejeter cette méthode dans certains secteurs, notamment lorsque l'activité de

l'entreprise repose sur des frais de Recherche et Développement conséquents et fondamentaux pour la survie même de l'entreprise ¹³⁰.

Comptabilité de gestion et prise de décision chez Wood Construct

Afin d'illustrer les concepts présentés au long de ce chapitre, nous allons analyser plusieurs cas d'application transposés dans le contexte dans lequel Wood Construct et ses filiales ont vécu, adaptés aux spécificités de chacune de ces entreprises. Ces exemples sont le plus souvent inspirés pédagogiquement par les très nombreux exercices et exemples proposés par Goujet, Raulet et Raulet (1996).

Sont ainsi tour à tour envisagés :

- l'impact de décisions de gestion diverses sur le seuil de rentabilité de l'entreprise,
- l'impact du choix entre plusieurs décisions d'investissement sur le seuil de rentabilité de l'entreprise,
- l'impact de la régularité de la production sur le seuil de rentabilité,
- l'optimisation du résultat de l'entreprise en cas de productions multiples,
- l'impact de la flexibilisation des charges
- le calcul du coût marginal et l'établissement d'un prix de cession interne dans la perspective d'un contrôle de gestion intégré au sein d'un groupe d'entreprises,
- le choix d'une approche comptable adaptée aux besoins de l'entreprise et l'impact d'une éventuelle modification d'une structure de production établie,
- une approche comparée de la profitabilité de différents produits.

Seuil de rentabilité et décisions de gestion ¹³¹

La Menuiserie des Ardennes fabrique trois types de planches différentes destinées à servir de produits de base lors de la réalisation de planchers ; ces produits sont référencés produit A, B et C.

A la fin de l'exercice 2004, le directeur financier a procédé à la décomposition des charges en charges fixes et en charges variables, ces dernières étant rapportées, tout comme les chiffres d'affaires, à chacun des 3 produits. Le tableau suivant a ainsi été dressé (en €):

	<i>Produit A</i>	<i>Produit B</i>	<i>Produit C</i>
<i>Chiffre d'affaires net (hors impôts)</i>	500 000	1 200 000	1 000 000
<i>Coûts proportionnels de fabrication des produits vendus, en ce compris les dépenses de matières premières proportionnelles aux quantités produites et vendues</i>	400 000	900 000	600 000
<i>Coûts proportionnels de distribution</i>	20 000	50 000	100 000

¹³⁰ Par exemple, dans des entreprises relevant des secteurs de la biotechnologie ou des produits pharmaceutiques.

¹³¹ Exercice inspiré pédagogiquement d'un exemple proposé par Goujet, Raulet et Raulet (1996).

CHAPITRE 4

Les charges de structure de l'entreprise sont de 300 000 €.

Pour l'exercice 2005, la direction générale envisage les conditions d'exploitation suivantes :

- En ce qui concerne le produit A, accroissement de 30 % des quantités vendues. Cet accroissement des ventes doit résulter :
 - o d'un effort de publicité et de prospection qui doit majorer les charges variables de distribution (le coût unitaire proportionnel de distribution augmentant ainsi de 10 %),
 - o et d'une modification des conditions de fabrication qui se traduit par une réduction de 3 % des coûts proportionnels de fabrication.
- En ce qui concerne le produit B, accroissement de 20 % des quantités vendues. Cet accroissement des ventes doit résulter d'une réduction de 5 % du prix de vente par unité.
- En ce qui concerne le produit C, les ventes et les coûts resteraient identiques à ceux de l'exercice 2004, le produit et le marché étant arrivé à maturité.
- Les charges fixes de structure augmenteraient de 10 %.

Travail demandé : Compte tenu des données de 2004 et des hypothèses d'exploitation pour 2005 :

- Déterminer les marges sur coûts variables que donneront en 2005 les ventes de chaque produit (ces marges seront calculées en valeurs absolues (en €) et en pourcentage du chiffre d'affaires).
- Calculez le seuil de rentabilité de l'entreprise en 2005 et en 2004 et calculez les périodes de l'année auxquels il sera respectivement atteint.
- Cette évolution est-elle positive ou négative pour l'entreprise ?

Solutions :

Partie 1 : Calculons d'abord les marges sur coûts variables (= CA – coûts variables) et les taux de marge (= Marge sur coûts variables / CA) sur coûts variables

Année 2004	Produit A	Produit B	Produit C	Total
CA	500 000	1 200 000	1 000 000	2 700 000
Coûts variables :				
- Fabrication	400 000	900 000	600 000	1 900 000
- Distribution	20 000	50 000	100 000	170 000
Marges sur coûts variables	80 000	250 000	300 000	630 000
Taux de marge	16%	20.83%	30%	23.3%
Charges de structure				300 000
Résultat				330 000

Année 2005	Produit A	Produit B	Produit C	Total
CA	650 000 (1)	1 368 000 (4)	1 000 000	3 018 000
Coûts variables :				
- Fabrication	504 400 (2)	1 080 000 (5)	600 000	2 184 000
- Distribution	28 600 (3)	60 000 (6)	100 000	188 600
Marges sur coûts variables	117 000	228 000	300 000	645 000
Taux de marge	18 %	16.67 %	30%	21.37 %
Charges de structure				330 000
Résultat				315 000

(1) $650\ 000 = 500\ 000 * 1.3$

(2) *Coûts proportionnels + réduction de 3% : $400\ 000 * 1.3 * 0.97$*

(3) *Coûts proportionnels + augmentation de 10% : $20\ 000 * 1.3 * 1.1$*

(4) *Accroissement de 20% + Diminution PV de 5% : $1\ 200\ 000 * 1.2 * 0.95$*

(5) *Coûts proportionnels : $900\ 000 * 1.2$*

(6) *Coûts proportionnels : $50\ 000 * 1.2$*

(7) *Augmentation de 10% : $300\ 000 * 1.1$*

Partie 2 : Seuil de rentabilité = CF / taux de marge

- *année 2004 = $300\ 000 / 23.3 = 1\ 287\ 554\ €$*

- *année 1999 = $330\ 000 / 21.37\% = 1\ 544\ 221\ €$*

*Pour 2004, le seuil de rentabilité sera atteint (en considérant des mois de 30 jours) après : $1\ 287\ 554 / 2\ 700\ 000 = 0.477$ d'année ou après 360 jours * 0.477 = 171.72 jours, soit le 22 juin.*

*Pour 2005, le seuil de rentabilité sera atteint (en considérant des mois de 30 jours) après : $1\ 544\ 221 / 3\ 018\ 000 = 0.512$ d'année ou après 360 jours * 0.512 = 184.32 jours, soit le 5 juillet.*

Partie 3 : Raisonnement analytique :

L'évolution est négative pour deux raisons :

- *D'abord, le résultat final dégagé a diminué : il est passé de 330 000 € à 315 000 €, soit une diminution de 4.5%.*
- *Ensuite, le seuil de rentabilité s'est détérioré : il a augmenté de 19.9% et est atteint plus tard dans l'année, ce qui rend l'entreprise plus vulnérable.*

Seuil de rentabilité et décisions d'investissement¹³²

La Menuiserie des Ardennes, toujours elle, produit un modèle de planche structurée et résistante pour armoires et placards intérieurs, qu'elle vend 1 000 € l'unité.

Actuellement, sa production annuelle est de 12 000 unités et son coût fait apparaître :

- 2 000 000 € de charges fixes
- 9 000 000 € de charges variables.

Le marché semble permettre une augmentation très importante des ventes et l'entreprise envisage deux solutions nouvelles pour profiter de ces excellentes perspectives commerciales. Elle demande à son comptable de gestion de les comparer à la situation actuelle.

Les charges variables restant proportionnelles à l'activité, ces deux solutions consisteraient :

- CAS 1 : réaliser des investissements légers qui porteraient les charges de structure à 4.500.000 € mais permettraient d'atteindre une production annuelle de 24.000 unités ;
- CAS 2 : réaliser des investissements lourds, qui porteraient les charges de structure à 8.000.000 € mais permettraient d'atteindre une production annuelle de 36.000 unités !

Travail demandé :

Dans les 3 hypothèses (scénario inchangé, CAS 1 ou CAS 2) :

- calculez les résultats prévisionnels en fin d'année ;
- déterminez la solution qui vous semble préférable :
 - en terme de résultat final ?
 - en terme de sécurité ?

Solutions :

Scénario inchangé

$$\text{Résultat} = CA - CF - CV = 12\,000\,000 - 2\,000\,000 - 9\,000\,000 = 1\,000\,000 \text{ €}$$

$$\text{Seuil de rentabilité} = CF / \text{Taux de marge} = 2\,000\,000 / 0.25 = 8\,000\,000 \text{ €}$$

Cas n°1

$$\text{Résultat} = 24\,000\,000 - 4\,500\,000 - (9\,000\,000 * 24/12) = 1\,500\,000 \text{ €}$$

$$\text{Seuil de rentabilité} = 4\,500\,000 / (6/24) = 4\,500\,000 / 0.25 = 18\,000\,000 \text{ €}$$

¹³² Exercice inspiré pédagogiquement d'un exemple proposé par Goujet, Raulet et Raulet (1996).

Cas n°2

$$\text{Résultat} = 36\,000\,000 - 8\,000\,000 - 9\,000\,000 * 36/12 = 1\,000\,000 \text{ €}$$

$$\text{Seuil de rentabilité} = 8\,000\,000 / (9/36) = 8\,000\,000 / 0.25 = 32\,000\,000 \text{ €}$$

Démarche analytique :

- En terme de résultat, le cas n°1 est le meilleur car il génère le bénéfice le plus important.
- En terme de seuil de rentabilité, c'est toutefois la situation inchangée qui est la plus intéressante car elle est associée au seuil de rentabilité le plus faible, ce qui représente plus de sécurité opérationnelle pour l'entreprise.

Notons que si nous utilisons la notion de marge de sécurité pour déterminer la situation préférable en terme de sécurité, nous arrivons à la même conclusion. Les marges de sécurité sont :

- scénario inchangé : $(12\,000\,000 - 8\,000\,000) / 12\,000\,000 = 0.333$
- cas n°1 : $(24\,000\,000 - 18\,000\,000) / 24\,000\,000 = 0.25$
- cas n°2 : $(36\,000\,000 - 32\,000\,000) / 36\,000\,000 = 0.11$

et le scénario inchangé reste le plus intéressant en terme de sécurité.

Notons toutefois que ce n'est pas sur la notion de marge de sécurité que nous devons baser nos conclusions mais bien sur la notion de seuil de rentabilité. En effet, la notion de marge de sécurité n'est pas d'une grande utilité car elle reflète un point de vue qui n'est pas déterminant dans ce cas de figure puisqu'elle appréhende l'espace de liberté qui existe entre le seuil de rentabilité et le chiffre d'affaires : plus l'écart entre le chiffre d'affaires et le seuil de rentabilité est grand, plus l'entreprise est sécurisée.

Ainsi, si l'entreprise possède une grande marge de sécurité et si elle n'arrive pas à réaliser le chiffre d'affaires initialement prévu, elle peut encore espérer rentrer dans ses frais et atteindre son seuil de rentabilité. Donc plus une entreprise possède une marge de sécurité élevée, plus elle est sécurisée.

Toutefois, la notion la plus importante pour notre cas de figure (c'est-à-dire l'aspect sécurité), c'est la possibilité d'atteindre le seuil de rentabilité le plus vite possible, de sorte que, quoiqu'il arrive par après dans le courant de l'année, la firme soit déjà sûre d'être rentrée dans ses frais. Or plus le seuil de rentabilité est bas, plus il sera aisé d'y arriver. Nous devons donc choisir l'hypothèse qui donne le seuil de rentabilité le plus bas.

Seuil de rentabilité et régularité de la production ¹⁵³

La Verrerie des Ardennes envisage de produire un nouveau composant verrier P. Une étude prévisionnelle permet d'envisager pour l'année à venir 50 000 € de charges fixes, un prix de vente de 3 € par unité et des charges variables de 2 € par unité. Il est d'autre part prévu une production de 120 000 unités.

Travail demandé

1. Calculer le seuil de rentabilité. Quelle est la production correspondante ?
2. A quelle date atteindra-t-on ce seuil de rentabilité dans les deux hypothèses suivantes :

¹⁵³ Exercice inspiré pédagogiquement d'un exemple proposé par Goujet, Raulet et Raulet (1996).

CHAPITRE 4

- La production sera régulière en cours d'année.
 - La production sera irrégulière en cours d'année et se répartira ainsi : 1^{er} trimestre : 10 000 unités, 2^e trimestre : 20 000 unités, 3^e trimestre : 30 000 unités et 4^e trimestre 60 000 unités.
3. Comparer les dates obtenues dans les deux hypothèses et conclure quant à l'hypothèse la plus intéressante.

Solutions

1. Seuil de rentabilité en valeur = $CF / \text{Taux de marge}$

et Taux de marge = $\text{Marge sur coûts variables} / CA = (1-a) x / x$

$$\text{ou} = (CA - CV) / CA = (3 - 2) / 3 = 1/3$$

Seuil de rentabilité = $50\,000 / 1/3 = 150\,000 \text{ €}$

Seuil de rentabilité en quantité = $CF / (PV - CV \text{ unitaire})$

Seuil de rentabilité en quantité = $50\,000 / (3-2) = 50\,000 \text{ unités}$

2. Hypothèse 1 : cas de la production régulière : il est prévu une production de 120 000 unités sur l'année, c'est-à-dire 333 unités par jour = $120\,000 / 360 \text{ jours}$,

le seuil de rentabilité sera atteint lorsque 50 000 unités auront été produites, donc après $50\,000 / 333 = 150 \text{ jours}$

OU

Une unité est produite en 0,003 jour (= $360 / 120\,000$) ; pour produire 50 000 unités, il faut donc $0,003 * 50\,000 = 150 \text{ jours}$.

Hypothèse 2 : Cas de la production irrégulière :

Pour trouver le seuil de rentabilité, il faut calculer en fin de chaque trimestre les cumuls de production, de chiffre d'affaires et de marges sur coût variable.

Trimestres	Production	CA	Marges CV
1	10 000	30 000	10 000
2	30 000	90 000	30 000
3	60 000	180 000	60 000
4	120 000	360 000	120 000

Le seuil de rentabilité est atteint pour une production de 50 000 unités ou un chiffre d'affaires de 150 000 €, soit au 3^e trimestre.

La date exacte est trouvée par le calcul suivant :

$$(50\,000 - 30\,000) / 30\,000 = 2/3 \text{ OU } (150\,000 - 90\,000) / 90\,000 = 2/3$$

Les 2/3 du 3^e trimestre correspondent à la date du 1^e septembre.

3. Le seuil de rentabilité est atteint plus tôt dans la première hypothèse, la sécurité de l'entreprise est donc mieux assurée.

Optimisation du résultat en cas de production multiple¹³⁴

La Verrerie des Ardennes assure la production et la distribution d'une glace en verre teinté, résistante au feu et susceptible d'être intégrée à une porte-fenêtre ou à une porte de véranda. Cette glace est considérée comme un produit de très haut de gamme et est vendue sous trois modèles de teinte et de taille différentes : les modèles E, S et H.

A. A la fin de l'année 2004, on a pu établir le tableau suivant :

Eléments	Modèle E	Modèle S	Modèle H
Quantités produites et vendues	60 000	48 000	54 000
Chiffre d'affaires net hors taxe	75 000 000	96 000 000	162 000 000

La décomposition des coûts unitaires donne les éléments suivants :

Eléments	Modèle E	Modèle S	Modèle H
Matières premières	400	500	800
Main-d'œuvre directe	250	550	600
Charges indirectes de production	300	400	600
Charges indirectes de distribution	250	350	400

L'analyse des charges indirectes par variabilité conduit à la répartition suivante :

	Charges opérationnelles	Charges de structure
Production	50%	50%
Distribution	80%	20%

Les charges variables de production varient en fonction des quantités, celles de distribution en fonction du chiffre d'affaires. La main-d'œuvre directe est supposée variable.

Travail demandé :

- Déterminer le seuil de rentabilité de la Verrerie des Ardennes pour l'année 2004.
- Commenter la pertinence de la notion de seuil de rentabilité pour une entreprise ayant, comme la Verrerie des Ardennes, des productions multiples.

B. Pour l'année 2005, les prévisions de production et ventes ci-après ont été établies :

- 48 000 unités de E à 1 350 € l'unité ;
- 54 000 unités de S à 2 140 € l'unité ;
- 60 000 unités de H à 3 150 € l'unité.

¹³⁴ Exercice inspiré pédagogiquement d'un exemple proposé par Goujet, Raulet et Raulet (1996).

CHAPITRE 4

Pour les matières premières, un meilleur contrôle de la qualité des verres reçus devrait réduire de 3% les quantités nécessaires par modèle fabriqué. Quant à leur coût d'achat unitaire, il devrait croître de 5%.

Pour la main-d'œuvre directe, une réorganisation des postes de travail accroîtra de 2% la productivité de ce facteur. Son coût horaire devrait en revanche augmenter de 8%.

Les charges indirectes variables répercuteront une hausse moyenne des prix de 8%.

Travail demandé :

Présenter le calcul du résultat pour l'année 2005.

C. Dans le cadre d'une politique de diversification concentrique de ses produits et de ses marchés, la Verrerie des Ardennes envisage de lancer en 2005 un nouveau produit qui ne serait ni complémentaire ni substituable aux produits actuels mais utiliserait les technologies traditionnelles de l'entreprise.

Ce produit serait vendu normalement au prix de 6 000 et entraînerait un surplus de charges de structure de 8 800 000 €.

Les charges variables de production et d'approvisionnement seraient de 4 000 € par unité et celles de distribution de 12% du chiffre d'affaires.

Travail demandé :

Déterminer le seuil de rentabilité de cette nouvelle activité.

Solutions :

A.1. Seuil de rentabilité

Modèle E

CA		75 000 000
Charges variables		60 000 000
Matières premières	$400 * 60\ 000 = 24\ 000\ 000$	
Main-d'œuvre	$250 * 60\ 000 = 15\ 000\ 000$	
Indirectes de production	$150 * 60\ 000 = 9\ 000\ 000 (*)$	
Indirectes de distribution	$200 * 60\ 000 = 12\ 000\ 000 (*)$	
Marge sur coûts variables		15 000 000
Taux de marge		20%

(*) $150 = 0.5 * 300$ et $200 = 0.8 * 250$

Modèle S

CA		96 000 000
Charges variables		73 440 000
Matières premières	$500 * 48\ 000 = 24\ 000\ 000$	
Main-d'œuvre	$550 * 48\ 000 = 26\ 400\ 000$	
Indirectes de production	$200 * 48\ 000 = 9\ 600\ 000$	
Indirectes de distribution	$280 * 48\ 000 = 13\ 440\ 000$	
Marge sur coûts variables		22 560 000
Taux de marge		23.5%

CHAPITRE 4**Modèle H**

CA		162 000 000
Charges variables		109 080 000
Matières premières	$800 * 54\ 000 = 43\ 200\ 000$	
Main-d'œuvre	$600 * 54\ 000 = 32\ 400\ 000$	
Indirectes de production	$300 * 54\ 000 = 16\ 200\ 000$	
Indirectes de distribution	$320 * 54\ 000 = 17\ 280\ 000$	
Marge sur coûts variables		52 920 000
Taux de marge		32.67%

Total

CA total	333 000 000
Charges variables totales	242 520 000
Marge sur coûts variables	90 480 000
Charges fixes	45 480 000
Production	34 800 000 (1/2)
Distribution	10 680 000 (1/4)
Résultat	45 000 000

$$\text{Taux de marge} = 90\ 480\ 000 / 333\ 000\ 000 = 0.2717$$

$$\text{Seuil de rentabilité} = 45\ 480\ 000 / 0.2717 = 167\ 390\ 500$$

A.2. Le taux de marge global est une moyenne des taux de marge des produits individuels (ici, s'étalant de 20 à 32.67%). Ce taux est valable pour un chiffre d'affaires composé de plusieurs chiffre d'affaires (dans notre cas, 3) : il restera donc valable tant que la proportion des ventes entre les différents produits restera la même. Par conséquent, le seuil de rentabilité ne sera valable que si les proportions de ventes restent constantes.

B.**Modèle E**

CA		64 800 000
Charges variables		50 400 000
Matières premières	$407.4 * 48\ 000 = 19\ 555\ 200 (*)$	
Main-d'œuvre	$264.6 * 48\ 000 = 12\ 700\ 800 (*)$	
Indirectes de production	$162 * 48\ 000 = 7\ 776\ 000 (*)$	
Indirectes de distribution	$216 * 48\ 000 = 10\ 368\ 000 (*)$	

$$(*) 407.4 = (400 * 1.05) * 0.97$$

$$(*) 264.6 = 250 * 0.98 * 1.08$$

$$(*) 162 = 150 * 1.08$$

$$(*) 216 = 200 * 1.08$$

Modèle S

CA		115 560 000
Charges variables		86 776 380

CHAPITRE 4

<i>Matières premières</i>	$509.25 * 54\ 000 = 27\ 499\ 500$
<i>Main-d'œuvre</i>	$582.12 * 54\ 000 = 31\ 434\ 480$
<i>Indirectes de production</i>	$216 * 54\ 000 = 11\ 664\ 000$
<i>Indirectes de distribution</i>	$299.6 * 54\ 000 = 16\ 178\ 400$

Modèle H

CA	189 000 000
Charges variables	126 590 400
<i>Matières premières</i>	$814.8 * 60\ 000 = 48\ 888\ 000$
<i>Main-d'œuvre</i>	$635.4 * 60\ 000 = 38\ 102\ 400$
<i>Indirectes de production</i>	$324 * 60\ 000 = 19\ 440\ 000$
<i>Indirectes de distribution</i>	$336 * 60\ 000 = 20\ 160\ 000$

Total

CA total	369 360 000
Charges variables totales	263 766 780
Marge sur coûts variables	105 593 220
Charges fixes	45 480 000
<i>Production</i>	34 800 000
<i>Distribution</i>	10 680 000
Résultat	60 113 220

C.

$Taux\ de\ marge = (6\ 000 - 4\ 000 - 0.12 * 6\ 000) / 6\ 000 = 0.213$

$Seuil\ de\ rentabilité = 8\ 800\ 000 / 0.213 = 41\ 314\ 500\ €$

$Seuil\ de\ rentabilité\ en\ quantité = 41\ 314\ 500 / 6\ 000 = 6\ 886\ unités$

Les conséquences de la flexibilisation des charges

En cas de surcharge d'activité, la Verrerie des Ardennes bénéficie de la collaboration d'ouvriers salariés de l'entreprise, d'une part, mais aussi d'ouvriers mis à sa disposition par une entreprise d'interim d'autre part.

Quel sera le statut (charges fixes vs. charges variables) de ces charges salariales et pourquoi ?

En terme de marge de sécurité, dans quel cas conseilleriez-vous le recours à l'entreprise d'interim ?

Solutions :

La rémunération des ouvriers salariés de l'entreprise provoque à court terme (délai déterminé par la longueur des préavis de licenciement) des charges fixes ou des charges de structure pour la Verrerie des Ardennes : en effet, que la production augmente, diminue ou même qu'elle s'arrête, les salaires de ces ouvriers devront être payés, en tout ou en partie, à court terme.

Par contre, les salaires des ouvriers intérimaires constituent des charges variables car l'entreprise engage ces ouvriers en fonction des besoins générés par son niveau de production : le coût salarial de ces ouvriers est donc proportionnel au temps de travail qu'ils consacrent à la production de l'entreprise ; à noter que le recours à du personnel intérimaire engendre en parallèle une commission, versée à l'agence d'interim, et

qui est, selon les cas, soit fixe par contrat, soit proportionnelle au salaire versé à chaque ouvrier (dans ce cas, elle a aussi un statut comptable de charge variable).

Pour la deuxième partie de la question, il suffit de prendre un simple exemple. Supposons que :

- le coût des salariés soit égal aux coûts des intérimaires = 1 000 €
- le chiffre d'affaires soit de 10 000 €,
- les coûts fixes sans les salariés soient de 5 000 €,
- et que les coûts variables sans les intérimaires soient de 3 000 €.

1) Si les ouvriers sont des salariés :

Les coûts fixes sont augmentés de 1 000 € (coûts des salariés) et sont égaux à 6 000 €.

$$\begin{aligned} \text{Seuil de rentabilité} &= \text{Coûts fixes} / \text{Taux de marge} \\ &= 6\,000 / ((10\,000 - 3\,000) / 10\,000) = 8\,571 \text{ €} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Marge de sécurité} &= (\text{CA} - \text{seuil de rentabilité}) / \text{CA} \\ &= 1\,429 / 10\,000 = 0.14 \end{aligned}$$

2) Si les ouvriers sont des intérimaires :

Les coûts fixes restent à 5 000 € mais les coûts variables augmentent de 1 000 € et atteignent 4 000 €.

$$\text{Seuil de rentabilité} = 5\,000 / ((10\,000 - 4\,000) / 10\,000) = 8\,333 \text{ €}$$

$$\text{Marge de sécurité} = 1\,667 / 10\,000 = 0.16$$

La deuxième proposition est donc préférable en terme de marge de sécurité : il vaut en effet mieux engager des intérimaires car la marge de sécurité est plus grande et le seuil de rentabilité plus faible. Il faudra ainsi moins de temps pour couvrir les coûts fixes (ce qui est logique vu qu'il y en a moins !).

Ce constat n'est toutefois qu'un constat purement comptable, qui ignore complètement les dimensions stratégiques et organisationnelles de cette problématique. Leur prise en compte et l'ampleur des coûts cachés ou des coûts d'opportunité que cette solution peut générer (par le biais par exemple de la démotivation éventuelle de certains travailleurs salariés engagés à durée déterminée et qui craindraient de ne pas voir renouveler leur contrat) pourrait évidemment amener les dirigeants de la Verrerie des Ardennes à nuancer cet avis.

Seuil de rentabilité, coût marginal et prix de cession interne¹³⁵

Techno Construct conçoit, fabrique et commercialise également des outils destinés aux professionnels du bois et de sa transformation et il les commercialise sous la forme de petits kits d'outils professionnels.

Son siège est, nous le savons déjà, situé dans les Vosges, où se trouvent aussi ses services commerciaux et une usine qui assure :

¹³⁵ Exercice inspiré pédagogiquement d'un exemple proposé par Goujet, Raulet et Raulet (1996).

CHAPITRE 4

- la fabrication et la commercialisation de petits Kits outil 5 pièces ;
- l'assemblage, la finition et la commercialisation de gros Kits outil 20 pièces .

Dans une seconde usine située à Arlon sont fabriqués les petits moteurs qui doivent équiper ces gros Kits outil.

Un résultat est calculé annuellement au niveau de chaque usine et les responsables de chaque usine sont intéressés financièrement à ce résultat.

A. Pour l'année 2004, des prévisions avaient été établies concernant les ventes et les coûts de revient.

- Ventes	: Kit outil 5 PIÈCES	3 000 à 4 700 € l'un
	Kit outil 20 PIÈCES	1 500 à 7 200 € l'un
- Coûts variables unitaires	: Kit outil 5 PIÈCES	2 100 €
	Kit outil 20 PIÈCES	3 900 €
- Charges de structure	:	12 500 000 €

Travail demandé :

1) Calculer le résultat et le seuil de rentabilité prévisionnels

2) A la fin du premier semestre de l'année 2004, le contrôleur de gestion chargé du suivi des résultats constate les éléments suivants :

- les ventes des 6 premiers mois ont porté sur 1 000 Kits outil 5 PIÈCES et 1 100 Kits outil 20 PIÈCES au prix prévu ; le même rythme de ventes devant être maintenu au second semestre, les objectifs de chiffre d'affaires semblent atteints ;
- les éléments de coûts prévisionnels ont été également respectés ;
- toutefois, le contrôleur de gestion émet maintenant des doutes sur l'équilibre de l'exploitation pour l'année 2004.

Expliquer cette contradiction apparente avec le résultat de la question 1.

Quelle solution peut-on proposer sachant qu'actuellement, les commerciaux sont rémunérés selon un pourcentage du chiffre d'affaires ?

B. L'usine de Arlon a dû accroître sa production pour satisfaire la demande de l'usine des Vosges de moteurs pour les Kit outil 20 PIÈCES en la portant à 200 par mois.

Son directeur fait valoir que la capacité de production de l'usine d'Arlon n'est pas adaptée à un tel rythme ; le recours à des heures supplémentaires, la multiplication des pannes sur des machines entraînent un accroissement du coût unitaire de production. Il produit à l'appui de son raisonnement le tableau suivant donnant, en fonction de la production réalisée, le coût total :

Nombre de moteurs fabriqués	100	120	140	160	180	200
Coût total de production	200 000	234 000	271 600	316 800	360 000	410 000

Le prix de cession (interne !) des moteurs à l'usine des Vosges a été fixé à l'époque (il y a trois ans) à 2 100 €.

Travail demandé :

CHAPITRE 4

- 1) Déterminer le coût marginal par moteur lorsque la production varie de 100 à 200 par tranche de 20.
- 2) En déduire l'optimum de production pour l'usine des Vosges compte tenu du prix de cession actuel.
- 3) A quel niveau conviendrait-il de fixer ce prix de cession interne pour que l'usine de Arlon accepte plus volontiers de satisfaire la demande de l'usine des Vosges ?

Solutions :

A.1. Résultat et seuil de rentabilité

Ventes	$3\ 000 * 4\ 700 = 14\ 100\ 000$
	$1\ 500 * 7\ 200 = 10\ 800\ 000$
	24 900 000
Coûts variables	$2\ 100 * 3\ 000 = 6\ 300\ 000$
	$3\ 900 * 1\ 500 = 5\ 850\ 000$
	12 150 000
Marge sur coûts variables	12 750 000
Charges de structure	12 500 000
Résultat	250 000
Taux de marge	$= (24\ 900\ 000 - 12\ 150\ 000) / 24\ 900\ 000 = 0.512$
Seuil de rentabilité	$= 12\ 500\ 000 / 0.512 = 24\ 414\ 063\ €$

A.2.

Ventes	$1\ 000 * 4\ 700 = 4\ 700\ 000$
	$1\ 100 * 7\ 200 = 7\ 920\ 000$
	12 620 000
Coûts variables	$2\ 100 * 1\ 000 = 2\ 100\ 000$
	$3\ 900 * 1\ 100 = 4\ 290\ 000$
	6 390 000

$$\text{Marge sur coût variable} = 12\ 620\ 000 - 6\ 390\ 000 = 6\ 230\ 000$$

$$\% \text{ réalisé} = 6\ 230\ 000 / 12\ 750\ 000 = 48.9\%$$

$$\% \text{ CA réalisé} = 12\ 620\ 000 / 24\ 900\ 000 = 50.7\%$$

Alors que la moitié du chiffre d'affaires a été réalisé, la marge sur coût variable n'atteint pas encore 50% des prévisions, d'où évidemment de grosses inquiétudes.

$$\text{Taux de marge sur coûts variables} = 6\ 230\ 000 / 12\ 620\ 000 = 0.49$$

Le taux de marge est inférieur aux prévisions.

$$\text{Taux de marge des Kits 5 PIÈCES} = (4\ 700 - 2\ 100) / 4\ 700 = 0.55$$

$$\text{Taux de marge des Kits 20 PIÈCES} = (7\ 200 - 3\ 900) / 7\ 200 = 0.46$$

En quantité, on est au-delà des prévisions pour les Kits outil 20 PIÈCES et en-deçà pour les Kits outil 5 PIÈCES. Or le taux de marge sur coût variable est plus fort sur les modèles 5 Pièces que sur les modèles 20 PIÈCES. Si les travailleurs étaient rémunérés par rapport aux marges plutôt que par rapport au chiffre d'affaires, ils concentreraient leurs efforts à vendre les Kit outil 5 PIÈCES qui ont un taux de marge plus élevé.

B.1.

Nombre de moteurs fabriqués	100	120	140	160	180	200
Coût total de production	200 000	234 000	271 600	316 800	360 000	410 000
Coût marginal de la production supplémentaire		34 000	37 600	45 200	43 200	50 000
Coût marginal unitaire		1 700	1 880	2 260	2 160	2 500

B.2. Il faut que le coût soit inférieur au prix de cession interne de 2 100 €. L'optimum de production est atteint pour 140 unités fabriquées.

Coût unitaire pour 100 unités = 2 000

Coût unitaire pour 120 unités = $234\,000 / 120 = 1\,950$

Coût unitaire pour 140 unités = $271\,600 / 140 = 1\,940$

B.3. Il faut que le prix de cession interne soit au moins égale à 2 500 €

Le choix d'une approche comptable et l'étude de l'impact de la modification éventuelle d'une structure de production¹³⁶

Lors de sa reprise, la Menuiserie des Ardennes était devenue une petite entreprise spécialisée dans la conception et la fabrication de plinthes et de planchers en bois rare, sur mesure. Rapidement, il a été nécessaire d'envisager l'implantation d'un système analytique comptable.

Lors de cette reprise, le personnel se composait :

- d'un comptable ;
- de deux employés au service des ventes ;
- de trois mouleurs (ou injecteurs) ;
- d'ouvriers à domicile chargés du travail de finition (polissage, décoration) ; leur nombre et leur horaire dépendent essentiellement de l'activité de l'entreprise.

Afin de rendre possible la détermination des coûts de revient, l'usine a été divisée en un certain nombre de centres d'analyse :

- centre Prestations connexes ;
- centre Injection ;
- centre Finition ;
- centre Distribution.

Les coûts de revient sont établis à partir de tableaux extra-comptables.

¹³⁶ Exercice inspiré pédagogiquement d'un exemple proposé par Goujet, Raulet et Raulet (1996).

CHAPITRE 4

L'usine fabrique essentiellement deux produits A et B. Son activité, au cours du mois écoulé, peut être résumée comme suit :

Centres	Total	A	B
Injection	600 heures-machine	450	150
Finition	600 heures-ouvrier	100	500

Les charges effectives du mois, ainsi que les clés éventuelles de répartition dans les divers centres, sont les suivants :

Charges	Total	Centres			
		Prestations Connexes	Injection	Finition	Distribution
Salaires des mouleurs (injecteurs)	24 000				
Salaires ouvriers à domicile	16 800				
Salaires des vendeurs	5 400				
Appointements gérance (prestations connexes)	16 800				
Charges sociales	21 000				
		A répartir au prorata des salaires et appointements			
Fournitures	84 000	2/3			1/3
Services extérieurs Comptables	15 000	1/15	12/15	1/15	1/15
Services extérieurs Autres	4 000	¼			¾
Impôts et taxes	8 200				100%
Dotations aux amortissements	41 900		41 100	800	
Dotation aux provisions	2 400				100%
Unités d'oeuvre			Heure-machine	Heure-ouvrier	Produits vendus

Les charges du centre prestations connexes sont réparties par tiers entre les autres centres.

A. Nous savons que :

- le chiffre d'affaires global s'est élevé à 500 000 €, dont 270 000 €, soit 270 produits, pour A et 230 000 €, soit 230 produits, pour B ;
- les fabrications A et B ont demandé respectivement 85 000 € et 123 000 € de matières.

Travail demandé :

1. Dresser le tableau d'analyse des charges
2. Calculer les résultats analytiques (résultats distincts de A et de B).
3. Quelles remarques peut-on faire sur la rentabilité apparente du produit B ?
4. Quelle répartition peut-on envisager pour obtenir des résultats plus vraisemblables ?

CHAPITRE 4

B. On vous propose, avant de prendre une décision, de reclasser les charges sur une autres base :

- Charges de structure ;
- Charges proportionnelles au volume d'activité.

En première approximation, on estime que :

- les prestations connexes sont des charges de structure ;
- dans les charges d'injection, sont fixes :
 - o les amortissements,
 - o une masse de salaires égale à 21 000 €,
 - o les charges sociales correspondantes (admettre la proportionnalité), le reste des charges d'injection est proportionnel à l'activité ;
- les charges de finition sont supposées variables, étant donné le caractère très spécial de la main-d'œuvre ;
- les charges de distribution comprennent une masse fixe : les appointements et charges sociales et 1 000 € d'abonnement publicitaire ; le reste est proportionnel à l'activité.

Travail demandé :

1. Procéder à la ventilation des charges fixes et des charges variables.
2. Répartir les charges variables entre A et B de manière à obtenir pour chaque produit :
 - a. La marge sur coût variable de distribution ;
 - b. La marge sur coût variable, en admettant que les charges variables d'injection, de finition, de distribution se répartissent suivant les mêmes règles que les frais globaux correspondants.

C. L'entreprise envisage de modifier son activité et, dans un but de simplification, de fabriquer uniquement le produit A ou le produit B.

Elle se propose de conserver son outillage actuel, c'est-à-dire un volume d'activité normale de 600 heures-machine, le nombre d'ouvriers à domiciles pouvant être majoré ou minoré.

Travail demandé :

- Etudier quel serait le résultat net global si l'entreprise faisait :
 - a. hypothèse A : uniquement le produit A,
 - b. hypothèse B : uniquement le produit B.Admettre, dans ces deux hypothèses, que les produits fabriqués seraient tous vendus.
- Convient-il d'adopter l'hypothèse A, l'hypothèse B ou de rester dans une situation intermédiaire ?

Solutions :

CHAPITRE 4

A,1, Tableau d'analyse des charges

<i>Charges</i>	<i>Total</i>	<i>Centres</i>			
		<i>Prestations Connexes</i>	<i>Injection</i>	<i>Finition</i>	<i>Distribution</i>
<i>Salaires des mouleurs (injecteurs)</i>	<i>24.000</i>		<i>24.000</i>		
<i>Salaires ouvriers à domicile</i>	<i>16.800</i>			<i>16.800</i>	
<i>Salaires des vendeurs</i>	<i>5.400</i>				<i>5.400</i>
<i>Appointements gérance (prestations connexes)</i>	<i>16.800</i>	<i>16.800</i>			
<i>Charges sociales (1)</i>	<i>21.000</i>	<i>5.600</i>	<i>8.000</i>	<i>5.600</i>	<i>1.800</i>
<i>Fournitures</i>	<i>84.000</i>	<i>56.000</i>			<i>28.000</i>
<i>Services extérieurs Comptables</i>	<i>15.000</i>	<i>1.000</i>	<i>12.000</i>	<i>1.000</i>	<i>1.000</i>
<i>Services extérieurs Autres</i>	<i>4.000</i>	<i>1.000</i>			<i>3.000</i>
<i>Impôts et taxes</i>	<i>8.200</i>				<i>8.200</i>
<i>Dotations aux amortissements</i>	<i>41.900</i>		<i>41.100</i>	<i>800</i>	
<i>Dotation aux provisions</i>	<i>2.400</i>				<i>2.400</i>
<i>Totaux primaires</i>	<i>239.500</i>	<i>80.400</i>	<i>85.100</i>	<i>24.200</i>	<i>49.800</i>
<i>Répartition secondaire</i>		<i>-80.400</i>	<i>26.800</i>	<i>26.800</i>	<i>26.800</i>
<i>Totaux secondaires</i>	<i>239.500</i>	<i>0</i>	<i>111.900</i>	<i>51.000</i>	<i>76.600</i>
<i>Unités d'oeuvre</i>			<i>Heure-machine</i>	<i>Heure-ouvrier</i>	<i>Produits vendus</i>
<i>Nombre unité oeuvre</i>			<i>600</i>	<i>600</i>	<i>500</i>
<i>Coût unité oeuvre</i>			<i>186,5</i>	<i>85</i>	<i>153,2</i>

*(1) 21 000 répartis en
fonction des salaires*

A,2, Résultat analytique

	Total		A		B		
Charges directes	208000			85000			123000
Centre injection	111900	450	186,5	83925	150	186,5	27975
Centre finition	51000	100	85	8500	500	85	42500
Coût production	370900			177425			193475
Centre distribution	76600	270	153,2	41364	230	153,2	35236
Coût revient				218789			228711
CA	500000	270	1000	270000	230	1000	230000
Résultats	52500			51211			1289

A.3. La rentabilité du produit B est apparemment faible mais la répartition par tiers des prestations connexes peut paraître arbitraire : sur quoi repose-t-elle exactement ? est-elle réellement le reflet d'une quelconque réalité économique au sein de l'entreprise ?

A.4. Une analyse en charges fixes et charges variables devrait permettre une analyse plus pertinente de la rentabilité des produits, car elle s'appuie sur une classification des charges qui permet davantage l'action et la prise de décision (notamment au niveau de la maîtrise des charges variables, et ce, d'autant plus que les inducteurs de coût de ces charges variables sont clairement identifiés).

B,1, Ventilation charges fixes et variables

Charges	Total	Centres					
		Prestations Connexes		Injection		Finition	Distribution
		Fixe	Fixes	Variables	Variables	Fixes	Variables
Salaires des mouleurs (injecteurs)	24000		21000	3000			
Salaires ouvriers à domicile	16800					16800	
Salaires des vendeurs	5400						5400
Appointements gérance (prestations connexes)	16800	16800					
Charges sociales (1)	21000	5600	7000	1000	5600	1800	
Fournitures	84000	56000				1000	27000
Services extérieurs comptables	15000	1000		12000	1000		1000

CHAPITRE 4

<i>Services extérieurs autres</i>	4000	1000					3000
<i>Impôts et taxes</i>	8200						8200
<i>Dotations aux amortissements</i>	41900		41100		800		
<i>Dotation aux provisions</i>	2400						2400
<i>Totaux primaires</i>	239500	80400	69100	16000	24200	8200	41600
<i>Unités d'oeuvre</i>				<i>Heure-machine</i>	<i>Heure-ouvrier</i>		<i>Produits vendus</i>
<i>Nombre unité oeuvre</i>				600	600		500
<i>Coût unité oeuvre</i>				26,67	40,33		83,2

Notons que nous n'avons pas effectué la répartition secondaire car celle-ci n'est pas utile pour la suite de l'exercice (les charges correspondantes aboutissent en effet parmi les charges fixes des centres principaux).

B,2, Marges et résultats

	<i>Total</i>		<i>A</i>		<i>B</i>		
<i>CA</i>	500000	270	1000	270000	230	1000	230000
<i>Charges var directes de production</i>	208000			85000			123000
<i>Charges var d'injection</i>	16000	450	26,67	12000	150	26,67	4000
<i>Charges var de finition</i>	24200	100	40,33	4033,33	500	40,33	20167
<i>Coût var de production</i>	248200			101033			147167
<i>Coût var de distribution</i>	41600	270	83,2	22464	230	83,2	19136
<i>Coût var</i>	289800			123497			166303
<i>Marge sur coûts variables</i>	210200			146503			63697
<i>Charges fixes</i>	157700						
<i>Résultat</i>	52500						
<i>Taux de marge sur Kits</i>	0,4204			0,5426			0,2769

Notons que vu qu'il n'y a pas de stocks, les résultats en coûts complets et en coûts variables concordent.

B.3. *Les marges sur coûts variables représentent respectivement 54.26% du chiffre d'affaires pour A et 27.7% du chiffre d'affaires pour B.*

Bien que le taux de marge de B soit inférieur, le produit B apporte une contribution non négligeable au résultat. En son absence, l'ensemble des charges fixes serait supporté par le produit A et le résultat serait négatif.

C.1.

Hypothèse A : ne faire que le produit A

Pour l'instant, A utilise $\frac{3}{4}$ des heures machines ; or elle va désormais utiliser la totalité de ces heures-machines et donc multiplier sa production (et sa marge sur coût variable) par $\frac{4}{3}$.

$$\text{Marge sur coût variable} = 146\,507 * \frac{4}{3} = 195\,337 \text{ €}$$

$$\text{Résultat} = 195\,337 - 157\,700 = 37\,637 \text{ €}$$

Hypothèse B : ne faire que le produit B

$$\text{Marge sur coût variable} = 63\,697 * 4 = 254\,789 \text{ €}$$

$$\text{Résultat} = 254\,789 - 157\,700 = 97\,089 \text{ €}$$

C.2. D'après les calculs, l'hypothèse B, compte tenu de la capacité limitée du centre injection, est susceptible de procurer un bénéfice plus élevé. Mais faut-il encore que cette production multipliée par 4 puisse être réellement vendue sur le marché !

L'étude de la rentabilité des produits : approches comparées

L'analyse de la structure des coûts de la Verrerie des Ardennes, entreprise mono-activité qui élabore et réalise sur mesure toute plaque et tout ornement en verre destinés à l'industrie du meuble, laisse apparaître les données suivantes pour les 3 modèles principaux commercialisés lors de la dernière période comptable (données exprimées en €):

	Produit A	Produit B	Produit C
Quantités vendues	1 100	3 400	1 250
Chiffre d'affaires	110 000	170 000	250 000
Charges fixes directes	25 000	50 000	75 000
Charges fixes indirectes	15 000	40 000	35 000
Charges variables directes	35 000	50 000	55 000
Charges variables indirectes	38 000	25 000	30 000
Marge sur coût variable			
Marge sur coût spécifique			
Résultat			

a) Calculez les contributions marginales propres à chaque produit. Qu'en concluez-vous ?

b) Calculez les marges sur coût spécifique propres à chaque produit. Qu'en concluez-vous ?

c) Calculez le résultat analytique final, le seuil de rentabilité (en données monétaires et en quantité) et le niveau de risque qui pèse sur l'entreprise.

d) Quelle conclusion générale portez-vous sur votre analyse et quels conseils de gestion en déduisez-vous ?

Solution :

Le tableau suivant apporte les éléments de réponse nécessaires à la résolution des points a), b) et c) :

	Produit A	Produit B	Produit C	Résultat
Quantités vendues	1 100	3 400	1 250	
Chiffre d'affaires	110 000	170 000	250 000	530 000
Charges fixes directes	25 000	50 000	75 000	150 000
Charges fixes indirectes	15 000	40 000	35 000	90 000
Charges variables directes	35 000	50 000	55 000	140 000
Charges variables indirectes	38 000	25 000	30 000	93 000
Marge sur coût variable	37 000 (33.6 %)	95 000 (55.9 %)	165 000 (66 %)	297 000 (56 %)
Marge sur coût spécifique	12 000 (10.9 %)	45 000 (26.5 %)	90 000 (36 %)	147 000 (27.7 %)
Résultat	-3 000 (-2.7 %)	5 000 (2.94 %)	55 000 (22 %)	57 000 (10.75 %)

L'interprétation de ce tableau appelle les commentaires suivants :

1°) L'analyse de la rentabilité de chaque produit montre clairement que seul le produit C est largement rentable, générant à lui seul une rentabilité plus de deux fois supérieure à celle du portefeuille de produit dans son ensemble : si les contraintes techniques et le potentiel du marché le permettent, il devrait bénéficier à l'avenir de la plus grande part des efforts commerciaux de l'entreprise. Quant au produit A, qui détruit de la valeur, il devrait être abandonné à moyen terme et quant au produit B, il génère malgré tout une marge sur coût variable élevée (peu éloignée de celle du produit C, en fait) qui permet de couvrir une partie des charges fixes, élevées, de l'entreprise.

