

Comptabilité, contrôle & finance

Yves DE RONGÉ

Comptabilité de gestion

3^e édition

 de boeck

Comptabilité de gestion

Comptabilité, contrôle & finance

Joseph ANTOINE, *Dépliant «Plan comptable minimum normalisé», 7^e édition*

Joseph ANTOINE, avec la collaboration de Rose-Marie DEHAN-MAROYE,
Comptabilité - Apprentissage programmé avec tests et corrigés, (3 tomes), 8^e édition

Joseph ANTOINE, Catherine DENDAUW, Rose-Marie DEHAN-MAROYE
Traité de comptabilisation - Répertoire documenté des imputations, 3^e édition

Joseph ANTOINE, avec la collaboration de Stéphane MERCIER,
Lexique thématique de la comptabilité - Dictionnaire spécialisé explicatif, 8^e édition

Joseph ANTOINE, Marie-Claire CAPIAU-HUART, *Dictionnaire des marchés financiers,
Plus de 2000 termes et expressions expliqués et traduits en cinq langues : anglais, allemand,
espagnol, italien, néerlandais, 2^e édition*

David BRAULT, *Gérer les crises financières dans les entreprises. Se préparer et anticiper !*

David BRAULT, *Les 100 premiers jours d'une opération de fusion-acquisition. Réussir son intégration*

Claude BROQUET †, Robert COBBAUT, Roland GILLET, André van den BERG,
Gestion de portefeuille, 4^e édition

Robert COBBAUT, Roland GILLET, Georges HÜBNER,
La gestion de portefeuille. Instruments, stratégie et performance

Karine CERRADA, Yves DE RONGÉ, Michel DE WOLF, Michel GATZ,
Comptabilité et analyse des états financiers. Principes et applications, 3^e édition

Aswath DAMODARAN, *Finance d'entreprise. Théorie et pratique, 2^e édition*

Aswath DAMODARAN, *Pratique de la finance d'entreprise*

Laurence DEKLERCK, Philippe MEURÉE, *Manuel pratique d'impôt des sociétés, 7^e édition*

Yves DE RONGÉ, *Comptabilité de gestion, 3^e édition*

Larbi DOHNI, Carol HAINAUT, *Les taux de change. Approches économiques et financières*

Michel DUBOIS, Isabelle GIRERD-POTIN, *Exercices de théorie financière
et de gestion de portefeuille. Avec CD-Rom*

Mahmoud EL-GAMAL, *Finance islamique. Aspects légaux, économiques et pratiques*

Louis ESCH, Robert KIEFFER, Thierry LOPEZ, *Asset & Risk Management.
La finance orientée «Risques». Avec CD-Rom*

Fabienne GUERRA, *Comptabilité managériale. Le système d'information comptable.
Volume 1 - Mise en place*

Fabienne GUERRA, *Comptabilité managériale. Le système d'information comptable.
Volume 2 - Fonctionnement des comptes*

Fabienne GUERRA, *Comptabilité managériale. Le système d'information comptable.
Volume 3 - Règles d'évaluation*

Fabienne GUERRA, *Comptabilité managériale. L'utilisation du système d'information comptable.
Volume 4 - Diagnostic externe*

Fabienne GUERRA, *Pilotage stratégique de l'entreprise. Le rôle du tableau de bord prospectif*

Octave JOKUNG NGUÉNA, *Mathématiques et gestion financière. Applications avec exercices corrigés*

Daniel JUSTENS, Michaël SCHYNS, *Théorie stochastique de la décision d'investissement. Avec un CD-Rom*

Philippe KNEIPE, *Trésorerie et finance d'entreprise*

Éric STÉPHANY, *La relation capital-risque/PME*

Benoît PIGÉ (Sous la direction de), *Qualité de l'audit. Enjeux de l'audit interne et externe
pour la gouvernance des organisations*

Allen WHITE, *La consolidation directe. Principes de base, 4^e édition*

Yves DE RONGÉ

Comptabilité de gestion

3^e édition

Pour toute information sur notre fonds et les nouveautés dans votre domaine de spécialisation, consultez notre site web : www.deboeck.com

© De Boeck Supérieur s.a., 2013
Rue des Minimes 39, B-1000 Bruxelles

3^e édition

Tous droits réservés pour tous pays.

Il est interdit, sauf accord préalable et écrit de l'éditeur, de reproduire (notamment par photocopie) partiellement ou totalement le présent ouvrage, de le stocker dans une banque de données ou de le communiquer au public, sous quelque forme et de quelque manière que ce soit.

Imprimé en Belgique

Dépôt légal :
Bibliothèque nationale, Paris : juillet 2013
Bibliothèque royale de Belgique, Bruxelles : 2013/0074/023

ISSN 1373-0150
ISBN 978-2-8041-7509-2

À Karine

INTRODUCTION GÉNÉRALE

Un large débat sur la pertinence de la comptabilité de gestion a fait rage pendant une bonne dizaine d'années à la fin du siècle dernier, suite notamment à l'ouvrage des professeurs Johnson et Kaplan¹, paru en 1987, mettant en cause la pertinence des systèmes de comptabilité de gestion, utilisés par les entreprises américaines, pour aider à la prise de décision et assurer le contrôle de l'organisation. La représentation comptable de l'entreprise américaine était souvent, d'après ces auteurs, décalée par rapport à la réalité économique et technologique de l'entreprise que la comptabilité de gestion est censée modéliser². Autrement dit, la représentation de l'entreprise, donnée par le système d'information comptable, ne modélise pas l'entreprise d'aujourd'hui mais correspond à ce qu'elle était dans un passé plus ou moins lointain. L'entreprise a changé mais la représentation comptable n'a pas été adaptée à la nouvelle réalité économique et technologique de l'entreprise. À cette époque, certains auteurs ou gourous du management n'étaient pas loin de prôner la disparition de la comptabilité de gestion et son remplacement par des indicateurs de gestion et des mesures de performance non financiers.