2°) La comparaison du taux de marge sur coût variable et du taux de marge sur coût spécifique généré par le produit B doit par ailleurs amener le comptable de gestion sur les règles d'imputation des charges aux produits : en effet, comparativement aux autres produits, le produit B se voit imputer une part importante de charges fixes, surtout indirectes, ce qui peut refléter une incohérence du système analytique comptable (en effet, si le produit B nécessite l'acquisition d'actifs spécifiques, celle-ci devrait se traduire essentiellement par une augmentation des charges fixes directes et non pas essentiellement des charges fixes indirectes) et justifier l'intérêt d'une implantation éventuelle d'une approche comptable plus proche de la réalité économique de l'entreprise, par exemple sur base de ses activités.

Comptabilité de gestion et contrôle de l'entreprise : les méthodes de comptabilisation en coûts complets

Les méthodes de comptabilisation en coûts partiels vues au Chapitre 3, qu'il s'agisse de l'approche en coûts variables ou de l'approche en coûts semi-complets, sont particulièrement utiles lorsque le comptable de gestion doit apporter une information à un quelconque décideur dans l'entreprise confronté à la préparation d'une décision à prendre : elles sont de ce fait essentiellement utiles dans une perspective de planification, voire dans une perspective de contrôle rapproché entre la prise d'une décision et la mesure de ses conséquences.

Dans une perspective de contrôle a posteriori de l'impact de décisions passées ou, plus généralement, dans une perspective de contrôle opérationnel relatif à l'ensemble des activités passées d'une quelconque organisation, les méthodes de comptabilisation en coûts partiels montrent toutefois vite leur limites. En effet, dans la mesure où elles n'intègrent dans le calcul du coût de revient d'un objet de coût particulier qu'une partie seulement des coûts engendrés par les ressources consommées (*charges variables dans la méthode du « Direct Costing », auxquelles s'ajoutent les charges fixes directes dans la méthode du coût de revient semi-complet*), elles négligent de facto une partie potentiellement importante des coûts générés par la conception, la production et la distribution d'un objet de coût particulier.

Dans une telle perspective de contrôle opérationnel a posteriori du bon fonctionnement d'une organisation, l'impératif de reflet le plus parfait possible de la réalité de la vie économique de cette organisation oblige à avoir recours plutôt à une méthode de comptabilisation en coûts complets.

Historiquement, deux grandes approches, elles-mêmes fondées sur deux conceptions différentes de ce qu'est une organisation, se sont succédées :

- La première à se développer, dès le milieu des années'20, est l'approche en coûts complets ou « Full Costing » : basée sur une vision purement taylorienne du fonctionnement d'une organisation centrée uniquement autour de sa fonction de production, cette approche conduit à intégrer au coût

de revient complet d'un objet de coût l'ensemble des coûts directs et des coûts indirects liés à son cycle de conception, de production et de distribution.

- Cette méthode s'est vite répandue dans le monde industriel, où elle fut la méthode de référence du calcul des coûts de revient pendant plus de 50 ans. L'évolution du contexte économique dans lequel vivaient la plupart des organisations, et notamment l'apparition d'entreprises à la structure de plus en plus floue et complexe, a toutefois conduit à une remise en cause de cette méthode, devenue trop rigide et trop peu représentative de la réalité organisationnelle de l'entreprise de la fin du XX^{ème} siècle.
- Le début des années '80 voit alors l'émergence des méthodes de comptabilisation à base d'activités (« Activity-Based Costing ») et de processus (« Process-Based Costing »), basées fondamentalement sur la prise en compte des activités et processus réellement mis en œuvre au sein des organisations et sur l'intégration des coûts directs et indirects générés par les activités consommées pour la conception, la production et la réalisation d'un objet de coût particulier.

Chacune de ces deux approches est détaillée dans la suite de ce Chapitre. Mais d'abord nous présentons la logique comptable sous-jacente à chacune de ces deux approches et nous montrons comment déterminer le processus de consommation des ressources et donc le processus de génération des coûts au sein d'un centre de responsabilité, dans la mesure où chacune de ces méthodes fait du centre de responsabilité une pierre angulaire du système comptable interne de l'entreprise.

Ensuite, dans la mesure où l'approche par activités et processus est conçue fondamentalement sur base d'une représentation fine de la réalité des activités et processus des organisations au sein desquelles elle s'applique, cette méthode est présentée en détails en premier lieu.

Nous détaillons ensuite les mécanismes de fonctionnement de l'approche en coûts complets qui, malgré sa lourdeur et sa tendance à refléter de plus en plus imparfaitement la réalité de la vie des organisations de ce début de XXI^{ème} siècle, reste une méthode couramment appliquée, notamment dans le monde industriel ou dans le monde des Administrations Publiques.

4.1. D'une vision organisationnelle à sa logique comptable

4.1.1. Les visions organisationnelles sous-jacentes

Clairement, les objectifs assignés à l'entreprise par ses multiples « stakeholders » ne peuvent être atteints que si l'entreprise est convenablement organisée et agencée pour les atteindre.

Historiquement, deux conceptions fondamentalement différentes de ce que doit être un agencement optimal de l'entreprise se sont succédées, basées sur deux visions organisationnelles conceptuellement différentes :

1. La première conception repose sur une vision qualifiée de "fonctionnelle" du fonctionnement de l'entreprise. Cette conception est basée sur une approche taylorienne du fonctionnement de l'organisation ¹³⁷ et elle considère celle-ci essentiellement comme un ensemble de fonctions relativement indépendantes les unes des autres. Cette conception sert de sous-jacent aux approches de comptabilisation en coûts complets et, dans une moindre mesure, en coûts variables et en coûts semi-complets.
2. La seconde conception repose sur une vision par processus et activités du fonctionnement de l'entreprise. Cette conception est basée sur une approche opérationnelle du fonctionnement de l'entreprise et est donc fondamentalement basée sur l'observation concrète des opérations qui sont quotidiennement exercées au sein de l'entreprise. Cette conception considère l'entreprise comme un ensemble agencé et structuré d'activités et de processus et elle sert de sous-jacent aux approches de comptabilisation des coûts à base d'activités et de processus.

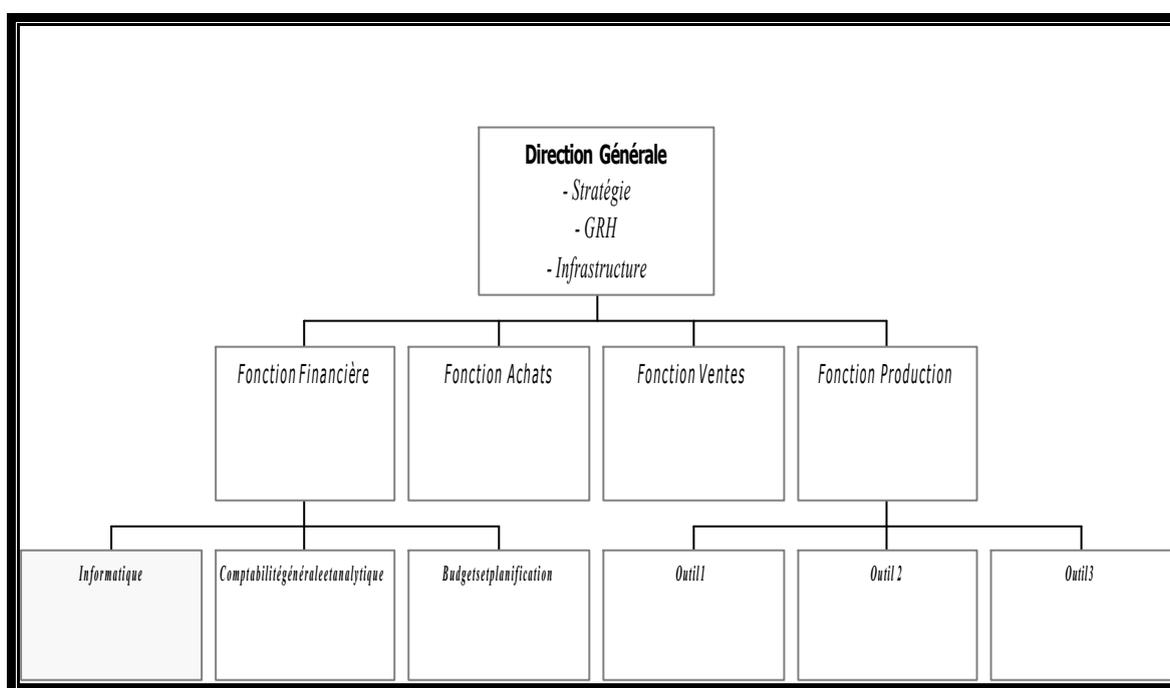
¹³⁷ Pour une approche détaillée de cette conception, voir Robbins (1990).

4.1.1.1. Les fondements de l'approche fonctionnelle classique

Historiquement, les premières méthodes analytiques comptables intégrées apparaissent essentiellement au début du XX^{ème} siècle, dans un contexte dominé par une vision profondément mécaniste et taylorienne de l'entreprise.

Cette vision est dominée par l'omniprésence du produit et, surtout, du processus de production : selon cette conception, la valeur de l'entreprise et de ses dirigeants naît essentiellement de leur capacité à organiser, à structurer et à coordonner un ensemble de ressources essentiellement techniques et à maximiser l'efficacité de l'utilisation de ces ressources. L'outil de production et sa maîtrise jouent ainsi un rôle essentiel dans cette optique et la maximisation du rapport "Output / Input" (*exprimé généralement sous la forme "Volume de production / Consommation de ressources de production"*) prime longtemps toute autre considération. Simultanément, le lien avec le marché est relativement faible, voire quasi inexistant, si ce n'est au travers du mécanisme de détermination du prix.

Figure 29 : Une représentation fonctionnelle traditionnelle.



La structure fonctionnelle constitue simultanément le fondement organisationnel principal du « *modèle classique de l'organisation* » : celui-ci repose sur une vision de l'entreprise clairement issue de la révolution industrielle qui caractérise le début du XX^{ème} siècle et est fortement inspiré des travaux de Taylor.

Chaque fonction regroupe un ensemble de tâches et de compétences extrêmement semblables. L'entreprise est structurée et découpée verticalement selon les principales fonctions dominantes de l'entreprise ; celles-ci sont généralement axées autour du processus de conception, de production et de distribution des produits et services de l'organisation et autour de leur financement.

Au sein de l'entreprise fonctionnelle classique, les gains d'efficacité qui conduisent à une meilleure performance de l'entreprise naissent de la spécialisation des fonctions et des facteurs de production ¹³⁸.

¹³⁸ Dans les faits, ils apparaissent vite compensés par la difficulté, et souvent la faiblesse ou l'insuffisance, de la coordination inter-fonctionnelle.

La coordination des fonctions s'opère quant à elle par le biais de la **hiérarchie**, ce qui donne naissance à la conception d'une « *entreprise verticale* »¹³⁹ par opposition à la conception d'une « *entreprise horizontale* » qui naîtra quant à elle de l'approche par activités.

Fondamentalement, la vision taylorienne du fonctionnement d'une organisation ou d'une entreprise repose sur 4 principes complémentaires¹⁴⁰ :

1. Le **principe de stabilité**, selon lequel les mécanismes de performance et les savoirs opérationnels (*qui permettent à l'entreprise d'être efficace dans l'utilisation des ressources dont elle dispose*) sont stables dans le temps. Dès lors, une fois déterminé, le mécanisme de performance optimal d'une organisation (*et donc la structure organisationnelle et l'architecture du processus de production de l'entreprise sur lequel il finit par déboucher*) est et reste optimal pour une période de temps relativement longue, ce qui permet et explique l'émergence d'une structure organisationnelle stable, fortement hiérarchisée, où le pouvoir de décision est centralisé à l'extrême car il appartient à la hiérarchie, caractérisée par des circuits d'information et de contrôle à la fois extrêmement formalisés et quasi immuables.
2. Le **principe de l'information parfaite**, selon lequel tout dirigeant a, du fait même de sa position, une information complète et parfaite sur les mécanismes de performance du système qu'il dirige.
 - a. Le lecteur retrouve ici en filigrane le mythe, souvent véhiculé jusqu'au milieu du XX^{ème} siècle, du "dirigeant parfait" qui sait ce qu'il faut faire en dépit d'une « rationalité limitée » (*aux conséquences largement explorées par Herbert Simon*), car il a une vision et une compréhension précise de tous les processus opératoires importants au sein de son entreprise.
 - b. Cette conception, qui a conduit par exemple une partie de la littérature anglo-saxonne (*voir par exemple Argenti, 1977*) à assimiler le dirigeant d'entreprise ou l'entrepreneur à un "autocrate averti" qui concentre tous les pouvoirs de l'entreprise, est concevable dans un contexte où l'entreprise et ses dirigeants connaissaient généralement personnellement l'ensemble des clients et du personnel de l'entreprise. Elle est naturellement quasi inenvisageable dans un contexte marqué par le foisonnement des clients, par un développement technologique rapide, par la complexité grandissante des techniques et procédés et par une rotation croissante d'un personnel de plus en plus qualifié.
3. Le **principe de la performance productive s'identifiant à la minimisation des coûts**, selon lequel la maximisation de la performance économique d'une entreprise s'effectue essentiellement par la minimisation de ses coûts, considérant presque que le montant des ventes est donné et ne peut pas poser problème à une entreprise destinée à écouler quasi inmanquablement sa production sur un marché par essence fondamentalement demandeur.
 - a. La plupart des ouvrages de stratégie antérieurs aux travaux de Porter (1985) mettent ainsi l'accent sur l'importance pour l'entreprise de maîtriser les stratégies de domination par les coûts.
 - b. Dans le même ordre d'idées, les principaux modèles d'analyse stratégique, tels que ceux du Boston Consulting Group (BCG) ou de Mc Kinsey, reposent à l'époque sur une logique de domination par les coûts, basée essentiellement sur la recherche continue d'effets d'économie d'échelle et d'effets d'apprentissage et conduisant de facto à une quête permanente du volume de production maximal et de la croissance de la taille de l'entreprise

¹³⁹ La Figure 20 en propose une représentation traditionnelle.

¹⁴⁰ Pour une approche plus détaillée, voir Lorino (1991).

et à une recherche constante de l'intégration la plus complète possible des processus de production (*Atamer, Calori, 1998*).

- c. Il est frappant de constater qu'aujourd'hui, les stratégies mises en œuvre par les entreprises dites « **low-cost** », par exemple dans le secteur du transport aérien ou dans le secteur de la fabrication automobile, reposent sur des tactiques stratégiques identiques. Décrites durant de nombreuses années, elles sont aujourd'hui abondamment réutilisées par une série d'acteurs désireux de pénétrer très rapidement des secteurs d'activité arrivés en phase de maturité ou de déclin, caractérisés par des taux de croissance organique très faibles.
4. Enfin, dans la foulée, le **principe du coût global équivalent au coût d'un facteur de production dominant**, selon lequel, il existerait pour chaque entreprise un facteur de production dominant (*le plus souvent le coût de la main d'œuvre directe*) dont la maîtrise conditionne la maîtrise du coût global des produits et services offerts par cette entreprise.

A l'évidence, si ce type d'organisation peut être viable dans un contexte d'évolution relativement lente et prévisible de l'environnement technologique et concurrentiel, il n'en est plus de même dans le contexte environnemental actuel décrit à l'entame du présent ouvrage.

En effet, les effets de la dérégulation et de la déréglementation progressive des marchés ont conduit à l'émergence d'une concurrence mondiale féroce au comportement difficilement prévisible, d'où une incertitude environnementale extrêmement élevée encore renforcée :

- par le développement toujours plus rapide des nouvelles techniques de l'information et de la communication (NTIC),
- par une prépondérance de plus en plus forte des savoirs, des compétences et des actifs immatériels (brevets, licences, ...) par rapport à l'actif de production purement matériel (*dont la propriété n'est plus à présent absolument indispensable*),
- par un développement technologique général toujours plus rapide, quels que soient les secteurs industriels ou de service concernés,
- et, *last but not least*, par le développement bouillonnant de marchés financiers toujours plus anxieux de maîtriser au maximum les risques (*ce qui les conduit à demander toujours davantage de garanties et à limiter leurs engagements au court terme*) et simultanément fascinés par les gains faciles de la spéculation (*qui ne peuvent éventuellement naître que d'une prise de risque maximale*).

L'ensemble de ces effets fait en sorte qu'il n'est plus possible d'envisager aujourd'hui de manière réaliste que les mécanismes de performance de l'organisation et que les mécanismes de contrôle, notamment comptables, qui les accompagnent restent stables sur longue période.

Un regard sur les enseignements fournis par les systèmes comptables internes des entreprises et l'analyse de leur évolution montre par ailleurs que les évolutions de l'environnement concurrentiel, technologique et financier de toute organisation aussi fait sentir leurs effets au niveau de son fonctionnement interne. L'analyste constate en effet fréquemment notamment :

- ❖ Une multiplication des coûts dont le lien avec l'objet de coût principal qu'est le produit est indirect. De ce fait, il devient difficile d'exercer aisément une action quelconque sur le niveau global de coût de ce produit.
- ❖ La multiplication des objets de coût dont le suivi s'avère nécessaire si l'on veut vraiment apporter une aide à la décision utile aux multiples décideurs présents dans l'entreprise. Les objets de coût liés à l'aval du processus global de fonctionnement de l'entreprise deviennent ainsi peu à peu prépondérants, qu'il s'agisse des clients, des activités de service au client ou des couples 'produit / marché'.

- ❖ La perte de pertinence du budget en tant qu'outil d'allocation des ressources financières au sein de l'entreprise et en tant qu'outil de contrôle de la bonne utilisation de ces ressources.
 - En effet, le budget, généralement conçu dans une optique essentiellement fonctionnelle de l'entreprise, reflète de plus en plus des consommations de ressources dont la responsabilité est imputable à de multiples acteurs disséminés tout au long de cette gigantesque "chaîne de valeur" qu'est l'entreprise.
 - De ce fait, il s'avère être un outil trop associé à une fonction particulière de l'organigramme de l'entreprise et de moins en moins adapté au contrôle de ressources qui nécessitent en fait un suivi transversal.
- ❖ Enfin, le volume de production perd de plus en plus sa pertinence en tant qu'inducteur de coût prédominant au sein de l'entreprise. En effet, la multiplication des produits et services offerts en petites quantités à des groupes de clients multiples aux attentes à la fois spécifiques et évolutives, la complexité croissante des processus de production au contenu technologique de plus en plus avancé, l'informatisation et l'automatisation accrue des tâches élémentaires qui requéraient traditionnellement beaucoup de main d'œuvre obligent aujourd'hui l'entreprise à abandonner les stratégies traditionnelles basées sur une course au volume de production au profit de stratégies de différenciation basées sur la réalisation de petites séries de produits et de services réellement adaptés aux besoins et attentes du client.

L'ensemble de ces évolutions, qui ont fait ressentir leurs effets combinés progressivement au cours des deux dernières décennies, a dès lors logiquement conduit à une remise en cause progressive de l'approche en coûts complets tellement caractéristique de l'entreprise taylorienne et a mené à la recherche de solutions analytiques comptables nouvelles, centrées autour de concepts d'**activités** et de **processus** plus proches de la réalité quotidienne de la vie de l'organisation.

4.1.1.2. Les fondements de l'approche par activités

Les premiers travaux relatifs à la conception et au développement de l'approche par activités, rapidement associée à l'acronyme ABC¹⁴¹, prennent réellement leur envol en 1987 grâce aux travaux de Johnson et Kaplan¹⁴².

Ayant mis en exergue les conséquences de l'évolution tant de l'environnement concurrentiel que technologique de l'entreprise décrites à la section précédente, ces deux auteurs ont voulu montrer l'obsolescence des systèmes de comptabilité de gestion traditionnels basés sur une vue taylorienne de l'entreprise. En 1988, les premiers résultats de travail opérationnels et concrets d'un groupe d'experts¹⁴³ paraissent : l'approche ABC peut prendre son envol, dans le même temps que le modèle de la « Chaîne de Valeur » de Porter (1982) devient une référence incontournable dans le champ de la stratégie et qu'il trouve dès lors dans l'approche par les activités et surtout par les processus un outil de mise en œuvre particulièrement efficace et pertinent.

Ces experts proposent en fait de reconstruire le système de représentation comptable de l'entreprise sur base de *concepts d'activités et de processus réellement représentatifs de l'activité économique de*

¹⁴¹ ABC pour Activity-Based Costing, comme ABM pour son prolongement, l'Activity-Based Management davantage orienté vers la prise de décision, et PBC pour Process-Based Costing et PBM pour son prolongement, le Process-Based Management.

Notons également que ces acronymes se sont rapidement répandus, tant dans la littérature anglo-saxonne que dans la littérature francophone.

¹⁴² Sur ce point, voir De Rongé (1998).

¹⁴³ Travaux généralement référencés sous le nom de « travaux du CAM-I ».

l'entreprise et non plus représentatifs d'un organigramme ou d'une structure fonctionnelle qui résultent trop souvent (notamment dans de nombreuses entreprises ayant acquis une certaine taille au terme d'une histoire parfois longue et mouvementée) davantage de luttes de pouvoir et de compromis internes que d'une véritable stratégie d'organisation et d'agencement des ressources rares en vue de rencontrer au mieux les aspirations des clients de l'entreprise.

La méthode proposée débouche de ce fait sur l'obtention de données, comptables ou non, permettant de mieux gérer l'organisation en apportant réellement les éléments d'informations dont ses gestionnaires ont besoin, compte tenu de l'évolution constatée de l'environnement dans lequel ils sont amenés à travailler et surtout à décider. Ce modèle de représentation de l'entreprise, fondé essentiellement sur le concept d'activité, permet notamment en particulier d'intégrer la notion de valeur pour le client, en réponse au manque d'articulation entre le coût et la valeur tellement reproché aux approches basées sur une conception taylorienne de l'entreprise.

Mais après analyse, et fort heureusement, le lecteur attentif réalise vite que l'approche en coûts complets (*et ses évolutions que sont l'approche en coût direct et l'approche en coût semi-complet*) et l'approche par activités reposent de concert sur un socle élargi de concepts et de mécanismes comptables fort proches les uns des autres, que nous allons à présent détailler avant de décortiquer minutieusement les mécanismes de fonctionnement propres à chaque technique.

4.1.2. La logique comptable sous-jacente aux approches en coûts complets

Il ressort clairement des pages qui précèdent que la stratégie mise en place au sein de l'entreprise pour créer de la valeur détermine à la fois la nature, la fréquence et le type d'informations comptables dont les gestionnaires ont besoin pour guider leur prise de décision (*optique d'aide à la décision, ex ante*) et pour contrôler que les choix qu'ils ont effectués dans le passé permettent effectivement d'atteindre les objectifs qui leur sont fixés (*optique de contrôle, ex post*) : en ce sens, la stratégie apparaît clairement comme l'un des principaux facteurs contingents du contenu du système d'information comptable interne de l'entreprise, si pas le principal.

Dans le même temps, la structure organisationnelle de l'entreprise détermine de facto son découpage en **centres de responsabilité** et c'est au travers de ces centres de responsabilité que s'exerce le système de pouvoir de l'entreprise et s'intègre l'ensemble de ses activités consommatrices de ressources rares : c'est donc au travers et par l'entremise des centres de responsabilité que se déploie le processus global de création de valeur de l'entreprise.

Le système comptable interne de n'importe quelle organisation (*et donc les systèmes de comptabilité analytique et de comptabilité de gestion qui le composent*) se doit donc de « **réconcilier** » :

- à la fois la stratégie de l'entreprise, au travers essentiellement d'un choix d'objets de coûts pertinent, qui reflète réellement les préoccupations stratégiques majeures présentes dans l'entreprise,
- et sa structure organisationnelle, en intégrant formellement au système d'information comptable les centres de responsabilité au travers desquels les processus de pouvoir et de contrôle s'exercent.

4.1.2.1. Le choix des centres de responsabilité

Concrètement, intégrer formellement les centres de responsabilité présents dans l'entreprise au sein du système d'information comptable qui y est mis en œuvre implique que le comptable de gestion ou le contrôleur de gestion suit un **processus logique de répartition progressive des coûts induits par les consommations de ressources sur les objets de coûts considérés qui est basé sur une double répartition successive** :

1. D'abord, une attribution des ressources consommées aux centres de responsabilité, afin de permettre la détermination de leur coût : ce sont les centres de responsabilité qui consomment les ressources rares de l'entreprise, puisque c'est à leur niveau que se prennent concrètement les décisions de consommations de ressources. De ce fait, c'est à leur niveau que s'accumulent logiquement dans un premier temps les coûts associés directement aux consommations de ressources qu'ils ont induites.
2. Ensuite, une attribution des coûts des centres de responsabilité aux objets de coûts étudiés, au prorata de la consommation des activités exercées dans ces centres de responsabilité qui sont effectivement consommées par chaque objet de coût.

Ainsi, le Service de la Gestion des Ressources Humaines de Wood Construct, centre de responsabilité par excellence, va utiliser du personnel, occuper des locaux, louer ou acheter du matériel informatique ou de la bureautique, sous-traiter des analyses particulières, ... bref va prendre une multitude de décisions, quotidiennes ou plus stratégiques, qui vont engendrer des consommations de ressources humaines, techniques, matérielles et financières. Le coût de ces consommations de ressources va donc s'accumuler progressivement au dessus de la tête du centre de responsabilité « Service de la Gestion des Ressources Humaines ».

La Direction Générale, mais aussi les autres sociétés du groupe, vont faire appel au fil des jours aux services et aux compétences de ce Service de la Gestion des Ressources Humaines. Les coûts accumulés au sein du centre de responsabilité « Service de la Gestion des Ressources Humaines » vont donc être imputés progressivement aux différents autres services ou aux différents objets de coûts qui requièrent son intervention. Cette imputation se fera logiquement sur base du volume de tâches ou de la complexité des actions à mener pour rencontrer les demandes de ces autres services ou des différents objets de coûts considérés.

Ce processus logique de répartition des coûts est, de ce fait, la pierre angulaire de l'ensemble des techniques de comptabilisation des coûts qui ont été successivement proposées dans la littérature spécialisée :

- Historiquement, dans une optique traditionnelle basée sur une vision taylorienne de l'organisation dominée par l'influence de la hiérarchie et d'une organisation fonctionnelle de l'entreprise, les critères qui servent de base au découpage de l'organisation en centres de responsabilité obéissent le plus souvent à une logique fonctionnelle au sein de laquelle le cycle de conception, de production et de distribution des produits et services domine.
- Comme déjà souligné, cette logique fonctionnelle ne tient toutefois compte qu'assez marginalement d'une logique de processus qui lierait un ensemble d'activités menées par les différents centres de responsabilité de l'entreprise, privilégiant de ce fait un découpage vertical de l'organisation fondé essentiellement sur l'exercice des systèmes de pouvoir et de contrôle, au détriment d'un découpage horizontal de l'entreprise, pourtant essentiel à la mise en place d'un système d'information transversal reflétant réellement l'ensemble des activités et, plus globalement, des processus qui s'y exercent.
- Or, il apparaît assez clairement aujourd'hui ¹⁴⁴ que la logique d'activité et de processus est la seule véritablement capable de rendre compte de la manière dont, opérationnellement et économiquement, les ressources sont effectivement consommées dans l'entreprise et donc, de la manière dont les coûts y sont générés et la valeur créée.
- Ceci conduit dès lors, dans les systèmes de comptabilité analytique qui intègrent réellement cette volonté de représentation effective des mécanismes de consommation des ressources, à décider que si un centre de responsabilité est en charge d'un nombre important d'activités et que ces activités ne sont pas homogènes en termes de consommation des ressources, il faut découper ce centre de responsabilités en plusieurs sous-entités.

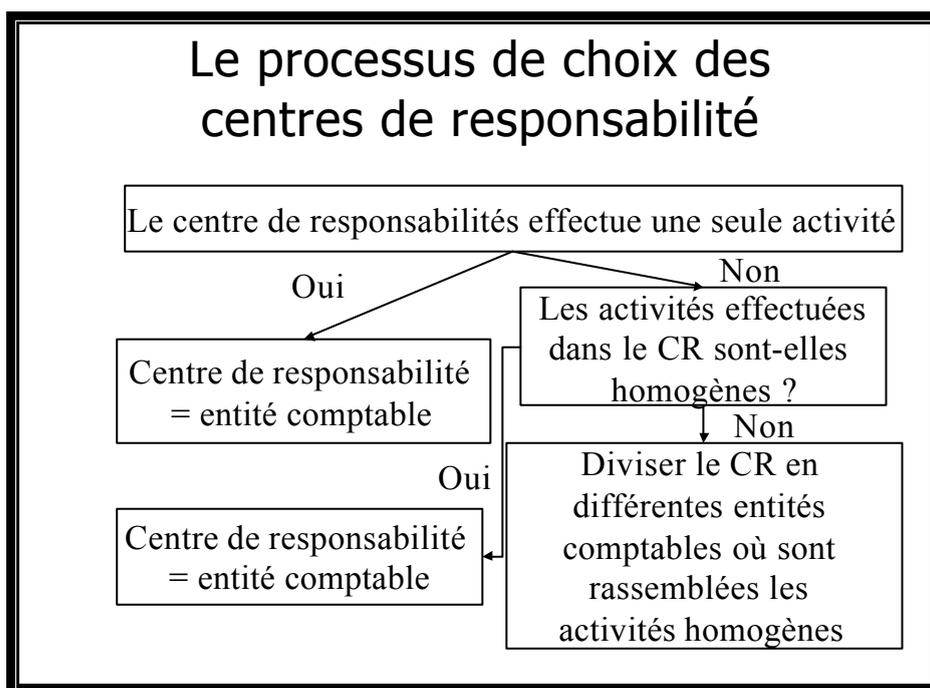
¹⁴⁴ Sur ces points, voir par exemple Johnson et Kaplan (1987), Johnson (1992), Cooper (1995) ou Kaplan et Cooper (1998).

- L'existence de ces sous-entités est donc purement comptable et elles regroupent chacune, par nature, une ou plusieurs activités homogènes en termes de consommation des ressources.
- Le lecteur comprend dès lors aisément que ce découpage comptable de l'organisation en une multitude de "centres de responsabilité",
 - réels si l'architecture organisationnelle de l'entreprise leur reconnaît réellement un pouvoir de décision,
 - ou fictifs s'ils sont créés dans un but essentiellement comptable pour faciliter la mise en oeuvre d'une technique comptable particulière,

peut rapidement conduire à représenter une entreprise dont les modes de consommation de ressources sont complexes sous la forme d'un ensemble de centres de responsabilités réels et de centres comptables fictifs hybride et peu compréhensible, assimilé par les pourfendeurs de la complexité des systèmes d'information comptable à une gigantesque "Usine à Gaz" au fonctionnement quasi incompréhensible pour un mortel normalement constitué.

Le processus de choix de ces centres de responsabilité peut être schématisé comme suit :

Figure 30 : Le processus de choix des centres de responsabilité (CR)
(inspiré de De Rongé (1998), Gervais (2000) et Kaplan et Cooper (1998)).



4.1.2.2. Principe de détermination du coût d'un centre de responsabilité

Une fois le découpage de l'organisation en centres de responsabilité et en entités comptables réalisé, il faut ensuite parvenir à déterminer le plus rigoureusement possible le coût des ressources rares (*humaines, techniques, immatérielles, financières, ...*) qu'ils consomment.

Il faut donc parvenir à leur attribuer avec le plus de certitude possible le coût des ressources consommées pour parvenir à réaliser leurs activités. Cette **affectation suit un principe de** détermination classique, applicable en fait au calcul du coût total engendré par la réalisation de n'importe quel objet de coût particulier (*centre de responsabilité, mais aussi client, produit, projet, ...*) et basé sur la séparation des coûts en coûts directs et coûts indirects :

- ❖ D'une part, **toute consommation directe** d'une ressource provoque l'apparition d'une charge directe (*d'un coût direct*) dont l'attribution au centre de responsabilité ou à l'objet de coûts ne fait aucun doute. Cette consommation est reflétée par exemple par l'utilisation d'une heure de main d'œuvre, d'un volume de matières premières, d'un temps d'utilisation d'une machine particulière, ...

Figure 31 : Charge directe, charge indirecte et consommation des ressources

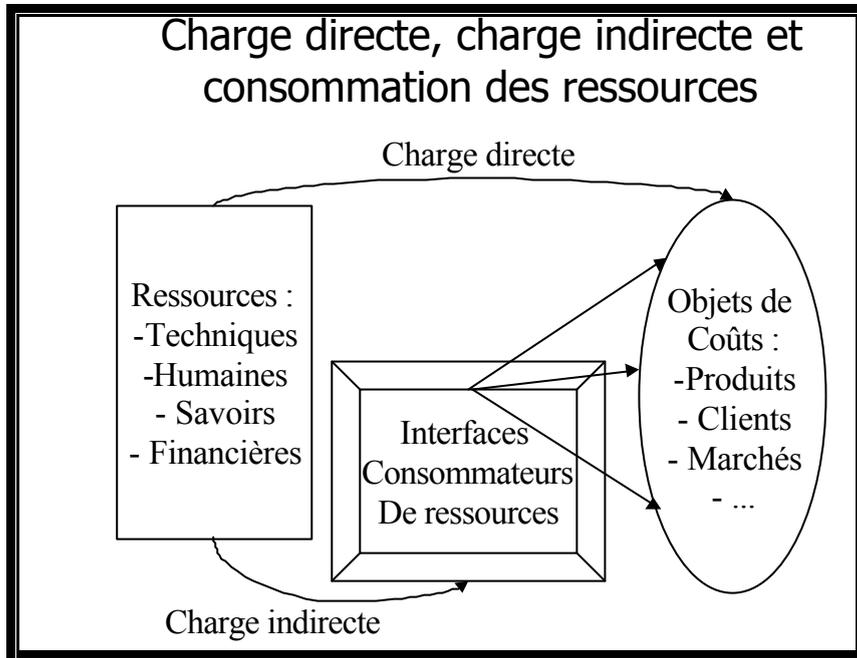
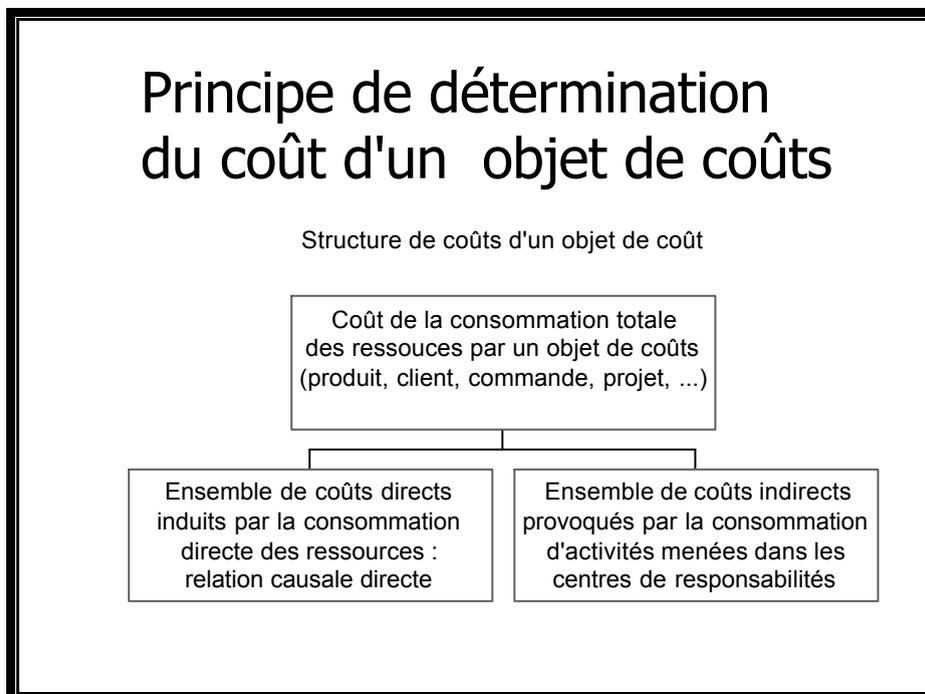


Figure 32 : Principe général de détermination du coût d'un centre de responsabilités ou, plus globalement, d'un objet de coût quelconque



- ❖ D'autre part, **toute consommation indirecte de ressources** naît fondamentalement du fait qu'il y a une interface entre la ressource consommée et le centre de responsabilité ou l'objet de coûts considéré. Elle provoque l'apparition d'une charge indirecte, dont l'attribution va alors nécessiter l'utilisation de **clés de répartition**. Ces clés de répartition correspondent en fait à des mécanismes purement comptables,

que l'on va construire en veillant à ce qu'ils respectent au plus près la réalité économique de la vie de l'entreprise et donc à ce qu'ils reflètent au mieux la structure de consommation des ressources indirectes par les centres de responsabilité ou les objets de coûts :

- Afin de réaliser une allocation aussi correcte que possible du coût des activités ou des tâches consommées de manière indirecte pour la conception, la production et la commercialisation des objets de coûts, il faudrait donc idéalement identifier les lois économiques exactes qui régissent la consommation de ces ressources et donc le comportement de ces coûts (*déterminer par exemple que la distribution de X unités de produit Z consomme indirectement tel volume de ressources au sein du Service de Gestion des Ressources Humaines selon une loi normale de telle moyenne et de tel écart-type*).
- Techniquement, une telle détermination ne s'avère pas aisément réalisable, car trop coûteuse en temps d'analyse ou difficile à observer.
- Dès lors, techniquement, le comptable de gestion va chercher à identifier une unité de mesure de l'activité menée au sein du centre de responsabilité qu'il considère, unité de mesure appelée en jargon comptable une « **Unité d'œuvre** » (U.O.) et dont le profil d'évolution est par définition fortement corrélé avec le profil d'évolution du coût total de l'activité qu'elle est supposée refléter.
 - *Ainsi, chez Wood Construct, l'heure de main d'œuvre directe est l'unité d'œuvre la plus fréquemment utilisée pour imputer sur les différents centres de responsabilité le coût des charges indirectes qu'ils ont consommées. Ceci s'explique aisément : les activités opérationnelles de l'entreprise sont encore fortement laboristiques et le temps de travail du personnel est de ce fait un indicateur pertinent du niveau d'activité de la plupart des centres de responsabilité présents dans l'entreprise.*
 - *De ce fait, il est logique que plus un centre de responsabilités est actif et consomme donc d'heures de main d'œuvre directe (charge directe), plus il requiert aussi des activités et des tâches des autres centres de responsabilité présents dans l'entreprise (charges indirectes) : il y a donc une forte corrélation entre le nombre d'heures de main d'œuvre consommées par un centre de responsabilité et le volume de coûts totaux imputable à ce centre, de sorte que l'heure de main d'œuvre directe constitue une unité d'œuvre pertinente.*
 - Pour identifier concrètement une unité d'œuvre, le comptable de gestion aura recours à des outils statistiques (tels que le coefficient de corrélation) ou à des techniques particulières d'analyses de données (telle que l'analyse de régression).
 - Par ailleurs, la définition même du concept d'unité d'œuvre implique qu'il doit être distingué du concept d'inducteur de coût, l'unité d'œuvre étant un indicateur comptable qui reflète particulièrement bien la consommation d'une ressource sans qu'il soit lié obligatoirement à la cause même de la consommation de ressource, alors que l'inducteur de coût est l'élément qui est à l'origine même de la consommation de ressources et est donc obligatoirement la cause même à l'origine de la consommation de ressources.
 - Ainsi, la quantité de produits vendue (indicateur de volume) est souvent utilisé comme unité d'œuvre pour affecter les charges indirectes aux activités de distribution, alors que les éléments qui provoquent l'apparition de ces charges indirectes (les véritables inducteurs de coûts) sont, par exemple, le conditionnement des produits, le caractère proche ou lointain des marchés auxquels ils sont destinés, la taille des lots constitués pour assurer leur distribution, ..., bref un ensemble d'inducteurs qu'il est parfois complexe ou trop coûteux de mesurer.

4.1.3. Analyse comparée de l'approche fonctionnelle en coûts complets et de l'approche par les activités et processus

Avant de nous lancer dans une description détaillée de l'approche ABC et de l'approche en « full costing », synthétisons les éléments de comparaison de ces deux approches mis en avant par Lorino (1991) et De Rongé (1998) :

<u>Approche fonctionnelle</u>	<u>Approche par les activités et les processus</u>
<p>Il y a division nette entre chaque fonction de l'entreprise sans tenir compte de leurs interactions et de leurs interdépendances : une décision prise dans une fonction n'a pas d'impact sur les autres.</p>	<p>Elle tient compte des interactions et interdépendances entre les fonctions. La manière dont une activité est exercée a un impact sur la manière dont les autres activités du processus sont exercées.</p>
<p>L'optimum global est la somme des optima locaux, générés au sein de chaque fonction. La spécialisation des fonctions et des facteurs de production augmentent la performance de l'entreprise ;</p>	<p>La performance globale de l'entreprise est centrée sur la satisfaction du client et est liée à l'optimisation globale du processus et des enchaînements entre les activités qui le constituent.</p>
<p>Les objets de coût consomment directement ou indirectement les ressources qui ont contribué à leur réalisation .</p>	<p>Les activités consomment les ressources et produisent ensuite des « outputs » divers qui sont eux consommés par les objets de coût. Il y a donc un interface : l'activité , entre les ressources consommées et l'objet de coût.</p>
<p>La main d'œuvre directe constitue dans la plupart des entreprises l'unique unité d'œuvre pour répartir les charges indirectes sur les produits.</p>	<p>Il y a une plus grande diversité d'unités d'œuvre pour allouer le coût des centres d'analyse aux objets de coût .</p>
<p>Il y a une forte variation des coûts en fonction du volume de production .</p>	<p>Il y a une plus forte variation des coûts en fonction du niveau d'activité .</p>
<p>Il y a découpage vertical de l'entreprise en départements, services et entités, qui résulte d'un découpage en fonction des produits, des zones géographiques, des domaines classiques (production, finance,...) ou d'un découpage matriciel.</p>	<p>Il y a un découpage transversal de l'entreprise : identification des principaux processus de l'entreprise à partir de la conception par activités.</p>
<p>Il y a en général un seul objet de coût : le produit ;</p>	<p>Il y a en général plusieurs objets de coût : client, produit, service, projet,... .</p>
<p>Forte orientation « produit » et « processus de production »</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ production de masse ; ➤ peu de produits différents ; ➤ clients standards ; ➤ recherche de la domination par les coûts. 	<p>Forte orientation « client »</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ produits différenciés ; ➤ nombreux produits différents ; ➤ clients spécifiques ; ➤ recherche de la satisfaction du client.
<p>Communication verticale de haut en bas.</p>	<p>Communication horizontale.</p>

<p>Processus de décision séquentiel et lent.</p> <p>Performance basée sur la productivité et les résultats financiers.</p> <p>Attitude « réactive » vis-à-vis du client.</p> <p>« Leadership » autoritaire.</p> <p>Résistance au changement élevée.</p> <p>Fondement principal du « modèle classique de l'organisation » issu de la révolution industrielle du début du 20ème siècle</p> <p>Chaque fonction regroupe un ensemble d'activités et de compétences semblables.</p>	<p>Processus de décision simultané ou en parallèle.</p> <p>Performance globale, transversale à l'entreprise, basée sur la combinaison qualité-délai-service-coût .</p> <p>Attitude « anticipative » vis-à-vis du client.</p> <p>« Leadership » « chef d'orchestre ».</p> <p>Evolution permanente.</p> <p>Née il y a une vingtaine d'années aux Etats-Unis.</p> <p>Un même processus peut se décomposer en plusieurs sous-processus.</p> <p>Une même activité peut être présente dans plusieurs processus et contribuer à la performance globale de l'entreprise.</p> <p>La majorité des coûts, traditionnellement fixes peuvent devenir variables, ce qui rend l'entreprise plus flexible.</p> <p>Compétences individuelles concentrées sur la polyvalence et la communication.</p>
---	---

4.2. L'entreprise conçue comme une « Chaîne de Valeur » : l'approche par activités et processus

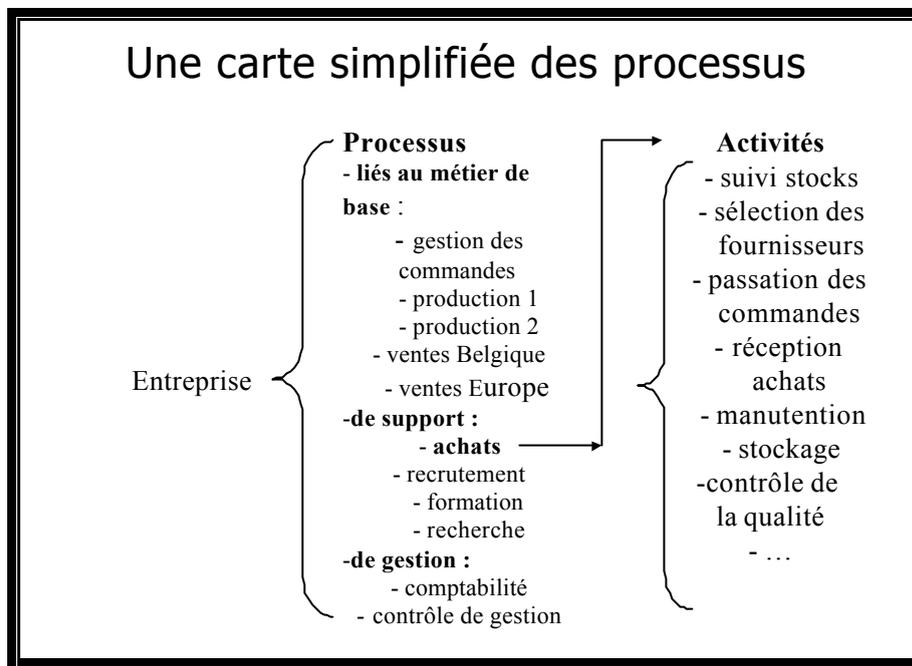
Alors que les approches en coûts variables et en coûts semi-complets ne constituent que des évolutions partielles de l'approche en coûts complets destinées à rencontrer certaines faiblesses techniques propres à cette dernière méthode, l'approche de la comptabilisation des coûts au départ des activités et des processus (l'**Activity-Based Costing**) constitue elle une véritable rupture conceptuelle, car elle est basée sur une conception radicalement nouvelle de ce qu'est une entreprise et de ce que représentent les coûts qui la traversent et car elle est particulièrement adaptée à la mesure du coût d'objets de coûts issus de processus d'élaboration transversaux à l'entreprise, qui impliquent de multiples contributions en provenance de départements ou de centres de responsabilité différents disséminés à l'intérieur de l'entreprise (Dworaczek, Oger, 1998).

Etroitement liée à la modélisation de la « Chaîne de Valeur » mise en exergue par Porter (1982), elle privilégie de ce fait clairement une vision « horizontale » de l'entreprise basée sur l'observation de ce qui s'y réalise au quotidien, par opposition à la vision « verticale » de l'entreprise sous-jacente aux approches analytiques comptables traditionnelles et fondée sur la structure de son système de gestion.

4.2.1. La représentation sous-jacente de l'entreprise

Selon l'approche par activités et processus, toute organisation ou entreprise est considérée comme constituée d'un ensemble de **processus**, eux-mêmes constitués d'un ensemble d'**activités** ¹⁴⁵.

Figure 33 : Une représentation schématique simplifiée d'une carte de processus.



L'organisation vue comme un ensemble d'activités se définit dès lors à la base à partir de ce qui se fait ou s'accomplit réellement dans l'entreprise et non plus à partir d'un regroupement de compétences par fonctions spécifiques comme c'est le cas dans le modèle taylorien traditionnel.

De ce fait, il est possible de représenter le mécanisme de fonctionnement d'une entreprise sur base d'une «**carte des activités et processus** » qui s'y réalisent quotidiennement. Cette carte est à la base même de l'approche ABC et en constitue LE préalable indispensable.

Elle résulte concrètement :

- de l'observation directe, in vivo, des tâches élémentaires effectivement accomplies au quotidien par les différents acteurs présents dans l'entreprise,
- et de la mise en évidence des interrelations qui lient et assemblent l'ensemble de ces tâches élémentaires pour en faire des activités et, plus largement encore, des processus opérationnels habituels et relativement stabilisés.

Le lecteur comprend dès lors aisément que la mise en évidence des activités menées réellement au sein d'une organisation, que la compréhension des interrelations liant ces activités et que la mise en forme de cette dynamique sous la forme d'une «Carte des activités et processus » est une démarche à la fois indispensable à la bonne mise en œuvre d'une comptabilisation par activités mais aussi est une démarche très consommatrice en temps de travail préparatoire.

¹⁴⁵ Qui relèvent de fait fréquemment de plusieurs fonctions traditionnelles différentes de l'entreprise.

Une fois la carte des activités et processus d'une organisation mise en évidence, encore faut-il parvenir à déterminer d'une part le coût de chaque activité ainsi mise en exergue si l'on poursuit un objectif de comptabilisation des coûts à base d'activités (« **Activity-Based Costing** ») et d'autre part la valeur de chaque activité ainsi mise en exergue si l'on poursuit un but plus stratégique de gestion de l'organisation sur base de la valeur créée par chacune de ses activités (« **Activity-Based Management** ») :

- ❖ Le **coût** d'une activité se calcule de manière analogue au calcul du coût d'un centre de responsabilité présenté ci-avant : le coût d'une activité résulte de la somme des ressources directement consommées par l'activité (coûts directs) et d'un prorata du coûts des ressources consommées par les activités auxquelles l'activité analysée fait appel pour mener à bien sa mission (coûts indirects).
- ❖ Quant à la **valeur** d'une activité, elle se mesure par rapport à sa contribution à la satisfaction du client final externe, le seul qui valorise in fine la production et donc l'activité globale de l'entreprise :
 - Cette satisfaction se traduit et est donc mesurée indirectement par le fait que le client externe accepte de payer le prix demandé pour les biens et services offerts et verse réellement le montant correspondant au prix demandé par l'entreprise, apportant ainsi des ressources financières nouvelles à l'entreprise et sanctionnant ainsi la « valeur » qu'il attribue au produit ou service offert.
 - Gérer la valeur pour le client se fait alors par le biais de la gestion des activités de l'entreprise du point de vue exclusif de leur valeur pour le client externe, ce qui amène à distinguer, au sein de l'entreprise :
 - les activités créatrices de valeur, génératrices de valeur directement valorisées par le client,
 - et les activités non créatrices de valeur, qui ne génèrent pas de valeur directement valorisée par le client mais répondent à des besoins propres à l'entreprise et dont il faut s'assurer qu'elles répondent à une nécessité réelle imposée par la contrainte de création de valeur, à défaut de quoi on se trouve confronté à une activité destructrice de valeur, donc à bannir hors de l'entreprise.

Conceptuellement, dans une optique ABC, l'entreprise est alors vue comme un ensemble homogène et cohérent d'activités interreliées entre elles, constitutives des processus de base de l'entreprise et toutes créatrices de valeur, soit en interne lorsque leur valeur est incorporée dans d'autres activités de l'entreprise, soit en externe lorsque leur valeur est directement reconnue par le client externe.

La Figure 33 propose ainsi une représentation schématique d'une carte de processus fréquemment rencontrée au sein des entreprises et détaille la carte des activités propres à l'un de ces processus, le processus des achats.

4.2.2. Le concept d'activité

Par définition, une activité est soit une tâche élémentaire exécutée au sein de l'entreprise ¹⁴⁶, soit un ensemble de tâches élémentaires dépendantes les unes des autres (donc interreliées) et effectuées par une entité bien précise de l'organisation ¹⁴⁷ :

Dans une définition devenue aujourd'hui traditionnelle, Lorino (1991) considère qu'une activité est :

- un ensemble de tâches élémentaires,
- réalisées par un individu ou un groupe,

¹⁴⁶ Par exemple, la réception des appels téléphoniques entrants.

¹⁴⁷ L'activité « Accueil », par exemple, comprend la réception et la distribution du courrier dans l'entreprise, la réception des appels téléphoniques entrants, l'accueil des visiteurs au guichet,

- faisant appel à un savoir-faire spécifique,
- homogènes du point de vue de leurs comportements en matière de coûts et de performance,
- permettant de fournir un output,
- à un client, interne ou externe,
- à partir d'un panier d'inputs composé essentiellement de travail, de machines, d'informations,

L'accomplissement de cette activité suppose donc la combinaison de facteurs de production clairement identifiables (*les inputs, à savoir traditionnellement du travail, de la matière, de la technologie, des méthodes, des informations*) et conduit à l'obtention d'un résultat lui aussi clairement identifiable (*l'output, à savoir généralement un produit ou un service, à caractère matériel ou immatériel*) destiné à un « client », interne ou externe à l'entreprise auquel il doit impérativement apporter de la valeur.

4.2.3. Le concept de processus

Quant au concept de processus, il est traditionnellement défini comme un ensemble d'activités reliées et interdépendantes, qui conduisent à l'obtention d'un output global pour lequel il existe un client interne ou externe prêt à le valoriser.

Pour reprendre l'expression de Lorino (1991), « il s'agit alors d'un ensemble d'activités reliées entre elles par des flux d'informations significatifs et qui se combinent pour former un produit matériel ou immatériel, important et bien défini ».

Traditionnellement, on distingue trois grandes catégories de processus (Lorino, 1991), dont le lien avec le modèle de la « Chaîne de Valeur » est extrêmement étroit :

1. Les processus liés au métier de base de l'entreprise et correspondant majoritairement à des activités principales et accessoirement à des activités de support (par exemple, la production ou la gestion des commandes) liées étroitement à l'exercice de l'activité principale de l'entreprise.
2. Les processus de support correspondant à des activités de support servant au développement et à la gestion opérationnelle de l'organisation dans son ensemble (par exemple, les achats et approvisionnement, le développement de nouveaux produits ou la communication interne, ...).
3. Enfin, les processus liés au management stratégique de l'entreprise et à son contrôle (par exemple, la planification stratégique, les budgets ou les mesures de performance, ...).

Donnons en quelques exemples :

- Le processus de fabrication englobe l'ensemble des activités nécessaires à la transformation des intrants (*matières premières, énergie, ...*) en un produit ou un service qui répond aux spécificités de la demande d'un client particulier.
- Il est généralement complété par un processus de logistique des intrants et de logistique des sorties, pour former un processus global, souvent qualifié de « Processus de production », qui englobe les fonctions traditionnelles d'achats, de production et de ventes.
- Le processus de facturation, quant à lui, englobe les activités d'enregistrement des bons de commande, d'émission des factures, de suivi des paiements, de rappel des paiements, voire les activités de contentieux juridique.

En fait, deux éléments permettent de caractériser un processus :

1. Il est, par nature, transversal à l'organisation fonctionnelle classique ;
2. et il a toujours un ou plusieurs clients externes.

4.2.4. Le mécanisme d'enregistrement des coûts

Alors que les approches traditionnelles de comptabilisation des coûts ¹⁴⁸ postulent que les objets de coût consomment directement ou indirectement les ressources qui ont contribué à leur réalisation, l'approche à base d'activités et de processus introduit dans le raisonnement un "interface", l'activité : selon l'approche par activités, en effet, ce sont les activités de l'entreprise ¹⁴⁹ qui consomment des ressources et qui produisent ensuite des "outputs" divers ¹⁵⁰ qui sont eux consommés par les objets de coûts.

De ce fait, les consommations d'activités ont toujours un caractère direct par rapport aux objets de coût, alors que les consommations de ressources par les activités conservent un caractère direct et un caractère indirect :

- ❖ Les ressources humaines, techniques, financières et immatérielles dont la consommation est directement induite par l'exercice d'une activité engendrent un coût direct qui vient s'ajouter aux autres coûts propres à cette activité.
- ❖ Les "outputs" produits par d'autres activités et qui sont consommés directement par une activité engendrent eux-aussi un coût direct qui vient s'ajouter aux autres coûts propres à cette activité, ce qui donne de facto au coût des ressources rares que ce coût d'output reflète un caractère indirect par rapport à l'activité.
 - *Par exemple, l'activité de "Facturation" de la Verrerie des Ardennes engendre des consommations de ressources directes (le personnel dédié à l'activité, les locaux nécessaires à l'exercice de l'activité et qu'il faut louer - d'où consommation de ressources financières - et entretenir - d'où nouvelle consommation de ressources humaines et financières. Elle engendre aussi des consommations d'outputs produits par d'autres activités de l'entreprise : il n'est possible de facturer que si l'activité "Logistique" confirme que le produit est arrivé chez le client et que si l'activité "Commercialisation Produit X" donne une information quant à la remise de prix éventuelle accordée au client, par exemple ; or, ces activités consomment elles aussi directement des ressources humaines, techniques, immatérielles et financières, qui de ce fait revêtent un caractère indirect par rapport à l'activité "Facturation".*
 - De ce fait,
 - Dans la logique d'une entreprise dont le fonctionnement est fait d'une multitude de relations internes de type "clients / fournisseurs" entre activités créatrices de valeur ¹⁵¹, le calcul du coût de l'output d'une activité destiné à être consommé par une autre activité revêt une importance cruciale lors de la mise en oeuvre d'une approche par activités.
 - Plus encore, le calcul de la valeur attribuée par le système analytique comptable à cet output, souvent assimilée à un "**prix de transfert interne**", est un enjeu majeur et une difficulté essentielle liée à la mise en oeuvre effective d'une approche de comptabilisation à base d'activités.

¹⁴⁸ A savoir l'approche en coûts complets, l'approche en coûts variables et l'approche en coûts semi-complets.

¹⁴⁹ Eventuellement appréhendées à un niveau d'agrégation supérieur, le processus.

¹⁵⁰ A savoir les résultats de l'activité, qu'il s'agisse d'un service à caractère immatériel (la facturation au client est ainsi l'output logique de l'activité "Facturation") ou d'un bien à caractère tangible (le produit X, tangible et concret, est l'output logique de l'activité "Fabrication du produit X").

¹⁵¹ Ce type de fonctionnement reflète particulièrement bien la filiation de l'approche analytique comptable par activité par rapport au modèle de la « Chaîne de Valeur » de Porter (1985) évoqué par ailleurs.

- En effet, ce prix de transfert interne doit refléter théoriquement la *véritable valeur économique de l'output* offert et consommé à l'intérieur même de l'entreprise. De ce fait, il devrait être établi *par référence au prix du marché*, qui matérialise économiquement la valeur attribuée par un demandeur vis-à-vis de l'offre qui lui est faite.
- Malheureusement, ce prix n'existe pas toujours, car d'une part il n'existe pas de marchés organisés sanctionnant la valeur de toutes les activités exercées au sein de l'entreprise ¹⁵² et car d'autre part la récolte et le traitement systématique de cette information s'avérerait vite trop onéreux.
- Dès lors, ce prix de transfert est établi généralement sur base d'un "prix standard" déterminé en interne, théoriquement par les acteurs concernés par la transaction. Notons toutefois que s'il est établi sur base d'un compromis qui reflète un rapport de force entre les parties concernées par la transaction et s'il n'est donc pas établi sur base de la véritable valeur économique de l'output produit et consommé dans l'entreprise ¹⁵³, il est à craindre que des phénomènes de subsidiation aux conséquences dramatiques apparaissent.
 - ◆ Ces phénomènes de subsidiation peuvent ainsi conduire à la suppression de certaines activités en apparence destructrices de valeur alors qu'en réalité, elles créent de la valeur et, inversement, au maintien artificiel d'activités en fait destructrices de valeur.
 - ◆ Le lecteur doit être conscient que ces phénomènes de subsidiation sont étroitement liés aux systèmes de pouvoir, de contrôle et d'information en vigueur dans l'entreprise et que leur apparition est généralement le signe d'un système de gestion dominé par quelques acteurs qui poursuivent souvent des buts plus personnels que collectifs : un acteur de l'entreprise bien informé et qui exerce un contrôle efficient de son environnement, détient de facto un pouvoir de négociation qui peut l'amener à imposer à ses collègues responsables d'autres activités des prix de transfert internes élevés, qui ne reflètent pas réellement la valeur économique de l'output produit par sa propre activité mais lui permettent de satisfaire des ambitions personnelles ou d'atteindre plus facilement les objectifs financiers qui lui auraient été assignés dans une optique de contrôle de gestion.

En conséquence, l'approche par activités intègre dans sa conception même 3 concepts que nous avons présenté par ailleurs comme étant essentiels à l'efficacité d'un système de comptabilité de gestion :

1. L'*activité*, concept spécifique à l'approche par activités et conçue comme un ensemble homogène d'actions et de tâches destinées à permettre un ajout de valeur à un objet de coût, quel qu'il soit.
2. L'*inducteur de coût*, concept déjà présent dans d'autres approches analytiques. Dans la mesure où il lie intimement le niveau de coût d'une activité à une consommation de ressources particulière qui provoque ainsi l'apparition du coût (*facteur de causalité*), il est l'élément essentiel qui permet le passage d'une approche de comptabilisation par activités (ABC) à une véritable approche de gestion stratégique de l'entreprise sur base de ses activités (ABM) puisqu'il permet d'exercer une action directe sur les facteurs réels qui induisent les multiples consommations de ressources provoquées par l'exercice d'activités délibérément créatrices de valeur au sein de l'entreprise.

¹⁵² A quel marché faire référence, par exemple, pour évaluer économiquement au plus juste le fait que l'activité "Facturation" a envoyé à temps et à heure à l'activité "Contentieux Juridique" les informations relatives aux conditions et délais de paiement de tel client particulier (informations dont cette activité a un besoin essentiel pour accomplir au mieux la tâche de recouvrement éventuel des créances impayées qui lui a été confiée) ?

¹⁵³ Donc les activités dont l'output est valorisé à un niveau de prix de transfert interne qui ne couvre pas le coût total des ressources consommées pour réaliser cet output.

- a. De ce fait, il apparaît assez clairement (*Kaplan, Cooper, 1998*) que l'objectif ultime de la mise en oeuvre d'une approche de comptabilisation par activités est, in fine, la mise en oeuvre d'une véritable stratégie de gestion par les activités
 - b. De ce fait, la finalité assignée au système d'information comptable interne de l'entreprise évolue d'un simple objectif d'amélioration de la connaissance des coûts (**Cost Control**) à un objectif plus ambitieux de parfaite maîtrise des coûts et des performances de l'entreprise (**Management Accounting and Control**).
3. *L'objet de coût*, concept lui aussi présent dans d'autres approches analytiques et qui représente n'importe quel objet (client, produit, centres de responsabilités, ...) pour lequel il s'avère pertinent de calculer un coût.

Quant à la mise en place effective d'une approche de comptabilisation par activités, elle repose sur 4 étapes successives :

1. L'identification des activités réellement exercées au sein de l'entreprise ou de l'organisation considérée. Elle débouche sur la conception de la « Carte des activités et processus de l'entreprise » évoquée ci-avant et cette identification s'effectue traditionnellement à partir d'un travail d'observation directe ou sur base d'entretiens avec les différents décideurs présents au sein des centres de responsabilités de l'entreprise. Notons que toutes les activités recensées au cours de cette étape ne doivent pas nécessairement constituer un centre de coûts autonome inséré en tant que tel à l'intérieur du système d'information comptable : en effet, certaines activités ne représentent parfois qu'une part relativement faible du coût total des objets de coût et les considérer comme des centres comptables à part entière risque de coûter plus cher à l'entreprise que ce que pourrait rapporter une information comptable plus fine.
2. L'identification des inducteurs de coûts de chacune de ces activités.
3. L'identification précise des objets de coûts à prendre en considération, qui naissent d'une part de l'observation des outputs réels des processus identifiés dans l'entreprise et d'autre part des besoins réels en information exprimés par les décideurs présents dans l'entreprise.
4. Enfin, une fois les activités identifiées, les inducteurs de coûts clairement mis en évidence et les objets de coûts soigneusement sélectionnés, il est possible de procéder au calcul du coût de revient de chaque objet de coût, consommateur direct des activités de l'entreprise.

4.2.5. Activités, processus et « Chaîne de valeur »

La vision qui émerge de cette approche à base d'activités et de processus privilégie donc une image de l'entreprise si pas dominée, du moins largement influencée par la dimension « client » :

- En effet, chaque activité d'un processus offre une prestation en tant que « fournisseur » à un « client » constitué par l'activité suivante dans la chaîne qui constitue le processus.
- Par ailleurs, l'organisation apparaît clairement confrontée à deux types de clients :
 - le client externe traditionnel, issu du marché et qui constitue, rappelons-le, la seule véritable instance de valorisation des prestations de l'entreprise ;
 - et le client interne, présent à tous les échelons de l'entreprise et à la fois consommateur et fournisseur de prestations au sein du système global de l'entreprise : bien que ne créant en lui-même aucune valeur réelle (*puisque celle-ci peut uniquement être matériellement créée par le client externe*), le client interne constitue un des objets d'étude essentiels lors de la mise en oeuvre d'une approche à base d'activités car il importe avant tout de détecter les sources de non-valeurs dont il pourrait être la cause.

Le lecteur le comprend rapidement : le concept de « maillon » au sens de Porter (1985), largement évoqué précédemment, se trouve en fait matérialisé dans une approche par activités et processus par le concept de « processus ».

Dès lors, en intégrant, au travers d'un concept de « maillon » extrêmement proche du concept de « processus », l'ensemble des activités interreliées et créatrices de valeur recensées au sein de l'entreprise depuis l'achat des matières premières jusqu'à la livraison du produit ou du service au client, la modélisation de la « Chaîne de valeur » permet de concilier l'approche purement comptable de l'enregistrement des coûts par activités et par processus et l'approche beaucoup plus stratégique de gestion par la valeur sous-jacente au modèle de Porter.

4.2.6. Processus et performance globale de l'entreprise

La vision fonctionnelle classique se caractérise, nous l'avons maintes fois souligné, par une division et une séparation très nette entre chaque fonction de l'entreprise, sans intégrer véritablement leurs interactions :

- l'optimum global de l'entreprise, en terme de performance, est alors atteint par la simple sommation des optima locaux générés au sein de chaque fonction ;
- cette vision présuppose dès lors qu'une décision prise au sein d'une fonction n'a pas d'incidence ou n'a qu'une incidence marginale sur le fonctionnement des autres fonctions de l'entreprise.

Ce cas est évidemment très rare et, dans la plupart des entreprises, cette vision conduit à des effets pervers.

Prenons l'exemple vécu d'une entreprise à l'intérieur de laquelle, en toute bonne foi, il fut demandé à la fonction « Achats » de minimiser en toutes circonstances le coût total d'achats, dans l'illusion que cette volonté se traduirait par une réduction équivalente du coût de production et donc du coût de revient final des produits.

Hélas, c'était ignorer les conséquences opérationnelles de cette instruction, qui se traduisit en fait concrètement :

- *par des taux de rebuts importants imputables à l'augmentation importante de la taille des lots commandés pour bénéficier de réductions des prix d'achats plus importantes ;*
- *par une augmentation spectaculaire des coûts de stockage, induits à leur tour par l'augmentation du volume des lots de matières premières commandées et dont la consommation immédiate au sein du processus de production ne s'avérait pas justifiée ;*
- *par une augmentation inévitable des volumes de matières premières obsolètes, en raison d'un temps de stockage trop long, dans des conditions techniques non prévues initialement pour de tels volumes ;*
- *par une augmentation des freins à l'innovation, puisque la présence de matières premières et de fournitures en quantités importantes dans les stocks de l'entreprise a incité les équipes de Recherche et Développement à se préoccuper davantage des moyens à mettre en oeuvre pour maintenir la qualité des stocks qu'à se soucier de l'amélioration continue des processus de production ou du développement de nouveaux produits.*

En conséquence, la volonté de diminuer au maximum le coût de la fonction « Achats » a conduit à une explosion du coût des autres fonctions et donc du coût total au sein de l'entreprise, par manque de prise en compte des interrelations qui lient les activités de l'entreprise et, au-delà, les fonctions traditionnelles à l'intérieur desquelles elles s'insèrent.

La vision par les processus, par contre, élimine ces risques en visant à une performance globale de l'entreprise centrée sur la satisfaction du client.

Par exemple, une sélection soigneuse d'un petit nombre de fournisseurs fidèles, qui jouissent d'une situation financière saine qui réduit leur risque de faillite, qui bénéficient d'une certification de qualité de type ISO pour réduire le coût du contrôle de qualité propre à l'entreprise, qui acceptent de nouer des

relations de partenariat à long terme, ..., et même mieux payés qu'un fournisseur traditionnel, augmente certes les coûts du processus d'approvisionnement mais réduit fortement les coûts des processus de production, de contrôle de qualité, de facturation, de contentieux, ... , bref a un impact global favorable sur le niveau de coût global de l'entreprise et donc sur son potentiel de création global de valeur.

Il ne faut toutefois pas tomber dans le travers qui consisterait à penser que la mise en place d'une approche de comptabilisation et de gestion à base d'activités ne comporte que des avantages.

En effet, une telle mise en œuvre s'opère quasi inévitablement au sein d'une organisation qui possède déjà un système d'information comptable basé sur une méthode de comptabilisation plus ancienne (coûts complets, « Direct Costing », ...) et elle se heurte inévitablement aux obstacles classiques propres à tout grand projet de restructuration ou de reconfiguration du système de gestion d'une entreprise : absence d'implication d'acteurs trop impliqués dans le système de gestion en vigueur, résistance délibérée ou inconsciente au changement, manque de crédibilité du système au début de sa mise en œuvre, difficultés liées à la complexité perçue comme trop grande des nouveaux modèles ou à la simplicité des modèles utilisés jusqu'alors, longueur du délai nécessaire à la mise en œuvre pleinement opérationnelle du nouveau système, ... (Dworaczek, Oger, 1998). Par ailleurs, une telle approche, pour être implémentée dans les meilleures conditions, nécessite un très grand volume d'informations, synonyme d'un investissement en temps et donc en argent élevé qui peut vite rebuter des dirigeants d'entreprise simultanément préoccupés par la maîtrise de leurs coûts.

Enfin, nous ne pouvons pas envisager l'interaction entre les processus mis en œuvre au sein d'une organisation et sa performance globale sans revenir un instant sur l'approche de gestion intégrée du système de gestion de l'entreprise à base de processus et d'activités que constituent respectivement les approches de gestion de type « Activity-Based Management » et surtout « Process-Based Management ».

Les principes à la base de ces deux philosophies d'animation du système de gestion d'une entreprise sont simples :

- D'abord, une organisation n'existe que si elle crée de la valeur et cette valeur ne peut être créée que du point de vue du seul client ou des seuls bénéficiaires de l'activité de cette organisation : de ce fait, une organisation ne peut envisager de créer de la valeur que dans la mesure où ses « clients » sont réellement satisfaits du niveau de qualité et du niveau de prix proposé par l'organisation pour chacun des biens et services qu'elle propose.
- Ensuite, une organisation n'est rien d'autre qu'un ensemble de ressources rares, de nature humaines, techniques, financières et immatérielles, qui sont organisées et structurées au sein de l'organisation en 4 niveaux successifs, allant du plus simple et homogène au plus complexe et transversal :
 - Il y a d'abord le niveau de la tâche élémentaire, clairement identifiable au sein de l'organisation, confiée à un très petit groupe d'acteurs clairement identifiés et mise en œuvre selon des procédures simples, souvent bien connues et maîtrisées depuis longtemps. Chaque tâche élémentaire consomme, pour sa réalisation, des ressources rares et génère donc des coûts.
 - Il y a ensuite le niveau de l'activité, qui rassemble des tâches élémentaires proches et dont l'output va être ensuite consommé par d'autres activités au sein de l'organisation ou hors de l'organisation.
 - Il y a encore le niveau du processus, qui rassemble quant à lui des activités homogènes conduisant en parallèle ou successivement à la réalisation de la mission de l'un ou l'autre des maillons de la « Chaîne de Valeur » que constitue toute organisation.
 - Enfin, le niveau ultime est celui de l'entreprise ou de l'organisation prise globalement et conçue comme une gigantesque « Chaîne de Valeur » dont le fonctionnement doit être optimisé en vue de garantir l'efficacité dans la consommation de ses ressources rares.

- Pour faire fonctionner cet ensemble à 4 niveaux et l'amener à l'efficacité, deux mécanismes de gestion des ressources rares s'avèrent essentiels :
 - D'abord, le mécanisme de coordination des ressources, qui doit amener chaque tâche, chaque activité, chaque processus à bénéficier au bon moment et en quantité suffisante des ressources rares dont il/elle a besoin pour être efficace(e).
 - Ensuite, le mécanisme de motivation des acteurs, qui doit amener chaque acteur présent dans l'organisation à agir en permanence dans le sens bien compris des intérêts de cette organisation.
- Enfin, le système de gestion mis en œuvre dans une entreprise ou une organisation privilégiant un mode de gestion à base d'activités ou de processus cherche en permanence à ce que, à chacun des 4 niveaux décrits ci-avant et pour chacune des composantes qui y sont reprises, il y ait création effective et efficace de valeur : l'efficacité et donc la performance de l'ensemble de l'organisation ne peut s'envisager que si chacune des tâches élémentaires qui y est menée est menée elle-même de manière efficace !

Figure 34 : Un système de gestion par activités (« Activity-Based Management »)



4.3. L'entreprise conçue comme un organigramme de centres comptables : l'approche taylorienne en coûts complets

4.3.1. Le mécanisme de base

Rappelons d'abord qu'un coût correspond à une accumulation de charges sur un objet de coût, quel qu'il soit et potentiellement à n'importe quel stade de son élaboration.

L'approche de **la comptabilisation en coûts complets** ¹⁵⁴ repose dès lors sur **une accumulation progressive à la fois des charges directes et des charges indirectes** engendrées par la réalisation d'un objet de coût et sa mise en oeuvre repose fondamentalement sur une conception de l'activité de l'entreprise centrée autour de sa fonction de production, y associant étroitement sa fonction d'achats (*fonction « amont » par rapport à la fonction de production*) et sa fonction de distribution (*fonction « aval » par rapport à la fonction de production*).

Concrètement, elle intègre dans le calcul du coût de revient final d'un objet de coût particulier ¹⁵⁵ toutes les charges que sa conception, sa production et sa distribution ont généré au sein de l'entreprise, quelle que soit sa structure organisationnelle.

Techniquement, elle implique d'avoir recours à la technique comptable de l'affectation afin d'attribuer correctement ces charges directes et indirectes. Si l'affectation des charges directes ne pose guère de problème, par contre l'affectation des charges indirectes, du fait que celles-ci transitent au travers d'un ou de plusieurs interfaces et qu'elles concernent plusieurs objets de coût simultanément, est plus complexe et nécessite une procédure particulière.

4.3.2. L'affectation des charges directes

Par nature et donc par définition, les charges directes peuvent être affectées directement au coût du seul objet de coût unique à la réalisation duquel elles ont contribué et ne nécessitent pas une répartition préalable, à l'inverse des charges indirectes.

Les charges directes relèvent de deux catégories essentiellement :

- D'une part, les charges directes liées à la réalisation matérielle et physique de l'objet de coût en lui-même : les matières et les fournitures qui entrent directement dans la fabrication du produit, par exemple, ou l'emballage qui sert à permettre son stockage.
- D'autre part, les charges salariales induites par la consommation des ressources humaines qui ont contribué directement à la réalisation de l'objet de coût, à n'importe quel stade que ce soit de son élaboration (conception, production ou distribution) : cette consommation de ressources est mesurée généralement grâce à une mesure de temps, telle que l'heure de main d'œuvre consommée.

4.3.3. La répartition des charges indirectes

4.3.3.1. Le mécanisme de double répartition des charges indirectes

De par leur nature même, les charges indirectes doivent être *analysées et réparties* avant leur affectation à un objet de coût particulier.

¹⁵⁴ Parfois aussi référencée sous le terme "comptabilité industrielle" dans des ouvrages francophones anciens dédiés à la comptabilité analytique ou à la comptabilité des coûts.

¹⁵⁵ Généralement, cet objet de coût est étroitement lié aux produits et, plus rarement, aux services proposés par l'entreprise à ses clients.

Cette analyse et cette répartition font l'objet de ce qui est appelé en jargon comptable l'**imputation** des charges indirectes.

Traditionnellement, cette opération s'effectue :

- ❖ D'abord, par pré-répartition des charges indirectes entre les coûts d'achats, les coûts de production et les coûts de distribution caractéristiques de l'élaboration progressive de l'objet de coût considéré. Les charges non réparties entre ces trois fonctions d'achat, de production et de distribution constituent alors ce que l'on appelle « **les charges générales** » de l'entreprise : par exemple, le coût énergétique de l'usine dans son ensemble, du fait qu'il ne peut généralement pas être imputé à l'une des trois fonctions de conception, de production ou de distribution des objets de coûts produits, est fréquemment globalisé parmi les charges générales de l'entreprise.
- ❖ Ensuite, les montants totaux de charges indirectes accumulés sur chaque fonction sont imputés aux coûts des objets de coûts spécifiques à chacune de ces fonctions : donc, généralement et respectivement, ils sont imputés aux coûts des différents types de matières achetées, aux coûts des différents produits réalisés et aux coûts des différents produits vendus. Cette imputation se réalise proportionnellement à des coefficients d'imputation, appelés **unités d'œuvre**.
 - Par exemple, pour les charges d'approvisionnement liées aux achats, il y a traditionnellement imputation des charges indirectes d'achat aux différents coûts d'achat des matières premières et fournitures acquises. Cette imputation se fait assez logiquement au prorata soit des quantités achetées, soit des prix d'achats si les quantités acquises sont comparables, les quantités achetées ou les prix d'achats jouant le rôle d'unité d'œuvre.
 - De même, pour les charges de production, il y a généralement partage des charges indirectes accumulées entre les différents coûts de production des produits fabriqués au prorata des charges directes, des salaires directs, des matières consommées ou des quantités de produits fabriquées. En tout état de cause, le choix de l'une ou l'autre unité d'œuvre particulière se fait uniquement en fonction de l'information disponible et de la corrélation existant entre chaque unité d'œuvre possible et le niveau total du coût de production observé dans le passé.
 - Quant aux charges de distribution, il y a généralement partage des charges indirectes accumulées entre les coûts de distribution des différents objets de coût considérés au prorata des charges directes de distribution ou des quantités ou des volumes vendus de chaque produit ou de chaque objet de coût particulier.

4.3.3.2. Centres d'analyse, centres opérationnels et centres de structure

Réaliser en pratique l'imputation des charges indirectes aux différents objets de coût passe par la création de « **centres d'analyses** ».

Concrètement, un centre d'analyse est une division d'ordre comptable de l'entreprise dans laquelle sont *globalisés et stockés* les différents éléments de charges indirectes, avant leur imputation aux différents coûts et aux différents objets de coûts.

Pratiquement, un centre d'analyse correspond :

- soit à une division fictive de l'entreprise, le plus souvent une de ses fonctions traditionnelles ¹⁵⁶, telles que la finance ou le financement, la gestion du personnel, l'administration, le marketing, ...,

¹⁵⁶ Ce qui traduit à nouveau le lien extrêmement fort existant entre l'approche en coûts complets et une vision traditionnelle et taylorienne de l'entreprise, basée sur une approche fonctionnelle classique dominée par le processus de production (généralement industriel) de l'entreprise.

- soit à une division réelle de l'entreprise, présente et reconnue par son organigramme et intégrée dans son organisation du travail ¹⁵⁷.

Justifiés initialement pour des raisons comptables ¹⁵⁸, ces centres sont idéalement associés ¹⁵⁹ concrètement aux différents centres de responsabilité de l'entreprise, de sorte que ces « artifices comptables » que sont les centres d'analyse servent également de support lorsqu'il s'agira de mettre en jeu réellement des responsabilités au sein de l'entreprise dans une perspective de contrôle de gestion.

Pratiquement, ces centres d'analyse peuvent prendre deux formes particulières :

- ❖ Les **centres opérationnels** sont des centres d'analyse dont l'activité peut être mesurée concrètement par une unité physique dont le niveau de consommation est étroitement lié (corrélé) au niveau d'activité de l'entreprise et donc au niveau d'activité des fonctions essentielles de l'entreprise que sont la fonction d'achat, la fonction de production ou la fonction de distribution : les centres opérationnels regroupent donc des charges dont le montant est partiellement mais significativement lié au volume d'activité de l'entreprise. L'unité physique reflétant leur activité peut alors être utilisée techniquement comme une « **unité d'œuvre** » dont le niveau de consommation permettra une affectation aisée des charges indirectes aux coûts des fonctions traditionnelles de l'entreprise : l'heure de machine, l'heure de main d'œuvre directe consommée, le nombre d'unités de produits fabriquées ou vendues sont ainsi des unités physiques qui peuvent fréquemment être utilisées comme unités d'œuvre et dont le niveau de consommation permettra l'imputation des charges indirectes aux coûts des principales fonctions traditionnelles que sont la fonction d'achat, de production ou de distribution.
- ❖ Les **centres de structure** correspondent quant à eux à des centres d'analyse pour lesquels il n'est pas possible de mesurer l'activité par une unité physique et pour lesquels, de ce fait, il n'est pas possible d'identifier une unité d'œuvre : par exemple, les centres d'administration générale, de gestion financière, ..., qui accomplissent un ensemble élevé d'activités non homogènes et dont l'activité globale ne peut de ce fait pas être reflétée par un indicateur unique, sont à considérer comme des centres de structure.
 - Concrètement, pour permettre l'imputation des charges indirectes aux coûts des différentes fonctions essentielles de l'entreprise, on calculera un « **taux de frais** », en fonction d'une base (appelée alors « **assiette** ») exprimée en unités monétaires. Ce taux de frais fournit en fait le coût du centre de structure induit par chaque franc d'assiette et il s'exprime comme suit : **Taux de frais = Coût du centre d'analyse de structure / Assiette.**
 - Ainsi, si le centre de structure « Administration générale » a emmagasiné et globalisé des coûts à concurrence de 100 000 € et que le centre « Approvisionnement » voit le montant total des achats servir d'assiette de frais, alors pour un montant d'assiette de frais de 10 000 000 €, on peut calculer un taux de frais pour le centre « Administration générale » de 100 000 € / 10 000 000 €, soit 1 %. Il reflète simplement le fait que, dans le passé, chaque franc direct d'achat au niveau du centre « Approvisionnement » a occasionné 1 % de charges indirectes additionnelles en provenance du centre de structure « Administration générale ».

¹⁵⁷ Dans ce cas, le centre d'analyse est aussi parfois désigné sous le terme « centre de travail ».

¹⁵⁸ Dans la plupart des cas, en effet, ces centres n'existent que pour permettre la mise en oeuvre comptable de la démarche de calcul des coûts complets.

¹⁵⁹ Notons toutefois que, pour des raisons pratiques, il est encore fréquent de rencontrer des centres d'analyse à vocation purement comptable, qui n'ont d'autre but que de faciliter l'imputation comptable des charges indirectes, sans aucune autre motivation.

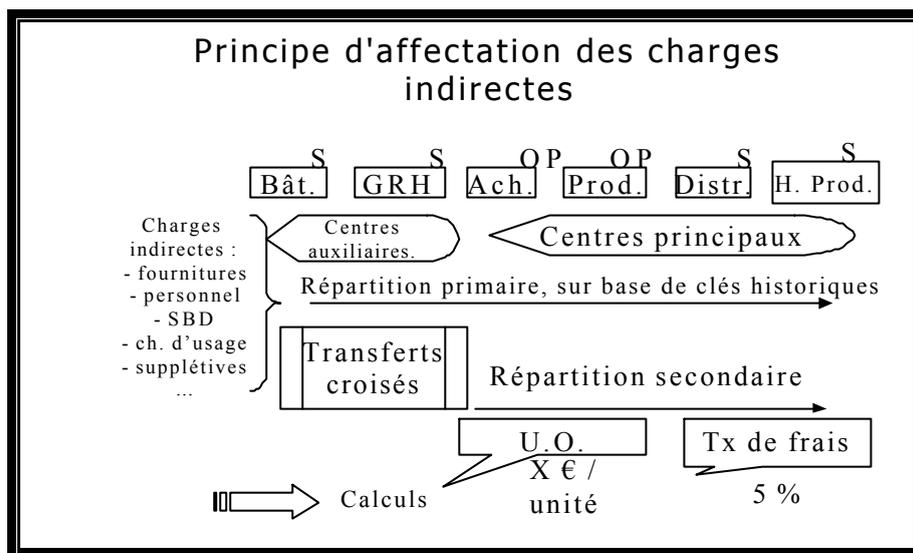
4.3.3.3. Le mécanisme comptable d'affectation des charges indirectes

D'un point de vue technique et comptable, les charges indirectes font l'objet d'une double répartition successive, dite alors **répartition primaire**, puis **répartition secondaire**, entre les différents centres d'analyse repris dans le schéma directeur du système analytique comptable ¹⁶⁰.

Cette double répartition aboutit in fine à « vider » l'ensemble (le « pot ») de charges indirectes en les attribuant aux coûts totaux des objets de coûts qui font in fine l'objet de l'analyse comptable. Elle est schématisée à la Figure 35.

Détaillons-en les principales étapes ¹⁶¹.

Figure 35 : Le principe d'affectation des charges indirectes dans une approche en coûts complets.



4.3.3.3.1. Organisation comptable des centres d'analyse, répartition primaire et répartition secondaire

Le mécanisme d'affectation des charges indirectes aux différents objets de coûts **débute logiquement par une identification exhaustive de l'ensemble des charges indirectes** par rapport aux objets de coûts qui ont traversé la vie de l'entreprise.

Les charges ainsi identifiées font **ensuite** l'objet d'**une première répartition, dite « primaire »**, entre les différents centres d'analyse identifiés comme représentatifs de l'entreprise conçue en tant qu'ensemble de « fonctions ».

¹⁶⁰ A savoir le schéma qui identifie l'ensemble des paramètres pertinents à intégrer au système analytique comptable (qu'il s'agisse des objets de coûts, des centres d'analyse, des unités d'œuvre, ...) et qui spécifie les règles suivies pour arriver à une imputation de l'ensemble des charges, directes ou indirectes, aux objets de coûts qui reflète autant que possible la réalité économique de la vie de l'entreprise.

¹⁶¹ Sur notre graphe, nous commençons par identifier et par globaliser l'ensemble des charges indirectes. Puis nous les répartissons par rapport aux fonctions d'achat (ACH), de production (PROD) et de distribution (DISTR)) essentielles à la réalisation des objets de coût considérés et considérées comme centres principaux et par rapport aux fonctions de soutien auxiliaires que sont les centres « Bâtiment » et « Gestion des Ressources Humaines ».

Les charges indirectes ainsi globalisées regroupent, par exemple, les charges de fournitures, certaines charges de personnel (par exemple, le personnel administratif ou le personnel d'entretien dont le travail bénéficie à l'ensemble de l'entreprise), le coût des services et biens divers (SBD) acquis hors de l'entreprise, les charges d'usage ou encore les charges supplétives traditionnelles.

Deux remarques doivent être formulées à ce stade :

1. D'abord, cette répartition des charges indirectes s'effectue sur la base de clés de répartition qui doivent être impérativement représentatives de la réalité économique de l'entreprise. Traditionnellement, elles sont généralement élaborées sur base d'une analyse historique de la consommation des ressources indirectes au sein de l'entreprise, le passé étant alors supposé se reproduire à l'identique dans le futur ; mais naturellement, si un événement connu et attendu se produit et conduit à une modification significative de ces clés de répartition, celles-ci doivent être adaptées en conséquence, sous peine de ne plus refléter la réalité économique de la vie de l'entreprise. Notons aussi que ces clés s'expriment sous la forme de pourcentages.
2. Pour permettre la double répartition comptable des charges indirectes, il est ensuite nécessaire d'organiser et d'ordonner l'ordre d'apparition des différents centres d'analyse identifiés ¹⁶² :
 - a. Les **centres auxiliaires** apparaissent d'abord : associés aux fonctions qui sont exercées en « support » au profit des autres fonctions présentes dans l'entreprise, ces centres auxiliaires voient de ce fait leur coût imputé à tous les autres centres d'analyse qui consomment leurs services ¹⁶³. Les principaux centres auxiliaires dont il est tenu compte sont ainsi :
 - Le centre de gestion du personnel, qui regroupe tous les coûts liés à la gestion administrative ou sociale du personnel, à sa formation,
 - Le centre de gestion des bâtiments ou de l'infrastructure, qui regroupe tous les coûts liés à l'administration immobilière, aux frais de fonctionnement d'infrastructure (électricité, nettoyage, petites réparations courantes, ...), aux frais de sécurité,
 - Le centre de gestion du matériel, qui regroupe quant à lui tous les coûts liés à la gestion du matériel (entretien, contrôle, ...), à son fonctionnement (énergie, ...), à sa sécurité,
 - Le centre de gestion des prestations connexes, centre où sont généralement regroupés tous les coûts qui ne peuvent être classés ailleurs ou dont la faible importance relative ne justifie pas la création formelle d'un centre comptable spécifique ; on y retrouve notamment fréquemment l'ensemble des frais liés à la production de services internes à l'entreprise, tels que les frais liés à la gestion du système d'information (reproduction des documents, logiciels, ...) ou les frais liés à la gestion des systèmes informatiques.
 - b. Les **centres principaux** que sont les centres d'achats ou d'approvisionnement, de production et de distribution, et qui sont directement liés aux fonctions dominantes de l'entreprise conçue dans une optique taylorienne.
 - i. Leur coût est de ce fait directement imputé au coût des produits ou des objets de coûts considérés et ils englobent à la fois des centres opérationnels (*souvent alors liés à la production ou aux achats*) et des centres de structure (*souvent liés alors à la fonction de distribution ou de commercialisation des produits et regroupés fréquemment sous le terme ambigu de « centre hors production »*).
 - ii. Ces centres principaux sont généralement classés selon leur destination, en suivant la séquence du cycle global d'activité de l'entreprise ; on voit ainsi apparaître :

¹⁶² Et cette nouvelle classification, d'inspiration essentiellement comptable et technique, ne correspond malheureusement pas toujours à la répartition entre centres opérationnels et centres de structure évoquée ci-avant.

¹⁶³ En règle générale, il s'agit donc essentiellement de centres de structure (S).

- ◆ les centres dont les coûts sont imputés directement aux coûts d'achats et généralement liés dès lors à la gestion des approvisionnements ;
 - ◆ les centres dont les coûts sont imputés directement aux coûts de production et notamment les différents ateliers ou centres de production recensés dans l'entreprise, les différents centres de Recherche et Développement spécifiques, ... ;
 - ◆ les centres dont les coûts sont imputés directement aux coûts de distribution et notamment ceux qui regroupent les activités de logistique de distribution, les points de ventes, ... ;
 - ◆ et enfin les centres « hors production », dont les coûts font l'objet d'une imputation globale et directe aux coûts de revient finaux des objets de coûts car ils proviennent d'activités bénéficiant globalement à l'ensemble de la collectivité de l'entreprise (*donc bénéficiant à la fois aux centres auxiliaires et aux centres principaux*) et qu'il est difficile ou peu pertinent de vouloir les relier aux fonctions dominantes d'achat, de production ou de distribution (*les frais liés à la gestion administrative et financière de l'entreprise sont dans ce cas*).
3. Il est alors possible de procéder à une répartition primaire de l'ensemble des charges indirectes recensées entre l'ensemble des centres d'activité comptables, auxiliaires ou principaux, en fonction des clés de répartition identifiées : par définition, la répartition primaire correspond donc à l'attribution des charges indirectes aux différents centres d'activités auxiliaires et principaux qui ont consommé les ressources sous-jacentes à ces charges indirectes ¹⁶⁴.
 4. Il est ensuite possible de procéder à une répartition secondaire des charges indirectes, destinées à « vider » les centres auxiliaires de leur substance comptable et donc de l'ensemble des charges analytiques qui y sont accumulées et destinées à reporter ces charges sur les centres principaux, qui centralisent en fait (*puisque'ils sont liés aux fonctions dominantes de l'entreprise*) l'ensemble des charges qui permettront in fine de calculer les coûts de revient complets des différents objets de coût : par définition, la répartition secondaire des charges indirectes correspond à la répartition du coût des prestations des centres auxiliaires entre les différents centres principaux qui ont consommé ces prestations.
 5. Enfin, une fois que les charges indirectes sont accumulées au sein des différents centres principaux (donc au terme de la répartition secondaire), il devient possible de calculer la valeur du coût de chaque unité d'œuvre ou de chaque taux de frais associé à chaque centre principal, obtenant ainsi enfin la valeur comptable des différents outils (unités d'œuvre et taux de frais) utilisés pour affecter l'ensemble des charges indirectes aux coûts complets des différents objets de coûts considérés.