Les scandales financiers du début de ce siècle qui ont ébranlé la communauté financière et comptable portaient essentiellement sur la comptabilité financière. Les réponses des autorités de régulation des marchés ou des législateurs aux problèmes comptables et de contrôle interne mis en évidence dans ces scandales se sont focalisées sur le « reporting » financier et le système de contrôle interne, comme l'illustre la loi Sarbanes Oxley aux États-Unis. L'introduction des normes IAS/IFRS et en particulier, le principe de valorisation des actifs à la juste valeur, occupent aujourd'hui une place centrale dans les débats portant sur les matières comptables, suite notamment à la crise des « subprimes » et de leur impact sur les institutions bancaires.

Même si les problématiques de comptabilité de gestion ont quitté le devant de la scène, le débat sur la pertinence des modèles de comptabilité de gestion n'est pas purement académique et reste d'actualité. Quelle que soit leur stratégie, la plupart des entreprises d'aujourd'hui sont confrontées à une contrainte de maîtrise de leurs coûts qui se traduit par une réduction continue de ceux-ci pour rester compétitifs sur des marchés de plus en plus concurrentiels. Dans ce contexte, de nombreuses entreprises s'interrogent aujourd'hui encore sur la pertinence de leurs systèmes comptables. Certaines organisations ont décidé d'implanter de nouveaux systèmes de comptabilité de gestion³ pour mieux répondre à leurs

1. Voir l'ouvrage H. Johnson and R. Kaplan, *Relevance Lost : The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston, Harvard Business School Press, 1987.

2. voir par exemple, l'article de R. Kaplan, Accounting lag : the obsolescence of cost accounting systems, *California Management Review*, 1986, vol. 27, n°2, p. 174-199.

besoins d'information de gestion. De nouvelles propositions de systèmes de calcul des coûts sont proposées comme le Time Driven ABC qui sera discuté dans la troisième partie de cet ouvrage. Dans le même temps, des entreprises petites et moyennes choisissent d'implanter un système de comptabilité de gestion alors qu'elles n'en avaient pas, indiquant ainsi que la comptabilité de gestion a encore aujourd'hui un rôle important à jouer dans la gestion des entreprises.

La question du rôle et de la place de l'information comptable dans les systèmes d'information de l'entreprise reste ainsi plus que jamais posée. En particulier, l'articulation entre l'information financière et non financière dans les systèmes de mesure de la performance est une des questions centrales du contrôle de gestion des entreprises d'aujourd'hui. Il est important de définir clairement la contribution que la comptabilité de gestion peut continuer à apporter à la gestion et au contrôle des organisations du vingt et unième siècle.

Le présupposé, sous-jacent à cet ouvrage, est que la comptabilité de gestion garde toute sa pertinence pour la gestion des organisations du vingt et unième siècle mais qu'il importe de bien saisir la contribution qu'elle peut apporter à la gestion et au contrôle de l'organisation.

L'hypothèse fondamentale qui sous-tend ce livre est qu'il est possible d'établir une distinction entre, d'une part, des concepts fondamentaux et des principes de base de construction de systèmes de représentation comptable des organisations qui ont une portée générale et, d'autre part, des facteurs de contingence comme la technologie, l'environnement économique, la stratégie et la structure qui expliquent la forme particulière que prennent les systèmes de comptabilité de gestion dans des contextes géographiques, historiques ou culturels spécifiques. L'analyse des différents systèmes de comptabilité de gestion mis en place par les entreprises belges, françaises, allemandes, anglaises ou américaines ainsi que de la littérature académique relative à la comptabilité de gestion dans ces pays, montre qu'au delà de leurs différences, les mêmes concepts fondamentaux et principes de construction de systèmes de comptabilité de gestion s'y retrouvent toujours mis en œuvre. À titre d'exemple, l'idée de distinguer les charges de l'entreprise en charges directes et indirectes en fonction de leur traçabilité aux objets de coût, comme les produits, c'est-à-dire de la possibilité de les rattacher ou non sans ambiguïté aux objets de coût qui les ont consommées, se retrouve dans les différents types de systèmes de comptabilité de gestion mis en place dans les entreprises. De même, la distinction entre charges variables et fixes en fonction des modifications du niveau d'activité de l'organisation y est également toujours présente.

L'identification, la compréhension approfondie et la maîtrise de ces concepts et principes de base, communs à l'ensemble des systèmes de comptabilité de gestion, permettent de guider les gestionnaires d'aujourd'hui et de demain dans la construction de systèmes de représentation comptable de l'entreprise quels que soient les changements survenus dans la technologie, l'environnement, les stratégies mises en œuvre ou les choix organisationnels de structure de l'organisation. Le rythme du changement s'accélère, les technologies se renouvellent de plus en plus rapidement, la concurrence s'intensifie et ses modalités se modifient. La représentation comptable de l'organisation doit s'adapter aux changements auxquels elle est confrontée. Disposer de principes directeurs dans la construction de systè-

3. Le plus souvent en parallèle avec ceux qui existaient auparavant et qui continuent d'être utilisés.

mes comptables est essentiel pour adapter les systèmes d'information comptables aux nouveaux besoins d'information qui naissent suite aux modifications de la technologie et de l'environnement concurrentiel.

Cette nouvelle édition du livre comporte quatre parties. Le système budgétaire et les outils spécifiques de la comptabilité budgétaire constituent une partie à part distincte dans cette édition.

La première partie est consacrée à la présentation des concepts et principes fondamentaux de la comptabilité de gestion. L'objectif de cette partie est d'identifier un ensemble de concepts de base et de principes de construction de systèmes de comptabilité de gestion, qui sont communs aux différents types de systèmes comptables observés dans la pratique des entreprises de secteurs d'activité variés et de différents pays avec leurs traditions comptables spécifiques.