4.3.3.3.2. Répartition primaire et transferts croisés

Avant d'envisager concrètement le calcul du coût d'achat, du coût de production, du coût de distribution et, in fine, du coût de revient complet d'un objet de coût, revenons un instant sur un problème technique crucial posé fréquemment par la répartition des charges indirectes accumulées au sein des centres auxiliaires.

En effet, il est naturel que ces centres auxiliaires, qui présentent par nature des activités qui bénéficient à la fois à l'ensemble des centres principaux mais aussi aux autres centres auxiliaires, présentent une partie de

¹⁶⁴ Cette répartition peut toutefois s'avérer problématique lorsque, et c'est fréquemment le cas dans la pratique, des centres auxiliaires présentent des activités au bénéfice d'autres centres auxiliaires dont ils bénéficient des services également. Nous revenons sur ce point délicat à la section suivante.

leurs activités au profit d'autres centres auxiliaires dont ils bénéficient également des prestations : par exemple, dans le cas des centres auxiliaires « Gestion du Personnel » et « Gestion des Bâtiments », il est logique que le Service du Personnel gère le personnel présent au sein du Service de la Gestion des Bâtiments, d'où des coûts à imputer à ce service, et que le Service de la Gestion des Bâtiments gère et entretienne les locaux qui hébergent le Service du Personnel, d'où logiquement des coûts nouveaux à imputer au Service du Personnel.

Il se pose donc un délicat problème de transfert de prestations qui doit être résolu, sous peine d'ignorer une part substantielle des charges indirectes qui traversent la vie de l'entreprise :

- Dans le cas de figure simple (*mais rare en pratique*) où les prestations s'effectuent en cascade, il suffit de reconstituer l'ordre cohérent de la cascade et donc d'ordonner les centres auxiliaires en fonction de l'enchaînement des prestations pour parvenir à une simple translation des charges indirectes concernées au prorata de l'activité prestée. Ainsi, par exemple, si le Service du Personnel ne reçoit aucune prestation en retour du Service de la Gestion des Bâtiments parce qu'il est hébergé au sein du siège administratif général dont il n'occupe que quelques mètres carrés (*d'où un intérêt comptable limité à vouloir mesurer ce que lui coûte réellement l'utilisation du Service de la Gestion des Bâtiments*), la reconstitution de la cascade débouche sur le résultat suivant : Gestion du Personnel \rightarrow Gestion des Bâtiments et Centres Principaux (répartition primaire partielle) \rightarrow Centres Principaux (répartition secondaire).
- Dans le cas de figure complexe, le plus fréquent en pratique, les prestations entre centres auxiliaires sont croisées, ce qui implique que, pour identifier les montants réels de charges indirectes qui devront faire l'objet d'une répartition primaire et secondaire, il faudra procéder à la résolution d'un système d'équations à autant d'inconnues qu'il y a de centres auxiliaires concernés.

Donnons un exemple de **transfert croisé** :

Chez Wood Construct, la répartition primaire des charges indirectes donne les totaux suivants pour les centres auxiliaires (données exprimées en Euros):

- Gestion du personnel : 100.000
- Gestion logistique des bâtiments : 45.000

Le centre « Gestion du personnel » preste 5 % de son temps au profit du centre « Gestion logistique des bâtiments », alors que celui-ci consacre 9 % de son temps à gérer le bâtiment qui abrite les services de la gestion du personnel. Calculez le coût total de ces deux centres, compte tenu des prestations effectivement reçues et effectuées.

Solution :

Soit P le coût total du centre « Gestion du Personnel »,

soit L le coût total du centre « Gestion Logistique des bâtiments ».

Pour tenir compte des prestations avec réciprocité de ces deux centres, il importe de réaliser un transfert croisé de charges selon le système d'équations suivant :

$$P = 100\ 000 + 9\ \% L = 100\ 000 + 0.09 L = 100\ 000 + 0.09 (45\ 000 + 0.05 P)$$

$$L = 45\ 000 + 5\ \% P = 45\ 000 + 0.05 P$$

$$\text{d'où } P = 104\ 050 / 0.9955 = 104\ 520$$

$$\text{et } L = 50\ 226.$$

Le problème de l'affectation des charges indirectes étant réglé, envisageons à présent le calcul progressif du coût de revient complet de chaque objet de coût.

4.3.4. Le calcul des coûts d'achats

4.3.4.1. La démarche générale de calcul du coût d'achat

Le **coût d'achat** englobe l'ensemble des charges directes et indirectes induites par l'acquisition des marchandises, des matières et des fournitures nécessaires à l'exercice de l'activité de l'entreprise.

Conceptuellement,

- ❖ Les marchandises correspondent aux biens achetés par l'entreprise pour être revendus sans transformation : elles sont donc caractéristiques de l'activité des entreprises commerciales pures.
- ❖ Les matières et les fournitures correspondent à des biens acquis hors de l'entreprise et consommés au sein de celle-ci, par incorporation ou transformation, pour obtenir un bien (produit ou service) destiné à la vente après transformation : elles sont donc caractéristiques des entreprises industrielles, de construction, voire de services.
 - Plus précisément encore, les matières premières sont incorporées au produit réalisé par l'entreprise et disparaissent donc en tant que bien autonome ¹⁶⁵ : le coût de ces matières première revêt donc logiquement le caractère de coût direct par rapport au coût du produit final obtenu.
 - Les matières consommables ne sont quant à elles pas directement incorporées à l'intérieur du produit final, mais sont consommées par des activités qui permettent la réalisation du produit final ¹⁶⁶ : le coût de ces matières consommables revêt donc logiquement le caractère de coût indirect par rapport au coût du produit final obtenu.

Concrètement, le coût d'achat des marchandises et matières achetées englobe l'ensemble des charges engagées (*et donc des coûts subis*) jusqu'à l'entrée de ces marchandises ou de ces matières dans le stock éventuel de l'entreprise.

Il comprend donc :

- Le coût d'achat (*équivalent dans ce cas au prix d'achat payé au fournisseur*), hors taxes récupérables (*donc hors TVA !*), net de tout rabais ou ristournes obtenus, mais avant escompte financier éventuel.
 - A l'exception des achats groupés, le coût d'achat constitue une charge directe par rapport aux matières achetées.
 - L'escompte, parfois qualifié assez improprement de commercial, est un instrument financier qui permet à l'entreprise acheteuse de ne payer qu'une partie seulement du prix d'achat (*par exemple, 98 % du prix si l'escompte accordé est de 2 %*) si elle paie le montant dû immédiatement, au comptant. Tant pour le fournisseur que pour l'entreprise cliente, le montant de l'escompte (*2 % de la facture d'achat*) constitue alors un élément de coût (*une charge financière pour le fournisseur*) ou de non-coût (*un produit financier pour le client*) qui relève davantage de la fonction de financement de l'entreprise que de sa fonction « achat ».

¹⁶⁵ Il s'agit par exemple du fer ou du coke qui rentre dans la fabrication de certains aciers.

¹⁶⁶ Par exemple, le charbon servant de combustible au four utilisé dans un atelier pour permettre la réalisation du produit final.

- Les frais accessoires, qui ont souvent un caractère de charges indirectes par rapport aux matières achetées. Ils englobent à la fois :
 - o les frais accessoires d'achat : généralement payés à des tiers à l'entreprise, ils englobent les frais de transport éventuels, les frais de courtage, les commissions éventuellement payées à des intermédiaires, ... ;
 - o et les frais accessoires d'approvisionnement : regroupés dans un centre d'analyse spécifique généralement appelé « Gestion des approvisionnements », ils sont liés à la mise en stock effective des achats et englobent les frais induits par la réception, la manutention, le contrôle de qualité, le suivi administratif, ... des achats effectués.

Si l'identification et l'affectation des charges directes d'achat ne pose guère de problème, le traitement des centres d'activité qui permettent de globaliser les charges indirectes d'achat (*il s'agit alors essentiellement de centres d'activité principaux, généralement baptisés « centres d'approvisionnement »*) est en pratique plus délicat, notamment parce que ces centres principaux bénéficient des prestations des centres auxiliaires traditionnels (*gestion du personnel et gestion immobilière essentiellement*) qu'il ne faut pas omettre de comptabiliser.

Classiquement, les coûts des centres d'activité principaux d'approvisionnement sont ensuite imputés aux coûts d'achats des matières, marchandises et fournitures en fonction du volume d'utilisation d'unités d'œuvre (*le plus souvent, les volumes de matières achetées*) ou de taux de frais (*le plus souvent, des temps de manutention*).

4.3.4.2. Les problèmes posés par la valorisation des stocks

Ordinairement, les marchandises et matières achetées par l'entreprise font l'objet, lors de leur entrée dans l'entreprise, d'une mise en stocks, sauf naturellement si l'entreprise a établi des relations de type « Just-in-Time » avec l'ensemble de ses fournisseurs, ce qui reste malgré tout assez rare.

Cette mise en stocks n'est pas propre uniquement aux marchandises et matières achetées, mais concerne également :

- les productions intermédiaires qui apparaissent en cours de processus de production lorsque celui-ci n'est pas parfaitement continu
- et les produits finis qui ne font pas l'objet d'une livraison immédiate chez le client.

Fondamentalement, l'opération de stockage et les difficultés comptables qu'elle occasionne apparaissent dès qu'il est nécessaire de réguler un flux d'approvisionnement, de production ou de livraison. Il existe en effet un lien étroit entre l'opération physique de stockage d'un bien et l'enregistrement comptable de ce stockage, puisque, aux stocks physiques qui apparaissent lorsque des biens sont provisoirement stockés sont associés inévitablement des stocks comptables, destinés à refléter l'immobilisation temporaire à l'intérieur de l'entreprise de ressources consommées dans le passé et matérialisées dans la valeur du bien stocké, cette immobilisation étant due à un arrêt temporaire du flux qui doit conduire normalement le bien concerné sur un marché, et donc vers la création de valeur.

La juxtaposition de stocks physiques et de stocks comptables engendre inévitablement des opérations de contrôle, génératrices de coûts. Ainsi,

- Les stocks comptables font l'objet d'un inventaire permanent, par type de stock, qui permet d'enregistrer en volume les entrées et sorties de stocks et d'en déduire le volume restant en stock.
- Ces stocks comptables sont ensuite réconciliés avec les stocks physiques de l'entreprise, sur base d'audits de stocks :

- cette réconciliation conduit à la mise en évidence de différences d'inventaires, à savoir des écarts de quantité qui sont ensuite valorisés et comptabilisés en tant que coût positif (*en cas d'insuffisance des stocks physiques par rapport aux stocks comptables*) ou en tant que coût négatif (*en cas de surplus des stocks physiques par rapport aux stocks comptables*) ;
 - généralement, un écart de quantité se matérialise par un volume moindre présent dans les stocks physiques par rapport aux stocks comptables, en raison de vols, de la détérioration physique d'une partie du stock qui ne s'avère plus utilisable (*par exemple pour cause d'humidité*), de l'évolution naturelle des matières stockées (*par exemple en raison d'un phénomène d'évaporation de matières liquides*) ou d'erreurs d'enregistrement comptable ou administratif des entrées et sorties réelles de stocks.
- Enfin, le suivi rigoureux des stocks comptables et physiques implique un suivi administratif souvent lourd, en quantité et en valeur, et nécessite la mise en place d'un système d'information spécifique (*qui se matérialise le plus souvent par l'apparition dans l'entreprise, sous une forme « papier » ou informatisée, de bons de réception, de bons de sortie, de fiches de stock, ...*) qui, puisqu'il consomme des ressources humaines et techniques (essentiellement informatiques), génère des coûts.

Au plan comptable ¹⁶⁷, outre la nécessité d'un audit régulier des quantités effectivement présentes en stock, la principale difficulté liée à la tenue des comptes de stocks est due à la nécessité de les valoriser en respectant au plus près la réalité de la vie économique de l'entreprise :

❖ L'évaluation des entrées en stock ne pose guère de problèmes :

- En début de période, le stock initial tel que mentionné après audit dans la comptabilité générale de l'entreprise peut être « réfléchi » au sein du système analytique comptable, au débit (donc en entrée) du compte de stock qui lui est associé au sein de ce système :
 - En l'espèce, et ceci est valable en fait pour toutes les charges de la comptabilité générale qui s'avèrent être incorporables telles qu'elles sont en comptabilité analytique, le comptable utilise la technique comptable des **comptes réfléchis** : celle-ci consiste simplement à réfléchir, comme dans un miroir, le solde comptable issu de la comptabilité générale et à faire apparaître son équivalent, appelé alors « Compte réfléchi », au sein du système analytique comptable.
- Au fur et à mesure des achats, et donc des entrées en stocks, le compte correspondant des stocks est débité (augmenté) du coût d'achat des matières reprises dans ce stock : ce coût d'achat intègre dont le prix d'achat de la matière et les frais accessoires, directs et indirects, qui y sont liés.
- Quant aux produits fabriqués par l'entreprise et qui entrent donc en stocks en cours de processus de production, ils sont comptabilisés au débit des comptes de stocks correspondants à la valeur de leur coût de production intermédiaire, à savoir le coût de production apparu progressivement jusqu'à leur entrée en stock.

❖ L'évaluation des sorties de stock est, quant à elle, plus problématique :

- S'ils sont clairement identifiables individuellement ¹⁶⁸, les produits qui sortent du stock sont évalués au coût pour lequel ils y sont entrés. En effet, puisque l'existence du stock est justifiée par une rupture temporaire du processus de réalisation du produit et qu'il n'y a aucune consommation de ressources directes par ce produit durant la période pendant laquelle il reste en stock, **il ne peut y avoir aucune création de valeur en stock !**

¹⁶⁷ Et, en la matière les préoccupations et les techniques du comptable de gestion rejoignent largement les préoccupations du comptable général de l'entreprise et les techniques qu'il utilise.

¹⁶⁸ En pratique, ce cas est assez rare.

- Soulignons ici que les charges indirectes que génèrent les produits présents en stock (*dues par exemple aux frais de manutention, de surveillance, de gardiennage qu'ils occasionnent ou aux espaces qu'ils occupent dans les locaux, nécessitant de ce fait l'acquisition de surfaces de stockage et donc générant des charges d'usage dues à l'amortissement analytique de ces investissements*) sont enregistrées dans un centre d'activité auxiliaire (un « Centre d'approvisionnement ») dont le coût sera ensuite imputé aux coûts d'achat des différents produits achetés.

- Si les produits sont fongibles et donc non individuellement identifiables, le comptable doit avoir recours à une technique d'évaluation des stocks et, au vu des spécificités techniques de chacune de ces méthodes, il apparaît vite que le choix de l'une ou l'autre d'entre elles n'est pas neutre économiquement et donc peut fausser, parfois dans des proportions importantes, la prise de décision. Concrètement, le choix s'opère entre trois groupes de techniques :
 - La technique du coût moyen pondéré (CMP) implique de globaliser la valeur du stock initial et de toutes les entrées en stock en cours de période et de diviser ce montant global par le volume total stocké en cours de période (quantité de stock initial et quantités entrées en stock en cours de période) :
 - $CMP = \frac{\text{Valeurs globales des entrées en stock et du stock initial}}{\text{Quantités totales (Stock initial et quantités entrées en cours de période)}}$
 - Ceci implique forcément que la technique du coût moyen pondéré ne peut être appliquée qu'en fin de période analytique comptable, donc ex post.
 - Économiquement, le recours à cette technique implique par ailleurs un lissage de la valeur enregistrée en stock en cas de volatilité des prix de marché des différentes matières premières, ce qui peut conduire à trahir de manière substantielle la réalité économique pour des entreprises dont l'activité industrielle implique le recours à des matières premières cotées sur des marchés au caractère parfois extrêmement volatile (*zinc, or ou autres matières d'origine ferreuse, mais aussi blé, cacao, café, sucre, ...*).

 - La technique de l'épuisement progressif des stocks :
 - Soit la technique du FIFO (First In, First Out), qui implique que les sorties de stocks soient valorisées au prix des premières entrées en stock : économiquement, ceci implique que les coûts suivent avec retard l'évolution des prix.
 - Soit la technique du LIFO (Last In, First Out), qui implique que les sorties de stocks soient valorisées au prix des dernières entrées en stocks : économiquement, les coûts suivent de très près les prix actuels, d'où évidemment un risque de distorsion de la réalité économique et, en comptabilité générale, entorse au principe de l'image fidèle si les produits restent longtemps en stocks.

 - La technique des coûts théoriques, aussi appelée NIFO (Next In, First Out), qui implique que les sorties de stocks soient valorisées au prix en vigueur sur leur marché au moment de leur sortie de stock : reflétant fortement la réalité économique du moment, cette technique n'est toutefois pas admise comme une technique de comptabilité des stocks normale par le Législateur Comptable et elle est donc exclue du champ d'application de la comptabilité générale.

4.3.5. Le calcul des coûts de production

4.3.5.1. La démarche générale de calcul du coût de production

Un **coût de production** est un coût obtenu après que des opérations de transformation d'un produit ou d'exécution d'un service se soient déroulées. Un coût de production n'intègre donc que les coûts engendrés par la réalisation d'un produit jusqu'au moment de son calcul : il n'intègre donc absolument aucun coût de commercialisation et aucun coût de distribution.

De ce fait, nous ne pouvons que mettre en garde contre les pratiques propres à certains secteurs ou à certaines activités et qui conduisent à rajouter systématiquement un niveau de marge prédéfini (30 %, 40 %, voire plus selon les activités concernées) au coût de production pour déterminer le niveau de prix à proposer au marché, ignorant ainsi la part prépondérante prise de plus en plus par les coûts de commercialisation et de distribution dans la structure des coûts de la plupart des entreprises et conduisant de ce fait à proposer au marché un prix qui ne couvre pas la totalité des coûts de l'entreprise (*pratiques que trop de dirigeants de PME, trop sûrs de leur connaissance du métier, continuent à appliquer les yeux fermés, sans regard critique sur leur signification réelle*).

Techniquement, le coût de production est classiquement déterminé par regroupement des charges directes et indirectes engendrées par la fabrication du produit ou l'exécution du service et par les stades antérieurs à cette fabrication ou à cette exécution.

De ce fait, on peut calculer :

- des *coûts de production propres à chaque stade du processus de production* : ainsi, les produits semi-finis ou les produits intermédiaires donnent naissance au calcul du coût des produits semi-finis ou du coût des produits intermédiaires ;
- des *coûts de production par type de production* : en général, on calcule un coût de production global par produit, généralement exprimé sous une forme unitaire ¹⁶⁹, ou un coût de production par commande.

Les **charges directes de production** qui sont intégrées au coût de production intègrent ordinairement :

- ❖ Le coût des matières consommées :
 - les matières premières et les matières consommables sont évaluées en pratique par l'une des méthodes d'évaluation des sorties de stocks détaillées à la section précédente et sont donc évaluées sur base de leur coût d'achat, sans création de valeur ou accumulation de coûts pendant la durée de leur stockage ;
 - les produits intermédiaires éventuels sont évalués suivant les mêmes principes, mais cette fois sur la base des coûts de production intermédiaires desdits produits, si des stockages de produits intermédiaires apparaissent, naturellement.
- ❖ Le coût de la main d'œuvre directe :
 - Le coût de la main d'œuvre directe ne peut être affecté au coût d'un produit ou d'une commande que lorsque le volume de travail correspondant concerne directement ce produit ou cette commande, ce qui nécessite évidemment qu'un ensemble de procédures administratives ou informatiques soit mis en place pour permettre cette affectation directe des temps de travail et donc l'apparition d'un coût de main d'œuvre directe.

¹⁶⁹ Donc sous la forme d'un coût global de production par unité de produit réalisée.

- Ceci nous amène à souligner l'importance prise, au sein du système de comptabilité analytique ou de comptabilité de gestion, par l'enregistrement des "bons de travail", des "fiches de travail", des "fiches de pointage" ou autre support administratif ou informatique de ce type, et l'importance d'un suivi réel des tâches au sein de l'entreprise (*"qui fait quoi à quel moment dans l'entreprise ?"*), sous peine de calculer des coûts de production sur base de données qui ne reflètent aucunement la réalité économique des choses : est-il encore besoin de rappeler que, dans bon nombre d'activités ou de métiers, le coût de la main d'œuvre directe représente en effet souvent plus de 70 % du coût de production ou du coût de réalisation d'un service ?
- En pratique, le coût de la main d'œuvre directe englobe :
 - les salaires ou rémunérations brutes versées aux travailleurs, en ce compris les primes ou allocations diverses éventuelles payées par l'entreprise ;
 - les charges sociales, obligatoires ou facultatives, supportées réellement par l'entreprise après déduction des aides ou compensations éventuelles reçues des Pouvoirs Publics dans le cadre de subsides à l'emploi ou de plans d'aide à l'embauche, quelle que soit l'origine de ces aides, et versées à divers acteurs publics en complément des salaires bruts (cotisations à la Sécurité Sociales, Assurance-Loi, ...).

Quant aux charges indirectes de production, elles sont logiquement réparties entre les coûts de production des différents produits et services de l'entreprise ou, plus généralement, des objets de coût considérés, proportionnellement aux volumes d'unités d'œuvre consommées, parmi lesquelles l'heure de main d'œuvre directe est certainement l'indicateur le plus fréquemment utilisé en pratique, notamment parce qu'il se prête facilement à une récolte d'informations.

Traditionnellement, on conçoit les centres d'activité impliqués dans le processus de production de manière relativement large du point de vue des fonctions assurées et des centres de travail correspondants.

Ils englobent ainsi généralement tous les centres de travail liés :

- à la préparation du travail (*par exemple, le réglage préalable des machines ou leur entretien*),
- à la fabrication des biens ou à l'exécution des services proprement dits (*il y a alors généralement autant de centres qu'il y a d'étapes au sein du processus de production ou de moments d'arrêt du flux de production*),
- au contrôle de qualité et aux essais éventuels menés en fin de processus de production ;
- logiquement, certaines entreprises sont amenées à y inclure également les activités (et donc les coûts) de stockage des produits intermédiaires, *mais il faut noter que le stockage des produits finis en est totalement exclu* :
 - ce stockage relève de la fonction de distribution de l'entreprise, puisqu'il est dû non pas à une rupture temporaire du flux de production mais à un arrêt du flux de distribution d'un produit ou d'un service qui, techniquement, pourrait être expédié directement chez le client ;
 - le problème, naturellement, est que le client n'existe peut-être pas encore lorsque le produit arrive en bout de cycle de production (cas des produits de grande consommation), ou que le client n'a pas nécessairement besoin immédiatement du produit fabriqué (cas plus caractéristique des activités industrielles).

Notons encore que, classiquement, les centres principaux de production bénéficient des prestations de centres auxiliaires (*gestion du personnel, gestion des bâtiments, ...*) qui apportent des ressources au processus de production et engendrent donc des coûts.

Par contre, les centres d'activité de structure, dont l'activité bénéficie globalement mais de manière non mesurable à l'ensemble de l'entreprise, sont considérés comme des centres « hors production » qui n'engendrent pas, par nature, de coûts de production.

- Les exemples classiques en sont les centres comptables d'activité auxiliaires de structure regroupant les coûts engendrés par les activités de "Direction Générale" ou d'"Administration Générale" de l'entreprise ou par les activités de "Financement" ou de "Gestion Financière" de l'entreprise : quel indicateur utiliser en effet pour mesurer par exemple l'apport de la « Direction Générale » à la production de tel ou tel objet de coût particulier ?
- Pour remédier à cette difficulté technique majeure, le coût de ces centres « Hors production » est imputé directement en bout de course aux coûts de revient des différents produits et services de l'entreprise et non pas aux coûts de production : ceci implique donc clairement que **les coûts de production n'intègrent aucun élément de charge financière ou de "frais généraux" liés à l'administration générale de l'entreprise.**

4.3.5.2. Cas particulier : l'activité de Recherche & Développement

A côté des centres d'activité traditionnellement liés au processus de production qui viennent d'être évoqués, certaines entreprises, compte tenu de contingences sectorielles ou stratégiques, se doivent également de définir des centres d'activité englobant les études techniques ou les activités de Recherche et Développement (R&D) qu'elles mènent ordinairement.

Ces centres d'activité englobent alors :

- les activités de recherche en général, que celle-ci porte sur de la recherche technologique ou de procédés ;
- les activités liées au développement et à la conception de nouveaux produits ;
- les activités liées à l'amélioration continue des produits et services existants.

Ces centres d'activité comptables permettent dès lors de collecter et de rassembler l'ensemble des charges imputables aux ressources techniques, humaines ou financières, mais aussi immatérielles (*telles que des licences ou des droits d'exploitation divers sur des procédés ou des technologies protégés*) consommées par ces laboratoires ou ces bureaux d'étude :

- les coûts de ces centres sont ensuite imputés aux coûts des produits ou des services sur lesquels ils débouchent lorsqu'ils sont clairement liés à ces produits ou ces services (*cas de la recherche dédiée ou appliquée*) ;
- à défaut (*cas de la recherche fondamentale*), ils sont intégrés ultérieurement aux coûts de revient de tous les produits et services commercialisés par l'entreprise, en étant assimilés alors à des coûts hors production.

4.3.5.3. La valorisation des produits en-cours de production

En matière de détermination du coût de production, un autre problème apparaît, lié au fait que la périodicité de la tenue et du reporting analytique comptable ne coïncide que rarement avec la structure temporelle du processus de production.

En effet, en fin de période analytique comptable, lorsqu'il s'agit de calculer effectivement les différents coûts de production, la totalité de la production n'est vraisemblablement pas achevée et une partie des charges encourues durant la période concerne donc logiquement la fraction (ou proportion) des produits qui reste en cours de fabrication au moment de la clôture analytique comptable.

De ce fait, le coût de production réel de la période comptable s'établit comme suit :

$$\text{Coût de production} = \text{Charges de production de la période} + \text{Valeur des en-cours en début de période} - \text{Valeur des en-cours en fin de période}$$

Le comptable de gestion a alors le choix entre trois méthodes pour valoriser ces en-cours :

- *la méthode de la valorisation globale*, qui repose sur l'hypothèse fixe et idéalement conforme à la réalité économique qu'un en-cours en fin de période représente systématiquement une fraction fixe de produit fini ¹⁷⁰ ;
- *la méthode de l'évaluation forfaitaire par composante de coût*, basée sur un niveau de consommation théorique effectif des ressources directes nécessaires à la fabrication du produit ou du service :
 - par exemple, le comptable de gestion incorpore forfaitairement 100 % du coût des matières premières nécessaires à la fabrication du produit car elles sont incorporées au produit dès le début du processus de production, 50 % de la main d'œuvre directe et seulement 25 % du coût du temps de machine car l'usinage mécanique des pièces ne se produit qu'en fin de processus ;
 - cette méthode est toutefois hautement consommatrice d'informations précises et nécessite surtout la mise en place initiale d'un ensemble de procédures administratives et/ou informatiques (*qui s'avèrent vite coûteuses en temps de suivi et de mise en oeuvre*) destinées à permettre l'évaluation forfaitaire préalable de cette consommation temporaire de ressources ;
- *la méthode de l'évaluation par fiche de coût* :
 - extrêmement proche de la réalité économique, elle implique que toutes les consommations de ressources rencontrées lors de la fabrication d'un produit ou de l'exécution d'un service soient systématiquement et rigoureusement enregistrées et stockées dans le système d'information de l'entreprise ;
 - son utilisation s'avère dès lors rapidement lourde et coûteuse d'un point de vue administratif et est donc de plus en plus rarement mise en oeuvre dans les entreprises.

4.3.5.4. La valorisation des produits résidus et des sous-produits

Enfin, en matière de détermination du coût de production, une ultime difficulté apparaît, liée au fait que la plupart des processus de production ou de fabrication donnent naissance, en plus du produit principal, à des **produits dérivés**, qui englobent à la fois des **produits résiduels** (*déchets* ou *rebut*s) ou des **sous-produits** :

- Les produits **résiduels** sont constitués de deux types de produits :
 - les **déchets** sont des résidus de fabrication, constitués souvent par des éléments de matières premières ¹⁷¹ ou des impuretés se dégageant lors de la fabrication ¹⁷² ;
 - les **rebut**s sont, quant à eux, des produits finis impropres à l'usage prévu ¹⁷³ et qui doivent donc être détruits ou éliminés d'une manière ou d'une autre.

¹⁷⁰ 1/4, 1/2, 1/3 de produit fini, selon les cas ; cette situation est cependant assez rare.

¹⁷¹ Par exemple des copeaux de bois ou de papier.

¹⁷² Par exemple des scories.

- Quant au **sous-produit**, parfois aussi appelé « **produit joint** » par analogie avec le concept de « coût joint » évoqué précédemment, il s'agit en fait d'un produit secondaire obtenu au cours du processus de production ou de fabrication d'un produit principal et qui se distingue du déchet par son importance relative en terme de volume généré et par le fait qu'une exploitation économique pourrait avoir sa fabrication comme objectif.

Ayant une importance relative non négligeable en termes de volume ou de valeur de marché potentielle, ces produits résiduels doivent donc faire l'objet d'une **valorisation particulière qui, dans tous les cas de figure, devra être la plus proche possible de la réalité économique de la vie de l'entreprise** :

- ❖ **Si les produits résiduels sont non utilisables**, ils n'ont de ce fait pas de valeur d'échange sur un quelconque marché et il est donc inutile d'en déterminer le coût de manière distincte du coût du produit principal dont ils sont issus :
 - Leur coût est alors intégré au coût de production du produit principal et sa détermination ne se justifie, à l'instar du coût des autres produits dérivés, que si l'entreprise peut en obtenir éventuellement des recettes qui viennent alors augmenter les recettes d'exploitation normales liées à son activité principale.
 - Notons par ailleurs que leur élimination peut générer des frais (par exemple, des coûts de dépollution ou de traitement des résidus de fabrication, tels que les eaux usées) parfois fort élevés¹⁷⁴, qui viennent alors s'ajouter aux coûts de production des produits finis déjà enregistrés par ailleurs.
 - De tels coûts, à l'heure où la préoccupation environnementale émerge comme une des principales préoccupations de la collectivité et donc comme une préoccupation politique majeure, ont tendance à émerger de plus en plus fréquemment au sein des entreprises, généralement en conséquence de nouvelles réglementations environnementales émanant des Pouvoirs Publics locaux, régionaux ou européens.
- ❖ **Si les produits résiduels sont réutilisables**, deux cas de figure se présentent :
 - Soit les produits résiduels sont vendus hors de l'entreprise et le comptable de gestion peut alors :
 - soit en soustraire directement le prix de vente hors du coût de production (*puisque ce prix de vente donne lieu à une entrée de ressources financières dans l'entreprise*), faisant ainsi l'hypothèse que les ressources financières obtenues viennent compenser une partie des ressources financières consommées lors de la production de ce produit résiduel ;
 - soit considérer le prix de vente comme un bénéfice additionnel généré indirectement par le produit principal et, de ce fait, l'ajouter au résultat analytique du produit qui apparaît en bout de course lorsque le produit fini est vendu et génère des recettes qui peuvent être comparées au coût de revient complet de ce produit.
 - Soit les produits résiduels sont réutilisés au sein de l'entreprise, généralement à l'intérieur du processus de production, et dans ce cas, le comptable de gestion :
 - valorise d'abord ces produits résiduels, soit au prix du marché (*la valeur la plus recommandable, car la plus proche de la réalité économique des choses*), soit à un prix déterminé forfaitairement par

¹⁷³ Par exemple, des pièces cassées ou abîmées, des produits non conformes en termes de qualité aux exigences d'un éventuel cahier des charges ou aux exigences du contrôle de qualité,

¹⁷⁴ Notamment s'il faut construire une infrastructure spécifique pour assurer un tel traitement (comme, par exemple, une petite station d'épuration des eaux), et donc générer de ce fait de nouveaux coûts fixes.

les acteurs concernés par ce problème (*essentiellement, le producteur alors considéré comme le vendeur et l'utilisateur alors considéré comme l'acheteur de ces produits résiduels*) ; notons que, en cas de fixation forfaitaire de la valeur de ces produits résiduels, il y a risque d'être confronté à un classique "phénomène de subsidiation" d'une activité par une autre si la valeur définie par consensus s'éloigne fortement de la réalité économique du marché et conduit à ce qu'une partie achète à l'autre une ressource sur- ou sous-évaluée par rapport au prix du marché ;

- ensuite, il peut :
 - soit soustraire cette valeur du coût de production du produit fini dont proviennent ces produits résiduels ¹⁷⁵;
 - soit ajouter cette valeur au coût de production du produit fini dans la réalisation duquel ils sont réutilisés ¹⁷⁶.

Quant aux sous-produits, ils peuvent être valorisés :

- Soit comme des déchets, mais le cas est assez rare.
- Soit comme des produits finis au sens plein et entier du terme, donc avec des coûts de production propres. Cette solution est en fait privilégiée lorsqu'il faut encore assurer une transformation complémentaire du sous-produit avant qu'il ne présente une forme commercialisable et, de ce fait, ils se voient alors encore affecter des coûts de production propres, des coûts de distribution propres et une partie des coûts hors production.

4.3.6. Le calcul des coûts de distribution

Les produits et services de l'entreprise étant réalisés pour être vendus ¹⁷⁷, leur mise sur le marché et leur mise à la disposition du client entraînent des charges additionnelles qui surviennent entre la fin de la production et donc l'entrée en stocks de produits finis et l'arrivée finale du produit chez le client.

L'ensemble des charges occasionnées par les différentes opérations qui jalonnent ce processus de mise à disposition du produit auprès du client constitue le **coût de distribution** du produit ou du service concerné.

De nos jours, ce coût de distribution voit son importance relative dans la structure du coût de revient complet d'un produit ou d'un service augmenter de manière importante, en raison :

- de l'importance croissante de la fonction "Distribution" au sein des entreprises, et notamment de l'importance prise par la logistique de distribution (*notamment dans le cas des entreprises qui ont recours à des techniques de vente basées sur l'utilisation de canaux modernes de communication, comme l'E-Commerce ou la Vente par Correspondance (VPC)*) ;
- de la réduction progressive des coûts de production au fur et à mesure des gains de productivité et des gains liés à l'évolution technologique des processus et procédés.

Classiquement, le coût de distribution calculé dans une optique de coût complet comprend :

- ❖ Une part de charges directes, liées essentiellement :

¹⁷⁵ Donc, en langage imagé, "du produit dont ils sortent".

¹⁷⁶ Donc, en langage imagé, "du produit dans lequel ils entrent".

¹⁷⁷ Sauf cas exceptionnel de consommation pour compte propre.

CHAPITRE 4

- au coût du conditionnement et de la mise en forme commercialisable des produits,
 - au coût des emballages perdus utilisés lors de la vente et au coût de leur recyclage éventuel,
 - au coût du transport et de la manutention des produits,
 - aux frais de publicité et de promotion spécifiques au produit, en ce compris naturellement les frais de personnel directs et les frais de sous-traitance éventuels ¹⁷⁸ induits par ces activités.
- ❖ Une part de charges indirectes, regroupées comptablement au sein d'un centre d'activité dit « de distribution ».
- Ces charges indirectes s'avèrent souvent proportionnellement beaucoup plus importantes que les charges directes.
 - Dans une perspective analytique, elles sont souvent réparties et organisées de façon à permettre une bonne maîtrise, en termes de contrôle de gestion, des différentes opérations liées à la fonction de distribution :
 - De manière imagée, on peut considérer qu'une analyse de l'évolution des charges de distribution n'est possible et pertinente que si l'on reconstitue un "processus de distribution" au sein duquel s'enchaînent les principales opérations liées à la fonction de distribution, à l'image du processus de production qui a été construit pour représenter l'enchaînement des opérations de production ou de fabrication.
 - De ce fait, un « *processus de distribution* » qui inclut les phases successives de préparation des ventes, d'exécution des ventes, de stockage et de livraison des produits finis, et enfin de service après-vente, apparaît dans de nombreuses entreprises ou organisations.
 - Par ailleurs, notons que, en l'absence fréquente d'une unité d'œuvre pertinente, l'imputation de ces charges indirectes aux différents coûts de distribution s'effectue généralement *en retenant pour assiette de frais le coût de production des produits vendus*.

Notons encore que, pour en faire un véritable outil d'aide à la décision, le coût de distribution fait fréquemment l'objet de la part du comptable de gestion :

- ❖ D'analyses verticales, par stades de distribution. Classiquement, on distingue :
- Le stade antérieur à la vente, qui regroupe tous les coûts d'études de marché, de publicité et promotion, de participation à des expositions ou foires,
 - Le stade de la vente au sens strict, qui globalise notamment les commissions et intéressements versés aux agents commerciaux, les charges de location ou d'entretien des locaux affectés à la vente (points de vente, échoppes, magasins, ...).
 - Le stade postérieur à la vente, qui globalise notamment les frais liés à la livraison des produits chez le client et les frais de facturation.
 - Le service après-vente, qui globalise quant à lui tous les coûts liés au service après-vente (*remplacement du produit, coût salarial du personnel affecté aux réparations, dédommagement éventuel versé au client, ...*) mais aussi toutes les recettes éventuelles versées par les clients lors de l'exercice des activités de service après-vente.

¹⁷⁸ Le recours à un graphiste indépendant ou à une agence de publicité spécialisée, par exemple.

- ❖ D'analyses horizontales, où la dimension temporelle domine. Ainsi, sont régulièrement effectuées :
 - des analyses par secteur géographique ou par marché,
 - des analyses par canal de distribution (détaillants, grossistes, ...),
 - des analyses par gammes de produits ou types de commandes.

Enfin, notons que techniquement, le problème de la valorisation exacte du coût des emballages perturbe fréquemment le calcul du coût de distribution :

- en effet, le coût des emballages utilisés pour le conditionnement des produits finis avant leur mise en stock fait logiquement partie du coût de production de ces produits finis ;
- quant aux emballages utilisés lors de l'expédition des produits au client, leur coût constitue un élément du coût de distribution du produit en question ; à nouveau, si l'emballage s'avère récupérable, le produit issu de cette récupération éventuelle entre en ligne de compte pour venir diminuer alors le coût de distribution du produit.

4.3.7. Le calcul des coûts hors production

Par définition, les coûts hors production sont des coûts qui ne peuvent être imputés qu'aux coûts de revient des produits vendus ou fabriqués en retenant généralement pour assiette de frais le coût de production de ces produits vendus ou fabriqués, car :

- ils sont indépendants de fait du processus dominant d'achat, de production et de distribution des produits et services qui constituent la raison d'être économique de l'entreprise,
- et qu'ils sont relatifs à des activités exercées au profit de l'ensemble de l'entreprise considérée globalement, sans qu'il soit techniquement ou conceptuellement possible de mesurer quels centres d'activité, au sein de l'entreprise, bénéficient exactement des activités dont les coûts sont accumulés au sein de ces centres comptables hors production.

Dans la très grande majorité des cas, ces centres comptables hors production sont associés à des centres de responsabilité reconnus formellement au sein de l'organigramme de l'entreprise et qui y jouent même un rôle essentiel en termes de pouvoir et de contrôle, comme la Direction Générale, la Direction Financière, la Direction des Relations Publiques ou le Secrétariat Général de l'entreprise. Indispensables à la vie de l'entreprise, car liés intimement à ses fonctions de gestion stratégiques et à son image de marque, ces centres consomment des ressources, dont le coût est à l'origine de ce qui est communément appelé dans la vie de la plupart des organisations des « **Frais généraux** » mais qui s'avèrent en pratique difficilement imputables à l'un ou l'autre objet de coût bien particulier.

Conceptuellement, l'existence des centres « Hors Production » permet dès lors de matérialiser le fait que la fabrication ou la production de tel produit génère X% de frais "généraux" supplémentaires par rapport au coût de production total du produit du fait que l'activité de production n'est réellement possible que si l'entreprise est par ailleurs gérée administrativement, financièrement, stratégiquement ... :

- ❖ Les charges liées à la gestion financière en sont un exemple, car le financement de l'entreprise bénéficie globalement à l'ensemble de l'entité et que les ressources financières dont le centre « Gestion Financière » assure la gestion ont un caractère de fongibilité qui rend impossible conceptuellement le suivi de l'utilisation de ces ressources au sein de l'entreprise ¹⁷⁹.

¹⁷⁹ Il est par exemple impossible, le plus souvent, de savoir quelles activités exercées par quel centre comptable vont consommer les ressources financières obtenues via tel crédit de caisse particulier dont le coût exact est de 14 % du montant utilisé.

CHAPITRE 4

- Il s'agit en fait de l'ensemble des charges liées à la recherche des capitaux propres et des capitaux empruntés et à leur gestion, en ce compris les frais induits par la gestion de la trésorerie de l'entreprise.
- Elles englobent à la fois des charges de personnel et de fonctionnement, mais aussi, et surtout, des charges financières au sens strict (intérêts, solde de TVA, ...).
- Du point de vue d'une comptabilité de gestion tenue dans une perspective d'activité et d'exploitation normale de l'entreprise, le comptable de gestion doit essentiellement :
 - veiller à ne pas intégrer de charges exceptionnelles ou anormales, non liées au financement des activités d'exploitation normale de l'entreprise (*par exemple, les charges financières liées à une opération de rachat d'un concurrent*),
 - traiter avec prudence les plus-values ou les moins-values boursières réalisées par l'entreprise lors d'opérations de couverture de risque (*sur taux d'intérêt ou sur taux de change en général*) ou lors d'opérations de placements de trésorerie ou de placements financiers à long terme : seules les opérations qui reposent sur des pratiques de saine gestion courante des opérations de l'entreprise (*par exemple, les opérations de couverture des risques financiers directement induites par des contrats d'exploitation normaux passés avec des clients ou des fournisseurs de l'entreprise*) voient normalement leurs coûts incorporés aux charges de la comptabilité analytique.
- ❖ Autre exemple : les charges d'administration générale générées par les consommations de ressources, essentiellement humaines et financières, imputables à l'exercice des activités de direction générale, de secrétariat central, de comités d'audit, de conseils d'entreprises, ... et qui bénéficient globalement et indistinctement à l'ensemble de l'entreprise. Elles englobent notamment les coûts liés à :
 - la direction générale et les services centraux,
 - la prévision, la planification, le contrôle de gestion, ..., bref l'ensemble des activités liées à la gestion stratégique à long terme de l'entreprise,
 - la tenue et la mise en oeuvre de la comptabilité générale, de la comptabilité analytique et de la comptabilité de gestion,
 - aux moyens et modes de communication en général (courrier, fax, téléphonie, ...),
 - aux services généraux d'informatique, qui gèrent globalement l'infrastructure matérielle et logicielle de l'ensemble de l'entreprise, en assurent la maintenance et la cohérence.
- ❖ D'autres frais relèvent encore des centres hors production, tels que les frais liés aux relations publiques ou à la communication externe destinée à véhiculer une bonne image de l'entreprise au sein de son environnement.

Ces activités doivent bien être distinguées des fonctions exercées en « staff » et dont le suivi de la consommation des activités est techniquement ou conceptuellement réalisable au sein de l'entreprise :

- Les fonctions exercées en « staff » sont les fonctions de gestion informatique de l'entreprise, de gestion des ressources humaines, de gestion des bâtiments, d'entretien et de sécurité, ... , dont les activités sont généralement clairement identifiables et identifiées et dont on peut donc savoir, avec un degré de certitude raisonnable et en mettant en place les procédures administratives adéquates, qui en a bénéficié, à quel moment et pendant combien de temps.
- Ces fonctions exercées en « staff » génèrent de facto des charges indirectes dont une partie est imputable de manière claire et non ambiguë aux fonctions dominantes car elles sont consommées

par ces fonctions et dont une autre partie est imputable aux autres centres auxiliaires de l'entreprise, en ce compris les centres hors production

- En pratique, la distinction entre centres « Hors production » et fonctions exercées en « staff » pose souvent de nombreuses difficultés de perception et d'application, car la frontière entre les activités et fonctions d'administration générale et les fonctions exercées en "staff" au profit des autres fonctions de l'entreprise est souvent mince et ténue.

4.3.8. Le calcul du coût de revient complet

Sans surprise, le **coût de revient complet** d'un objet de coût englobe l'ensemble de tous les coûts directs et indirects induits par sa réalisation, de sa conception à sa distribution auprès du client final.

Au sein d'une *entreprise commerciale*, le coût de revient complet se calcule comme suit :

$$\text{Coût de revient complet} = \text{Coût d'achat des produits vendus} + \text{Coût de distribution} + \text{Coût hors production}$$

Au sein d'une *entreprise industrielle*, le coût de revient complet se calcule comme suit :

$$\text{Coût de revient complet} = \text{Coût de production des produits vendus} + \text{Coût de distribution} + \text{Coût hors production}$$

et il implique de ce fait la nécessité d'une évaluation des sorties de stocks.

Rappelons une fois encore que le coût de production intègre le coût d'achat des matières premières et fournitures consommées lors de la fabrication du produit et donc que le concept de coût d'achat est bien présent au sein de cette formule.

Par ailleurs, seul le coût de production des bien vendus est pris en considération. En effet, les produits non encore vendus sont encore présents à l'intérieur du cycle d'exploitation normal de l'entreprise, au stade de la distribution, et leur coût s'avère donc valorisé (et donc accumulé temporairement) au sein du stock de produit fini. De même, les produits éventuellement consommés par l'entreprise ne génèrent aucune rentrée financière puisqu'ils ne passent pas par la sanction du marché ; lorsqu'ils sont consommés à l'intérieur de l'entreprise, leur coût vient alors gonfler le coût de revient des produits effectivement vendus, en tant que ressource effectivement consommée au sein de l'entreprise et donc en tant que génératrice de coût.