Le premier chapitre discute brièvement les principales visions du rôle de l'entreprise d'aujourd'hui. Il compare la vision anglo-saxonne traditionnelle de l'entreprise dont l'objectif et la raison d'être sont la création de valeur pour l'actionnaire avec une vision émergente où le rôle de l'entreprise est la création de valeur partagée. Cette dernière est définie par Porter et Kramer (2011) comme une création conjointe de valeur économique et de valeur pour la société, en répondant aux besoins de celle-ci. Ce chapitre présente ensuite le rôle des différentes parties prenantes de l'organisation dans ces deux visions. Il se conclut par une discussion de deux conceptions de l'organisation qui influencent la représentation comptable qu'on peut en construire : l'organisation vue comme un ensemble de fonctions ou comme un ensemble de processus.

Le deuxième chapitre traite des concepts de coût, d'objet de coût et d'inducteur de coût. La distinction entre, d'une part, les charges directes et indirectes en fonction de la « traçabilité » des coûts aux objets de coûts et, d'autre part, entre charges variables et fixes en fonction de leur comportement, suite aux variations des inducteurs de coût, constitue l'essentiel de ce chapitre.

Les principes de construction d'un système de comptabilité de gestion font l'objet du troisième et dernier chapitre. Après une brève analyse coûts-avantages de l'information comptable produite et de l'impact des facteurs contextuels comme la technologie, la stratégie ou la structure sur la conception des systèmes d'information comptable, les règles de modélisation des coûts sont développées, évaluées, avec un regard critique, et illustrées par un exemple.

La deuxième partie traite de ce qu'il est convenu d'appeler aujourd'hui les systèmes traditionnels de comptabilité de gestion. Son objectif est double. Il s'agit, d'une part, d'illustrer comment les concepts et principes fondamentaux développés dans la première partie ont été traduits dans les systèmes de comptabilité de gestion des entreprises industrielles depuis le début du vingtième siècle et, d'autre part, de présenter les différents outils élaborés par la comptabilité de gestion pour aider à la décision de management et au contrôle de l'organisation.

Dans un premier chapitre, l'émergence historique de ce qui s'appelait autrefois la comptabilité industrielle et est rebaptisée aujourd'hui comptabilité de gestion, est rapidement rappelée. Le modèle de représentation de l'entreprise, sous-jacent aux systèmes traditionnels de comptabilité de gestion et les hypothèses de l'organisation taylorienne qui le fondent, sont ensuite discutés.

Le deuxième chapitre est centré sur la méthode des sections homogènes, élaborée en France dans les années 1930, pour notamment calculer le coût de revient complet des produits.

Le troisième chapitre traite des aspects comptables et des adaptations techniques de la méthode. Il introduit d'abord les contraintes légales relatives à l'utilisation du coût de revient complet pour l'évaluation des stocks. Il présente ensuite un certain nombre de techniques comptables, telles que l'imputation rationnelle ou les méthodes de valorisation de rebuts qui ont été développées pour tenir compte de problèmes techniques dans l'évaluation de coûts de revient pertinents pour orienter la prise de décision et le contrôle de gestion.

Le quatrième chapitre montre comment le modèle du coût de revient complet a pu être adapté à des environnements de production tels que la production en continu ou le travail à la commande.

Le cinquième chapitre est tout entier consacré à la discussion de différentes méthodes de calcul de coût de revient partiel qui ne prennent pas en compte une partie des charges fixes dans le calcul du coût de revient des objets de coût. Il introduit également les techniques d'analyse coût-volume-profit qui permettent notamment d'identifier le seuil de rentabilité. Il discute des règles d'utilisation adéquate des coûts de revient partiels dans le cadre de l'aide à la décision. Il montre comment identifier les coûts pertinents à prendre en compte pour choisir entre différentes options alternatives comme, par exemple, dans le cas de la décision d'acceptation d'une commande spéciale ou de la décision de faire soi-même ou de sous-traiter voire d'externaliser.

La troisième partie de cet ouvrage est consacrée à la comptabilité et à la gestion par activités. L'objectif principal est d'évaluer l'intérêt des systèmes de comptabilité et de gestion par activités (systèmes ABC/ABM). Le point de vue qui sera défendu ici est de considérer que la comptabilité par activités respecte l'ensemble des concepts et principes fondamentaux qui ont été discutés dans la première partie de cet ouvrage et qu'il s'agit donc d'une application des mêmes principes dans un environnement économique et technologique qui a évolué. L'intérêt de l'approche porte sur la nouvelle représentation de l'entreprise qu'elle permet en ayant recours aux concepts d'activité et de processus. Ces derniers permettent une modélisation plus adéquate des caractéristiques de l'économie et des entreprises mais leur articulation avec la structure de responsabilités de l'organisation peut se révéler problématique dans des organisations dont les contours et les structures se modifient très fréquemment. Il s'agit donc plutôt d'une évolution que d'une révolution de la comptabilité de gestion.

Le premier chapitre fait apparaître la crise du modèle taylorien de l'entreprise qui sous-tendait la représentation de l'entreprise des systèmes traditionnels de comptabilité de gestion étudiés dans la partie précédente. En particulier, il identifie les indicateurs de l'inadéquation des systèmes traditionnels de la comptabilité de gestion, révélateurs d'un décalage potentiel entre la situation réelle de l'entreprise et la représentation qu'en donne le système d'information comptable, construit sur les bases du modèle classique. Les problèmes de

distorsions importantes dans les coûts de revient qui en découlent sont ensuite exposés. Il se conclut par la présentation de la problématique du subventionnement croisé entre objets de coût que le système traditionnel risque de générer.

Le deuxième chapitre développe ensuite les principales caractéristiques du modèle de représentation de l'entreprise, fondé sur les notions d'activité et de processus : le modèle d'Activity Based Costing (ABC) ou la comptabilité par activités. Il se centre, en particulier, sur la procédure de calcul du coût de revient des objets de coût qu'elle permet.