4.3.9. Le calcul du résultat analytique

Pour obtenir le **résultat analytique** d'un produit ou d'une commande, il suffit de retrancher le coût de revient complet de ce produit ou de cette commande du prix effectivement payé par le client pour ce produit ou cette commande.

Lorsque le résultat analytique est calculé de manière globale pour un ensemble de produits ou de commandes, il suffit par ailleurs de retrancher le coût de revient complet de cet ensemble de produits ou de commandes du chiffre d'affaires généré par la vente de ces produits ou par la réalisation de ces commandes.

4.3.10. Les limites de l'approche en coûts complets

Revenons enfin sur les limites de l'approche en coûts complets.

L'approche en coûts complets s'est développée dans un contexte économique dominé par une conception de l'entreprise essentiellement taylorienne, centrée autour de la fonction de production d'une organisation dont la vocation est essentiellement industrielle. Comme déjà évoqué, elle s'est largement répandue dans la

plupart des grandes entreprises industrielles un peu partout dans le monde, notamment au cours des premières décennies du XX^{ème} siècle ¹⁸⁰.

Au fil du temps cependant, et notamment au cours des années '60, le « Modèle de l'entreprise taylorienne » et l'approche en coûts complets qui en découle s'est vu mis progressivement en cause, en raison de plusieurs phénomènes micro- et macro-économiques dont les effets se sont mutuellement renforcés :

- D'abord, la course à la croissance, née de la ferme conviction qu'une entreprise ne peut augmenter sa performance qu'en maîtrisant toujours davantage des coûts par nature décroissants à l'échelle (*donc en entamant une course au volume et à la quantité produite*), a eu pour conséquence l'apparition d'*entreprises toujours plus grandes, largement intégrées mais aux activités devenues tellement diverses et complexes qu'il s'avère extrêmement difficile d'en maîtriser encore parfaitement le processus de production*.
- Cette taille accrue de l'entreprise a eu par ailleurs pour conséquence une complexification extrême de l'organisation de l'entreprise, avec pour conséquence une *multiplication des centres de responsabilité*, une remise en cause du modèle hiérarchique traditionnel ¹⁸¹ et une complexification extrême des relations existantes entre les systèmes de pouvoir, de contrôle et d'information au sein du système de gestion global de l'entreprise ¹⁸².
- Par ailleurs, d'une part en raison du développement progressif des techniques de gestion et d'autre part en raison de l'incertitude de plus en plus grande qu'un environnement toujours plus complexe et évolutif fait peser sur le contexte dans lequel sont prises la plupart des décisions de gestion, une exigence de plus en plus forte est formulée à l'encontre de la comptabilité de gestion : elle doit à présent fournir aux différents décideurs présents dans l'entreprise une information comptable adaptée aux besoins de chacun ¹⁸³, qui intègre réellement les coûts dont chacun a le contrôle.
- Enfin, l'apparition progressive de l'Age de l'Information et son corollaire immédiat, à savoir des clients toujours mieux informés des possibilités techniques induites par l'évolution technologique et de la nature exacte de l'offre de marchés dont les barrières et les limites géographiques s'estompent rapidement, s'est traduite logiquement par une *large diversification de l'offre de produits et de services de l'entreprise*, tant en termes de gammes ou de variantes de produits proposés qu'en termes de diversification géographique.

En conséquence, l'analyste comptable s'est vu confronté :

- à une *multiplication galopante des sources de coûts potentielles*, directes ou indirectes, fixes ou variables,

¹⁸⁰ De Rongé (1998) rappelle que cette méthode, développée notamment en France dans les années '30, y fut aussi appelée, en raison de son architecture comptable rigoureuse, la "Méthode des sections homogènes".

¹⁸¹ Qui constitue pourtant une des pierres angulaires de l'entreprise taylorienne et de l'approche en coûts complets qui y est appliquée.

¹⁸² La question lancinante est alors souvent devenue : "Qui peut savoir quoi et qui doit donner de l'information à qui, sachant que le pouvoir de décision n'est plus centralisé comme auparavant mais éparpillé et morcelé au travers de toute l'entreprise ?" et cette question s'est alors posée à la fois en termes de légitimité ("compte tenu des relations complexes qui lient à présent actionnaires et gestionnaires, quelles sont les informations légitimement dues à qui ?") et de gestion courante des opérations de l'entreprise ("pour que l'entreprise, et plus particulièrement mon centre de responsabilités fonctionne de manière efficiente, quelles informations dois-je donner à qui sans remettre en cause mon pouvoir de décision").

¹⁸³ Donc une information comptable "sur mesure", à l'inverse de l'information comptable extrêmement standardisée fournie traditionnellement par les systèmes analytiques basés sur une approche en coûts complets.

- à une *décroissance progressive du volume des coûts placés sous la responsabilité de décideurs clairement identifiés*, réduisant de ce fait drastiquement les possibilités d'action directe sur le niveau de coût et ce, alors même que ces possibilités d'action directe sur les coûts justifient l'existence même des activités de comptabilité de gestion ;
- à la nécessité de fournir *l'information la plus indépendante possible des coûts de structure, sur lesquels la plupart des décideurs présents dans l'entreprise ont peu de prise* ;
- à la nécessité d'*élargir le champ des objets de coût* bien au-delà des produits ou services privilégiés par les systèmes en coûts complets traditionnels et à la nécessité de faire des différents couples « produits-marchés » des objets de coûts absolument essentiels au bon contrôle des décisions quotidiennes et surtout stratégiques prises au sein de l'entreprise.

Dans ce contexte, à côté de l'approche traditionnelle et pour en rencontrer ses limites, il n'est pas étonnant que deux approches de comptabilisation des coûts alternatives se soient développées progressivement :

- l'approche en coûts variables, référencée sous le terme « Direct Costing » dans la littérature spécialisée anglo-saxonne et présentée au Chapitre 3 ;
- l'approche en coûts directs ou semi-complets, présentée elle aussi au Chapitre 3.

Comme évoqué, les limites de ces deux approches en coûts partiels ont ensuite permis le développement de l'approche par activités et par processus, présentée quant à elle à l'entame de ce chapitre.

Un voyage au pays du vécu : le cas Wood Construct

Afin d'illustrer les multiples concepts présentés au long de ce chapitre, nous allons à présent analyser plusieurs cas d'application, transposés dans le contexte dans lequel Wood Construct et ses filiales ont vécu.

Ces exemples sont adaptés aux spécificités de chacune de ces entreprises et souvent inspirés pédagogiquement par la forme d'exemples proposés par Goujet, Raulet et Raulet (1996).

Sont ainsi successivement abordés :

- *la problématique du choix des unités d'œuvre*
- *la problématique de la valorisation des stocks*
- *la problématique spécifique du calcul d'un coût d'achat*
- *la problématique de l'affectation des charges indirectes*
- *la problématique d'ensemble du coût de revient complet d'un objet de coût*
- *la problématique de sous-traitance ou non d'une activité spécifique.*

Le choix des unités d'œuvre

Le responsable de l'atelier d'assemblage de Techno Construct a dû choisir, lors de l'implantation d'un système analytique en coûts complets, entre deux unités d'œuvre possibles pour l'imputation des charges indirectes accumulées au sein des centres analytiques comptables aux produits : l'heure-machine et l'heure de main d'œuvre directe.

Comme base décisionnelle, il s'est basé sur les données chiffrées présentées ci-avant, relatives aux 6 premiers mois de l'année.

	Charges	Heures de main d'œuvre	Heures-machines
Janvier	45 000	890	312
Février	48 000	950	250
Mars	41 000	1 000	275
Avril	45 000	950	200
Mai	52 000	1 100	225
Juin	49 000	1 000	250

Travail demandé : Quelle unité d'œuvre allez-vous recommander et quelle analyse statistique menez-vous pour justifier votre choix ?

Le choix d'une unité d'œuvre doit idéalement refléter parfaitement l'activité du centre comptable auquel elle est liée. L'existence d'une telle liaison parfaite est toutefois généralement illusoire et il faut alors trouver un indicateur susceptible de refléter au mieux le niveau d'activité du centre comptable auquel il est lié.

Il est possible de se baser sur une analyse de corrélation pour déterminer quelle est l'unité d'œuvre qui fluctue le plus étroitement avec le niveau des charges mensuelles.

L'analyse des corrélations menées sur base des données disponibles donne les résultats suivants ¹⁸⁴ :

```

STAT.      Corrélations (new.sta)
STAT.      Corrélations significatives marquées a p < ,05000
ELEMENT.   N=6 (Suppression des Observ. a VM)

Variable   VAR1      VAR2      VAR3
VAR1       1,0000    ,5407     -,3959
           p= ---    p=,268    p=,437
VAR2       ,5407     1,0000    -,4790
           p=,268    p= ---    p=,336
VAR3       -,3959    -,4790    1,0000
           p=,437    p=,336    p= ---
    
```

Pour rappel, le coefficient de corrélation entre deux variables X et Y non centrées et réduites est égal à :

¹⁸⁴ Résultats obtenus grâce au module « Analyse de corrélations » du logiciel Statistica Release 5.1. de StatSoft Inc.

$$r = \frac{\sum (X_i - \bar{X})(Y_i - \bar{Y})}{\sqrt{\sum (X_i - \bar{X})^2 \sum (Y_i - \bar{Y})^2}}$$

avec \bar{X} la valeur moyenne prise par la série des X_i et \bar{Y} la valeur moyenne prise par la série des Y_i .

Ce tableau montre d'une part que l'heure de main d'œuvre directe est corrélée positivement avec le niveau des charges (corrélation de 0.54) et que d'autre part les heures machines sont corrélées négativement avec le niveau des charges. Nous privilégions dès lors le choix de l'heure de main d'œuvre comme unité d'œuvre car cette corrélation est positive et que cette corrélation est la plus élevée.

Notons toutefois que, vu le faible nombre d'observations prises en compte dans l'analyse (6 observations), la probabilité associée à ces corrélations reste non statistiquement significative (la valeur de p est à chaque fois largement supérieur au seuil à de 5 % généralement utilisé pour juger de la signification d'un indicateur statistique), ce qui signifie qu'il n'est pas impossible, bien que peu probable, que l'obtention de tels niveaux de corrélation soit due au hasard.

L'évaluation de stocks

Techno Construct, au milieu des années '90, a tenté une diversification de ses activités en proposant aux professionnels du bâtiment, en complément de ses produits-phares, un petit établi permettant de couper dans de bonnes conditions et de procéder soi-même à la finition des planches de bois traditionnellement conçues, produites et commercialisées par l'entreprise. L'établi, conçu et fabriqué par un fabricant japonais bien connu, est importé par Techno Construct et sa distribution se fait exclusivement dans le rayon spécialisé d'un spécialiste de la région.

Au premier trimestre de 2005, les livraisons en provenance du Japon ont été les suivantes :

Date	Quantité	Prix unitaire
14 janvier	50	8 900
12 février	100	7 500
16 mars	80	6 500

Le stock initial au 1er janvier comprenait 10 machines à valorisées à 9 500 € (coût de contrôle et de configuration inclus) l'unité.

Pour le même trimestre, 5 livraisons au distributeur ont été effectuées :

Date	Quantité	Prix unitaire
16 janvier	20	10 000
2 février	20	9 500
18 février	90	8 200
20 mars	50	7 500
25 mars	20	7 200

1) Comment déterminer la valeur des sorties et du stock final dans les 3 cas suivants :

CHAPITRE 4

- utilisation de la technique du coût moyen pondéré
- utilisation de la technique du FIFO
- utilisation de la technique du LIFO

2) Comment en déduire, selon chacune des méthodes, la marge réalisée sur chacune des livraisons et la marge globale, sachant que la marge naît de la différence entre le prix de vente et le coût de la machine sortie du stock ?

3) Quel mode d'évaluation des stocks semble dès lors le plus adapté aux spécificités de l'entreprise ?

Solutions :

1^{ère} partie : Détermination de la valeur des sorties de stocks :

- **Méthode de la « Moyenne pondérée »**

Rappelons que pour valoriser les stocks au coût moyen pondéré, il faut attendre la fin de la période analytique comptable, car cette méthode implique le calcul d'une véritable moyenne.

Date	Entrées	Prix unitaire	Total
Stock initial	10	9.500	95.000
14-janv	50	9.400	470.000
12-févr	100	8.000	800.000
16-mars	80	7.000	560.000
Total entrées	240	8.021	1.925.000
Sorties	200	8.021	1.604.167
Stock final	40	8.021	320.833

- **Méthode "FIFO"**

Sorties	Sorties		Valeur sortie	Reste en stock			
16-janv	20	10	9.500	95.000	40	9.400	376.000
		10	9.400	94.000			
				189.000			
2-févr	20	20	9.400	188.000	20	9.400	188.000
				188.000			
18-févr	90	20	9.400	188.000	30	8.000	240.000
		70	8.000	560.000			
				748.000			
20-mars	50	30	8.000	240.000	60	7.000	420.000
		20	7.000	140.000			
				380.000			
25-mars	20	20	7.000	140.000	40	7.000	280.000
				140.000			

CHAPITRE 4

- **Méthode « LIFO »**

<i>Sorties</i>	<i>Sorties</i>			<i>Valeur sortie</i>	<i>Reste en stock</i>		
16-janv	20	20	9.400	188.000	10	9.500	95.000
				<u>188.000</u>	30	9.400	282.000
							<u>377.000</u>
2-févr	20	20	9.400	188.000	10	9.500	95.000
				188.000	10	9.400	94.000
							<u>189.000</u>
18-févr	90	90	8.000	720.000	10	9.500	95.000
				<u>720.000</u>	10	9.400	94.000
					10	8.000	80.000
							<u>269.000</u>
20-mars	50	50	7.000	350.000	10	9.500	95.000
				<u>350.000</u>	10	9.400	94.000
					10	8.000	80.000
					30	7.000	210.000
							<u>479.000</u>
25-mars	20	20	7.000	140.000	10	9.500	95.000
				<u>140.000</u>	10	9.400	94.000
					10	8.000	80.000
					10	7.000	70.000
							<u>339.000</u>

2^e partie : Calcul des marges

- **Méthode de la « Moyenne pondérée »**

<i>Date</i>	<i>Vente</i>	<i>Coût d'achat</i>	<i>Marge</i>
16-janv	200.000	160.420	39.580
2-févr	190.000	160.420	29.580
18-févr	738.000	721.890	16.110
20-mars	375.000	401.050	-26.050
25-mars	144.000	160.420	-16.420
Total			42.800

<i>CMP</i>	<i>Marge p. u.</i>	<i>Marge totale</i>
8.021	1.979	39.580
8.021	1.479	29.580
8.021	179	16.110
8.021	-521	-26.050
8.021	-821	-16.420
<hr/>		
<i>Total</i>		42.800

- **Méthode « FIFO »**

<i>Date</i>	<i>Vente</i>	<i>Coût d'achat</i>	<i>Marge</i>
16-janv	200.000	189.000	11.000
2-févr	190.000	188.000	2.000
18-févr	738.000	748.000	-10.000
20-mars	375.000	380.000	-5.000
25-mars	144.000	140.000	4.000
<hr/>			
<i>Total</i>			2.000

- **Méthode “LIFO”**

<i>Date</i>	<i>Vente</i>	<i>Coût d'achat</i>	<i>Marge</i>
16-janv	200.000	188.000	12.000
2-févr	190.000	188.000	2.000
18-févr	738.000	720.000	18.000
20-mars	375.000	350.000	25.000
25-mars	144.000	140.000	4.000
<hr/>			
<i>Total</i>			61.000

Notons que les différences apparues entre les résultats finaux se retrouvent dans les différences du stock final : ainsi, la différence de résultat entre la valorisation Lifo et la valorisation Fifo est de 61 000 – 2 000 = 59 000 et il se fait que la différence de valorisation du stock final est de 339 000 – 280 000 = 59 000.

3^e partie : Recommandations et analyse

La méthode de valorisation la plus appropriée peut être soit la méthode FIFO, soit la méthode LIFO : le choix final entre ces deux méthodes dépendra en fait de la politique de l'entreprise.

- Si nous envisageons le problème du point de vue de la matérialité des stocks, l'entreprise pourrait préférer l'approche FIFO car elle est la plus réaliste. En effet, si nous prenons en considération les niveaux de prix, nous voyons qu'ils ont tendance à diminuer (prix de vente et prix d'achat). Or, la méthode des coûts moyens pondérés évalue le stock sur base d'une moyenne des coûts d'achat et la méthode LIFO conduit à garder en stock les produits les plus vieux et donc les produits à plus haute valeur. Puisque que le marché est à la baisse en terme de prix, il vaut mieux être réaliste et garder en stock les produits à plus faible valeur.

- Toutefois, l'entreprise pourrait aussi vouloir opter pour l'approche LIFO car, vu l'évolution à la fois du prix de vente et des prix d'achat, la valorisation selon l'approche LIFO semble plus réaliste puisqu'elle reflète un marché où une évolution technique rapide (-> obsolescence rapide des produits) est couplée à une tendance baissière (mais non régulière) des coûts d'achat et des prix de vente. La méthode de valorisation LIFO peut donc être recommandée en période de forte variation des prix car elle intègre dans les coûts des valeurs plus proches des prix actuels.

Le calcul d'un coût d'achat

Le 15 juillet 2000, la Menuiserie des Ardennes a pris livraison d'un lot de marchandises expédiées en port dû et facturées 1 800 000 €, toutes taxes comprises. Le taux de TVA applicable à cet achat est de 21 %. Les frais de transport incorporables aux coûts de la comptabilité analytique sont facturés forfaitairement par la société de transport au taux de 7.5 % de la valeur du lot transporté, toutes taxes comprises.

La réception de la livraison a duré 2 heures 30 minutes et fut assurée par deux personnes, un contrôleur en chef dont le coût horaire est de 60 € et un manutentionnaire dont le coût horaire est de 50 €.

Le tableau d'analyse des charges indirectes du mois de juillet laisse apparaître un centre « Approvisionnement », dont le taux de frais est de 1.5 % de la valeur de chaque approvisionnement pour le mois de juillet.

Travail demandé : Calculez le coût d'achat de cette commande et justifiez chaque étape de votre calcul.

Rappelons d'abord que le coût d'achat d'une marchandise englobe l'ensemble des charges engagées jusqu'au moment de la mise en stock de cette marchandise. Il comprend le prix d'achat de la marchandise et les frais d'acquisition.

Dans la mesure où nous traitons ici le cas d'une entreprise, la TVA s'avère être récupérable et ne doit donc pas être intégrée dans le coût d'achat.

Notre prix d'achat est dès lors de $PA (1 + 21\%) = 1\,800\,000$, d'où $PA = 1\,487\,603$.

Les frais accessoires reprennent à la fois les frais de transport, les frais de manutention et les frais accessoires d'approvisionnement regroupés au sein du centre « Approvisionnement » :

- les frais de transport s'élèvent à 7.5 % du prix d'achat TTC, soit 135 000 € ($0,075 * 1\,800\,000$), dont il faut décompter 21 % de TVA récupérable, soit des frais de transport comptabilisables analytiquement de 111 570 ($135\,000 / 1,21$) ;
- les frais de manutention s'élèvent à $2.5 * (60 + 50) = 275$;
- les frais accessoires d'approvisionnement s'élèvent à $PA * 1.5\% = 22\,314$.

Soit un coût d'achat total de $1\,621\,762 = 1\,487\,603 + 111\,570 + 275 + 22\,314$.

Affectation des charges indirectes¹⁸⁵

Le service fabrication de Wood Construct comprend deux ateliers A et B, qui produisent respectivement les pièces x et y, et un atelier de montage et finition M.

Les informations concernant les charges indirectes enregistrées en janvier 2005 sont les suivantes :

Fournitures	:	14 200 €
-------------	---	----------

¹⁸⁵ Exercice inspiré pédagogiquement d'un exemple proposé par Goujet, Raulet et Raulet (1996).

CHAPITRE 4

<i>Autres fournitures</i>	:	4 500 €
<i>Services extérieurs</i>	:	11 400 €
<i>Impôts et taxes</i>	:	6 000 €
<i>Charges de personnel</i>	:	96 000 €
<i>Provisions et amortissements</i>	:	13 500 €

En outre, 5% du montant des provisions et amortissements concerne une provision non incorporable et on estime les charges supplétives à un montant de 54 000 € par an.

Le tableau d'analyse a été commencé de la manière suivante :

Charges par nature	Totaux	Energie	Transport	Gestion du matériel	Approvisionnement	Atelier A	Atelier B	Atelier M	Distribution
Matières consommables	10200	5000	700	1050		900	950	800	800
Fournitures	14200		1500	9000	1100	650	500	450	1000
Accessoires	4500			600	350	1200	900		1450
Service extérieur (SBD)	11400	2300	500	500	1000	2400	2350	1750	600
Impôts et taxes	6000		900	1600					3500
Charges de personnel	96000		4500	8400	3600	17000	25000	19500	18000
Unité d'oeuvre						1 pièce	1 pièce	1 objet	

On envisage d'utiliser les clés de répartition suivantes pour les autres dépenses :

	Transport	Gestion matériels	Approvisionnement	Atelier A	Atelier B	Atelier M	Distribution
<i>Amortissements et provisions</i>	10%	5%	8%	6%	25%	36%	10%
<i>Charges supplétives</i>	5%	15%	5%	20%	7%	35%	13%

La répartition des centres auxiliaires se fait conformément aux pourcentages ci-après :

	Gestion matériels	Approvisionnement	Atelier A	Atelier B	Atelier M	Distribution
<i>Energie</i>	–	10%	30%	20%	20%	20%
<i>Transport</i>	10%	30%	2%	5%	3%	50%
<i>Gestion matériels</i>	–	5%	30%	30%	30%	5%

Pour janvier, les productions sont les suivantes :

CHAPITRE 4

Pièces x	:	6 500
Pièces y	:	3 500
Objets terminés	:	5 000

Travail demandé : Complétez le tableau d'analyse et calculez le coût des unités d'oeuvre des centres de production.

Solutions :

	Centres								Charges non incorporables	
	Totaux	Energie	Transport	Gestion matériel	Approv.	Atelier A	Atelier B	Atelier M		Distribution
Charges et dotations										
Matières consommables	10200	5000	700	1050		900	950	800	800	
Fournitures	14200		1500	9000	1100	650	500	450	1000	
Accessoires	4500			600	350	1200	900		1450	
Service ext.	11400	2300	500	500	1000	2400	2350	1750	600	
Impôts et taxes	6000		900	1600					3500	
Charges de personnel	96000		4500	8400	3600	17000	25000	19500	18000	
Provisions et amortissements	13500		10%	5%	8%	6%	25%	36%	10%	675
			1282,5	641,25	1026	769,5	3206,25	4617	1282,5	
Eléments supplétifs	4500		5%	15%	5%	20%	7%	35%	13%	
			225	675	225	900	315	1575	585	
Totaux primaires	160300	7300	9607,5	22466,3	7301	23819,5	33221,3	28692	27218	675
Répartition second.										
Energie		-7300			10%	30%	20%	20%	20%	
					730	2190	1460	1460	1460	
Transport			-9607,5	10%	30%	2%	5%	3%	50%	
				960,75	2882,3	192,15	480,375	288,225	4803,8	
Gestion des matériels				-23427	5%	30%	30%	30%	5%	
					1171,4	7028,1	7028,1	7028,1	1171,4	
Totaux secondaires	160300	0	0	0	12085	33229,8	42189,7	37468,33	34653	675
Unité d'oeuvre U.O.						1 pièce	1 pièce	1 objet		
Nombre d'U.O.						6500	3500	5000		
Coût de l'U.O.						5,11	12,05	7,49		

Le calcul d'un coût de revient complet¹⁸⁶

Techno Construct travaille selon un processus de production de 'Just in Time', tant pour ses livraisons que pour ses approvisionnements. Les commandes une fois terminées sont immédiatement livrées au client et facturées. Elle possède un système de contrôle de gestion basé sur le calcul de coûts complets.

Les charges du 1^{er} trimestre 2004, y compris les matières consommables, ont été réparties entre les centres d'activités conformément au tableau ci-dessous (données en €).

Charges	Montant	G. R. H.	Finance	Immobilier	Atelier A	Atelier B	Atelier C	Hors production
Matières consommables	5.000	200	2.000	1.000	400	200	200	1.000
Fournitures administration	2.000	200	400	100	100	100	100	1.000
Service & Biens Divers	42.000	3.000	12.000	10.000	3.000	8.000	3.000	3.000
Impôts	10.000	2.000	4.000	3.000				1.000
Charges de personnel	60.000	6.000	9.000	3.000	15.000	10.000	12.000	5.000
Frais de gestion	20.000	8.000	1.000	1.000	3.000	3.000	3.000	1.000
Taux d'imputation des charges supplétives		10%	10%	10%	20%	20%	20%	10%
Unité œuvre / Assiette de frais					h MO	h MO	h MO	Production livrée
Nombre unités œuvre / Montant de l'assiette					6000	4000	1000	A calculer

Elle a consommé au cours de ce trimestre des matières premières pour un montant total de 120 000 €.

La répartition des charges des centres auxiliaires entre les centres principaux s'effectue sur la base des pourcentages suivants :

	G.R.H.	Finance	Immobilier	Atelier A	Atelier B	Atelier C	Hors production
G.R.H.		10	5	20	20	20	25
Finance	10		15	20	25	20	10
Immobilier	10	10		25	35	20	

¹⁸⁶ Exercice inspiré pédagogiquement d'un exemple proposé par Goujet, Raulet et Raulet (1996).

CHAPITRE 4

Par ailleurs, la commande n° 1 est en cours de réalisation dans l'atelier C le 1^{er} janvier et est estimée à 30 000 €.

Le coût horaire de l'heure de main d'œuvre directe est de 10 pour les Ateliers A et B et de 15 pour l'Atelier C.

Travail demandé : Achevez le tableau d'analyse des charges :

- en tenant compte de l'amortissement de l'outil de production (valorisé à 2 000 000 € en valeur d'acquisition et amorti sur 10 ans) et des immeubles (valorisés 10 000 000 € en valeur d'acquisition réévaluée et amortis sur la durée légale de 30 ans) ;
- en intégrant des charges supplétives couvrant la rémunération conventionnelle des 3 patrons (montant total de 30 000 € bruts par mois) et la rémunération du capital propre de l'entreprise (2 500 000 €, rémunéré au taux du marché à 5 %) et en effectuant la répartition secondaire ;
- en déterminant le coût de revient de l'ensemble des commandes livrées, sachant que la commande 9 vient seulement d'entrer en production dans l'atelier C (elle a accumulé des coûts directs de production pour 50 000 €) ;
- déterminez enfin quel est le montant total des arrondis que vous avez perdus ou gagnés lors de cette double répartition !

Solutions :

- Le calcul des **charges supplétives** :

Rémunération des 3 patrons : $3 \text{ mois} * 30\,000 \text{ €} = 90\,000 \text{ €}$

Rémunération du capital propre : $2\,500\,000 \text{ €} * 5 \% * 3 \text{ mois} / 12 \text{ mois} = 31\,250 \text{ €}$

Amortissement 1 : $(2\,000\,000 \text{ €} / 10 \text{ ans}) * 3 \text{ mois} / 12 \text{ mois} = 50\,000 \text{ €}$

Amortissement 2 : $(10\,000\,000 \text{ €} / 30 \text{ ans}) * 3 \text{ mois} / 12 \text{ mois} = 83\,333 \text{ €}$

Total = 254 583 €

- Répartition primaire des charges indirectes :

Charges	Montant	G. R. H.	Finance Immobilier	Atelier A	Atelier B	Atelier C	Hors production	
Matières consommables	5.000	200	2.000	1.000	400	200	200	1.000
Fournitures administratives	2.000	200	400	100	100	100	100	1.000
S.B.D.	42.000	3.000	12.000	10.000	3.000	8.000	3.000	3.000
Impôts	10.000	2.000	4.000	3.000				1.000
Charges de personnel	60.000	6.000	9.000	3.000	15.000	10.000	12.000	5.000
Frais de gestion	20.000	8.000	1.000	1.000	3.000	3.000	3.000	1.000
Imputation des charges supplétives	254.583	10%	10%	10%	20%	20%	20%	10%
		25.458	25.458	25.458	50.917	50.917	50.917	25.458
Totaux primaires :	393.583	44.858	53.858	43.558	72.417	72.217	69.217	37.458

CHAPITRE 4

- **Calcul des transferts croisés** : Puisqu'il y a trois centre auxiliaires concernés qui se livrent des prestations réciproques, il est nécessaire de procéder à la résolution d'un système d'équation à trois inconnues :

$$GRH = 44\ 858 + 0.1 F + 0.1 I$$

$$F = 53\ 858 + 0.1 GRH + 0.1 I$$

$$I = 43\ 558 + 0.05 GRH + 0.15 F$$

$$GRH = 44\ 858 + 5\ 386 + 0.01 GRH + 0.01 I + 0.1 I$$

$$I = 43\ 558 + 0.05 GRH + 8\ 079 + 0.015 GRH + 0.015 I$$

$$F = 53\ 858 + 0.1 GRH + 0.1 I$$

$$0.99 GRH = 50\ 244 + 0.11 I$$

$$0.985 I = 51\ 637 + 0.065 GRH$$

$$F = 53\ 858 + 0.1 GRH + 0.1 I$$

$$0.99 GRH = 50\ 244 + 5\ 767 + 0.007 GRH$$

$$GRH = 56\ 011 / 0.983 = 56\ 980$$

$$I = 52\ 423 + 3\ 760 = 56\ 183$$

$$F = 53\ 858 + 5\ 698 + 5\ 618 = 65\ 174$$

- **Répartition secondaire des charges indirectes** :

Charges	Montant	G. R. H.	Finance	Immobilier	Atelier A	Atelier B	Atelier C	Hors production	Ecart comptable
Totaux primaires :	393.583	44.858	53.858	43.558	72.417	72.217	69.217	37.458	
Répartition secondaire									
- GRH			10%	5%	20%	20%	20%	25%	
		-56980	5698	2849	11396	11396	11396	14245	
- Finance		10%		15%	20%	25%	20%	10%	
		6517,4	-65174	9776,1	13034,8	16293,5	13034,8	6517,4	
- Immobilier		10%	10%		25%	35%	20%		
		5618,3	5618,3	-56183	14045,75	19664,05	11236,6		
Totaux sec.	393.583	14	1	0	110.893	119.570	104.884	58.221	
		0	0	0					15 (1)

Unité oeuvre	h MO	h MO	h MO	Production livrée
Nombre unités	6000	4000	1000	493568 (2)
Coût unité oeuvre ou Taux de frais	18,48219	29,89254	104,884	0,117959

(1) Nous ajoutons une colonne « Ecart de comptabilisation » car logiquement les soldes des centres auxiliaires devraient être égaux à zéro. Toutefois dans ce cas, il reste encore quelques cents comptabilisés dans les deux premiers centres auxiliaires (ceci vient logiquement des calculs et des arrondis effectués). Pour pallier cette défaillance, nous retirons ces quelques cents de ces centres et nous les intégrons dans un centre comptable spécifique, à but technique uniquement, appelé « Ecart de comptabilisation ».

(2) Pour trouver cette unité d'œuvre, il faut d'abord procéder à d'autres calculs.

- Calcul du coût de production global :

matières premières :	120 000 €
atelier A	110 893 €
Atelier B	119 570 €
Atelier C	104 884 €
Coût de la production de la période :	455 347 €
+ stock initial - Commande 1	+ 30 000 €
Coût de production global :	485 347 €
- stock final - Commande 9	-50 000 €
= Coût de production des commandes terminées	435 347 €

- Coût de revient des commandes livrées :

- Coût de production des commandes terminées	435 347 €
- Centre Hors Production	58 221 €
Soit un coût global de	493 568 €

Approche par activité et décision de sous-traitance¹⁸⁷

Techno-Construct a mis en place un service de dépannage et de travail à façon pour les particuliers ayant acheté un ou plusieurs de ses produits et désireux de réaliser le montage et le placement eux-mêmes chez eux.

En 2002, elle a mis en place une comptabilité de gestion à base d'activités.

¹⁸⁷ Exercice inspiré pédagogiquement du cas INFOSERVICES PLUS proposé par Gervais (2003).

CHAPITRE 4

L'une des activités clés de l'entreprise, l'activité « Accueil des clients particuliers et définition de l'intervention », paraît fort coûteuse aux dirigeants de l'entreprise. Une étude est donc réalisée afin de savoir s'il convient de la sous-traiter ou de la conserver.

Cette activité consiste à réceptionner les appels des particuliers, à les analyser puis à organiser une éventuelle intervention sur place si le besoin s'en fait sentir.

L'appel d'offres en vue de la sous-traitance éventuelle de cette activité a donné lieu à deux propositions, émanant des sociétés SMI (Société de Maintenance Industrielle) et Brico Plus.

Les tâches composant l'activité ainsi que les propositions des deux sociétés sont présentées ci-après :

Tableau 3 : L'organisation et le fonctionnement de l'activité « Accueil des clients particuliers et définition de l'intervention »

N°	Tâches	Missions	Ressources utilisées
1	Réceptionner les appels émanant des clients particuliers	Répondre aux appels et questionner : aide simple ou transfert au service d'intervention	4 assistantes d'appel 4 PC avec modem et connexions Internet
2	Qualifier la demande du client particulier	Déterminer le type d'intervention à réaliser	2 ingénieurs techniciens 2 PC avec modem et connexions Internet
3	Organiser l'intervention chez le client	Prévoir les modalités précises de l'intervention chez le client	1 responsable de l'organisation 1.5 assistante

Tableau 4 : Les propositions de sous-traitance reçues

Sociétés	Proposition 1	Proposition 2
SMI	Sous-traiter totalement l'activité au prix de 7.60 € / appel	Sous-traiter la tâche n°1 au prix de 2.90 € / appel
Brico Plus	Sous-traiter totalement l'activité au prix de 6.90 € / appel	Sous-traiter la tâche n°1 au prix de 3.05 € / appel

Le salaire annuel brut d'une assistante est de 16 500 €, celui d'un ingénieur technicien de 33 900 € et celui du responsable de l'organisation est de 29 200 €. Les charges sociales ONSS correspondent quant à elles à 46 % du salaire brut.

Le coût d'achat des PC hors taxes est de 1 800 € par machine, tous équipements compris. Compte tenu de l'évolution technologique, une durée d'amortissement de 4 ans a été jugée comme représentative de la durée de vie réelle de ces équipements.

Les charges de structure imputées à cette activité représentent 10 % du montant de celle-ci. La sous-traitance éventuelle de l'activité ne diminuerait toutefois en rien le montant total des charges de structure supportées par l'entreprise.

Au plan opérationnel, l'activité est mise en œuvre en moyenne 22 jours par mois durant toute l'année, mais les mois de juillet et août sont des mois de sous-activité. Le nombre moyen d'appels de clients particuliers est de 160 appels pour les périodes de pleine activité et de 100 appels pour les autres périodes.

- Dans ce contexte, quel est le coût d'un appel client ?
- Entre sous-traiter la tâche n°1, sous-traiter la totalité de l'activité ou conserver la totalité de l'activité, quelle est la meilleure solution économiquement ?

Coût d'un appel client :

<i>Structure du coût des ressources consommées</i>	<i>Calculs</i>	<i>Montants</i>
<i>Salaires bruts des assistantes</i>	$5.5 * 16\,500\text{ €}$	90 750 €
<i>Salaires bruts des ingénieurs</i>	$2 * 33\,900\text{ €}$	67 800 €
<i>Salair e brut du responsable organisation</i>	$1 * 29\,200\text{ €}$	29 200 €
<i>Charges sociales globales</i>	$(90\,750\text{ €} + 67\,800\text{ €} + 29\,200\text{ €}) * 0.46$	86 365 €
<i>Charge d'usage des PC utilisés</i>	$6 * 1\,800\text{ €} * 0.25$	2 700 €
<i>Coût des ressources consommées par l'activité</i>		276 815 €
<i>Charges de structure imputables à l'activité = coût des autres activités</i>	$276\,815\text{ €} * 10\%$	27 681.50 €
<i>Coût total de l'activité</i>		304 496.50 €
<i>Nombre d'appels annuels</i>	$(22 * 160 * 10) + (22 * 100 * 2)$	39 600
<i>Coût d'un appel</i>	$304\,496.50\text{ €} / 39\,600$	7.69 €

Décision de sous-traitance ou pas de l'activité :

Clairement, deux types de coûts doivent être analysés avant toute prise de décision : celui de l'activité proprement dite et celui de la tâche n° 1 uniquement.

La suppression éventuelle de l'activité ne diminuant pas le total des charges de structure supportées par Techno-Construct, les prix proposés par les deux sociétés postulantes doivent être comparés au coût hors charges de structure de la gestion d'un appel client ou de seule tâche n° 1.

	<i>Activité</i>	<i>Tâche n° 1</i>
<i>Techno-Construct</i>	$(276\,815\text{ €} / 39\,600) = 6.99\text{ €}$	2.48 € ¹⁸⁸
<i>SMI</i>	7.60 €	2.90 €
<i>Brico-Plus</i>	6.90 €	3.05 €

Quelles options envisager ?

- Sous-traiter la tâche n° 1 : Le tableau qui précède le montre clairement : Techno-Construct est particulièrement performante dans l'exercice de la tâche n°1 et n'obtiendrait strictement aucun gain d'efficience en sous-traitant la tâche à SMI ou à Brico-Plus. Ce constat en amène toutefois un autre : Techno-Construct est bien plus efficace dans l'exercice de la tâche n°1 et, simultanément, le coût de

¹⁸⁸ Calcul du coût de la tâche n° 1 : (Coût salarial des assistantes + Charge d'usage de leurs PC) / Nombre d'appels, soit donc : $(16\,500\text{ €} * 4 * 1.46) + (1\,800\text{ €} * 4 * 0.25) / 39\,600\text{ appels}$

l'ensemble de l'activité menée chez Techno-Construct est plus élevé que le coût de l'ensemble de l'activité assumé par Brico-Plus : la question est alors de savoir pourquoi le coût des tâches 2 et 3 est bien plus élevé chez Techno-Construct (4.96 €¹⁸⁹) que chez SMI (4.70 €) et chez Brico-Plus (3.85 €).

- *Sous-traiter l'activité « Accueil des clients particuliers et définition de l'intervention » : L'analyse comptable montre que sous-traiter l'activité auprès de Brico-Plus semble une solution intéressante, puisque le coût de l'activité y est de 6.90 €, pour 6.99 € l'appel lorsque l'activité est menée en interne. Cependant, une telle décision, prise sur base de données uniquement comptables, a des conséquences organisationnelles et stratégiques majeures, dont le coût n'est actuellement pas pris en compte dans l'analyse :*
 - *Première conséquence à considérer : quel sera le sort du personnel qui assurait auparavant l'activité ? Des possibilités de reclassement en interne existent-elles ? à quel coût ? Faut-il au contraire envisager un licenciement ? et quel en sera le coût ? Dans l'un et l'autre cas, il est fort probable que les coûts d'opportunité liés à ces conséquences dépasseront largement à moyen terme le bénéfice immédiat retiré d'une telle décision de sous-traitance !*
 - *Seconde conséquence à considérer : le fait de sous-traiter une activité clé à Brico-Plus fera naître un risque de mauvaise communication entre des acteurs internes bien au fait de la « Chaîne de Valeur » et des activités de Techno-Construct et des acteurs externes peu conscients des caractéristiques de ces activités. Or, l'activité sous-traitée est en prise directe avec les clients de Techno-Construct et la qualité de la communication avec le client est justement une activité qui génère le plus de valeur dans une relation « Client » bien maîtrisée : la sous-traiter risque donc bien de provoquer un « coût caché » lié à une mauvaise communication avec le client dont l'ampleur risque de mettre à mal l'avenir même de l'image de Techno-Construct auprès de ses clients.*
 - *Troisième conséquence à considérer : A l'heure actuelle, une part des frais de structure est actuellement supportée par l'activité « Accueil des clients particuliers et définition de l'intervention ». Si celle-ci est supprimée, ces frais de structure devront être absorbés par d'autres activités, ce qui gonflera le coût de ces activités et en diminuera la rentabilité, soulevant à nouveau de nouvelles questions stratégiques délicates dans l'entreprise.*
 - *Enfin, quatrième conséquence à considérer : qu'en sera-t-il à l'avenir du comportement « éthique » de Brico-Plus ? Il faut en effet être réaliste : l'activité « Intervention chez le client » est traditionnellement bien plus rentable que l'activité « Accueil des clients particuliers et définition de l'intervention » et, de par son métier, Brico-Plus est tout à fait à même de proposer un jour sa propre intervention auprès des clients de Techno-Construct. Donc, le risque de détournement de clientèle existe bel et bien, même s'il peut être partiellement géré en prévoyant un contrat de sous-traitance clair sur ce point avec Brico-Plus.*
- *Conserver l'activité « Accueil des clients particuliers et définition de l'intervention » semble donc bien, sur base des considérations comptables ET stratégiques évoquées ci-avant, l'option qui apparaît la plus compétitive. Mais faire ce choix ne doit pas dispenser les dirigeants de Techno-Construct d'une réflexion approfondie sur les raisons profondes qui expliquent pourquoi les tâches 2 et 3 sont exercées de manière bien plus efficaces par SMI et par Brico-Plus.*

¹⁸⁹ Coût des tâches 2 et 3 = Coût de l'activité – Coût de la tâche 1

- *Chez Techno-Construct : 7.69 € - (2.48 € * 1.1) = 4.96 €*
- *Chez SMI : 7.60 € - 2.90 €*
- *Chez Brico-Plus : 6.90 € - 3.05 €*

Comptabilité de gestion et gestion stratégique des coûts

Mâîtriser la capacité de l'entreprise à créer de manière permanente de la valeur et donc, maîtriser son aptitude à rencontrer de manière permanente les besoins et les attentes de ses clients en obtenant d'eux le paiement effectif d'un prix :

- qui permettra d'une part de couvrir l'ensemble des coûts générés tout au long du processus de création de valeur,
- et d'autre part de rémunérer selon leurs attentes les actionnaires de l'entreprise ¹⁹⁰,

est, nous l'avons largement souligné, l'objectif essentiel assigné aux dirigeants de toute entreprise désireuse d'accomplir sa mission fondamentale de création de valeur.

Cette maîtrise implique :

- d'une part, de parfaitement maîtriser **la dimension « Client » de l'activité de l'entreprise (son « output »)** et donc d'accorder une attention de tous les instants à l'identification et au suivi de cet ensemble complexe de facteurs qui contribuent à la satisfaction permanente des besoins et attentes des clients : le domaine du marketing et ses outils multidimensionnels de nature statistique, sociologique et psychologique jouent alors un rôle essentiel ;
- d'autre part, de parfaitement maîtriser **la dimension « Chaîne de Valeur » de l'activité de l'entreprise (son processus de transformation des « inputs »)** et donc d'accorder une attention de tous les instants aux activités et processus de l'entreprise qui permettent réellement de créer de la valeur pour le client : les domaines de la gestion de production au sens large et du contrôle de gestion revêtent alors une importance cruciale.

Il n'est dès lors pas étonnant qu'une part essentielle de la recherche actuelle en matière de contrôle de gestion et, plus encore, de comptabilité de gestion accorde une importance cruciale :

¹⁹⁰ Conciliant de ce fait les attentes des acteurs présents dans et hors de l'entreprise (salariés, fournisseurs, clients) et les attentes des propriétaires de l'entreprise.

- au suivi et à la maîtrise des coûts particulièrement liés aux activités créatrices de valeur,
- et, plus fondamentalement encore, à la compréhension des mécanismes réels de création de valeur et de leurs conséquences sur le processus d'allocation des ressources rares de l'entreprise, répondant ainsi à la lancinante question : "*Quand, où et comment l'entreprise crée-t-elle de la valeur pour ses clients ?*".

De ce fait, le champ de la **gestion stratégique des coûts** ¹⁹¹ s'est progressivement imposé comme un des champs les plus riches en termes de recherche scientifique en comptabilité de gestion car, comme le soulignent McNair et al. (2001), "la compréhension des relations entre les coûts de l'entreprise et la valeur qu'elle fournit à ses clients est la clé de sa capacité à atteindre effectivement son profit potentiel ¹⁹². De ce point de vue, l'entreprise ne peut avoir qu'une compréhension profonde de ses activités, de ses coûts et de leurs relations avec les prix du marché".

Ce champ de recherche débouche à présent sur un foisonnement de méthodes et de techniques comptables nouvelles destinées à faciliter la prise de décisions stratégiques. C'est ainsi que sont apparues, successivement ou concomitamment :

- ❖ Les techniques de comptabilisation à base d'activités évoquées précédemment (techniques de type ABC), et destinées :
 - d'une part à améliorer les mécanismes d'allocation des coûts en les rendant moins arbitraires et moins sensibles à des contingences purement comptables (notamment lors de l'affectation des coûts indirects) et en les liant plus intensément aux activités et processus réellement présents dans l'entreprise et réellement à l'origine de ces coûts (Kaplan, Cooper, 1998) et
 - d'autre part à améliorer la qualité des décisions relatives au mix des produits ¹⁹³.
- ❖ Les techniques permettant d'accroître la profitabilité générale de l'entreprise ou celle de ses produits grâce à la mise en oeuvre de stratégies de réduction des coûts (telles que les techniques de gestion à base d'activités ou de processus, les approches par coût-cible ¹⁹⁴, les approches intégrées de gestion basées sur la maîtrise de la qualité totale ¹⁹⁵, ...).
 - Le concept de "profitabilité" est en effet étroitement lié à la notion même de création de valeur et de valeur ajoutée puisqu'il se traduit généralement par un rapport entre une quantité d' « output » et la quantité d' « inputs » qui a été consommées pour la réalisation de cet output.
 - Il est généralement mesuré par le rapport d'une mesure de création de valeur (souvent la valeur ajoutée même) et d'une mesure de la valeur (parfois du volume) des actifs ou des ressources qui ont été utilisés pour permettre cette création de valeur (*ensemble souvent référencé sous le terme 'Actif économique' ou 'Actifnet économique', concept souvent utilisé de manière ambiguë et au contenu souvent techniquement différent selon les auteurs*).

¹⁹¹ Souvent référencé sous le sigle SCM, *Strategic Cost Management* (champ né notamment de l'ouvrage de Shank et Govindarajan (1993)).

¹⁹² Le concept de « Profit potentiel » a été défini à la Section 3.1.6.4.3. .