Les principes de gestion des activités et des processus de l'entreprise, sur la base de l'information comptable ainsi produite, sont ensuite présentés et illustrés par une série d'exemples dans le troisième chapitre. Il y est montré l'usage qui peut être fait de l'information produite par la comptabilité par activités pour orienter la gestion opérationnelle et stratégique des activités et processus.

Le quatrième et dernier chapitre est consacré à une évaluation critique des systèmes de comptabilité et de gestion par activités en essayant de mieux comprendre les raisons de son peu de succès dans les pratiques des entreprises contemporaines. Il présente les avantages et les limites d'une telle approche. Il se termine par la présentation d'une alternative simplifiée du modèle de comptabilité par activités : le Time Driven ABC.

La quatrième et dernière partie de l'ouvrage est consacrée à la comptabilité budgétaire. L'information comptable n'est plus seulement une représentation de la consommation passée de ressources de l'entreprise mais elle permet également de construire une image prévisionnelle de la consommation de ressources de l'entreprise, à travers un ensemble de budgets, traductions comptables des politiques que l'entreprise a choisi de mener dans les différents domaines de production, ventes et autres fonctions importantes de l'entreprise.

L'outil des coûts préétablis ou coûts standard fait l'objet du premier chapitre. Un coût préétabli ou standard est un coût prévisionnel, établi a priori et qui possède souvent un caractère normatif. Les coûts standard vont permettre de préparer et d'établir les budgets opérationnels.

Le deuxième chapitre traite du système budgétaire et des budgets, en montrant la cohérence et la pertinence d'un tel outil dans les systèmes traditionnels de comptabilité de gestion. Les principes de l'élaboration du budget général de l'entreprise et de l'ensemble de budgets opérationnels y sont introduits et illustrés à l'aide d'un exemple simplifié.

Le troisième chapitre est consacré au contrôle budgétaire et à la méthode de l'analyse des écarts. Cette dernière permet de comparer les ressources réellement consommées avec les prévisions tout en essayant d'expliquer les divergences les plus importantes entre prévisions et réalisations. Cette analyse va permettre d'informer les responsables hiérarchiques des dérapages budgétaires, d'identifier les actions correctives à mettre en place et d'évaluer les performances des différentes entités organisationnelles et de leurs responsables.

Le quatrième et dernier chapitre reprend, dans une première section, les principales critiques que les praticiens adressent au système budgétaire et à son fonctionnement dans les entreprises. Il présente ensuite un modèle alternatif de construction des budgets, issu du modèle ABC/ABM, discuté dans la troisième partie de cet ouvrage : la budgétisation à base d'activités (l'Activity Based Budgeting). Il se conclut par la présentation des alternatives au

budget proposées par le groupe d'entreprises membres du Beyond Budgeting Roundtable (BBRT).

À la suite de l'exposé du plan de cet ouvrage, il apparaît que ce dernier n'a pas été conçu et n'est pas destiné, en priorité, aux techniciens de la comptabilité mais s'adresse essentiellement aux étudiants en sciences de gestion et aux praticiens de la gestion des entreprises. En charge d'assurer l'enseignement de la comptabilité et du contrôle de gestion aux étudiants de master en sciences de gestion de la Louvain School of Management de l'Université catholique de Louvain, le défi a été de construire un cours qui permette aux étudiants de mieux saisir la raison d'être, l'intérêt et les principes fondamentaux qui sous-tendent la comptabilité de gestion, tout en leur fournissant une vue large des différentes formes que prennent les systèmes de comptabilité de gestion dans les organisations qui les emploieront au sortir de leurs études. Le projet de cet ouvrage est né de cet enseignement et est, sans conteste, marqué par le contexte de crise de la comptabilité de gestion, évoqué au début de cette introduction.

L'objectif premier est de fournir au lecteur une compréhension du rôle que l'information comptable peut jouer dans la prise de décision et le contrôle des organisations et des conditions qui garantissent la pertinence, pour la gestion, de l'information comptable produite. Il s'agit dès lors de présenter, d'une part, les concepts et les principes fondamentaux de la comptabilité de gestion et, d'autre part, leur mise en œuvre dans les différents types de systèmes de comptabilité analytique développés dans les entreprises industrielles, commerciales et de services. L'objectif complémentaire est de fournir une introduction aux principaux outils de la comptabilité de gestion, en les illustrant d'exemples dont le niveau de technicité a volontairement été limité. La lecture de cet ouvrage nécessite une connaissance de la comptabilité financière, de ses principes fondamentaux et de ses mécanismes de comptabilisation mais aucune connaissance préalable en comptabilité de gestion n'est requise. Le lecteur, désireux d'aller plus loin dans l'étude de certaines thématiques trouvera dans la bibliographie, en fin de cet ouvrage, des références utiles à l'approfondissement de ses centres d'intérêt.

PREMIÈRE PARTIE

LES CONCEPTS FONDAMENTAUX

SOMMAIRE

Introduction

Chapitre 1
Une vision de l'organisation

Chapitre 2
Les concepts de coût

Chapitre 3
Les principes de construction d'un système de comptabilité de gestion

INTRODUCTION

L'ambition de cette première partie est de proposer au lecteur une synthèse des concepts et des principes qui sous-tendent la construction des systèmes de comptabilité de gestion.

Ces derniers doivent produire une information comptable, fiable et pertinente sur l'ensemble des transactions qui prennent place au sein d'une organisation et avec l'ensemble des parties prenantes qui sont en relation d'affaires avec elle. Ils doivent offrir une modélisation adéquate de la consommation de ressources par l'entreprise. Les opérations d'une organisation traduisent la mise en œuvre de stratégies extrêmement différentes et s'inscrivent dans des environnements compétitifs d'une grande variété. De plus, les entreprises peuvent choisir d'exercer leurs opérations dans des structures organisationnelles qui peuvent revêtir différentes formes et elles mettent en œuvre un large éventail de technologies.

Pour produire une information de qualité, le système de comptabilité de gestion doit être représentatif de la réalité de l'entreprise et de son environnement. Il doit assurer une représentation correcte, une modélisation adéquate du fonctionnement de l'entreprise dans sa consommation de ressources, qu'elles soient matérielles, humaines ou financières. Il en résulte que la diversité des situations en termes de stratégie, de structure organisationnelle, de technologie et d'environnement compétitif conduit à l'existence d'une certaine variété des systèmes de comptabilité de gestion dans la pratique des entreprises.

Une analyse fine des systèmes les plus performants permet cependant d'identifier un certain nombre de principes généraux qui restent constants quelle que soit la situation particulière de l'entreprise et qui, dès lors, peuvent guider la conception d'un système de comptabilité de gestion.

La vision de l'organisation qui traverse cet ouvrage fait l'objet du premier chapitre. Il présente les principaux acteurs qui constituent la communauté d'intérêts qu'est l'entreprise et qui en définissent les objectifs. Les visions alternatives bien que complémentaires de l'organisation comme ensemble de fonctions et comme ensemble de processus sont ensuite discutées avant de conclure par une brève description du concept de chaîne de valeur.

Le deuxième chapitre est tout entier consacré à la présentation des concepts de coût les plus souvent utilisés en comptabilité de gestion. En particulier, il traite des deux grandes distinctions entre d'une part les charges directes et indirectes et d'autre part les charges variables et fixes. Il se conclut par la discussion d'autres notions de coût comme le coût marginal et le coût d'opportunité.

Le troisième chapitre traite des principes de construction d'un système de comptabilité de gestion. L'analyse coûts-avantages de l'information comptable produite et en particulier l'arbitrage entre la précision de cette information et le coût de son obtention sont examinés dans une première section. L'impact des facteurs contextuels comme la technologie, la stratégie et la structure est évalué dans une deuxième section. Le chapitre se termine par une discussion approfondie des principes de la modélisation des coûts.

CHAPITRE 1

UNE VISION DE L'ORGANISATION

SOMMAIRE

Introduction

Section 1 L'organisation et ses objectifs

Section 2 L'organisation, ensemble de fonctions et l'organisation, ensemble de processus

Conclusion

INTRODUCTION

Avant d'introduire les principaux concepts et principes nécessaires à la construction d'un système de comptabilité de gestion, il nous semble important de présenter dans un premier temps la vision de l'entreprise qui sous-tend l'ensemble de cet ouvrage.

L'ensemble des crises économique, financière, sociale, démographique, climatique et environnementale qui frappent le monde d'aujourd'hui amène à une remise en cause et à une redéfinition profonde de l'entreprise et de son rôle aujourd'hui. Depuis quelques années, un nombre croissant d'entreprises reconnaissent la responsabilité sociale et environnementale qui est la leur, à côté de leurs objectifs économiques, et définissent une stratégie de développement, axée sur les principes du développement durable, combinant des objectifs de performance économique, sociale et environnementale. Le rapport Brundtland (1987) définit le développement durable comme « un développement qui répond aux besoins du présent sans compromettre la capacité des générations futures de répondre aux leurs ». Dans cette perspective, la vision classique, dominante dans le monde anglo-saxon, de l'entreprise dont la principale finalité est de créer de la valeur pour l'actionnaire est remise en cause. Porter et Kramer (2011) proposent le concept de création de valeur partagée (« shared value creation »). Pour eux, le rôle de l'entreprise aujourd'hui se définit comme « créer de la valeur économique d'une façon telle qu'elle crée aussi de la valeur pour la société en adressant ces besoins et défis »¹. Un important défi qui se pose à l'entreprise de demain est de concilier la liberté créatrice de chaque membre de l'organisation avec l'exercice de sa responsabilité sociale et environnementale dans une perspective de développement durable. Cela suppose une vision holistique de l'entreprise vue comme une composante importante en relation d'échange permanent avec de multiples autres composantes (humaines, entreprises, organisations publiques et non gouvernementales, environnement végétal et animal...) au sein d'une seule entité, la Terre dont la survie dépend de l'harmonie entre l'ensemble des composantes qui l'habitent.

Cette redéfinition du rôle de l'entreprise n'est pas sans influence sur les outils de gestion qu'il faut développer pour soutenir une stratégie de développement durable et de responsabilité sociétale. Elle pose notamment la question du rôle de la comptabilité de gestion et de sa capacité d'inclure dans la représentation de l'entreprise qu'elle propose l'ensemble des interrelations de l'entreprise avec son environnement social, économique et environnemental. Le présent ouvrage n'a pas pour ambition de proposer de nouveaux outils pour répondre à ces besoins nouveaux², mais de faire l'inventaire de ceux qui existent déjà et sont utilisés pour la comptabilité et le contrôle des organisations contemporaines.

La première section de ce chapitre est consacrée aux principaux acteurs qui sont classiquement considérés comme partie prenante ou sont en relation avec l'organisation et vont contribuer à la définition de ses objectifs.

1. M. Porter and M. Kramer, « How to reinvent capitalism- and unleash a wave of innovation and growth », *Harvard Business Review*, Jan-Feb. 2011, p.61 Traduction de l'auteur.

2. Le développement de nouvelles mesures plus larges de la performance des entreprises fait l'objet de recherches actuelles, mais n'a pas encore débouché sur des outils comptables facilement adaptables aux caractéristiques spécifiques de chaque organisation.

La deuxième section est consacrée à une discussion comparative de deux visions alternatives et complémentaires de l'organisation : l'entreprise y est considérée d'une part comme un ensemble de fonctions et d'autre part comme une somme de processus. Elle se conclut par la présentation de l'organisation comme une chaîne de valeur orientée vers la satisfaction des besoins de ses clients finaux.