¹⁹³ Le concept de "mix de produit" fait référence à l'ensemble des décisions de gestion qu'un décideur est amené à prendre lorsqu'il envisage la conception, la production et la distribution d'un produit particulier ; il englobe donc un ensemble de décisions très vaste, couvrant toutes les fonctions traditionnelles de l'entreprise (marketing, production, approvisionnement essentiellement, mais aussi gestion des ressources humaines ou finance).

¹⁹⁴ Détaillées ci-après.

¹⁹⁵ Référencées le plus souvent sous le sigle TQM, "Total Quality Management".

- ❖ Les techniques permettant d'améliorer la qualité des produits ou des processus de gestion au sein de l'entreprise et notamment les techniques de gestion par la qualité totale ou les modèles d'excellence par la qualité ¹⁹⁶.
- ❖ Et enfin, les techniques permettant de développer une stratégie compétitive applicable tout au long de la chaîne de valeur propre à l'entreprise en utilisant l'information disponible relative aux coûts et notamment les techniques spécifiques de gestion stratégique des coûts ¹⁹⁷.

Dans la mesure où ces techniques révèlent toute leur utilité dans une perspective de contrôle de gestion et de management stratégique, les présenter en détail et analyser en profondeur leurs tenants et aboutissants n'est guère utile ou pertinent dans le cadre d'un ouvrage consacré avant tout aux techniques de comptabilité analytique et de comptabilité de gestion.

Dans le contexte du présent ouvrage, nous nous limitons dès lors à l'évocation de trois techniques comptables essentielles relevant de la gestion stratégique des coûts et faisant un usage intense des concepts vus précédemment :

- D'abord, nous présentons une technique spécifique de gestion des coûts basées sur la volonté de réaliser un niveau de profit prédéterminé tout en intégrant le prix du marché comme une donnée, aboutissant ainsi à la détermination d'un coût-cible à atteindre. Cette approche de la gestion des coûts, d'inspiration japonaise, constitue en fait une des toutes premières méthodes de gestion stratégique active des coûts de l'entreprise proposée dans la littérature spécialisée et est née dans la mouvance des approches de gestion et d'excellence par la qualité totale (Total Quality Management). La plupart des ouvrages, même lorsqu'ils sont d'inspiration francophone, y font référence sous son appellation originale de "**Target Costing**" ou de « **Coût Cible** ».
- Ensuite, nous détaillons une technique de gestion des coûts basées sur la volonté de proposer au client un niveau de prix reflétant réellement la valeur qu'il attribue aux attributs des produits et services offerts par l'entreprise. Cette approche de la gestion des coûts, d'inspiration récente, est notamment matérialisée par l'approche en « **Coût Client** » détaillée ci-après.
- Et enfin, nous ne pouvons passer sous silence les techniques de « **tableaux de bord** » et notamment la technique du « tableau de bord équilibré » (ou « **Balanced ScoreCard** »), de plus en plus présentes dans le monde de l'entreprise ou des organisations car elles permettent de synthétiser le monceau d'informations souvent diverses et éparses généralement fournies par le système d'information comptable interne d'une entreprise et de réaliser cette synthèse au travers de quelques tableaux pertinents, aisément utilisables dans une perspective de pilotage stratégique des activités créatrices de valeur d'une organisation particulière.

5.1. Gestion de projets et approche par « coût cible » (« Target Costing »)

L'approche par **coût-cible** ¹⁹⁸ s'est développée initialement comme un outil permettant la gestion planifiée et anticipée des coûts de production liés au développement de nouveaux produits ou au lancement de nouveaux projets .

¹⁹⁶ Par exemple le modèle d'excellence par la qualité proposé par l'EFQM (European Foundation for Quality Management).

¹⁹⁷ Pour un exposé complet de ces techniques, voir Shank et Govindarajan (1993).

¹⁹⁸ Pour une présentation détaillée de cette approche, voir par exemple Ansari et Bell (1997), Cooper (1995) et surtout Yoshikawa et al. (1993).

Sa philosophie est simple : compte tenu d'un niveau de prix fixé par ses clients ou ses partenaires en affaires à l'entreprise ou à l'organisation appliquant la technique du « coût cible », comment celle-ci peut-elle organiser les ressources nécessaires à l'obtention de l'output qui va permettre d'obtenir ce prix de sorte que la consommation de ces ressources ne dépasse pas un « coût cible » lui permettant de dégager un niveau de marge prédéterminé qui garantit une rémunération conforme aux attentes de ses différents « stakeholders » ?

Cette philosophie explique que cette technique soit particulièrement bien implantée au sein de toutes les entreprises ou organisations travaillant sur base de projets au budget initial établi de manière ferme (*cas fréquent notamment parmi les organismes scientifiques réalisant des missions à budgets fixes pour le compte de donneurs d'ordre publics ou privés*) et au sein des entreprises, notamment industrielles, essentiellement actives comme sous-traitantes de très grandes entreprises imposant un niveau de prix défini pour la réalisation de telle ou telle composante ou de telle ou telle tâche bien spécifique.

Cette technique s'inscrit à la base comme un outil comptable permettant fondamentalement de mettre en place une véritable stratégie de « qualité totale », basée sur l'élimination préalable systématique de toutes les activités susceptibles de générer des excès de coûts par rapport à un coût-cible à atteindre, déterminé de telle manière qu'il permet, compte tenu des prix de marché anticipés, de réaliser un niveau de profit qui satisfasse effectivement les attentes des actionnaires et des autres « stakeholders » de l'entreprise ¹⁹⁹.

A l'inverse de la démarche traditionnelle qui fait du taux de profit l'inconnue d'une équation où le prix du marché s'établit en dehors de la volonté de l'entreprise et où le niveau des coûts résulte à la fois de la structure organisationnelle et surtout productive de l'entreprise et de son efficience, l'approche par coût-cible fait donc du niveau de coût-cible la variable dépendante issue de la prise en compte a priori des prix en vigueur actuellement sur le marché et du niveau de rémunération attendu par les actionnaires.

L'observation de la mise en oeuvre opérationnelle de cette méthode montre qu'elle conduit à renverser la logique de pensée et d'action dominante dans l'entreprise, partant d'un niveau de profit à atteindre pour déterminer ensuite un niveau de coût global et une structure de coûts optimale et pour aboutir enfin à un ensemble de décisions de gestion, à caractère souvent stratégique, touchant à tous les domaines de la gestion de l'entreprise. Ainsi,

- ❖ Au plan stratégique, cette approche a un impact fort sur la stratégie de recherche et d'innovation de l'entreprise, car elle l'amène à rechercher en permanence les modes d'organisation et les processus opératoires les plus efficaces et car elle la conduit à rechercher des modes de production plus efficaces, notamment en intégrant au produit des matières nouvelles (plus résistantes, moins sujettes à fluctuation du niveau de qualité, moins coûteuses, ...).
- ❖ Au plan organisationnel, cette approche débouche sur la recherche de nouvelles formes d'organisation du travail, privilégiant le travail en équipes de petits groupes de spécialistes rassemblant leurs compétences et leurs savoirs autour de tâches spécifiques à taux élevé de création de valeur.
- ❖ Au plan opérationnel, cette approche conduit enfin à revoir les relations nouées tant avec le client qu'avec le fournisseur, amenant ainsi à éliminer de ces relations toute tâche ou toute activité non réellement créatrice de valeur et conduisant au développement de réseaux et de partenariats avec ces clients et ces fournisseurs :

¹⁹⁹ McNair e.a. (2001) considèrent dès lors que, bien que l'approche par coût-cible permette de lier les coûts et les attributs des produits auxquels ils sont associés, son but premier reste la minimisation des coûts. De ce fait, la notion de valeur, approchée par le biais du prix du marché, est utilisée uniquement pour déterminer le niveau de coûts acceptable par l'entreprise et non par pour témoigner de la valeur réelle attribuée par un client aux attributs des biens et services qui lui sont proposés.

- Un fournisseur connu depuis longtemps et dont les processus de production et de livraison sont parfaitement adaptés aux exigences de l'entreprise signifie par exemple, pour cette dernière, une diminution des tâches (et donc des coûts) de contrôle de la qualité.
- De même, un client fidélisé, dont l'avis est pris réellement en considération et qui a confiance en la capacité de l'entreprise à rencontrer en permanence ses besoins, génère bien moins de coûts de commercialisation et, plus encore, de coûts de promotion qu'un client non fidélisé.
- En matière de partenariats, la mise en oeuvre à grande échelle de l'approche par coût-cible explique enfin en partie l'apparition de vastes conglomerats d'entreprises (*par exemple les célèbres « Keiretsu » japonais qui firent la grandeur économique du Japon au milieu des années '70*), rassemblées généralement autour d'un géant de l'industrie jouant le rôle de donneur d'ordre et de coordinateur avec le marché par sa capacité à fixer un niveau de prix acceptable par le client final et imbriquées dans des relations de partenariat hautement spécialisés fondés sur la notion de confiance réciproque entre acteurs aux intérêts devenus communs.

5.2. Gestion de la relation « client » et approche par « coût client » ²⁰⁰

Conceptuellement, nous l'avons déjà souligné, les approches de comptabilisation en coûts complets et, ultérieurement, en coûts directs ou en coûts semi-complets se sont développées et affinées en tant qu'outils de comptabilité de gestion dans un contexte économique et managérial dominé par une conception essentiellement taylorienne de l'entreprise, marquée notamment par la prédominance de la fonction de production comme fonction primordiale dans l'activité de l'entreprise, par un système de pouvoir et de contrôle fortement structuré et hiérarchisé et par une demande considérée souvent comme peu différenciée et relativement aisément maîtrisable (Bouquin, 2000) (De Rongé, 1998) (Gervais, 2000).

Depuis le début des années '90, sous l'influence conjointe des travaux de Porter (1985) consacrant le concept de « Chaîne de Valeur » et des travaux de Kaplan et Norton (1996) consacrant les conditions de la performance d'une entreprise de « l'Age de l'Information », l'entreprise orientée « produit » qui résultait quasi inévitablement de cette vision taylorienne de l'organisation fait place progressivement à une entreprise orientée « client », marquée à présent par la dominance des fonctions de distribution et de relations avec la clientèle, par des structures de pouvoir et de contrôle souples et s'adaptant rapidement à un environnement concurrentiel et commercial en évolution perpétuelle et rapide, et surtout fortement réactive aux évolutions de plus en plus rapides des attentes et des besoins de ses clients, acteurs essentiels d'un environnement économique en mutation constante au sein duquel ils se parent de facettes sans cesse nouvelles.

Cette évolution progressive de l'entreprise orientée « produit » vers l'entreprise orientée « client » s'est traduite, dans nombre d'entreprises, par une évolution de leur organisation, de leur structure, de leur mode de décision et de leur processus de contrôle, la dimension « client » étant à présent placée au cœur de la réflexion stratégique et des processus opérationnels de ces entreprises (Brimson, 1997) (Deshpandé, 2000) (Teller, 1999).

Dans le même temps, et un peu paradoxalement, les techniques de comptabilité de gestion n'ont pas véritablement évolués, restant essentiellement focalisées sur une conception de l'entreprise génératrice de coûts du fait de ses activités et génératrice de marges (et donc de valeur) du fait des produits et services qu'elle conçoit, produit et distribue et ce, quasi indépendamment de toute intégration de données émanant du client (Mc Nair e.a., 2001).

²⁰⁰ Cette section est une refonte du texte d'une communication présentée lors du Congrès 2002 de l'Association Française de Comptabilité et intitulée « Développement conceptuel et application clinique d'une méthodologie de calcul des coûts propres à l'entreprise orientée 'Client' : l'approche en coût client ».

Certes, le développement des approches à bases d'activités et de processus a permis de doter les contrôleurs de gestion d'outils comptables permettant de comprendre où, comment et pourquoi l'entreprise, considérée d'un point de vue interne, crée de la valeur. (De Rongé, 1998) (Gervais, 2000) (Ravidat, 2000).

Mais, comme le soulignent Mc Nair e.a. (2001), elles ne permettent toutefois pas de prendre véritablement en considération le point de vue de la valeur telle qu'elle est perçue par le client et donc de savoir quelles sont les activités de l'entreprise auxquelles le client accorde réellement une valeur qu'il est prêt à traduire en un prix plus élevé ou quelles sont les activités, pourtant génératrices de coûts, pour lesquelles le client n'est pas prêt à verser une contrepartie financière, car elles sont aussi offertes par les concurrents de l'entreprise et qu'elles ne lui apportent donc aucun avantage additionnel particulier ou car elles ne servent qu'à la mise en œuvre normale du système de gestion de l'entreprise.

Nous nous proposons dès lors de détailler à présent une méthodologie de calcul des coûts et des marges propre à l'entreprise orientée « client », complémentaire des méthodologies de calcul des coûts traditionnelles (*d'avantage focalisées sur les activités de conception et de production de l'entreprise*) et inspirée de l'approche en « coût-cible » (De Rongé, 1998) (Tanaka, 1993), dont elle s'écarte toutefois par le fait qu'elle intègre explicitement la structure du portefeuille d'attributs auquel le client d'un produit ou d'un service donne de la valeur.

Basée fondamentalement sur une compréhension opérationnelle des attentes et des besoins des clients et sur une distinction effective entre les coûts valorisés directement par le client et les coûts non valorisés directement par celui-ci, cette méthodologie intègre successivement :

- d'abord, une identification claire et rigoureuse des activités de l'entreprise qui lui permettent de se doter de facteurs d'offre distinctifs de ceux de ses concurrents et en contrepartie desquels le client est prêt à verser une contribution financière nouvelle ;
- ensuite, une identification des coûts et des marges générées par ces activités et des coûts liés aux activités non valorisées directement par le client ;
- et enfin un calcul du coût de revient des produits et services offerts au client et induit par les activités réellement valorisées par ce client, ce « coût de revient client »²⁰¹ étant souvent de facto le seul élément de réflexion réellement intégré et perçu par ce client lorsqu'il est amené à négocier un prix avec un fournisseur dans une perspective de relation industrielle ou commerciale de moyenne ou longue durée²⁰².

5.2.1. L'origine de la valeur du point de vue du client

Comme déjà évoqué, maîtriser la capacité de l'entreprise à créer de manière permanente de la valeur et donc, maîtriser son aptitude à rencontrer de manière permanente les besoins et les attentes des clients en obtenant d'eux le paiement effectif d'un prix,

- qui permettra d'une part de couvrir l'ensemble des coûts générés tout au long du processus de création de valeur,
- et d'autre part qui permettra de rémunérer selon leurs attentes les actionnaires de l'entreprise et les différents autres acteurs de son environnement,

est clairement devenu aujourd'hui l'objectif essentiel assigné aux dirigeants de toute entreprise désireuse d'accomplir sa mission fondamentale de création de valeur (Gervais, 2000) (Kaplan, Norton, 1996).

²⁰¹ Ce « coût de revient client » ou « coût client » doit être distingué du « coût client » mis en exergue par la méthode des Unités de Valeur Ajoutée (U.V.A.) (Fievez e.a., 1999), qui se définit comme correspondant au coût de « tout ce que l'entreprise a dû faire pour obtenir une vente et l'exécuter » (Gervais, 2000) et qui traduit une vision basée sur une perception essentiellement interne des « activités » déployées par l'entreprise pour rencontrer les attentes du client, vision encore fortement dominée par une conception « produit » de l'entreprise.

²⁰² Notons que cette problématique s'avère d'une importance relative moindre lorsque le client est un individu particulier amené à considérer un achat ponctuel, non destiné à se renouveler à court terme et dont l'impact sur le processus global de création de valeur de l'entreprise s'avère donc moindre dans une perspective de long terme.

Dans ce contexte, comme le soulignent McNair et al. (2001), "la compréhension des relations entre les coûts de l'entreprise et la valeur qu'elle fournit à ses clients est la clé de sa capacité à atteindre effectivement son **profit potentiel**. De ce point de vue, l'entreprise ne peut avoir qu'une compréhension profonde de ses activités, de ses coûts et de leurs relations avec les prix du marché".

Dans cette perspective, le concept de « **Profit potentiel** », largement développé par Mc Nair e.a. (2001), joue un rôle essentiel. Pour rappel, il se définit comme le niveau de profit maximal que l'entreprise pourrait atteindre :

- si le prix du marché valorise effectivement correctement le niveau de satisfaction des besoins et des attentes du client, ce qui implique notamment que le marché soit parfaitement informé des besoins et attentes des clients et qu'il les valorise correctement compte tenu de l'offre des concurrents de l'entreprise, tant en termes de produits semblables que de produits de substitution ;
- et si l'entreprise adopte une structure productive basée sur un agencement optimal de ses processus et activités lui permettant d'agir dans les conditions de coût les plus efficaces qui soient : de ce fait, il n'est alors pas possible de trouver un agencement des processus et activités et une allocation des ressources rares de l'entreprise qui déboucherait sur un niveau global de coût moindre.

Cette compréhension ne peut toutefois être valablement perçue que du point de vue du client, seul habilité, par sa décision d'achat ou de non-achat, à transférer les ressources monétaires (*au travers du prix qu'il accepte effectivement de payer*) nécessaires à une véritable création de valeur au sein de l'entreprise, et non plus du point de vue de l'entreprise seule, point de vue qui est pourtant à la base des approches de comptabilisation par activités et processus sur lesquelles reposent la plupart des techniques et méthodes propres au champ de la gestion stratégique des coûts ²⁰³.

Toutefois, force est de constater que les relations exactes qui s'établissent entre la création de valeur aux yeux du client, le prix du marché et les coûts occasionnés au sein de l'entreprise pour permettre cette création de valeur sont encore mal appréhendées dans la littérature : en effet, la plupart des techniques récentes développées dans le champ de la gestion stratégique des coûts ignorent largement le concept de valeur perçue du point de vue du client et sont de ce fait gouvernées par une « vision interne » de la valeur propre à l'entreprise, alors même pourtant (et c'est un paradoxe important) qu'elles sont présentées comme fournissant le moyen de fournir de la valeur au client (McNair e.a., 2001) ²⁰⁴.

Un paradigme particulier peut expliquer ce biais : la littérature s'est pendant longtemps basée sur le postulat selon lequel le niveau de création de valeur aux yeux du client (et donc la valeur pour le client) s'exprime uniquement par le biais du prix du marché, négligeant dès lors largement la compréhension de

²⁰³ Ces approches partent en effet d'une conception de la valeur perçue par l'entreprise comme étant celle du client et non pas d'une véritable perception de la structure de la valeur réellement affichée par le client.

²⁰⁴ Ainsi,

- *Les approches de gestion par les activités (ABC, ABM) sont utilisées pour répartir les activités et les coûts de l'entreprise en activités à valeur ajoutée et en activités sans valeur ajoutée en partant du point de vue du fonctionnement interne de l'entreprise, mais la littérature spécialisée en la matière ne précise pas si et comment le point de vue du client peut être intégré à la démarche (Kaplan, Cooper, 1998). Le risque existe donc que l'entreprise, appliquant ces techniques de gestion par les activités, ne se focalise sur les activités créatrices de valeur de son propre point de vue (donc essentiellement du point de vue de ses dirigeants), avec le risque de refléter davantage les conceptions et la culture de l'entreprise (forgée progressivement au fil du temps, sur base des expériences passées et de la base de compétence dominante présente dans l'entreprise), négligeant de facto la véritable échelle de valeur de ses clients.*
- *Dans le même ordre d'idées, les techniques de gestion stratégique des coûts (Shank, Govindarajan, 1993) se focalisent sur la distribution de la valeur tout au long de la chaîne de valeur de l'entreprise, mais ignorent la nature des relations qui lient les coûts et l'évolution du prix du marché. Le but de ces techniques est en effet essentiellement d'éliminer toute activité destructrice de valeur au sein de l'entreprise, en se focalisant essentiellement sur le processus de production et les processus adjacents de logistique entrante et de logistique sortante, mais il n'y a quasiment à aucun moment une véritable prise en compte des critères de valeur réels du client.*

L'origine de cette valeur et la maîtrise des facteurs qui expliquent les raisons pour lesquelles le client accepte de payer le prix proposé par le marché.

Or, ces raisons déterminent les facteurs de choix qui sont essentiels aux yeux du client (ceux qui, pour lui, ont effectivement de la valeur et pour lesquels il accepte de payer un prix) et donc, du point de vue de l'entreprise, leur compréhension permet de savoir quelles sont les activités, au sein de l'entreprise, réellement créatrices de valeur aux yeux du client et qui justifient donc que des ressources humaines, techniques, immatérielles ou financières rares (dont la consommation engendre les coûts) leur soient attribuées.

Ce biais tend toutefois peu à peu à s'estomper. Ainsi, un modèle récent, le "Modèle de la Création de Valeur" proposé par Mc Nair, Polutnik et Silvi (2001), se veut délibérément représentatif du processus de génération des coûts dans l'entreprise orientée «client», intégrant à la fois une approche conceptuelle rigoureuse du processus de création de valeur perçue du point de vue du client et un aspect opérationnel concret qui le rend potentiellement effectivement applicable en entreprise.

Ce modèle présente toutefois, à nos yeux, deux limites fondamentales qui rendent difficile son application ex abrupto en entreprise :

- ❖ D'abord, il repose sur un concept de "profit potentiel", certes riche d'intérêt au plan conceptuel, mais difficilement utilisable en situation réelle car reposant sur deux postulats théoriques non nécessairement vérifiés en pratique. En effet :
 - Ce concept postule que le prix du marché valorise parfaitement, à tout instant, le niveau de satisfaction des besoins et attentes du client, ce qui tend à ignorer l'influence exercée sur ce niveau de prix, sur certains marchés non parfaitement concurrentiels, par certains acteurs au poids relatif important (clients, fournisseurs, concurrents) et à négliger l'impact, certes généralement temporaire, de décisions stratégiques ponctuelles prises par l'un ou l'autre de ces acteurs pour influencer ce niveau de prix (tel que l'effet d'une campagne de promotion particulière) : le rapport des forces concurrentielles en présence sur les divers marchés visés par l'entreprise et la possibilité d'actions stratégiques ponctuelles qui perturbent le mécanisme normal du jeu du marché sont ainsi trop vite ignorés par ce modèle.
 - Par ailleurs, ce concept postule implicitement que l'entreprise adopte à tout instant une structure organisationnelle et productive basée sur un agencement optimal de ses processus et activité lui permettant d'agir dans les conditions de coût les plus efficaces qui soient.
 - Or, l'existence à un instant donné de cet agencement optimal ne peut généralement être déterminée que a posteriori, les gestionnaires n'étant généralement pas parfaitement informés ex ante de l'état de tous les facteurs influençant cet agencement.
 - Par ailleurs, cet agencement optimal, si d'aventure il était malgré tout atteint, ne pourrait constituer qu'un équilibre temporaire vite mis à mal par l'évolution de l'une ou l'autre composante de l'environnement dans lequel l'entreprise se voit intégrée.
- ❖ Ensuite, pour être mis en oeuvre, le concept de «structure de la valeur client» fait référence à la composition et à la structure du panier d'attributs d'un client «moyen» de l'entreprise.
 - Or, dans nombre d'entreprises au portefeuille d'activités diversifié ou dont la clientèle est multiple et donc susceptible de segmentation, ce «client moyen» ne représente guère plus qu'un outil conceptuel à l'utilité essentiellement théorique.
 - Il ne permet dès lors pas de prendre véritablement en compte la diversité et la complexité profonde des véritables origines de la «valeur client», dont rien ne prouve qu'elle soit homogène entre tous les segments de clientèle, le concept même de segment de clientèle laissant d'ailleurs à penser que la structure du portefeuille d'attributs et la valeur attribuée par chaque segment à chaque attribut ne peut que différer ! (Deshpandé, 2000).

Dans ce contexte, il apparaît dès lors souhaitable de rechercher une approche de comptabilisation des coûts propre à l'entreprise orientée «client», intégrant effectivement l'origine de la valeur offerte par l'entreprise mais telle qu'elle est perçue par le client et suffisamment généralisable pour être applicable à

toute entreprise, quelle que soit la nature exacte de son ou de ses activités et la diversité de son portefeuille de clientèle.

5.2.2. L'approche en "Coût Client" : développements conceptuels

Intégrant à la fois une vision de la « Chaîne de valeur de l'entreprise » telle que perçue par le client et une répartition des coûts de l'entreprise liée à la consommation de ressources rares par des activités et des processus catégorisés en fonction de leur contribution à la valeur perçue par le client, la modélisation des coûts proposée, baptisée 'Approche en coût client', a pour but :

- de refléter une vision des coûts générés au sein de l'entreprise en fonction de leur contribution à la création effective de valeur perçue du seul point de vue du client (vision externe de la valeur créée),
- et de fournir au décideur une information comptable complémentaire de celle induite par les approches comptables traditionnelles et utilisable directement dans une optique de gestion stratégique des coûts et des marges permettant une allocation des ressources rares de l'entreprise en fonction de leur contribution à la création de valeur réelle telle que perçue par ses clients.

5.2.2.1. La logique conceptuelle sous-jacente

5.2.2.1.1. La construction de la "Chaîne de Valeur perçue par le client"

Le fondement premier de cette approche réside dans la reconstruction de la chaîne de valeur de l'entreprise telle qu'elle est réellement perçue par le client et reflétée au travers de sa valorisation des attributs des produits et services offerts par l'entreprise. Les différentes "fonctions" présentes dans le modèle de Porter y sont toutefois remplacées par leurs composantes, à savoir les activités ou processus (dans l'acception proposée par Lorino (1991) et selon le degré de finesse plus ou moins grand souhaité par l'analyste) mis en jeu lors de l'exercice effectif de ces fonctions dans l'entreprise.

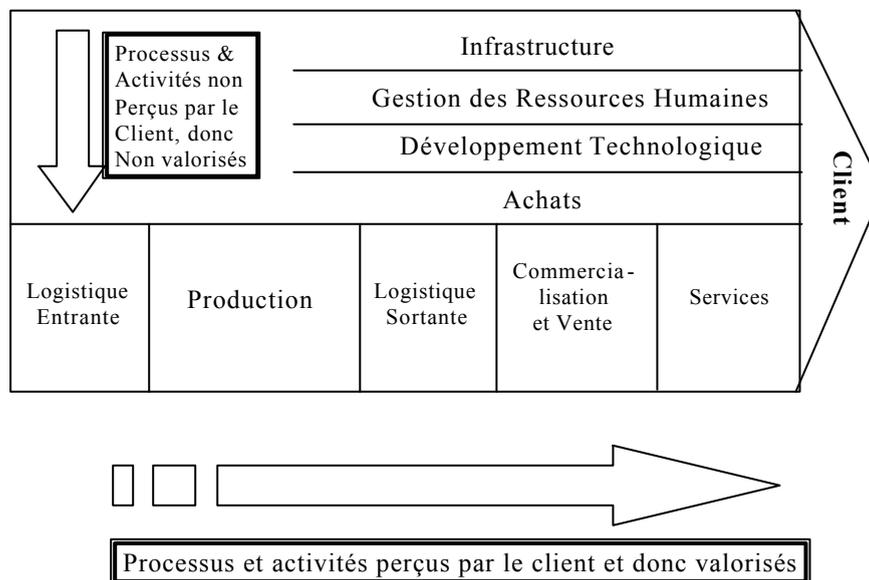


Figure 36 : La « Chaîne de Valeur » de l'entreprise telle que perçue par le client et reconstruite en termes d'activités et de processus créateurs/non créateurs de "valeur client"

La confrontation des apports théoriques de Porter (1985) et de Deshpandé (2000) nous permet ainsi de proposer une vision de cette « chaîne de valeur perçue » par le client reproduite à la Figure 36.

Deux éléments en ressortent :

- ❖ D'une part, aux fonctions de soutien ou de support mises en évidence par Porter correspondent à présent des activités et des processus que le client n'intègre pas explicitement dans sa valorisation du portefeuille d'attributs associé aux produits et services qui lui sont offerts car il n'en perçoit pas l'utilité et donc la valeur pour son propre processus de création de valeur.
 - A ces fonctions de soutien sont donc associés des activités et des processus de gestion qui sont générateurs de coûts pour l'entreprise car consommateurs de ressources rares, mais créateurs de valeur indirects par rapport aux activités et processus explicitement pris en compte par le client dans sa valorisation du portefeuille d'attributs qui lui est offert.
 - Il est en effet normal pour le client que son fournisseur dispose d'une infrastructure, d'une organisation, d'une structure administrative et gestionnaire et d'une animation des ressources humaines optimale, mais les effets de cette structure ne sont à son sens perceptibles qu'au travers des effets indirects qu'elle peut avoir sur la qualité, la diversité, le design, la sécurité, ... des produits et services offerts.
- ❖ D'autre part, aux fonctions principales mises en évidence par Porter (1985) correspondent des activités et des processus "créateurs de valeur client", dont la valeur est directement perçue par le client car étant étroitement associés à des attributs auxquels le client accorde une importance relative significative et donc une valeur certaine. Toutefois,
 - Plus ces activités et processus sont liés à des fonctions situées en amont de la chaîne de valeur traditionnelle de Porter (notamment au stade de la logistique entrante, voire aux toutes premières étapes du processus de production), moins le client perçoit leur existence et moins il intègre explicitement ces activités et processus dans sa valorisation du portefeuille d'attributs offert par l'entreprise.
 - Par contre, plus ces activités et processus sont liés à des fonctions situées en aval de cette chaîne de valeur traditionnelle, plus le client perçoit leur existence, notamment du fait qu'il est généralement acteur ou partie prenante de la plupart des activités et processus liés à ces fonctions d'aval. Ainsi, le client est généralement impliqué, à un moment ou l'autre, dans les activités de service après-vente, de commercialisation et de distribution, de logistique sortante, voire aussi aux stades intermédiaires et ultimes du processus de production.

Explicitement ou implicitement, lorsqu'il attribue une valeur aux différents attributs (*niveau de prix, niveau de différenciation ou d'originalité, qualité, sécurité, design, qualité écologique, ...*) qui caractérisent les différents items de l'offre de produits ou de services de l'entreprise, le client valorise essentiellement les processus et activités de l'entreprise dont il perçoit l'utilité directe pour l'amélioration de l'efficacité de son propre processus de création de valeur : la structure de la « valeur client » qui en découle devient de ce fait unique, indissociable de la personne de ce client et de la structure de son propre portefeuille d'attributs. De ce fait, pour l'entreprise, la consommation de ressources rares induite par ces activités et processus est génératrice de coûts qui sont fondamentalement créateurs d'une réelle « valeur client ».

Par contre, les activités et processus induits par la maintenance de l'infrastructure de gestion de l'entreprise (en ce compris son financement) ou induits par des motivations externes aux préoccupations du client (*notamment les activités ou processus induits par des motivations de prestige ou par des motivations propres aux actionnaires ou dirigeants de l'entreprise pour permettre la résolution de certains conflits d'agence*) ne sont pas perçus par le client comme étant associés à un accroissement de la valeur des attributs pris en considération dans la détermination de la « valeur client », car ils ne sont pas susceptibles de contribuer à l'amélioration de l'efficacité de son propre processus de création de valeur. Les consommations de ressources rares qui y sont liées ne peuvent dès lors pas être considérées comme génératrices de coûts créateurs d'une réelle « valeur client ».

5.2.2.1.2. La confrontation de la "Chaîne de Valeur perçue par le client" et de la "Chaîne de Valeur offerte par l'entreprise"

Il devient dès lors possible, en s'inspirant d'une méthodologie présentée par Gervais (2000) et en confrontant d'une part la « Chaîne de valeur perçue » par le client et d'autre part la « Chaîne de valeur effectivement offerte » par l'entreprise qui découle d'une application stricte du modèle de Porter, de

répartir les activités et processus présents dans l'entreprise, et donc les coûts qu'ils génèrent, en 6 catégories.

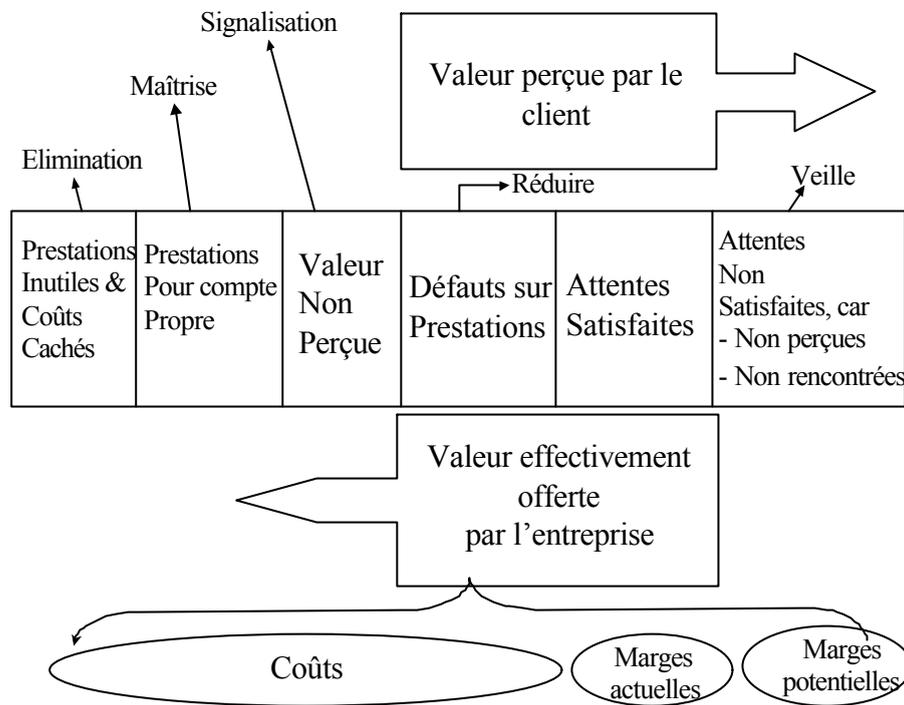


Figure 37 : Une confrontation de la valeur offerte par l'entreprise et de la valeur perçue par le client (adapté de Gervais (2000, p. 237))

Les trois premières d'entre elles constituent des composantes à part entière de la "valeur perçue" par le client, actuelle ou potentielle :

- D'abord, il y a les activités et les processus présents dans l'entreprise et qui débouchent sur des niveaux d'attributs qui correspondent parfaitement aux attentes du client.
 - Une fois leur mise en œuvre optimisée et leur présence dans le processus de fonctionnement global de l'entreprise maximisée et stabilisée dans une perspective de long terme, ils conduiraient, sur longue période, à une parfaite adéquation de la valeur perçue par le client et de la valeur effectivement offerte par l'entreprise, à condition naturellement que la structure du portefeuille d'attributs valorisés par le client et qui découle directement de ses besoins et attentes reste stable.
- Il y a ensuite les activités et processus mis en œuvre dans l'entreprise mais qui débouchent sur des niveaux d'attributs inférieurs à ceux que permettraient d'obtenir un parfait agencement et une parfaite coordination de ces activités et processus compte tenu des attentes et besoins réels du client.
 - Ils correspondent de facto à des défauts sur prestations (qualité insuffisante, design améliorable, ...), consommant des ressources rares ne débouchant pas sur une réelle création de « valeur client » et même susceptibles, s'ils devaient persister, de conduire par contagion à une réduction de la « valeur client perçue ».
 - Dans une perspective de gestion stratégique des coûts, ces défauts sur prestations doivent dès lors idéalement être détectés, corrigés et donc réduits dans les meilleurs délais.
 - Notons à ce stade que la combinaison de la valeur attribuée par le client aux attributs liés aux attentes qu'il estime satisfaites et aux activités qui conduisent à des défauts sur prestations débouche en fait sur la création de la « valeur client réelle » attribuée par le client aux produits

et services offerts par l'entreprise. Une fois comparée aux « valeurs clients réelles » disponibles sur le marché auprès des fournisseurs de produits et services perçus comme identiques par le client, cette « valeur client réelle » débouche sur le niveau de prix acceptable pour ce client, compte tenu de la valeur qu'il attribue aux attributs que l'entreprise lui propose au travers de ses produits et services et compte tenu de l'état concurrentiel du marché.

- Viennent enfin les activités et processus potentiellement créateurs de valeur car liés aux attentes non satisfaites du client, au profit desquelles l'entreprise ne déploie logiquement aucune activité ou aucun processus spécifique car elle ne perçoit pas ces attentes ou pour lesquelles l'entreprise déploie des activités et des processus spécifiques mais qui ne débouchent pas sur une quelconque augmentation de la valeur associée par le client aux différents attributs de l'offre de produits de l'entreprise (*par exemple parce que l'entreprise ne possède pas le savoir, l'expertise ou l'imagination nécessaire pour rencontrer ces attentes*).
 - Dans une optique de gestion stratégique des coûts, l'entreprise est alors amenée à mettre en œuvre au plus vite des activités et des processus de veille informationnelle, portant d'une part sur la nature exacte des attentes et besoins de ses clients ("veille commerciale" ou "veille client") et d'autre part sur l'acquisition de savoirs et de connaissances nouvelles lui permettant de répondre technologiquement aux besoins et attentes détectés mais non rencontrés ("veille technologique").
 - Enfin, dans une perspective d'analyse de performance, soulignons encore que la rencontre aussi rapide que possible de ces attentes et besoins non satisfaits met potentiellement à la disposition de l'entreprise un "potentiel de marge" significatif susceptible d'être capté à court terme dès que les processus et activités mis en œuvre à brève échéance pour rencontrer ces attentes non satisfaites deviennent effectivement créateurs de "valeur client".

Les 3 autres catégories d'activités et de processus identifiées sont quant à elles caractéristiques de la valeur effectivement offerte par l'entreprise :

- Les activités et processus mis en œuvre par l'entreprise pour mieux rencontrer les besoins et attentes de ses clients mais que ceux-ci ne perçoivent pas, le plus souvent par défaut de signalisation, débouchent de facto sur la création d'une "valeur non perçue".
 - Il en est ainsi par exemple des activités mises en œuvre pour accroître la sécurité physique du produit mais qui ne sont à aucun moment signalées au client, notamment par le biais d'une certification officielle ou d'une communication spécifique.
 - Dans une perspective de gestion stratégique des coûts et surtout des marges, ces activités doivent inévitablement faire l'objet d'une signalisation active et sont de ce fait destinées idéalement à disparaître et à se transformer au plus tôt en un accroissement effectif de la "valeur client".
 - Soulignons à ce stade que la somme de la valeur actuelle effectivement attribuée par le client aux attentes satisfaites et aux activités avec défauts sur prestations, augmentée potentiellement à court terme (*si des décisions correctrices sont prises et si les activités spécifiques qui en découlent font effectivement ressentir leurs effets*) de la valeur des activités non perçues par le client et de la valeur des activités et processus déployés pour rencontrer les attentes non satisfaites, correspond à un volume de "valeur client potentielle" que l'entreprise pourrait mettre à court terme à disposition de ses clients moyennant la prise de décisions d'actions à court terme judicieuses, influençant ainsi de manière significative le niveau de prix que l'entreprise est logiquement en droit de solliciter de ses clients compte tenu de la valeur associée par ceux-ci aux différents attributs caractéristiques des produits et services de l'entreprise.
- Les activités et processus déployés par l'entreprise pour lui permettre de gérer de manière optimale l'ensemble de son organisation et animer le système de gestion qui le sous-tend et pour lui permettre d'apporter le support optimal des activités et processus liés directement à une création de valeur perçue par le client constituent un ensemble d'activités qui peuvent être considérées comme menées "pour compte propre".

- Indispensables au suivi stratégique et au bon fonctionnement opérationnel de l'entreprise, ces activités débouchent sur une consommation effective de ressources rares et donc sur des coûts dont le niveau doit être maîtrisé à tout instant dans une perspective d'efficience organisationnelle.
- La création de valeur qu'ils apportent au client se retrouve quant à elle valorisée ultérieurement indirectement (effet induit) au travers du déploiement (idéalement optimal) des activités et processus effectivement perçus par le client.
- Conceptuellement, il y a donc là transfert interne de création de valeur entre les activités et processus non perçus par le client mais indispensables au fonctionnement optimal de l'entreprise conçue comme un ensemble structuré et organisé d'hommes, de moyens techniques et de capitaux, et les activités et processus perçus effectivement par ce client.
- Enfin apparaissent les activités et processus liés à des prestations inutiles pour le client et non nécessaires au fonctionnement optimal du système que constitue l'entreprise (*par exemple des activités de prestige pur ou des activités de contrôle interne destinées à réduire certains coûts d'agence*) ou liés à la maîtrise de coûts cachés au sens de Savall et Zardet (1992) (*par exemple les activités déployées pour pallier la démotivation éventuelle d'une partie du personnel*).
 - Les coûts liés à ces activités ne sont de ce fait pas susceptibles de déboucher sur une création effective de valeur pour le client, directement ou indirectement, et doivent donc être traqués sans relâche en vue de leur élimination, notamment par le biais d'actions stratégiques destinées à supprimer les causes profondes des coûts cachés ou à conduire à un code de gouvernance propre à l'entreprise et respectueux des équilibres entre les différents acteurs qui y sont présents.
 - Soulignons enfin que la suppression des activités et processus liés à des prestations inutiles pour le client et qu'une plus grande maîtrise des activités et processus de support menées pour compte propre permet ainsi de dégager un ensemble de ressources humaines, financières, techniques et immatérielles rares qui peuvent ensuite être affectées à des activités et processus directement créateurs de valeur client, dégageant ainsi un "réservoir de valeur client" d'origine interne à l'entreprise exploitable à court ou moyen terme moyennant la prise de décisions stratégiques pertinentes.

5.2.2.1.3. L'émergence d'une troisième typologie de classification des coûts

Au terme de ce cheminement conceptuel, il apparaît possible de créer une troisième typologie de classification des coûts, propre à une vision de l'entreprise orientée client et complémentaire des deux classifications traditionnelles que sont la classification en coûts fixes et coûts variables et la classification en coûts directs et coûts indirects, caractéristiques toutes deux d'une approche essentiellement taylorienne de la vie de l'entreprise (De Rongé, 1998).

Cette typologie de classification des coûts spécifique à l'entreprise "orientée client" permet ainsi de distinguer les coûts créateurs d'une valeur pour le client car liés à l'exercice d'activités et de processus perçus par le client comme contribuant à augmenter la valeur du portefeuille d'attributs liés aux produits et services offerts par l'entreprise et les coûts non créateurs directement de valeur client, liés à des activités et processus de support et de soutien indispensables à la constitution, au maintien et à la gestion de l'infrastructure optimale nécessaire pour permettre le déploiement efficace des activités et processus directement créateurs de valeur client.

Ces coûts "créateurs de valeur client" ou "non créateurs de valeur client" incorporent logiquement une dimension "coût direct / coût indirect" lorsqu'ils sont couplés à un objet de coût particulier, alors analysé dans une perspective de gestion stratégique des coûts sous l'angle de sa contribution à la "valeur client". Ils comprennent aussi une dimension "coût fixe / coût variable" lorsqu'ils sont couplés à une analyse de l'impact à court terme du niveau d'activité atteint par l'entreprise et à la problématique du seuil de rentabilité qui en découle généralement, alors analysée sous l'angle particulier de sa contribution à la création de valeur client.

Notons toutefois que le caractère dichotomique de cette classification se heurte aux mêmes critiques et limites soulevées par maints auteurs (Bouquin, 2000) (Gervais, 2000) (De Rongé, 1998) à l'égard des classifications en coût direct ou indirect et en coût fixe ou variable : l'examen de la réalité de la vie économique de n'importe quelle entreprise amène en effet vite à mettre en évidence des activités ou processus consommateurs de ressources (et donc des coûts) seulement partiellement créateurs de "valeur client".

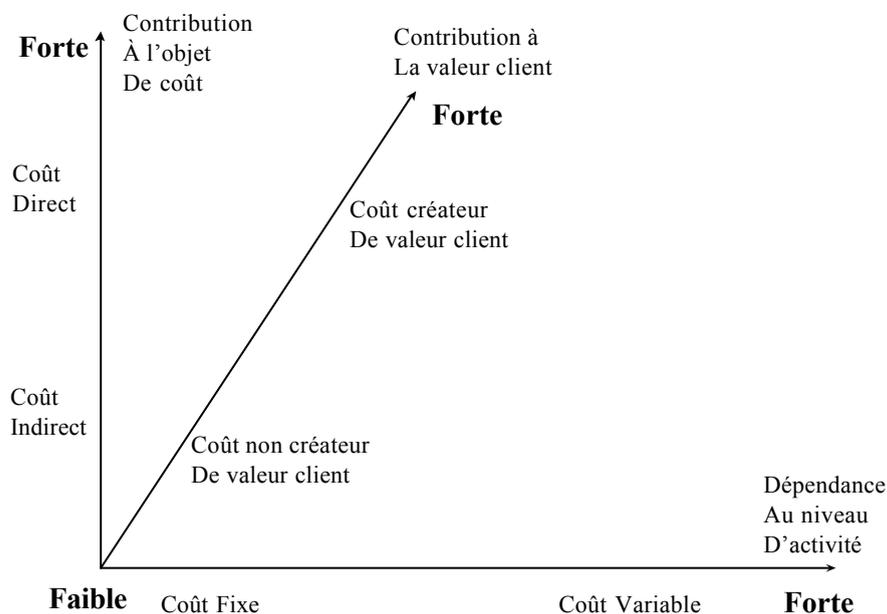


Figure 38 : La contribution à la « valeur client », un 3^{ème} axe de classification des coûts de l'entreprise

5.2.2.2. Les implications opérationnelles de l'approche en « coût client »

Les outils conceptuels qui sous-tendent cette approche en "coût client" étant décrits, envisageons à présent la mise en œuvre et le déploiement effectif de cette approche particulière de traitement des coûts inscrite résolument dans une perspective de gestion stratégique des coûts à moyen et long terme au sein d'une entreprise au système de gestion délibérément orienté "client".

Pour ce faire, nous suggérons la mise en œuvre progressive d'une démarche d'implémentation en 7 étapes successives, matérialisée par un processus de réponse à 7 questions particulières, partant de l'identification précise et opérationnelle des besoins et attentes des clients et aboutissant, dans une perspective de gestion stratégique des coûts, à l'élimination des activités et processus non créateurs de valeur.

Dans un but de pure simplification de présentation, nous faisons en outre l'hypothèse que l'entreprise est face à un "client moyen", qu'elle ne conçoit, réalise et distribue qu'un seul produit, et qu'elle peut mener l'analyse en termes d'activités, de processus ou d'activités et de processus (évoqués sous le terme génériques d'"activités") :

Etape 1 : Quelle est la composition du portefeuille d'attributs du client ?