Section 1

L'ORGANISATION ET SES OBJECTIFS

Cinq groupes d'acteurs sont particulièrement intéressés à la vie d'une organisation³ et vont, d'une façon ou d'une autre, intervenir dans la définition de ses objectifs : les entrepreneurs et actionnaires, les clients, les employés, les fournisseurs et la communauté civile et politique dans laquelle elle s'insère. Il est à noter que les mêmes personnes peuvent exercer simultanément différents rôles en relation avec l'organisation.

1.1 Les entrepreneurs et actionnaires

Lors de la création de l'entreprise, l'entrepreneur joue un rôle fondamental en définissant la mission, la raison d'être et les objectifs majeurs de l'entreprise qui permettent de satisfaire des besoins des consommateurs et de la société au sens large. L'entrepreneur doit également lever des capitaux pour réaliser son projet et les apporteurs de capitaux attendent à terme une rentabilité suffisante de leur investissement qui s'exprime par un niveau de profit attendu. Dans l'entreprise cotée, l'objectif ultime se définit le plus souvent comme la réalisation d'un niveau de profit même s'il ne doit pas obligatoirement se limiter à cela⁴. Dans la perspective de la création de valeur partagée, la création de valeur économique découle de la création d'une valeur sociétale. Dans un service public ou une association sans but lucratif, l'objectif de l'organisation est défini par l'État ou par les créateurs de l'association et est rarement de nature exclusivement économique.

Dans le cas de l'entreprise commerciale, deux écoles de pensée s'affrontent quant à la définition de ce qu'est l'objectif de l'entreprise. La première vision, majoritaire dans le monde anglo-saxon et qui s'est fortement répandue dans le reste du monde, affirme que l'objectif de l'entreprise est la maximisation de la valeur pour l'actionnaire. Cette vision informe toute la théorie économique néoclassique et, en particulier, la théorie financière. La maximisation de la valeur pour l'actionnaire entraîne, selon les défenseurs de ce point de

3. Le terme anglais « stakeholder », difficilement traduisible en français, exprime particulièrement bien cette notion d'acteurs ayant intérêt à l'organisation. Voir Freeman and al., *Stakeholder Theory : The State of The Art*, Cambridge University Press, 2010.

4. Il existe un certain nombre d'entreprises commerciales qui affichent clairement que leurs objectifs sont plus larges que le seul profit. L'exemple souvent cité est celui de l'entreprise anglaise The Body Shop qui annonce qu'elle poursuit également des objectifs écologiques et éthiques.

vue, la maximisation de l'intérêt pour l'ensemble des groupes d'acteurs intéressés à l'entreprise. Cette affirmation n'est cependant pas démontrée⁵.

La vision alternative considère qu'on ne peut limiter l'objectif de l'entreprise à la seule maximisation du profit, mais que l'entreprise doit viser à la satisfaction des intérêts des différents groupes, des différentes parties prenantes qui la constituent ou sont en liaison avec elles, y compris bien entendu ses propriétaires. Cette vision plus large des objectifs de l'entreprise même si elle n'est pas plus démontrée que la première est celle qui sera retenue dans ce livre.

Ces deux visions de l'objectif de l'entreprise ont également influencé le développement et l'orientation du contrôle de gestion. En effet, comme l'a montré R. Teller⁶, le contrôle opérationnel qui s'appuie sur les systèmes d'information comptable peut se déployer selon deux logiques :

- un contrôle opérationnel à logique financière est mis en place lorsque l'organisation se définit un objectif financier global (un objectif de profit ou de taux de rentabilité par rapport aux capitaux investis). Le contrôle opérationnel prend alors la forme d'un contrôle *ex post* sur les résultats financiers obtenus. Un tel contrôle est souvent soutenu par une comptabilité de gestion en coût complet, développée dans la deuxième partie de cet ouvrage et un système budgétaire qui fera l'objet de la quatrième partie ;
- un contrôle opérationnel à logique stratégique-fonctionnelle est fondé sur une logique de transformation de stratégies en actions, conduites par des centres d'activités construits à partir d'une analyse des processus transversaux à l'organisation. Le contrôle porte moins sur les résultats que sur les modalités de l'action. Il se fonde sur des modèles de représentation de l'organisation à base d'activités qui seront présentés dans la troisième partie de cet ouvrage.

Notre objectif n'est pas ici d'analyser, d'un point de vue critique, ces deux visions, mais bien d'identifier une vision de l'organisation qui nous permette de nous aider à construire un système de comptabilité de gestion qui produise une information pertinente pour la prise de décision.

La maximisation du profit et donc de la valeur pour l'actionnaire ne nous paraît pas un objectif atteignable, car elle suppose que les dirigeants d'une entreprise disposent d'une rationalité substantive qui leur permettrait d'identifier la meilleure décision dans le champ de l'ensemble des décisions possibles. Comme l'a montré H. Simon⁷, les dirigeants de l'entreprise commerciale font le plus souvent preuve, dans leurs prises de décision, d'une rationalité procédurale qui vise à la sélection d'une alternative satisfaisante par rapport à l'objectif recherché, étant donné les limites de leurs capacités cognitives.

5. Un certain nombre de faits récents nous amène à nous interroger sur ce lien automatique entre maximisation de la valeur pour l'entreprise et maximisation pour les autres groupes d'acteurs de l'entreprise. Ainsi l'annonce d'un plan de licenciement massif entraîne immédiatement une hausse significative du cours de l'action, à court terme, mais pas nécessairement durable, et donc du bien-être de l'actionnaire, mais la contribution au bien-être des personnes licenciées apparaît nettement moins clairement, à la suite de cette décision.

6. Voir R. Teller, *Le Contrôle de gestion : pour un pilotage intégrant stratégie et finance*, Paris, Editions Management et Société, 1999.