Déterminer la "valeur client" implique d'abord d'identifier clairement les besoins et les attentes du client à l'égard du produit offert par l'entreprise et, au delà de ceux-ci, d'identifier clairement la composition du portefeuille d'attributs que le client associe à ce produit et à l'égard desquels il exprime des attentes claires (exprimées en termes de niveaux de qualité, de sécurité, de prix, de design, de délais d'obtention, d'étendue du service après-vente, de modalités de financement, ...).

Etape 2 : Comment le client valorise-t-il les différentes composantes de ce portefeuille d'attributs ?

Déterminer la "valeur client" implique ensuite d'exprimer l'importance relative associée par le client à chaque attribut du produit sous une forme unique, comparable d'attribut à attribut et utilisable dans une perspective de gestion effective de la valeur.

L'expression de cette valeur sous une forme monétaire est évidemment la solution idéale, mais elle est souvent difficile à mettre en œuvre car le client éprouve fréquemment des difficultés à matérialiser précisément et objectivement le niveau de ses attentes (Deshpandé, 2000) (Alard, Diringier, 2000).

Une solution alternative peut être trouvée en amenant à exprimer l'importance accordée à chaque attribut sous la forme d'un pourcentage du prix que le client serait prêt à offrir pour le produit qui lui est proposé.

Soulignons à ce stade que :

- Parvenir à apporter une réponse à ces deux questions implique que soient mises en œuvre dans l'entreprise des activités spécifiques liées au suivi de la satisfaction du client. De plus en plus fréquemment déployées actuellement lors de l'implémentation de stratégies de suivi de la relation client, ces activités, dont la rentabilité immédiate tarde parfois trop à apparaître aux yeux de dirigeants d'entreprise confrontés à un investissement financier et humain généralement non négligeable (Alard, Diringier, 2000) (Kaplan, Norton, 1996), voient ainsi apparaître une nouvelle opportunité, d'ordre comptable cette fois, d'exploiter des informations précises et précieuses, souvent acquises à prix d'or.
- La réponse à ces deux questions nécessite aussi de mettre en œuvre des savoirs et des techniques issus de multiples disciplines, notamment liés aux domaines de la sociologie du consommateur ou de la "veille clientèle", montrant ainsi une fois de plus que les outils propres à la gestion stratégique des coûts nécessitent inévitablement une vision transversale et globale du fonctionnement de l'entreprise et mettent en jeu des savoirs et des connaissances issus des multiples disciplines constitutives des sciences de gestion (Shank, Govindarajan, 1993) (Gervais, 2000) (Bouquin, 2000).
- Enfin, au plan purement conceptuel, soulignons encore que la mise en évidence de la structure de la "valeur client", au travers du poids relatif affecté par le client à chacun des attributs du produit offert, permet de mettre en évidence indirectement un "coût cible client", en déduisant du prix que le client est prêt à verser en contrepartie des attributs qui lui sont offerts un niveau de marge suffisant pour permettre à l'entreprise de rémunérer ses actionnaires et de désintéresser équitablement les autres partenaires de son environnement : les techniques habituellement utilisées pour gérer un "coût cible" traditionnel (De Rongé, 1998) (Tanaka, 1993) peuvent alors être utilement appliquées à ce "coût cible client".

Etape 3 : A quelles activités de l'entreprise ces attributs peuvent-ils être rattachés ?

Cette troisième étape permet ensuite de construire les liens qui unissent la "Chaîne de Valeur" perçue par le client et la "Chaîne de Valeur" interne propre à l'entreprise, en mettant en évidence opérationnellement les activités déployées par l'entreprise et dont l'utilité est réellement perçue et valorisée par le client et les activités dont la finalité est essentiellement de permettre de faciliter la gestion interne de l'entreprise.

Etape 4 : Est-il possible de reconstruire la "Chaîne de Valeur interne" de l'entreprise telle qu'elle est perçue par le client ?

Une telle reconstruction permet en effet de disposer alors d'une vision structurée, organisée et cohérente des activités déployées par l'entreprise effectivement perçues par le client, donnant ainsi au passage une image de la cohérence donnée par l'entreprise à son environnement et mettant ainsi en évidence les activités pourtant mises en œuvre dans l'entreprise mais ne débouchant pas sur une valeur réellement perçue par le client.

Etape 5 : Est-il possible d'identifier les activités intégrées à cette "Chaîne de Valeur" et qui contribuent effectivement à la "valeur client" et les activités qui, au contraire, n'y contribuent pas ?

Une telle identification permet ainsi d'isoler les activités créatrices directement d'une valeur perçue par le client (et donc, dans le respect des fondements conceptuels de cette approche, qui sont prioritaires dans

l'affectation des ressources rares de l'entreprise) et les activités qui ne contribuent pas directement à cette valeur.

Parmi ces dernières, une distinction peut ensuite être faite entre les activités créatrices d'une valeur indirecte pour le client, dont les bénéficiaires directs et légitimes sont les activités créatrices directes de valeur client, et les activités ne créant en aucune façon de la "valeur client" car liées à l'exercice de prestations inutiles, à la maîtrise de coûts cachés ou à des excès de prestations pour compte propre par rapport à ce que nécessiterait une utilisation efficiente des moyens disponibles.

Etape 6 : Est-il possible de calculer le coût de revient des activités créatrices de valeur et de comparer ce coût à la part du prix qui lui est imputable sur base de la structure du portefeuille d'attributs du client ?

Un tel calcul nécessite évidemment que le coût des activités créatrices de valeur se voie affecté la part qui lui revient du coût des activités de soutien non directement créatrices de valeur mais indispensables à une gestion efficiente de l'entreprise.

Il apparaît donc à ce stade un problème "classique" d'affectation de coûts indirects, qui peut être résolu si le coût des activités "normales" non créatrices de valeur est calculé et s'il est gardé trace de l'intensité de la consommation de ces activités non créatrices de valeur par les activités créatrices de valeur (l'affectation s'effectuant alors au prorata de cette consommation).

Par ailleurs, la confrontation du niveau de coût de revient ainsi obtenu pour chaque activité créatrice de valeur (inévitablement liée à un ou plusieurs attributs valorisés par le client) et de l'importance relative affectée à chaque attribut dans la structure de la valeur propre au client de l'entreprise permet d'identifier, dès ce stade, les attributs qui se voient associés une consommation de ressources rares excessive par rapport à leur importance relative dans la structure du portefeuille d'attributs du client et les attributs qui, au contraire, ne se voient pas affecter de ressources rares suffisantes compte tenu de cette même structure du portefeuille d'attributs du client.

Etape 7 : Est-il enfin possible de maîtriser, voire d'éliminer les activités non créatrices de valeur client ?

A ce stade, la voie est ouverte à une gestion stratégique des coûts dans une perspective de maximisation de la satisfaction du client et l'utilisation de cette approche comptable particulière peut alors déboucher sur la mise en œuvre et le déploiement d'outils propres alors au champ de la stratégie ou de la théorie des organisations (tels que les outils de reconfiguration des processus ou de réorganisation de l'entreprise).

5.2.2.3. Limites et difficultés essentielles propres à la méthodologie du "coût client"

Les conditions d'une mise en œuvre optimale (donc inévitablement prescriptive) de l'approche en "coût client" étant décrites, portons à présent notre attention sur les principales limites et sur les difficultés attendues liées à la mise en œuvre de cette approche d'essence fondamentalement conceptuelle, élaborée dans une optique volontairement hypothético-déductive en partant d'un construit théorique idéal, à savoir une vision de ce que devrait idéalement être la finalité de gestion stratégique des coûts dans une entreprise résolument orientée "client".

Sur base d'un regard critique sur les fondements à la base de cette approche et d'une première application en contexte d'entreprise, cinq éléments nous paraissent devoir être mis en évidence :

- D'abord, alors que cette approche se veut théoriquement résolument ancrée dans une perspective de gestion stratégique des coûts à moyen et long terme (*impliquant de ce fait une anticipation aussi rapide que possible des conséquences de l'évolution de l'environnement de l'entreprise sur ses modes opératoires*), elle n'intègre encore que difficilement l'évolution anticipée du portefeuille d'attributs du client.

- Les outils permettant d'identifier, de mesurer et de concrétiser cette évolution inévitable du portefeuille d'attributs du client (concept central de l'approche proposée) restent en effet encore, tant conceptuellement que pratiquement, fort peu développés et sont souvent difficiles et coûteux à mettre en œuvre (Deshpandé, 2000), faisant naître le risque, une fois l'approche en "coût client" appliquée, de figer les modes opératoires de l'entreprise en fonction de la structure du portefeuille de ses clients à un instant donné seulement et faisant naître de ce fait un risque stratégique majeur de non évolution de ces modes opératoires en fonction de l'évolution des attentes du client.
- Ensuite, cette approche nécessite un volume élevé d'informations et de données, d'abord qualitatives puis quantifiées, liées tant aux attentes du client et aux attributs qui y sont liés (informations d'origine externe à l'entreprise) qu'aux modes opératoires internes de l'entreprise.
 - De ce fait, l'entreprise désireuse d'appliquer cette approche en "coût client" peut difficilement éviter de mettre en place un système d'informations étendu, intégrant à la fois des outils logiciels et matériels potentiellement coûteux mais aussi (et peut-être surtout) nécessitant l'adhésion et l'implication active du personnel et des clients de l'entreprise (sous peine de récolter une information partielle ou biaisée, donc inutile pour la mise en œuvre pratique de cette approche).
 - Cet inconvénient est évidemment particulièrement important lorsque les gestionnaires ont la volonté d'intégrer à l'analyse un panel de clients pertinents (par exemple les clients les plus importants en termes de chiffre d'affaires réalisé ou potentiel) et ont donc la volonté d'aller au delà de la simple prise en considération d'un client-type moyen tel qu'il fut présenté ci-avant pour des raisons de facilité de présentation (la prise en compte d'un tel client, si elle est choisie par les dirigeants, doit à tout le moins faire l'objet d'une analyse critique préalable, tant stratégique que opérationnelle, de la représentativité exacte de ce "client moyen").
 - Cet inconvénient est enfin aussi renforcé lorsque les dirigeants dépassent le souhait d'appliquer cette approche en "coût client" au seul produit-type de l'entreprise (hypothèse implicite de l'approche décrite ci-avant) en l'appliquant aux principaux produits ou au produit-type des principales gammes de produits de l'entreprise. A chaque fois, la procédure d'implémentation idéale décrite à la section précédente se doit évidemment d'être répétée, générant de ce fait un nouvel accroissement du volume d'informations requis et des ressources humaines, techniques et financières à affecter à la mise en œuvre de cette approche en "coût client".
- Par ailleurs, l'exploitation effective des enseignements fournis par cette approche dans une perspective de gestion stratégique des coûts à moyen et long terme implique un gros effort de suivi de la relation client (tant en termes de système d'informations qu'en termes d'implication active des différents acteurs de l'entreprise) et est quasi indissociable de la mise en œuvre d'une approche stratégique plus globale de gestion effective de la "relation-client" (Alard, Diringier, 2000).
 - Intégrée à celle-ci, l'approche en "coût client" permet de la valoriser à court terme en matérialisant les informations (souvent qualitatives) sur lesquelles elle débouche en des indicateurs comptables plus aisément utilisables dans une perspective d'aide aux choix stratégiques,
 - Toutefois, elle y additionne inévitablement les difficultés (matérielles, financières et surtout psychologiques) liées à la mise en œuvre d'approches de gestion nouvelles, encore peu usitées en contexte d'entreprise.
- Conceptuellement, l'approche en "coût client" fait en outre référence au niveau normal des activités de soutien non directement créatrices de valeur que l'entreprise se doit de déployer pour créer une infrastructure et une structure de gestion parfaitement efficiente compte tenu des ressources dont elle dispose.
 - Or, la détermination de cette structure optimale et du niveau "normal" des activités qui y sont liées pose évidemment des problèmes pratiques majeurs, certaines activités étant considérées par certains comme inutiles alors que d'autres, partageant une vision différente de la finalité et des missions de l'entreprise, les jugent créatrices de valeur indirecte pour le client.

- Ainsi, les dépenses de prestige liées à la construction d'un siège social somptueux seront considérées par certains dirigeants comme non créatrices de "valeur client" et seront considérées par d'autres comme contribuant à créer une image de marque de l'entreprise forte qui se répercute sur l'image de valorisation personnelle que le client acquiert lorsqu'il acquiert les produits de l'entreprise.
- Enfin, et peut-être surtout, une telle approche implique une culture d'entreprise totalement "orientée client", fondamentalement prête à accepter, en la personne de tous ses acteurs (personnel de production comme personnel de commercialisation, dirigeants comme ouvriers, actionnaires comme travailleurs), l'évolution inévitable et quasi perpétuelle des modes opératoires que le suivi de la "valeur client" et que son intégration effective dans la vie de l'entreprise engendrent.
 - A défaut d'une telle culture d'entreprise, le risque est grand que la mise en œuvre de cette approche freine l'intégration de cette nouvelle donne culturelle dans la vie quotidienne de l'entreprise (notamment en raison de sa lourdeur et des changements radicaux que son implémentation effective peut engendrer), allant ainsi à l'encontre des objectifs fondamentaux sous-jacents à cette approche en "coût client".

Un voyage au pays du vécu : le cas Wood Construct

Illustrons à présent l'application concrète de cette approche en "coût client" en montrant pourquoi et comment elle est appliquée, depuis juin 2001, dans une PME transformatrice de bois située dans la Grande Région Sarre - Lorraine - Ardennes, aux frontières de la France, de la Belgique, de l'Allemagne et du Grand-Duché de Luxembourg et que nous appelons "La Menuiserie des Ardennes".

Signalons toutefois d'emblée qu'il s'agit d'un cas d'école, dans la mesure où toutes les conditions préalables à une mise en œuvre optimale de cette approche sont apparemment initialement réunies et que, à ce jour, seules les quatre premières étapes de la méthodologie d'implémentation idéale décrite ci-avant sont accomplies ou en cours de réalisation.

Pour rappel, reprise voici une vingtaine d'années par trois frères de formation universitaire ou assimilée (un ingénieur, un technicien et un gestionnaire), le groupe Wood Construct (qui intègre la « Menuiserie des Ardennes ») a connu une croissance progressive et régulière au cours de ces vingt années, passant du stade d'une petite entreprise mono-gamme (production de planches en bois pour l'industrie du meuble) occupant moins de 10 personnes sur un seul site au stade d'une moyenne entreprise multi-produits et multi-gammes occupant plus d'une centaine de personnes sur cinq sites différents de production, tous localisés toutefois dans la Grande Région.

Délibérément, cette stratégie de croissance a toujours été pilotée avec soin et prudence par les 3 dirigeants de l'entreprise, qui ont rapidement investi dans une équipe d'une dizaine de gestionnaires (dont 3 personnes regroupées au sein d'une cellule "Contrôle de gestion et Stratégie") continuellement formés aux nouvelles techniques de gestion et disposant sans retard du matériel informatique (notamment en termes de logiciel) nécessaire au pilotage d'une telle entreprise.

La culture d'entreprise qui imprègne la vie de l'ensemble de l'organisation est donc clairement marquée par la volonté des dirigeants d'assurer la pérennité de "leur" entreprise et de consolider leur autonomie, leur indépendance et leur croissance en anticipant autant que faire se peut l'évolution d'un environnement particulièrement chahuté au cours des 20 dernières années : cet environnement a ainsi vu son évolution marquée par deux périodes de fortes tempêtes ayant conduit à chaque fois à une crise sectorielle majeure, par une forte variabilité des prix et donc des marges, par une forte concentration des acheteurs - notamment industriels - et une forte augmentation de leur pouvoir de négociation, par une qualité de bois en chute en raison de maladies non encore parfaitement maîtrisées, par des faillites multiples qui ont induit - du fait de rachats à bon compte - une croissance importante de la taille moyenne des concurrents

Dans ce contexte, en 2001, les dirigeants de cette PME ont délibérément choisi d'accorder la part essentielle de leur attention et de leurs efforts au suivi des attentes et besoins de leurs principaux clients et à l'anticipation des conséquences de cette évolution sur le fonctionnement et l'organisation de l'entreprise. Motivé par des signes évidents de changements de comportement de certains clients essentiels

(modification des exigences en termes de qualité, de configuration et de délais de livraison ; souhaits vifs de voir apparaître de nouveaux produits, ayant déjà subi un pré-traitement de protection permettant leur intégration plus aisée dans le processus de production de ces clients ; nouvelles exigences en termes de service après-vente et de contrôle-qualité, ...), ce choix s'est d'abord traduit par l'implémentation d'un outil marketing simple de suivi de la "relation-client".

Rapidement, il est apparu que cet outil permettait certes d'obtenir des informations fiables et utiles permettant de mieux comprendre pourquoi et comment les clients en arrivaient à formuler leur demande, mais qu'il était difficile, faute d'un lien formel entre l'analyse de cette "valeur client" et l'analyse de la "chaîne de valeur interne" de l'entreprise, de mettre en évidence des possibilités d'action permettant, tant à court qu'à long terme, d'augmenter la perception que le client pouvait avoir de la valeur effective des produits et services offerts par la "Menuiserie des Ardennes".

En collaboration avec un service universitaire, les dirigeants ont alors décidé d'élaborer une méthodologie d'enregistrement des coûts permettant de davantage réconcilier les deux visions, internes et externes, de la "Chaîne de Valeur" de leur entreprise. Cette méthodologie est celle que nous avons présentée ci avant sous le terme "Approche en coût client".

Concrètement, la mise en œuvre de cette approche est passée par :

- *La réalisation de choix stratégiques initiaux clairs, dérivés directement de la vision stratégique développée par les dirigeants de cette PME : l'approche est appliquée au produit "type" de chacune des 3 grandes gammes de produits de l'entreprise (les planches à grande largeur pour l'industrie du meuble, les plinthes pour planchers et les planches pour lames de parquet) et les clients pris en considération sont tous les clients industriels ayant généré plus de 500 000 € de chiffre d'affaires en 2000 (soit 21 clients représentant environ 76 % du chiffre d'affaires total), car ces couples "produits / clients" apparaissent clairement, sur base des informations issues du système de suivi de la "relation client" (notamment les données relatives à la fidélité de la clientèle), être les principaux inducteurs de valeur de l'entreprise à un horizon de 5 ans.*
- *L'identification de la structure du portefeuille d'attributs de ces 21 clients, pour chacun des 3 produits-types sélectionnés, et la valorisation des différentes composantes de ce portefeuille d'attributs ; cette phase, qui a duré 6 mois, s'est à nouveau basée sur les indications fournies par le système de suivi de la "relation client" et a longtemps buté sur la difficulté de transformer des informations qualitatives en données exploitables au plan comptable. Cette difficulté a été contournée en amenant in fine le client à structurer un prix indicatif fixé au niveau 100 en fonction de ses critères de choix, identifiant ainsi la part de ce prix qui constitue la contrepartie du niveau de qualité, de sécurité, de délai de livraison, ... de chaque produit-type.*
- *Enfin, dans une troisième et quatrième phases, menées en parallèle et actuellement en cours d'implémentation, il est procédé d'une part à une identification des 'activités critiques de l'entreprise' liées, pour chaque produit-type, à la satisfaction des différents attributs mis en évidence par les clients-types et, d'autre part, à la reconstruction de la 'chaîne de valeur' telle que perçue par le client.*

A ce stade, il apparaît prématuré de conclure déjà à la réussite ou à l'échec de cette application. Il apparaît toutefois dès à présent que la mise en œuvre de cette approche a déjà permis une meilleure compréhension de l'origine de la "valeur client" (mettant de ce fait déjà en lumière des pistes d'amélioration pour le futur), mais que cette mise en œuvre nécessite un fort investissement en temps et en ressources humaines (ce qui était prévisible), mais aussi implique une étroite collaboration des clients-cibles (qu'il faut alors amener à coopérer pleinement au projet), ce qui implique à son tour de développer une nouvelle conception de la "relation client".

5.3. Pilotage des activités créatrices de valeur et tableaux de bord

Nous l'avons déjà souligné, le domaine de la comptabilité de gestion et, a fortiori, du contrôle de gestion connaît, depuis quelques années, un fort développement, né partiellement du fait que les techniques traditionnelles de comptabilisation des coûts (coûts complets, coûts directs, ...) ne permettent plus vraiment, dans un environnement toujours plus complexe, une mesure exacte de la performance des activités de l'entreprise.

Ce développement purement technique se couple à une préoccupation beaucoup plus stratégique et restée longtemps latente : *comment parvenir à traduire la stratégie de l'entreprise (et les décisions stratégiques qui en découlent) en un ensemble concret et pertinent d'indicateurs économiques capable de mesurer réellement le degré de réalisation de cette stratégie et donc capables d'envoyer des « signaux » d'efficience ou de non efficience aux gestionnaires de l'entreprise, leur signalant ainsi où et dans quel sens orienter leurs décisions ?*

Certes, depuis plusieurs décennies, la plupart des entreprises performantes ont élaboré des « tableaux de bord », tableaux synthétiques riches de quelques indicateurs clés liés à des tâches ou des activités traditionnellement jugées comme critiques au sein des entreprises qui les ont élaborés et de ce fait aptes théoriquement à assister les dirigeants d'entreprises dans leurs prises de décisions.

Au fil des ans et surtout au cours des dernières années, les tableaux de bord traditionnellement implantés ont toutefois montré leurs limites : focalisés sur l'une ou l'autre fonction clé de l'entreprise (essentiellement les fonctions « Finance » et « Production »), ils ne donnent qu'une vision rétrospective de ce qui a été ou n'a pas été performant à un instant donné et à un seul endroit donné de l'organisation. Leur capacité à donner une vision transversale et intégrée des diverses activités et processus mis en œuvre dans l'organisation et, surtout, leur capacité à mettre en évidence rapidement les véritables raisons justifiant l'apparition d'une situation problématique dans l'organisation s'avère clairement trop limitée dans un environnement au comportement toujours plus mouvant et à l'évolution toujours plus rapide.

L'outil proposé par Kaplan et Norton au début des années '90, appelé "**Balanced ScoreCard**", a toutefois l'ambition de rencontrer ces critiques et ces limites. Et force est aujourd'hui de constater que son mode de construction et sa philosophie originale en font un outil qui s'est rapidement et largement répandu, sous une forme ou l'autre, parmi bon nombre de grandes, voire de moyennes entreprises, un peu partout à travers le monde.

5.3.1. Pourquoi la "Balanced Scorecard" ?

5.3.1.1. De l'Age Industriel à l'Age de l'Information

L'origine de la méthode de la "Balanced ScoreCard"²⁰⁵ remonte à 1990, lorsque la filiale de recherche du cabinet de consultants KPMG, décida de sponsoriser un projet de recherche consacré à la mesure de la performance dans "l'Organisation" du futur.

La principale motivation de cette recherche résidait à l'époque dans la croyance que les mesures de performance existantes, essentiellement focalisées sur des mesures comptables et financières, devenaient obsolètes,

- car trop axées sur les résultats passés et tangibles de l'entreprise,
- car trop spécifiques à des organisations fonctionnant sur le modèle dit de l'Age Industriel, donc associant étroitement l'idée de performance à l'idée d'utilisation optimale des capacités de production existantes, essentiellement techniques,

²⁰⁵ Que nous appellerons BSC dans la suite de l'exposé et qui signifie, littéralement traduit, "Carte de Scores - au sens sportif du terme - Equilibrée" ; nous lui préférons la traduction "Carte de performance équilibrée", plus proche du contenu réel de cet outil.

- car masquant les aptitudes de l'organisation à créer une véritable valeur économique future.

Cette préoccupation se situe en fait dans la lignée des préoccupations qui bouleversent les Sciences de Gestion depuis le milieu des années '80 : le développement des technologies de l'information et des communications, la mondialisation progressive de l'économie au plan macroéconomique, le passage progressif mais rapide d'économies axées sur le monde industriel à des tissus économiques basés sur les activités commerciales et de service sont autant de facteurs qui modifient profondément l'environnement économique dans lequel évolue toute entreprise et qui bouleversent de ce fait les conditions et la nature même de sa performance.

Ces évolutions majeures du contexte dans lequel opèrent la totalité des entreprises et des organisations en ce début de XXI^{ème} siècle se sont traduites inévitablement, nous l'avons déjà évoqué, dans les outils de gestion mis à la disposition des entreprises pour maîtriser leur développement ²⁰⁶:

- La préoccupation de "création de valeur" initiée par Michaël Porter a vite débordé le champ de la stratégie pure pour envahir le domaine du contrôle de gestion et de l'évaluation d'entreprise. C'est ainsi que se sont développés des outils de comptabilité de gestion tels que l'Activity Based Costing et son prolongement naturel, l'**Activity Based Management** évoqués par ailleurs ²⁰⁷, ou que se sont développées des techniques d'évaluation des entreprises telles que l'**Economic Value Added (EVA)** ou la Market Value Added (MVA).
- La nécessité de prendre en compte l'évolution du marché et de la concurrence a permis le développement des techniques de **Benchmarking**, qui permettent fondamentalement à l'entreprise d'aligner ses différents critères et niveaux de performance sur ceux de ses principaux ou meilleurs concurrents.
- Enfin, la nécessité d'adapter les structures de l'entreprise et d'adapter les processus de pouvoir, de décision, de contrôle et d'information à ces nouvelles structures, induites par cette nouvelle façon de considérer les fondements essentiels de sa gestion, a donné lieu au développement des techniques de **Reengineering** de l'entreprise, alors que la nécessité de former le personnel à ces nouvelles données et l'obligation de permettre une meilleure utilisation de son savoir-faire et de ses compétences, notamment intellectuelles et humaines, a donné naissance aux techniques de **Reskilling** ou de réalignement des compétences et des savoirs des ressources humaines au sein de l'entreprise.

5.3.1.2. Un constat : l'absence d'outil de pilotage stratégique de l'entreprise

Ce bouleversement profond des techniques de gestion a toutefois d'abord fait sentir ses effets au niveau le plus opérationnel de l'entreprise, tandis que les systèmes de pilotage de l'entreprise à caractère stratégique (tels que les traditionnels "tableaux de bord") continuaient à intégrer des indicateurs essentiellement financiers tournés vers le passé :

- Ce constat, potentiellement curieux, s'explique partiellement par le fait que la plupart de ces techniques se sont développées souvent en parallèle, sans un véritable regard critique sur les unes et les autres, et souvent à l'initiative de "gourous" ou de cabinets de consultants désireux - parfois excessivement - de lancer de nouvelles "modes de gestion" capables de leur fidéliser une certaine clientèle.
- Et de fait, il n'est pas rare de trouver, encore aujourd'hui, des entreprises, parfois fort performantes, qui ont effectivement intégré, partiellement ou totalement, l'une ou l'autre des techniques de gestion évoquées, et qui, dans le même temps, continuent à fonder l'élaboration et le suivi de leur stratégie sur un "tableau de bord" quasi exclusivement financier ou focalisé sur l'utilisation des capacités de production existantes.

²⁰⁶ Pour une présentation exhaustive de ces méthodes, voir Vlasselaer M. (1997).

²⁰⁷ Destiné essentiellement à permettre l'intégration des résultats du système de comptabilité de gestion dans les processus de gestion stratégique et opérationnelle de l'entreprise.

D'où le projet de recherche initié par Kaplan et Norton au début des années '90, qui associe à la fois des consultants imprégnés de la réalité des entreprises et des scientifiques de très haut niveau et qui débouche sur la proposition d'un nouvel outil de pilotage stratégique de l'entreprise, la **"Balanced Scorecard"**.

Fondamentalement, cette « Carte des Performances Equilibrée » doit permettre essentiellement :

- D'abord, de construire une stratégie d'entreprise fondée
 - à la fois sur la recherche continue de la satisfaction du client
 - et sur la création continue de valeur sur base des actifs essentiellement intangibles et immatériels de l'entreprise (know-how, savoir-faire, expérience, image de marque, ...),
- Ensuite, de traduire cette stratégie de création de valeur en actions opérationnelles concrètes et cohérentes et d'assurer le suivi de la mise en oeuvre de cette stratégie.

5.3.2. La "Balanced Scorecard" : règles de fonctionnement

L'outil qu'est la Balanced Scorecard permet aux gestionnaires de considérer leur entreprise selon quatre perspectives ou points de vue différents et fondamentalement complémentaires les uns des autres et de relier ensuite ces quatre points de vue en une vision synthétique, transversale et cohérente de ce qu'est l'entreprise ou l'organisation au sein de laquelle la BSC est développée et de ce que doit devenir sa stratégie.

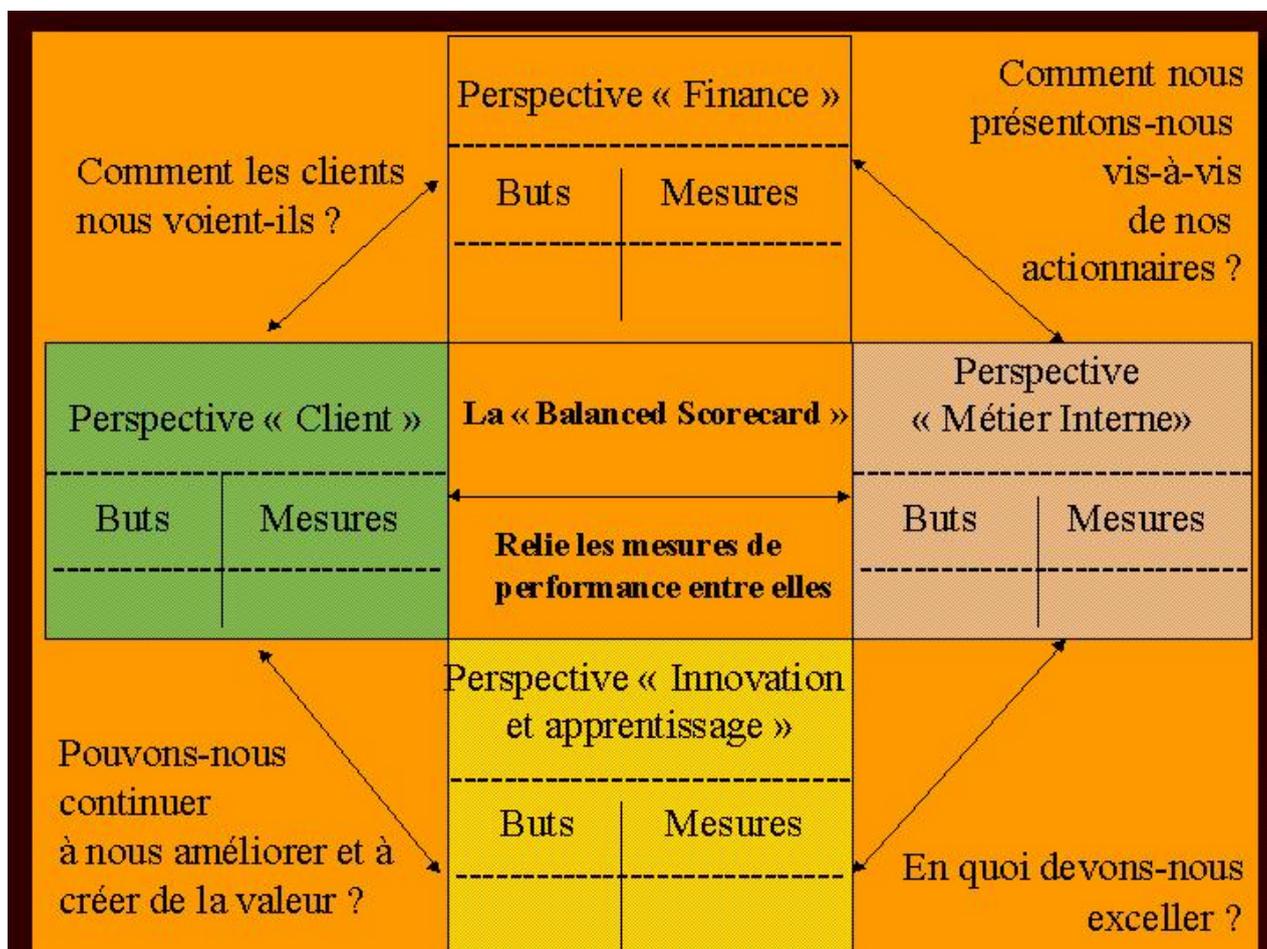


Figure 39 : La Balanced Scorecard relie entre elles les mesures de performance essentielles de l'entreprise

Cet outil fournit ainsi des réponses à quatre questions essentielles pour à la fois s'assurer de la performance de l'entreprise à court terme et pour en assurer la pérennité à moyen et long terme :

1. comment les clients nous voient-ils ? (**perspective "Client"**)
2. en quoi devons-nous exceller au plan interne ? (**perspective "Métier Interne"**)
3. pouvons-nous continuer à nous améliorer et à créer de la valeur ? (**perspective "Innovation et apprentissage"**)
4. comment apparaissions-nous aux yeux de nos actionnaires ? (**perspective "Finance"**)

Dans le même temps qu'elle fournit aux dirigeants une information synthétique issue de ces quatre perspectives différentes, la BSC minimise la surcharge d'information souvent inhérente aux tableaux de bord traditionnels en limitant le nombre de mesures utilisées et oblige plutôt les gestionnaires à se focaliser sur la poignée de mesures qui sont les plus critiques pour la survie et le développement de l'entreprise.

Mais quels sont les apports essentiels liés à l'utilisation d'un tel outil ? Kaplan et Norton (1992) en soulignent tout particulièrement deux :

- ❖ D'abord, la BSC rassemble en un seul rapport de gestion la plupart des éléments apparemment disparates qui forment aujourd'hui les éléments clés de la stratégie d'une entreprise entrée dans l'Age de l'Information et qui débouchent sur les orientations stratégiques suivantes :
 - voir sa stratégie orientée par et vers le client et vers la recherche de sa satisfaction permanente dans des conditions de coûts qui garantissent la pérennité de l'entreprise,
 - raccourcir les temps de réponse au client et donc les délais à l'intérieur même des processus de l'entreprise,
 - accroître la qualité, tant au niveau des biens et services offerts par l'entreprise qu'au niveau des processus et activités menés en interne au sein de l'entreprise,
 - mettre l'accent sur le travail en équipe,
 - réduire les temps de développement et de lancement de nouveaux produits ou services,
 - gérer l'entreprise dans une perspective de long terme, en veillant à garantir en permanence son potentiel d'innovation et d'apprentissage.
- ❖ Ensuite, la BSC empêche la sous-optimisation : en forçant les gestionnaires, et notamment les dirigeants chargés de l'élaboration et du suivi de la stratégie de l'entreprise, à considérer simultanément toutes les mesures opérationnelles évoquées, la BSC permet de voir si une amélioration dans un domaine a été acquise aux dépens d'une détérioration dans un autre domaine.

En ce sens, la philosophie de gestion de la performance sous-jacente au modèle de la Balanced ScoreCard apparaît être clairement une philosophie de recherche d'un équilibre permanent :

- D'abord, la recherche d'un **équilibre entre le long terme et le court terme** :
 - Aucune organisation ne peut prétendre à survivre à moyen ou long terme si elle ne met pas en place des tactiques stratégiques visant à garantir son potentiel d'innovation et d'apprentissage, notamment en renforçant en permanence ses modes d'acquisition des savoirs et de transferts des connaissances entre ses acteurs, internes et externes.
 - Et dans le même temps, aucune organisation ne peut prétendre à survivre même à court terme si elle ne recherche pas en permanence un niveau de performance et surtout d'efficacité qui lui permet de rencontrer les exigences, essentiellement financières, de ses principaux « stakeholders », au rang desquels ses actionnaires et ses fournisseurs jouent un rôle primordial :
 - En l'absence d'une rentabilité des fonds propres suffisante, les actionnaires, même les plus fidèles, risquent fort de rechercher une utilisation plus rentable de leur investissement en capital-risque.
 - Dans le même temps, à défaut d'être payé à temps et à heure, les fournisseurs de l'organisation (fournisseurs commerciaux mais aussi travailleurs) risquent de mettre un

terme aux divers contrats qui approvisionnent pourtant l'organisation en ces ressources techniques, humaines et immatérielles tellement nécessaires à son fonctionnement.

- Ensuite, la recherche d'un **équilibre entre la vision interne et la vision externe du fonctionnement** de l'organisation, ce que la littérature purement stratégique évoque sous le terme du conflit entre « l'Outside/In » et « l'Inside/Out » :
 - Aucune entreprise ne peut prétendre à survivre si elle néglige de prendre en considération les besoins et attentes de ces clients et si elle se refuse à chercher à anticiper l'évolution de ces besoins et attentes.
 - Et dans le même temps, un entreprise qui se refuse à suivre avec soin l'efficacité de ses modes opératoires et qui se refuse à mettre en place un système de suivi des coûts rigoureux, capable de détecter rapidement toute source d'inefficacité dans l'utilisation de ses ressources rares, est une entreprise qui verra vite gonfler sa structure de coûts, réduisant ainsi à néant son potentiel de création de valeur.
 - En conséquence, une organisation à la performance équilibrée est une organisation dont les choix stratégiques et les tactiques opérationnelles garantissent un équilibre entre un fonctionnement interne marqué par la recherche continue de la maîtrise de sa structure de coûts et un fonctionnement externe marqué par la quête permanente et continue de la recherche de la satisfaction du client.

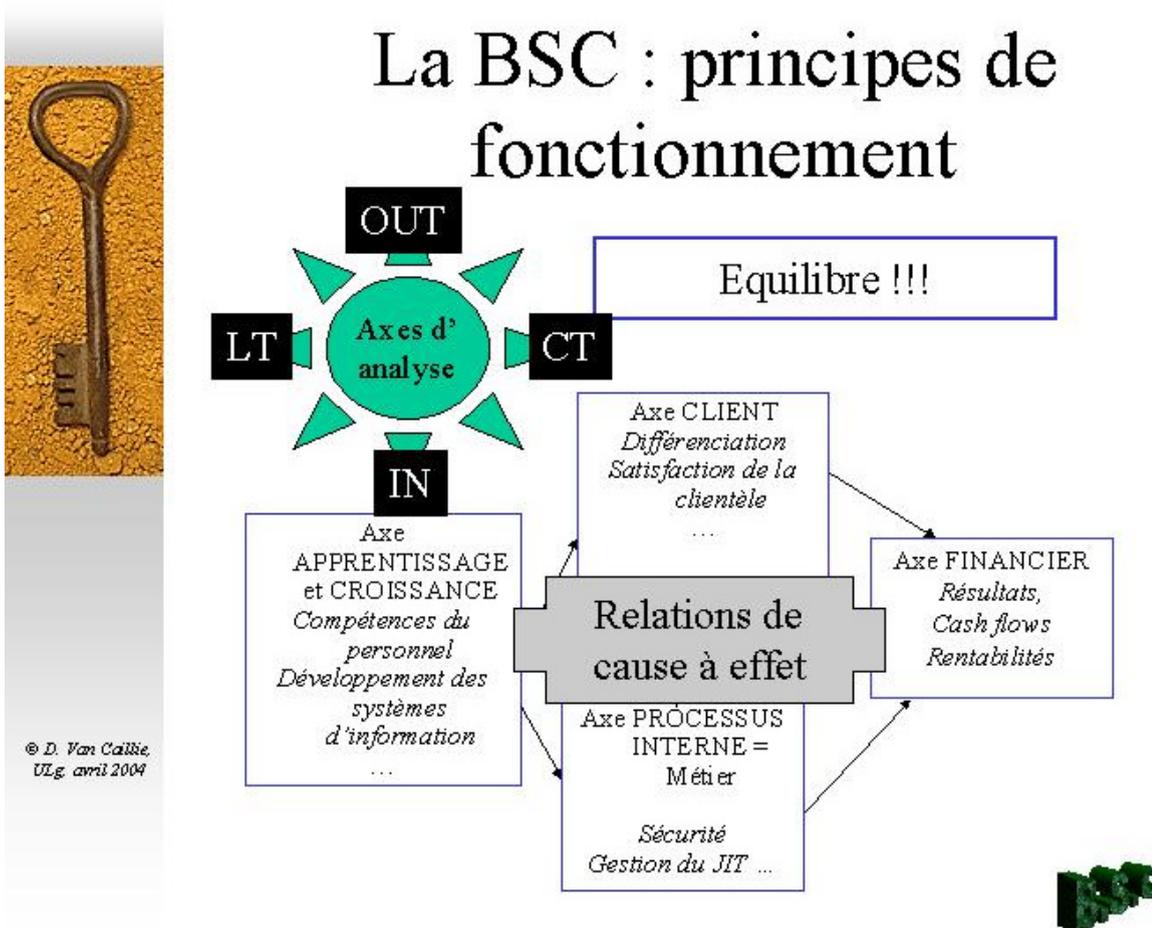


Figure 40 : Le modèle de performance sous-jacent à la « Balanced ScoreCard »

- Enfin, cet équilibre ne peut être obtenu que si le modèle parvient à parfaitement mettre en évidence **les relations de cause à effet** liant les divers phénomènes traduits par les indicateurs, comptables ou non, incorporés dans ce tableau de bord et que si les relations d'antériorité entre ces différents indicateurs sont clairement identifiées :

- En effet, seule l'identification claire des relations de causes à effets entre indicateurs permettra par exemple d'identifier rapidement et avec justesse les raisons de la détérioration d'une marge commerciale sur le produit phare de l'entreprise : est-elle à trouver dans le fait que le produit se vend moins bien parce qu'il ne répond plus aux besoins du client ? est-elle à trouver dans une évolution de la structure de coût de ce produit ? est-elle à trouver dans une augmentation du volume de coûts qu'elle génère ?
- En clair, seule la recherche permanente et l'intégration au sein de la BSC d'une organisation particulière des facteurs de risque à la base même de sa performance et des indicateurs qui les reflètent peut permettre de transformer la BSC en un véritable « tableau de bord stratégique », à savoir en un outil qui permet véritablement à l'organisation de savoir si, pourquoi et surtout comment elle est performante et donc comment elle crée de la valeur !

Considérons à présent tour à tour chacune des quatre perspectives prises en compte par le modèle de la "Balanced Scorecard".

5.3.2.1. La perspective "Client" : comment les clients nous voient-ils ?

De nombreuses entreprises, de nos jours, affichent délibérément une « **mission** » d'entreprise qui met l'accent sur le client, annonçant ainsi officiellement que le service permanent du client et la recherche permanente de sa satisfaction sont des raisons d'être qui guident tous leurs actes, bien avant même le souci de la satisfaction de leurs propres actionnaires !

La manière dont une entreprise est performante à l'égard de ses clients et **du point de vue surtout de ces clients** est donc devenue assez clairement une des principales préoccupations de ses dirigeants.

Logiquement, la BSC fait de la dimension « Client » une dimension essentielle à la performance équilibrée de l'entreprise et impose dès lors que les gestionnaires traduisent effectivement leur vision de leur mission à l'égard de leur client - et notamment à l'égard du service à donner à leur clientèle - en une série de mesures spécifiques qui reflètent les facteurs qui comptent réellement pour ces clients.

Actuellement, les préoccupations des clients tendent à se focaliser sur quatre points :

- ❖ Le délai de service, qui mesure le temps nécessaire pour que l'entreprise rencontre les besoins effectifs de ses clients :
 - Pour les produits existants, le délai peut être mesuré au départ du temps nécessaire entre le moment où l'entreprise reçoit une commande ferme et le moment où elle délivre réellement le produit et le service qui l'accompagne au client.
 - Pour les nouveaux produits, le délai représente le temps nécessaire pour amener effectivement un produit du début de sa conception jusqu'au début de sa fabrication courante.
- ❖ La qualité, qui mesure le niveau de défectuosité des produits mis sur le marché tels que perçus et mesurés par le client : à défaut d'informations plus précises, la qualité pourrait aussi être mesurée par la capacité à livrer à temps et à heure chaque client ou par la précision des prévisions de l'entreprise en matière de livraison.
- ❖ La combinaison du niveau de performance et de service mesure la manière dont les produits et les services de l'entreprise contribuent à créer de la valeur pour ses clients.
- ❖ Enfin, le coût fait classiquement référence au niveau de coût acceptable par le client compte tenu de l'utilité qu'il escompte retirer de l'usage des biens et services acquis :
 - A ce niveau, il ne faut pas perdre de vue que les clients ne voient le prix d'un produit que comme une des composantes seulement du coût qu'ils subissent en raison de l'acquisition de ce produit. Les autres coûts, tels que les coûts de passation de commande, de planification des livraisons, de financement du paiement des achats, de réception et d'inspection des marchandises, de manutention et de stockage des marchandises, de contrôle de qualité et de conformité des achats, ... interviennent également dans le calcul des coûts du point de vue du client.

- Il ne faut pas non plus négliger certains coûts d'opportunité, tels que, par exemple, l'obligation pour le client de devoir éventuellement retarder une modernisation d'outil parce que l'offre de son fournisseur n'est pas encore adaptée à ce nouvel outil.

Pour mettre la BSC en pratique, l'entreprise se doit donc :

- de construire une véritable stratégie de gestion de sa «relation client», cohérente avec la stratégie globale de l'organisation,
- d'articuler les buts stratégiques qui en découlent (eux-mêmes reflètent des buts de ses clients) en termes de délai, de qualité, de niveau de performance et de service et de coût,
- et de traduire ensuite ces buts en des indicateurs de mesures spécifiques, opérationnels et réellement mesurables dans l'entreprise.

Deux remarques doivent être formulées à ce stade :

- Certaines de ces informations sont peut-être déjà disponibles dans l'entreprise, d'autres pas. Mais, dans tous les cas, le choix de ces mesures opérationnelles doit très clairement être fait en fonction des besoins réels induits par la stratégie de l'entreprise, et non pas en fonction de la disponibilité ou de la non-disponibilité de l'information dans l'entreprise. Ceci implique donc que l'élaboration et l'utilisation d'une BSC induit quasi systématiquement une refonte du système d'information de l'entreprise, donc des investissements matériels et immatériels à réaliser et des procédures de récolte et de traitement des informations à mettre au point.
- Le fait de dépendre d'évaluations effectuées par les clients pour mesurer un ou plusieurs indicateurs de performance liés à la perspective "Client" **oblige** l'entreprise à voir sa performance au travers des yeux de ces clients : or, dans de trop nombreuses organisations, cette mesure de la performance de l'entreprise diffère encore sensiblement de la mesure de performance telle que perçue subjectivement par ses dirigeants ou telle que reflétée par des indicateurs financiers axés exclusivement sur le passé de l'entreprise. En aucun cas, les difficultés pratiques liées parfois à la mise en œuvre d'une telle évaluation ne peuvent à nos yeux servir de prétexte à l'élimination d'une telle vision de l'entreprise, la seule qui "tienne en fait la route", la vision du marché.