7. Voir Simon H., *Models of Bounded Rationality*, Boston, MIT Press, 1982.

Dans le cas de l'entreprise commerciale classique, l'objectif premier devient alors de réaliser un niveau de profit jugé satisfaisant par les propriétaires⁸ en fonction des alternatives de placement de leurs ressources financières dont ceux-ci disposent. Cet objectif prioritaire ne peut cependant être atteint sans réaliser un certain nombre d'objectifs secondaires qui sont eux définis, voire imposés, par les autres groupes d'acteurs, parties prenantes à l'entreprise. Ces objectifs secondaires, définis plus loin, agissent en quelque sorte comme facteurs déterminant la réalisation d'un niveau de profit satisfaisant pour les propriétaires⁹.

Dans une vision alternative où les objectifs des autres parties prenantes sont premiers, la réalisation d'un niveau de profit suffisant, voire très important, découle de l'atteinte des objectifs primaires.

1.2 Les clients

Parmi les autres groupes d'intérêt, parties prenantes de l'entreprise, les clients jouent clairement un rôle prépondérant. Ils définissent la valeur de la production de l'entreprise, qu'il s'agisse d'un produit ou d'un service. Le client a des attentes en termes de fonctionnalités que doit lui offrir un produit ou un service, de prix maximum qu'il est prêt à payer pour les obtenir, d'un niveau minimum de qualité à rencontrer et de délais de livraison maximum qu'il est prêt à supporter. En fonction de ses exigences ainsi définies en termes de fonctionnalités, de coût, de qualité et de délais, le client va ou non acquérir le produit ou le service fourni par le client. Il constitue l'instance de valorisation de la production de l'entreprise et conditionne ainsi très nettement la capacité de l'entreprise à réaliser du profit. L'orientation client est aujourd'hui certainement une clé de la réussite de l'entreprise commerciale et, sans doute plus globalement, de toute organisation, même du secteur non marchand¹⁰.

Au-delà des effets de mode caractéristiques du monde de la gestion, l'orientation client est un facteur clé de succès¹¹ pour toute entreprise commerciale aujourd'hui. La satisfaction du client détermine fondamentalement la réussite de toute stratégie de l'entreprise et est un prérequis indispensable pour réaliser un niveau de profit satisfaisant. Le client, acteur

8. Les propriétaires, les actionnaires ont apporté à l'entreprise le facteur rare qui était le capital qui rendit possible la construction des usines, l'acquisition des machines nécessaires à la production ou la construction des réseaux de distribution. Il apparaît aujourd'hui, dans certains secteurs de l'économie, que le facteur rare est la connaissance détenue par les travailleurs et que la clé du succès de l'entreprise est la capacité à mobiliser la connaissance individuelle accumulée dans la tête des gens et la connaissance organisationnelle, résultat d'un apprentissage collectif. Dans le cas de Microsoft, l'entreprise n'a pas eu besoin de capitaux extérieurs pour se développer, mais la rémunération de ses employés par des actions de Microsoft dont la valeur augmentait avec les succès des produits de l'entreprise a permis de mobiliser la connaissance des employés sans laquelle l'entreprise ne peut se développer. Voir T. Stewart, « Intellectual capital », *Fortune*, March 17, 1997.

9. Pour une discussion de la relation entre objectif primaire et objectifs secondaires, voir Atkinson A., Banker R., Kaplan R. et M. Young, *Management Accounting*, 2nd edition, Prentice Hall, 1997, pp. 503-505.

10. Dans les services publics, on observe la même évolution qui vise à redéfinir le rôle du service public en fonction des besoins des usagers, qui sont d'ailleurs de plus en plus rebaptisés « clients ».

11. Dans l'analyse stratégique, facteur critique déterminant la réussite d'un objectif stratégique que s'est donné l'entreprise.

extérieur à l'entreprise, joue un rôle essentiel dans la définition des objectifs de l'entreprise¹².

1.3 La communauté civile et politique

La communauté civile et politique dans laquelle s'inscrit l'entreprise définit un environnement qui va créer un certain nombre de contraintes voire d'opportunités à son action. L'entreprise est soumise à un ensemble de lois qui vont définir le cadre légal dans lequel elle peut exercer ses activités¹³. Le respect des lois est le minimum que l'on peut attendre d'une entreprise citoyenne¹⁴.

Des groupes de pression ou d'intérêt peuvent également influencer la conduite de l'entreprise, en particulier dans le domaine de la protection de l'environnement et du respect des droits de l'homme. À titre d'exemple, citons le cas de Shell qui, suite à la pression de l'opinion publique et en particulier après l'appel au boycott de ses produits par des groupes écologistes comme Greenpeace, a dû renoncer à jeter au fond de la mer une station de forage pétrolier en mer du nord qui n'était plus utilisable¹⁵. La même entreprise a fait l'objet de virulentes critiques pour sa présence au Nigéria en raison des violations de droits de l'homme qui y étaient perpétrées, ce qui l'a amené à revoir sa politique d'investissement dans la région¹⁶. Dans les années 1980, de nombreuses entreprises ont quitté l'Afrique du Sud suite à l'appel au boycott de l'économie de ce pays pour protester contre le régime d'apartheid.

Outre le respect des contraintes légales, l'entreprise peut adopter une attitude plus volontariste de contribution à la communauté civile et politique à laquelle elle appartient par une activité de mécénat ou de soutien à différentes associations sans but lucratif. Certaines entreprises ont adopté une stratégie proactive en matière de développement durable et

12. L'histoire industrielle montre qu'un certain nombre d'entreprises qui n'ont pas orienté leur action en fonction des besoins de leurs clients, mais ont obéi à des logiques internes de production ou d'innovation technologique sans référence au marché externe ont soit disparu ou n'ont dû leur salut qu'à une restructuration radicale et à l'implantation d'une orientation marché.