A titre d'exemple, voyons ce que pourrait donner la "Perspective Client" chez Wood Construct.

<p>Les buts généraux de l'entreprise (ou objectifs généraux)</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. <i>fournir plus rapidement au marché des produits standardisés</i> 2. <i>améliorer (donc réduire) le temps de réponse au client</i> 3. <i>devenir le fournisseur de référence des principaux clients, notamment au travers de formules de partenariats et de fidélisation</i> 4. <i>développer des produits innovants réellement adaptés aux besoins des clients</i>
<p>Les buts spécifiques de l'entreprise, traductions de ses buts généraux (ou objectifs opérationnels)</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. <i>développer de nouveaux produits</i> 2. <i>améliorer le délai de réaction aux demandes des clients, tant internes que externes</i> 3. <i>devenir le fournisseur de référence</i> 4. <i>nouer des partenariats avec le client</i>

<p><i>Les mesures opérationnelles utilisées pour mesurer le degré de réalisation de ces buts spécifiques</i></p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. <i>le pourcentage des ventes issu de la commercialisation de nouveaux produits</i> 2. <i>le pourcentage des ventes livrées effectivement au moment désiré et défini par le client</i> 3. <i>le pourcentage des achats émanant des clients principaux et le classement de l'entreprise parmi les fournisseurs concurrents pour chaque client important</i> 4. <i>le nombre d'accords de partenariats effectifs noués avec les clients, selon le degré d'implication de ces partenariats</i>
--	--

Tableau 5 : Un exemple d'objectifs généraux, d'objectifs opérationnels et de mesures opérationnelles

5.3.2.2. La perspective "Métier Interne" : en quoi devons-nous exceller ?

Les mesures de performance axées sur le client sont importantes, mais elles doivent impérativement être accompagnées ²⁰⁸, pour former un ensemble cohérent, par des mesures relatives à ce que l'entreprise doit faire d'un point de vue interne pour rencontrer effectivement les attentes de ses clients : une performance "client" excellente découle en effet inévitablement d'un ensemble de processus, de décisions et d'actions qui traversent véritablement toute la vie de l'entreprise !

Dès lors, les gestionnaires ne peuvent éviter de mettre l'accent sur les opérations ²⁰⁹ internes particulièrement critiques qui permettent de satisfaire effectivement les besoins des clients.

Les mesures de performance interne à intégrer dans la BSC doivent avant tout mettre l'accent sur les processus de gestion qui ont le plus grand impact sur la satisfaction du client, à savoir les facteurs qui affectent les délais, la qualité, le niveau de compétence du personnel et la productivité.

Les entreprises désireuses d'appliquer la BSC se doivent par ailleurs d'identifier à ce stade leurs compétences essentielles de base ²¹⁰, et de traduire ces compétences en des mesures de performance opérationnelles : l'entreprise doit identifier quels sont les processus et les compétences dans lesquels elle doit exceller et spécifier des mesures de performance pour chaque item identifié.

La maîtrise d'une technologie particulière, l'excellence du processus de production au sens strict du terme, la capacité à modifier aisément l'aspect d'un produit, l'aisance de l'entreprise dans le développement et l'introduction de nouveaux produits sont par exemple des processus ou des compétences qui permettent à une entreprise de haute technologie de s'imposer sur le marché et qui forment de ce fait des "compétences de base" essentielles pour construire une véritable stratégie de création de valeur pour les clients.

Evoquons quelques exemples de mesures de performance relatives à la perspective "Métier Interne" (Kaplan, Norton, 1992) :

- Hewlett Packard utilise ainsi une métrique (un indicateur chiffré), baptisé "Temps d'équilibre", pour mesurer l'efficacité de ses délais de développement de produit : cette mesure tient compte du temps nécessaire pour que tous les frais encourus durant le cycle de développement du produit (incluant l'acquisition de l'outil de production) soit récupérés grâce à la contribution marginale dégagée par le produit (définie comme la différence entre le prix de vente et les dépenses de fabrication, de livraison et de vente de chaque unité de produit).
- Autre exemple : une entreprise qui fabrique et commercialise des fournitures de bureaux et désireuse de répondre rapidement aux changements de son marché, a décidé de réduire l'ensemble de ses délais

²⁰⁸ Kaplan et Norton (1992) parlent même de "Traduites" !

²⁰⁹ Ensemble d'activités et de processus.

²¹⁰ En fait, les technologies, au sens le plus large du terme (tant matérielles que immatérielles), nécessaires pour continuer à occuper ou pour se créer une position de leader sur les marchés visés par l'entreprise.

de 50 %. Les niveaux les plus opérationnels de l'entreprise ont dès lors dû réduire radicalement les délais pour traiter les commandes des clients, pour commander et prendre livraison des fournitures venant de fournisseurs extérieurs, pour assurer les transferts de produits et de matières premières entre les différentes usines, lieux de stockage et lieux de commercialisation,

Une difficulté non négligeable se présente toutefois à ce stade : pour parvenir à atteindre des buts en terme de délais, de qualité, de productivité ou de coût, les gestionnaires doivent mettre au point des mesures de performance qui sont essentiellement influencées par les actions et les décisions opérationnelles quotidiennes des travailleurs. Comme la plupart de ces actions et décisions se prennent au niveau d'un service, d'un département ou d'un poste de travail, les gestionnaires ne peuvent éviter de décomposer et de désagréger l'ensemble des processus qui traversent la vie de l'entreprise et doivent adapter au niveau local les mesures de performance ainsi mises en évidence.

De cette façon, et de cette façon seulement, les mesures de performance choisies permettent de lier effectivement les jugements effectués au niveau hiérarchique (stratégique) le plus élevé et relatifs aux processus et compétences internes essentielles de l'entreprise, avec les actes posés quotidiennement par les individus dans l'organisation et qui affectent in fine la performance d'ensemble de l'entreprise.

Ce lien permet seul de s'assurer que les individus, à quelque niveau qu'ils soient dans l'entreprise, ont des objectifs clairs en termes d'actions, de décisions à prendre et d'améliorations à apporter, objectifs qui vont permettre effectivement à l'entreprise de remplir sa mission et d'atteindre ses objectifs généraux.

Il va sans dire que le système d'information joue ici aussi un rôle primordial en aidant les gestionnaires à désagréger les mesures de performance synthétiques qui leur sont transmises. Lorsque un signal inattendu ou exceptionnel apparaît sur la BSC, les gestionnaires sont en droit d'attendre de leur système d'information qu'il permette d'identifier réellement l'origine du problème. Ainsi, si un indicateur de performance relatif au nombre de commandes livrées à temps affiche une valeur globale exceptionnellement faible, le système d'information doit permettre d'identifier rapidement l'ensemble des livraisons faites avec retard, le moment où elles se sont produites, les clients livrés, les lieux de départ, de transit ou d'arrivée, les moyens logistiques utilisés, ..., de sorte que les sources de "non-valeur" soient clairement et rapidement identifiées et qu'il soit possible de remédier, dans les plus brefs délais, à ces problèmes de destruction de valeur.

A défaut d'une telle rigueur et d'une telle précision, le système d'information constituera le "Talon d'Achille" de cet ensemble cohérent de suivi de la performance qu'est la BSC !

5.3.2.3. La perspective "Innovation et apprentissage" : pouvons-nous continuer à nous améliorer et à créer de la valeur ?

Les mesures de performance basées sur le client et sur le métier interne intégrées dans la BSC identifient les paramètres que l'entreprise considère comme les plus importants pour son succès. Mais les déterminants du succès changent et évoluent continuellement et le niveau de compétition intense qui résulte inévitablement de la globalisation des marchés impose que les entreprises apportent à la fois des améliorations continues aux produits existants et à leurs processus de gestion et aient simultanément la capacité d'introduire sur le marché des produits entièrement nouveaux avec des capacités de production et de gestion accrues.

La capacité effective de l'entreprise à innover, à s'améliorer de manière significative, à apprendre est donc liée très étroitement à sa capacité à créer de la valeur, et donc à sa propre valeur. En d'autres termes, seule la capacité de cette entreprise à lancer effectivement de nouveaux produits, à créer davantage de valeur pour ses clients, à améliorer continuellement son efficacité opérationnelle peuvent lui permettre de pénétrer de nouveaux marchés, d'accroître ses recettes et ses marges, bref de croître et d'augmenter sa propre valeur.

Etre capable de développer et d'introduire rapidement sur le marché des produits standardisés destinés à former l'essentiel des ventes futures de l'entreprise, parvenir à stabiliser rapidement la fabrication de nouveaux produits, déterminer des niveaux d'amélioration précis des taux de livraison à temps, des délais, des taux de non-défaut et des rendements à atteindre dans un espace de temps donné pour l'ensemble des individus actifs dans l'entreprise sont autant d'exemple d'indicateurs de performance relatifs à cette perspective "Innovation et apprentissage".

L'ensemble des objectifs ainsi mis en avant par le choix même de ces indicateurs de performance doit en tout cas permettre d'accentuer encore le rôle essentiel joué par l'amélioration continue de la satisfaction du client et par la maîtrise des processus de gestion interne dans l'atteinte d'un haut niveau de performance, maintenant et dans le futur, pour toutes les composantes de l'entreprise.

5.3.2.4. La perspective "Finance" : comment apparaissions-nous aux yeux de nos actionnaires ?

La perspective "Finance" constitue enfin à la fois le point de départ et le point d'arrivée de l'ensemble cohérent de mesures de performance que constitue la BSC.

Elle en constitue le point de départ car elle reflète d'abord la vision que les actionnaires-propriétaires de l'entreprise ont à son encontre et la mission et les objectifs généraux de moyen ou long terme qu'ils lui assignent.

- Survivre, réussir, prospérer sont ainsi trois exemples de mission traditionnels qui peuvent se retrouver intégrés, seuls ou ensemble, dans des indicateurs de performance financière.
- La survie peut par exemple être appréhendée globalement par le niveau de cash-flow généré par l'ensemble de l'entreprise, le succès peut être reflété par la croissance trimestrielle des ventes et du résultat d'exploitation pour chacune des divisions de l'entreprise, la prospérité peut être traduite par une combinaison des parts de marché occupées pour les principaux segments visés et par une mesure classique de rentabilité des fonds propres absorbés par ces différents segments.

Traduisant la vision et la mission de l'entreprise **pour le futur**, cette perspective "Finance" exerce de ce fait une influence déterminante, voire une "contrainte", sur les autres perspectives reflétées par la BSC, qui deviennent en quelque sorte des "outils" ou des "leviers" mis à la disposition de l'entreprise pour accomplir cette mission et réaliser ainsi la vision de ses propriétaires.

Elle en constitue le point d'arrivée car elle intègre inévitablement un ensemble d'indicateurs au caractère monétaire et financier marqué. Or, l'ensemble des actions et des décisions stratégiques ou opérationnelles qui marquent la vie de l'entreprise ne se traduisent en termes monétaires et financiers qu'après un certain délai.

Reflétant l'impact des décisions prises **dans le passé** dans l'entreprise et leurs résultats une fois ces décisions confrontées avec le marché, cette perspective "Finance" sanctionne l'ensemble des décisions de gestion.

A la fois "point de départ" (Futur) et "point d'arrivée" (Passé) de la BSC, la perspective "Finance" se voit investie d'une mission particulière : permettre de réconcilier aussi bien et aussi vite que possible le passé de l'entreprise et son futur et, au-delà, permettre de vérifier concrètement que la stratégie de l'entreprise est effectivement implémentée par le biais de décisions stratégiques concrètes qui se traduisent en actions qui débouchent sur des résultats opérationnels (donc financiers) conformes aux attentes. De la sorte, elle permet de matérialiser le slogan qui a souvent accompagné l'outil BSC : **« l'outil qui permet de traduire votre stratégie en actions ! »**.

Cette exigence cruciale a deux conséquences majeures :

1. Les indicateurs de performance intégrés dans cette perspective doivent permettre simultanément de refléter étroitement la mission et les objectifs de l'entreprise, d'intégrer parfaitement les réactions du marché aux décisions prises par l'entreprise et d'intégrer parfaitement les évolutions des processus de gestion internes induites à la fois par la satisfaction des besoins des clients et des attentes des actionnaires de l'entreprise. **Une attention toute particulière doit donc être accordée à la cohérence de ces indicateurs.**
2. L'information intégrée dans ces indicateurs de performance doit être aussi fiable et aussi récente que possible ²¹¹, ce qui implique à nouveau la mise en place d'un système d'information fiable, pertinent et

²¹¹ Le but ultime étant l'information parfaite fournie instantanément : 0 défaut, 0 délai.

rapide qui "traverse" toute la vie de l'entreprise. **La nécessité de disposer d'indicateurs de performance traduisant aussi vite que possible les conséquences financières des décisions passées et permettant d'assurer un suivi effectif de la stratégie de l'entreprise implique donc la mise en place d'une véritable culture de l'information dans l'entreprise.**

Les indicateurs de performance financière montrent donc si la stratégie de l'entreprise, son implémentation et sa mise en oeuvre contribuent effectivement à une amélioration significative de sa performance.

Les buts financiers classiques traditionnellement assignés à une entreprise et autour desquels de nombreuses entreprises ont dès lors construit leurs tableaux de bord, sont liés à la profitabilité de l'entreprise, à sa croissance et à sa valeur aux yeux de ses actionnaires. Ils sont typiques d'une vision industrielle de l'entreprise.

Dès lors, dans un contexte d'entreprise de l'Age de l'Information, les gestionnaires doivent-ils encore examiner leur entreprise sous une perspective financière ? Doivent-ils encore accorder de l'attention à des mesures financières de court terme, telles que le chiffre d'affaires trimestriel ou le résultat d'exploitation ?

La critique de ces mesures de performance financière classiques est simple : les termes de la concurrence ayant changé et dans la mesure où les indicateurs financiers traditionnels ne permettent pas d'améliorer la satisfaction du client, la qualité, les délais ou la motivation du personnel, faut-il les conserver ? Car, en fait, la performance financière est la conséquence d'actions opérationnelles et le succès financier n'est jamais que la conséquence logique du fait de gérer convenablement les éléments fondamentaux du succès de l'entreprise que sont la satisfaction du client et la maîtrise des processus de gestion.

En d'autres termes, selon certains, les entreprises devraient cesser de naviguer en étant guidée par des indicateurs financiers, car en apportant les améliorations fondamentales nécessaires à la gestion de leurs opérations, ces entreprises améliorent automatiquement les chiffres financiers qui en résultent.

Ce raisonnement, pourtant bien ancré dans la logique de l'entreprise de l'Age de l'Information, est toutefois trop restrictif et dès lors en devient incorrect.

En effet,

- ❖ Un **système de contrôle** financier bien configuré est un outil qui permet effectivement, en tant que "instrument d'information" dont les enseignements sont effectivement et rapidement intégrés dans le suivi de la stratégie de l'entreprise, d'augmenter la performance générale des processus de gestion (qualité, délais, motivation, ...).
 - Il est ainsi le seul outil à permettre le suivi transversal des améliorations au sein de toute l'entreprise et il est le seul à permettre de détecter, par exemple, que si des améliorations significatives ont été apportées à la qualité des produits, à la productivité et dans le service au client ²¹², ces améliorations n'ont pas été accompagnées par une réorientation de la stratégie marketing vers des segments de clientèle plus exigeants et plus rentables, élément pourtant indispensable si l'on veut parvenir à "amortir" rapidement les dépenses inhérentes aux améliorations apportées en termes de qualité ou de productivité.
 - En d'autres termes, **seul un système de contrôle financier bien pensé permet de s'assurer rapidement que les améliorations apportées à l'un ou l'autre aspect des processus de gestion de l'entreprise sont relayées effectivement et amplifiées par des décisions de gestion cohérentes prises au niveau des autres processus de gestion de l'entreprise.**
- ❖ Plus fondamentalement, les mesures de satisfaction des clients, les mesures de performance des processus de gestion interne, les mesures liées à l'innovation et à l'apprentissage qui sont intégrées dans la BSC d'une entreprise ou de ses divisions découlent de la manière dont l'entreprise voit le monde qui l'entoure et perçoit ses propres facteurs clés de succès.

²¹² *Eléments qui forment un ensemble d'indicateurs susceptibles d'être intégrés dans les perspectives "Client", "Métier Interne" et "Innovation et apprentissage".*

- Mais cette vision, qui émane de l'intérieur de l'entreprise et est donc forcément le reflet des opinions subjectives de ses dirigeants, n'est pas nécessairement correcte. Donc, même un ensemble cohérent de mesures de performance ne garantit pas une stratégie gagnante qui va se trouver reflétée par une performance financière accrue.
- ❖ **L'utilisateur doit dès lors garder à l'esprit que la BSC permet seulement de traduire une stratégie d'entreprise en un ensemble d'objectifs spécifiques mesurables opérationnellement.** Le fait de ne pas réussir à convertir une performance opérationnelle accrue, telle que mesurée par la BSC, en une performance financière accrue doit toutefois amener impérativement les dirigeants et les stratèges de l'entreprise à repenser la stratégie de l'entreprise ou, plus généralement, à reconsidérer la cohérence de sa mise en oeuvre.
 - Très généralement, des mesures financières décevantes apparaissent lorsque l'entreprise n'accompagne pas une série d'améliorations opérationnelles significatives par un ensemble cohérent d'actions portant sur les autres processus de l'entreprise.
 - Ainsi, une amélioration de la qualité et des délais peut créer des capacités excédentaires à différents niveaux de l'entreprise (*l'élimination de goulots d'étranglement amène ainsi classiquement à être confronté à des surfaces de stockage excédentaires et à un "chômage technique" potentiel au niveau du personnel de la logistique*) : les gestionnaires doivent donc gérer ce problème, en prévoyant soit d'affecter ces ressources excédentaires à de nouvelles activités créatrices de valeur, soit de se débarrasser de ces ressources excédentaires.

Dès lors, un suivi financier périodique rappelle sans cesse aux dirigeants de l'entreprise qu'une qualité accrue, que des délais de réponse améliorés, qu'une amélioration de la productivité ou que de nouveaux produits ne bénéficient à l'entreprise que si ils sont effectivement traduits en des ventes et des parts de marché additionnelles, en des dépenses d'exploitation plus faibles et en une rotation des actifs plus élevée.

5.3.3. La « Balanced ScoreCard », outil de pilotage de la performance

L'outil de gestion qu'est la "Balanced Scorecard" est clairement un outil intégrateur qui permet de traduire effectivement les orientations stratégiques prises par l'entreprise dans un contexte d'Entreprise de l'Age de l'Information en des actions opérationnelles concrètes et qui permet surtout d'en assurer le suivi.

En ce sens, la BSC est beaucoup plus qu'un phénomène de mode, car elle permet de construire un **modèle simple** de "pilotage de l'entreprise",

- **tourné fondamentalement vers le futur de l'entreprise,**
- **focalisé sur son potentiel de satisfaction des besoins de ses clients et sur l'amélioration continue de l'ensemble de ses processus de gestion,**
- **permettant un suivi effectif de la mise en oeuvre de sa stratégie de création de valeur**
- **autorisant une intégration rapide de ses enseignements en des mesures correctrices efficaces.**

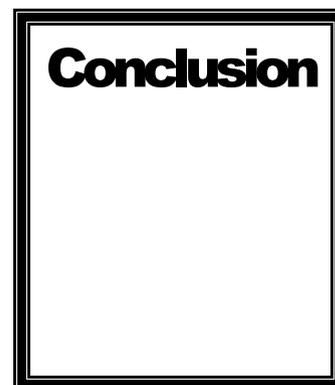
Mais développer et mettre en oeuvre de manière effective une BSC dans une entreprise impose certaines contraintes et impose le respect de certaines conditions de succès :

1. Développer une telle approche implique de comprendre, d'analyser et de synthétiser l'ensemble des activités et des processus de création de valeur qui traversent la vie de l'entreprise. Une telle contrainte implique dès lors qu'une BSC ne peut être développée par une Direction Générale fonctionnant dans une "Tour d'Ivoire" mais qu'elle doit être développée sur base d'une collaboration effective avec l'ensemble des acteurs-clés de l'entreprise. Les objectifs de la BSC doivent donc être clairs pour chacun et la motivation d'amélioration continue de la performance de l'entreprise doit donc être évidente pour tous.
2. Développer une telle approche implique une compréhension en profondeur des mécanismes de création de valeur au sein de l'entreprise et implique l'acceptation de modifications structurelles potentiellement profondes dans l'organisation de l'entreprise. Développer une BSC implique donc un investissement en

temps et en énergie humaine important, qui peut déboucher ponctuellement sur des réactions humaines parfois vives et potentiellement perturbatrices pour l'équilibre humain à court terme dans l'entreprise.

3. Développer et surtout mettre en oeuvre une telle approche implique enfin de mettre en place un système d'information intégré, rapide et efficace, qui va permettre de faire de la BSC un véritable "Tableau de pilotage de l'entreprise". Mettre en place un tel système d'information implique à son tour un investissement informatique peut-être important, en termes de matériel et surtout de logiciel, mais implique surtout un investissement humain et organisationnel considérable, qui ne se réalisera pas sans un délai certain.

Bref, la "Balanced ScoreCard" apparaît aujourd'hui comme un outil de gestion particulièrement utile car il permet de réconcilier la vision stratégique de l'entreprise et les décisions de gestion opérationnelles auxquelles elle donne lieu. De ce fait, cet outil de gestion comble un vide criant dans la panoplie des outils de gestion dont se dotent généralement les entreprises, mais il ne peut être mis au point que moyennant une remise en question profonde des processus de gestion de l'entreprise et moyennant un investissement en temps et en moyens humains potentiellement importants.



Les domaines de la comptabilité analytique et de la comptabilité de gestion ont connu, au cours des deux dernières décennies, un renouvellement profond, tant au niveau de leur base conceptuelle qu'au niveau de leurs techniques propres.

Cette évolution profonde est imputable à deux facteurs essentiels :

- D'une part, une évolution toujours plus rapide de l'environnement de l'entreprise. Marquée par les effets conjoints des phénomènes micro- et macro-économiques de dérégulation et de déréglementation et par un développement technologique sans précédent des techniques de communication et d'information, cette évolution accroît d'une part l'incertitude (et donc le risque) qui pèse sur les opérations de l'entreprise et d'autre part l'oblige à anticiper, dans l'ensemble de ses décisions stratégiques, les conséquences des évolutions les plus prévisibles de son environnement.
- D'autre part, une conception nouvelle du rôle et de la mission de l'entreprise. D'un simple lieu de coordination de facteurs humains, techniques et financiers rares rassemblés pour permettre la réalisation des objectifs financiers ou personnels d'un petit groupe d'individus, l'entreprise est devenue un acteur essentiel intégré à un environnement économique auquel elle ne peut apporter que de la valeur, sous quelque forme que ce soit, sous peine de disparaître.

Dans ce contexte,

- la nécessité de maîtriser l'ensemble des processus de création de valeur qui traversent quotidiennement la vie de l'entreprise et, à travers eux, la nécessité de maîtriser au quotidien à la fois le mécanisme de création de valeur qui conduit le client à attribuer de la valeur aux attributs et fonctions associés aux biens et services mis à sa disposition par l'entreprise et le mécanisme de consommation de ressources rares, aujourd'hui essentiellement humaines et immatérielles, génératrices de coûts,
- et la nécessité d'apporter aux multiples acteurs disséminés au travers de l'entreprise les éléments d'information, notamment comptables, pertinents et réellement utiles dont ils ont besoin pour étayer, dans un laps de temps toujours raccourci, une prise de décision aux facettes toujours multiples,

imposent à l'entreprise la tenue rigoureuse et le suivi maîtrisé d'un système d'information comptable, notamment interne, toujours plus complexe et forcément évolutif au gré de l'évolution de la vie de l'entreprise ... et de son environnement.



Remerciements ... et avertissement	3
PRÉAMBULE	5
L'information comptable, facteur-clé du succès de l'entreprise	5
CHAPITRE 1	15
Système de gestion et système d'information comptable	15
1.1. Le paradigme dominant : l'entreprise créatrice de valeur	16
1.1.1. L'entreprise, un concept en quête d'une définition	16
1.1.2. L'entreprise, une « Chaîne de Valeur » intégrée	24
1.1.3. Objectifs, stratégie, performance : les raisons d'être de la fonction de contrôle de gestion	27
1.2. L'entreprise et son système de gestion	28
1.3. L'entreprise et son système d'information comptable	33
1.3.1. Les finalités du système d'information comptable	34
1.3.2. Les composantes du système d'information comptable	35
1.3.3. Le contenu du système d'information comptable	37
1.3.4. Les conditions d'efficience du système d'information comptable	39
CHAPITRE 2	45
Le concept de coût : définitions et classifications	45
2.1. Le concept de coût : aspects économiques, stratégiques et comptables	45
2.1.1. Le coût, reflet économique de la consommation de ressources rares au sein de l'entreprise	46
2.1.2. Coût monétaire, objet de coût et inducteur de coût : trois leviers pour l'action stratégique	47
2.1.3. Coût analytique et charge comptable, reflets de deux réalités différentes	52
2.1.3.1. Coût analytique, charge comptable et dépense de trésorerie	53
2.1.3.2. Charge incorporable et charge supplétive	55
2.1.3.3. Charge d'usage, amortissement et abonnement	57
2.1.3.4. L'identification des charges incorporables	60
2.2. Les principales classifications des coûts	61
2.2.1. Les coûts et le temps	61
2.2.1.1. Les coûts réels	62
2.2.1.1.1. Le coût observé	62
2.2.1.1.2. Le coût marginal	63
2.2.1.1.3. Les coûts éteints	65
2.2.1.1.4. Les coûts joints	66
2.2.1.1.5. Le coût d'opportunité	67
2.2.1.2. Les coûts préétablis	68
2.2.1.2.1. L'établissement des prévisions	69

TABLE DES MATIERES

2.2.1.2.2. Le calcul a posteriori des écarts budgétaires	70
2.2.1.2.3. L'évaluation préalable des investissements	72
2.2.1.2.3.1. Le rendement actuariel d'un investissement	72
2.2.1.2.3.2. Le taux d'intérêt, le risque et le principe d'évaluation financière	73
2.2.1.2.3.3. La prévision des flux de cash-flow futurs	75
2.2.1.2.3.2. Avenir incertain et arbres de décision	75
2.2.2. Les coûts et leur contrôlabilité	77
2.2.2.1. Les coûts contrôlables	77
2.2.2.2. Les coûts cachés	78
2.2.3. Les coûts et leur comportement	79
2.2.3.1. Coût direct et coût indirect	80
2.2.3.1.1. Coût direct et coût indirect : définitions des concepts	80
2.2.3.1.2. Coût direct et coût indirect : des concepts théoriques à la réalité économique	82
2.2.3.2. Coût fixe et coût variable	83
2.2.3.2.1. Le concept de charge variable	84
2.2.3.2.2. Le concept de charge fixe	85
2.2.3.2.3. Le concept de coût total	87
2.2.3.2.4. Des concepts théoriques à la réalité économique	88
2.2.3.2.4.1. Coût variable et réalité économique	88
2.2.3.2.4.2. Coût fixe et réalité économique	91
2.2.3.2.4.3. Coût fixe, coût variable et flexibilité de l'entreprise	92
2.2.3.3. Le concept de coût complet et ses deux axes de lecture	94

CHAPITRE 3 _____ 99**Comptabilité de gestion et aide à la décision : les méthodes de comptabilisation en coûts partiels_ 99**

3.1. L'approche en « Direct Costing » (ou « Coûts Variables »)	100
3.1.1. Principes de fonctionnement et finalité	100
3.1.2. Le mécanisme de base	101
3.1.3. Les hypothèses implicites	102
3.1.4. Le principe d'allocation des charges	103
3.1.5. Approche en coûts variables et analyse de profitabilité	104
3.1.6. Approche en coûts variables et analyse du seuil de rentabilité	105
3.1.6.1. Le concept de seuil de rentabilité	106
3.1.6.2. Marge sur coût variable et seuil d'arrêt des activités	107
3.1.6.3. Les problèmes spécifiques de calcul	108
3.1.6.3.1. Le problème de l'unicité du seuil de rentabilité	108
3.1.6.3.2. Seuil de rentabilité et quantités	109
3.1.6.3.2.1. Le cas de l'entreprise mono-produit	109
3.1.6.3.2.2. Le cas de l'entreprise multi-produits	109
3.1.6.4. Seuil de rentabilité et décisions de gestion	110
3.1.6.4.1. Seuil de rentabilité et risque	110
3.1.6.4.1.1. Seuil de rentabilité, risque et flexibilité de l'entreprise	110
3.1.6.4.1.2. Le concept de marge de sécurité	111
3.1.6.4.1.3. Le concept de coefficient de levier opérationnel	112
3.1.6.4.2. Seuil de rentabilité, décision d'investissement et politique de prix	113
3.1.6.4.3. Valeur, prix du marché et seuil de rentabilité	114
3.2. L'approche en « Coûts semi-spécifiques » (ou « Coûts semi-complets »)	116
3.2.1. Le mécanisme d'allocation des coûts	116
3.2.2. Le raisonnement conceptuel sous-jacent	117
3.2.3. Les avantages et inconvénients de l'approche	118

CHAPITRE 4 _____ **141**

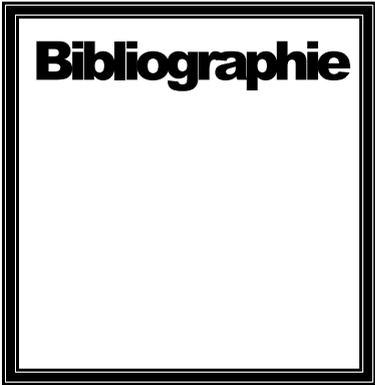
Comptabilité de gestion et contrôle de l'entreprise : les méthodes de comptabilisation en coûts complets	141
4.1. D'une vision organisationnelle à sa logique comptable	142
4.1.1. Les visions organisationnelles sous-jacentes	142
4.1.1.1. Les fondements de l'approche fonctionnelle classique	143
4.1.1.2. Les fondements de l'approche par activités	146
4.1.2. La logique comptable sous-jacente aux approches en coûts complets	147
4.1.2.1. Le choix des centres de responsabilité	147
4.1.2.2. Principe de détermination du coût d'un centre de responsabilité	149
4.1.3. Analyse comparée de l'approche fonctionnelle en coûts complets et de l'approche par les activités et processus	152
4.2. L'entreprise conçue comme une « Chaîne de Valeur » : l'approche par activités et processus	153
4.2.1. La représentation sous-jacente de l'entreprise	154
4.2.2. Le concept d'activité	155
4.2.3. Le concept de processus	156
4.2.4. Le mécanisme d'enregistrement des coûts	157
4.2.5. Activités, processus et « Chaîne de valeur »	159
4.2.6. Processus et performance globale de l'entreprise	160
4.3. L'entreprise conçue comme un organigramme de centres comptables : l'approche taylorienne en coûts complets	163
4.3.1. Le mécanisme de base	163
4.3.2. L'affectation des charges directes	163
4.3.3. La répartition des charges indirectes	163
4.3.3.1. Le mécanisme de double répartition des charges indirectes	163
4.3.3.2. Centres d'analyse, centres opérationnels et centres de structure	164
4.3.3.3. Le mécanisme comptable d'affectation des charges indirectes	166
4.3.3.3.1. Organisation comptable des centres d'analyse, répartition primaire et répartition secondaire	166
4.3.3.3.2. Répartition primaire et transferts croisés	168
4.3.4. Le calcul des coûts d'achats	170
4.3.4.1. La démarche générale de calcul du coût d'achat	170
4.3.4.2. Les problèmes posés par la valorisation des stocks	171
4.3.5. Le calcul des coûts de production	174
4.3.5.1. La démarche générale de calcul du coût de production	174
4.3.5.2. Cas particulier : l'activité de Recherche & Développement	176
4.3.5.3. La valorisation des produits en-cours de production	176
4.3.5.4. La valorisation des produits résidus et des sous-produits	177
4.3.6. Le calcul des coûts de distribution	179
4.3.7. Le calcul des coûts hors production	181
4.3.8. Le calcul du coût de revient complet	183
4.3.9. Le calcul du résultat analytique	183
4.3.10. Les limites de l'approche en coûts complets	183

CHAPITRE 5 _____ **201**

Comptabilité de gestion et gestion stratégique des coûts	201
5.1. Gestion de projets et approche par « coût cible » (« Target Costing »)	203
5.2. Gestion de la relation « client » et approche par « coût client »	205
5.2.1. L'origine de la valeur du point de vue du client	206
5.2.2. L'approche en "Coût Client" : développements conceptuels	209
5.2.2.1. La logique conceptuelle sous-jacente	209

TABLE DES MATIERES

5.2.2.1.1. La construction de la "Chaîne de Valeur perçue par le client" _____	209
5.2.2.1.2. La confrontation de la "Chaîne de Valeur perçue par le client" et de la "Chaîne de Valeur offerte par l'entreprise" _____	210
5.2.2.1.3. L'émergence d'une troisième typologie de classification des coûts _____	213
5.2.2.2. Les implications opérationnelles de l'approche en « coût client » _____	214
5.2.2.3. Limites et difficultés essentielles propres à la méthodologie du "coût client" _____	216
5.3. Pilotage des activités créatrices de valeur et tableaux de bord _____	220
5.3.1. Pourquoi la "Balanced Scorecard" ? _____	220
5.3.1.1. De l'Age Industriel à l'Age de l'Information _____	220
5.3.1.2. Un constat : l'absence d'outil de pilotage stratégique de l'entreprise _____	221
5.3.2. La "Balanced Scorecard" : règles de fonctionnement _____	222
5.3.2.1. La perspective "Client" : comment les clients nous voient-ils ? _____	225
5.3.2.2. La perspective "Métier Interne" : en quoi devons-nous exceller ? _____	227
5.3.2.3. La perspective "Innovation et apprentissage" : pouvons-nous continuer à nous améliorer et à créer de la valeur ? _____	228
5.3.2.4. La perspective "Finance" : comment apparaissions-nous aux yeux de nos actionnaires ? _____	229
5.3.3. La « Balanced ScoreCard », outil de pilotage de la performance _____	231
CONCLUSION _____	233
TABLE DES MATIÈRES _____	235
BIBLIOGRAPHIE _____	239



Bibliographie

- Adizes I. (1988) *Corporate lifecycles : how and why corporation grow and die and what to do about it*. Englewood Cliffs : Prentice-Hall
- Alard P., Durringer D. (2000) *La stratégie de relation client*. Collection « Fonctions de l'Entreprise ». Paris : Dunod
- American Accounting Association (1966) *A Statement of Basic Accounting Theory*. American Accounting Association
- Ansari S., Bell J. (1997) *Target Costing : the Next Frontier in Strategic Cost Management*. New-York : McGraw-Hill
- Anthony R., Reece J. (1983) *Accounting : text and cases*. Homewood : R. Irwin
- Anthony R., Govindarajan V. (2004) *Management control systems*. International Edition. 12th edition. New-York : Irwin / McGraw Hill
- Argenti J. (1976) *Corporate collapse : the causes and symptoms*. New-York : John Wiley
- Atamer T., Calori R. (1998) *Diagnostic et décisions stratégiques*. 2^{ème} Edition. Paris : Dunod
- Barney J.B. (1991) « Firms resources and sustained competitive advantage. » *Journal of Management* 17(1) : 99-120
- Berliner C., Brimson J.A. (1988) *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing : the CAM-I conceptual design*. Boston, MA : Harvard University Press
- Bescos P.L., Dobler P., Mendoza C., Naulleau G. (1995), *Contrôle de gestion et management*. Paris : Montchrestien, 3^{ème} édition
- Bouquin H. (2000), *Comptabilité de Gestion*. Paris : Economica
- Cardot C. (1998) « L'évolution de la comptabilité et ses conséquences sur le contrôle de gestion. » *Revue Française de Comptabilité* 298, Mars : 88-92
- Chapman C.S. (1997) « Relations on a contingent view of accounting. » *Accounting, Organizations and Society* 22 : 189-205
- Chenhall R.H., Langfield-Smith K. (1998) « The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting : an empirical investigation using a systems approach. » *Accounting, Organizations and Society* 23 : 243-264
- Chenhall R.H., Morris D. (1986) « The impact of structure, environment and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. » *Accounting Review* 61 : 16-35
- Cobbaut R. (1996) *Théorie financière*. Paris : Economica
- Copeland T., Koller T., Murrin J. (2000) *Valuation - Measuring and managing the value of companies*. Third Edition. University Edition. New-York : John Wiley & Sons
- Collis D.J., Montgomery C.A. (1997) *Corporate strategy : resources and the scope of the firm*. New-York: Irwin

TABLE DES MATIERES

- Conner K.E. (1991) « A historical comparison of resource-based theory and five schools of thought within industrial economics : do we have a new theory of the firm ? » *Journal of Management* 17(1) : 125-154
- Cooper R. (1995) *When Lean Enterprises Collide. Competing through Confrontation*. Boston, MA : Harvard Business School Press
- Dent J. (1996) « Global competition : challenges for management accounting and control. » *Management Accounting Research* 7 (2) : 247-269
- De Rongé Y. (1998) *Comptabilité de gestion*. Collection « Comptabilité, contrôle et finance ». 1^{ère} édition. Bruxelles : De Boeck
- Detrié J.P., Jordan H. (1982) *La comptabilité générale*. Paris : Dalloz
- Deshpandé R. (2000), *Developing a market orientation*. London : Sage
- Drury C. (2004) *Management and cost accounting*. 6th Edition. London : International Thomson Business Press
- Dubois B. (1996) « Marketing situationnel pour consommateur caméléon. » *Revue Française de Gestion*. Septembre - Octobre : 83-89
- Dworaczek A., Oger B. (1998) « L'ABC, facteur d'efficience des services internes . » *Revue Française de Comptabilité*. Juillet – Août : 40-47
- Eden C., Ackermann F. (1998) *Making strategy - The journey of strategic management*. 1st Edition. London : Sage Publications
- Ewert R., Ernst C. (1999) « Target costing, coordination and strategic cost management. » *European Accounting Review*. 8(1) : 23-49
- Fiévez J., Kieffer J.P., Zaya R. (1999), *La méthode UVA*. Paris : Dunod
- Gabriel H., Jacquier J.L. (1994) *La théorie moderne de l'entreprise : l'approche institutionnelle*. Collection « Gestion ». Série « Politique générale, finance et marketing ». Paris : Economica
- Gervais M. (2003) *Contrôle de gestion : cas et applications*. Série « Exercices et Cas ». Paris : Economica
- Gervais M. (2005) *Contrôle de gestion*. Collection « Gestion ». Série « Politique générale, finance et marketing ». 8^{ème} Edition. Paris : Economica
- Gillet J.P., Ginsburgh V., Michel P., Khrouz F. (1985) *Comptabilité*. Bruxelles : Office International de Librairie
- Gordon L.A., Miller D.A. (1976) « A contingency framework of the design of accounting information systems. » *Accounting, Organization and Society* 1 : 59-69
- Gordon L.A., Narayanan V.K. (1984) « Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organisation structure : an empirical investigation. » *Accounting, Organizations and Society* 9 : 33-47
- Gosselin M. (1997) « The effect of strategy and organisational structure on the adoption and implementation of activity-based costing. » *Accounting, Organizations and Society* 22 : 105-122
- Govindarajan V. (1988) « A contingency approach to strategy implementation at the Business Unit level : integrating administrative mechanisms with strategy. » *Academy of Management Journal* 31(4) : 828-853
- Goujet C., Raullet C., Raullet C. (1996) *Comptabilité analytique et contrôle de gestion - Tome 1 : Calcul des coûts complets et analyse des coûts et des marges*. 3^{ème} Edition. Paris : Dunod
- Hammer M., Champy J. (1993) *Reengineering Corporation : a Manifesto for Business Revolution*. New-York : Harper Business
- Hamel G., Prahalad C.K. (1995) *La conquête du futur*. Paris : Inter Editions
- Hornigren C., Foster G., Daton M. (2000) *Cost accounting*. 10th Edition. Englewood Cliffs : Prentice-Hall

TABLE DES MATIERES

Hornigren C., Sundem G., Stratton W. (1996) *Introduction to management accounting*. 10th Edition. London : Prentice-Hall International

Johnson H.T. (1992) *Relevance regained*. New-York : The Free Press

Johnson H., Kaplan R. (1987) *Relevance lost : the rise and fall of management accounting*. Boston MA : Harvard Business School Press

Kaplan R., Cooper R. (1998) *Cost and Effect : using integrated cost systems to drive profitability and performance*. Boston, MA : Harvard Business School Press

Kaplan R., Norton D. (1992) «The Balanced Scorecard - Measures that drive performance. » *Harvard Business Review* , Janvier-Février : 71-79

Kaplan R., Norton D. (1993) «Putting the Balanced Scorecard to work. » *Harvard Business Review*, Septembre-Octobre : 134-147

Kaplan R., Norton D. (1996a) «Using the Balanced Scorecard as a strategic management system. » *Harvard Business Review*, Janvier-Février : 75-85

Kaplan R., Norton D. (1996b) *Translating strategy into action : the Balanced Scorecard*. Boston, MA : Harvard Business School Press

Lipe M.G., Salterio S.E. (2000) «The Balanced Scorecard : judgmental effects of common and unique performance measures. » *The Accounting Review* 75 (3) : 283-298

Löning H., Pesqueux Y. et coll. (1998), *Le contrôle de gestion*. Paris : Dunod

Lorino P. (1991) *Contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activités*. Paris : Dunod

Mahoney J.T. (1995) «The management of resources and the resource of management. » *Journal of Business Research* 33 : 91-101

McNair C.J., Polutnik L., Silvi R. (2001) «Cost management and value creation : the missing link. » *European Accounting Review* 10(1) : 33-50

Mc Watters C., Morse D., Zimmerman J. (2001) *Management accounting : analysis and interpretation*. 2nd Edition. International Edition. New-York : McGraw-Hill Irwin

Milgrom P., Roberts J. (1997) *Economie, organisation et management*. Collection « Ouvertures économiques - Balises ». Bruxelles : De Boeck Université

Mintzberg H. (1990) « Strategy formation : schools of thought. » in J. Frederickson (ed.), *Perspectives on Strategic Management*. New-York : Harper & Row

Mintzberg H. (1994) *Grandeur et décadence de la planification stratégique*. Paris : Dunod

Mintzberg H., Waters J. A. (1985) « Of strategies, deliberate or emergent. » *Strategic Management Journal* 6(3) : 257-272

Norreklit H. (2000) « The balance on the balanced scorecard : a critical analysis of some of its assumptions. » *Management Accounting Research* 11 : 65-88

Ostrenge MR., Probst F.R. (1992) «Process value analysis : the missing link in cost management. » *Journal of Cost Management* 6

Otley D. (1980) « The contingency theory of management accounting : achievement and prognosis. » *Accounting, Organizations and Society* 5 : 413-428

Otley D. (1994) «Management control in contemporary organizations : towards a wider framework. » *Management Accounting Research* 5 (4) : 289-299

Peteraf M.A. (1993) «The cornerstones of competitive advantage : a resource-based view. » *Strategic Management Review* 14 : 179-191

Porter M. (1996) *L'avantage compétitif*. Paris : InterEditions

TABLE DES MATIERES

- Prahalad C., Hamel G. (1990) «The core competences of the corporation. » *Harvard Business Review* May-June : 79-91
- Quinn J.B., Mintzberg H., James R. (1988) *The strategy process : concepts, contexts and cases*. International edition. Englewood Cliffs : Prentice Hall
- Reid G., Smith J. (2000) « The impact of contingencies on management accounting systems development. » *Management Accounting Research* 11 : 427-450
- Robbins S.R. (1990) *Organization theory - Structure, design and applications*. 3^{ème} Edition. London : Prentice-Hall International
- Savall H., Zardet V. (1989) *Maîtriser les coûts et les performances cachés*. 2^{ème} Edition. Paris : Economica
- Savall H., Zardet V. (1992), *Le nouveau contrôle de gestion : méthode des coûts-performances cachés*. Paris : Editions Comptables Malherbes
- Shank J.K., Govindarajan V. (1993) *Strategic cost management : the new tool for competitive advantage*. New-York : The Free Press
- Schumpeter J. (1939) *Business cycle : a theoretical historical and statistical analysis of the capitalist process*. New-York : McGraw-Hill
- Tanaka T. (1993), "Target Costing at Toyota", *Journal of Cost Management*, Spring : 4-11
- Teller R. (1999), *Le contrôle de gestion : pour un pilotage intégrant stratégie et finance*. Paris : Editions Management et Société
- Tirole J. (1988) *Théorie de l'organisation industrielle*. Tome 1. Collection «Economie et Statistiques avancées ». Paris : Economica
- Van Caillie D., Kabwigiri C. (2002) « Développement conceptuel et application clinique d'une méthodologie de calcul des coûts propres à l'entreprise orientée 'Client' : l'approche en coût client » *Communication présentée lors du Congrès 2002 de l'Association Française de Comptabilité*, Toulouse
- Van Der Ghinst P. (1995) « Le nouveau contrôle de gestion ou du contrôle de gestion par l'aval au contrôle de gestion par l'amont. » *Echanges*, Supplément au n° 114, Juillet-Août
- Vlasselaer M. (1997) *Le pilotage d'entreprise - Des outils pour gérer la performance future*. Paris : Publi-Union
- Wernerfelt B. (1984) « A resource-based view of the firm. » *Strategic Management Journal* 5 : 171-180
- Williamson D. (1996) *Cost and management accounting*. Englewood Cliffs : Prentice-Hall
- Yoshikawa T., Innes J., Mitchell F. (1994) « Functional analysis of activity-based cost information. » *Journal of Cost Management* 8 : 40-48
- Yoshikawa T., Tanaka M., Innes J., Mitchell F. (1993) *Contemporary cost management*. London : CIMA
- Zimmerman J. (1997) *Accounting for decision making and control*. Homewood : Irwin