13. L'entreprise multinationale va se trouver confrontée à différents environnements légaux, variant d'un pays ou d'un groupe de pays à l'autre. La recherche du cadre légal le plus favorable peut affecter un certain nombre de décisions relatives à la localisation géographique de ses activités de production et de distribution ainsi qu'à la localisation de ses profits là où le niveau de taxation est le plus faible.

14. En particulier, le droit social va réglementer les relations de l'entreprise avec ses employés (contrat de travail, salaire minimum, cotisations sociales, règles de licenciement, concertation sociale...). Le droit fiscal va déterminer la part des revenus à verser à l'État. Le droit des sociétés et le droit commercial vont réglementer les relations de l'entreprise avec ses actionnaires, ses clients et fournisseurs. Le droit de l'environnement va définir un ensemble de règles à respecter pour la protection de l'environnement.

15. Indépendamment d'ailleurs de la pertinence écologique de la décision. Il n'est pas impossible que la meilleure décision du point de vue écologique soit de se débarrasser de la plate forme de forage comme Shell envisageait de le faire.

16. Lors de l'assemblée générale des actionnaires de Shell en mai 1997, un groupe de pression Pirc a proposé au vote de l'AG une résolution demandant la présentation annuelle d'un rapport d'audit externe sur la performance environnementale et de respect des droits de l'homme du groupe, résolution qui a été rejetée. Depuis lors, Shell a passé un accord avec une ONG pour établir périodiquement un rapport d'audit relatif à la performance environnementale et sociale du groupe.

mettent en œuvre de façon volontariste de nouvelles pratiques de gestion, introduisent sur le marché des produits et services nouveaux plus respectueux de l'environnement et construisent leurs avantages concurrentiels sur cette base. La sélection de leurs fournisseurs ne se limite plus à une analyse économique en termes de minimisation du coût d'achat, mais prend en compte les dimensions écologique et sociale de la performance de leurs fournisseurs.

1.4 Les salariés de l'organisation

Le groupe des personnes employées fournit à l'entreprise une série de compétences, d'efforts, une connaissance et une expérience sans lesquels toute production de produits et de services est impossible. La contribution des employés de l'organisation à l'atteinte de l'ensemble des objectifs est cruciale. La maîtrise des coûts, la qualité de la production et le respect des délais constituent tous des objectifs qui dépendent au moins partiellement de la performance de l'ensemble des membres de l'organisation.

Dans un certain nombre de secteurs comme celui de la haute technologie, la réussite de l'entreprise dépend, pour une part de plus en plus importante, de sa capacité à mobiliser la connaissance des individus et des groupes au service de l'organisation. Dans ce type d'entreprises, le capital humain devient de plus en plus l'actif principal et il conditionne la capacité d'innovation de l'entreprise et sa réussite commerciale.

Il est à noter que la politique de réduction des coûts, dont la traduction a souvent été une politique de licenciements massifs et, en conséquence, une insécurité d'emploi accrue, risque d'entrer en conflit avec la nécessité croissante de faire appel et de mobiliser la connaissance des personnes à la base de l'organisation. En effet, on observe une tendance accrue à la décentralisation et à la délégation de la prise de décision aux employés sur le terrain, en contact direct avec la clientèle qui disposent des connaissances adéquates pour prendre des décisions rapides et informées en face d'un environnement qui change très rapidement. La qualité de la prise de décision décentralisée dépend de plus en plus de la motivation de l'ensemble des membres de l'organisation à mettre leurs compétences et leurs efforts au service de l'organisation dont ils attendent, en échange, une rémunération adéquate, des perspectives de développement de carrière intéressantes et une certaine sécurité quant à leur avenir. La vague de restructurations successives, élaguant l'emploi, risque de rendre difficile, voire impossible, la prise de responsabilité accrue par l'ensemble des membres de l'organisation¹⁷. Lors de la récente crise économique et financière, en fonction de l'importance respective des différentes parties prenantes, on a pu observer différentes réponses d'entreprises à la crise qui les frappait. Les entreprises dont l'objectif premier est financier ont ajusté radicalement leur structure de coûts pour maintenir leur rentabilité en procédant à d'importants licenciements avec le risque, étant donné l'évolution démographique, de ne plus trouver les ressources humaines compétentes dont elles auront besoin lors du redémarrage de la croissance. Au contraire, certaines entreprises qui avaient des objectifs plus larges et pas seulement financiers à court terme, notamment en Allemagne, ont cherché des solutions créatives leur permettant de réduire leurs coûts sans procéder à des licenciements (chômage techni-

17. On parle d'« empowerment » pour désigner la délégation de la prise de décision aux niveaux les plus bas de la hiérarchie de l'organisation.

que, réduction du temps de travail, congés sabbatiques,...) et ont gardé des compétences dont elles avaient besoin pour assurer leur développement et performance à long terme.

1.5 Les fournisseurs

Le dernier groupe important d'acteurs est constitué par les fournisseurs de l'ensemble des ressources (matérielles, humaines¹⁸ ou financières) dont l'entreprise a besoin pour fournir le portefeuille de produits et de services qu'elle offre à ses clients. La gestion de l'interface entre l'organisation et ses fournisseurs devient un facteur important de compétitivité et les frontières qui étaient autrefois rigides tendent, dans certains cas, à s'estomper entre l'entreprise et certains de ses fournisseurs¹⁹. Le recours accru à la sous-traitance a largement complexifié la gestion de la production comme l'ont montré les difficultés qu'ont connues Airbus et Boeing dans le développement de leurs nouveaux avions dont 60 à 70 % des composants sont fabriqués par des sous-traitants, établis aux quatre coins de la planète. La gestion d'une « supply chain » globale pose des défis nouveaux tant à la comptabilité de gestion qu'au contrôle de gestion. En matière de responsabilité sociétale, la sélection et la gestion des fournisseurs sont également un élément crucial comme l'ont montré récemment les problèmes humains et sociaux de Foxconn, société établie en Chine et qui fabrique la plupart des composants électroniques utilisés dans la fabrication des ordinateurs, tablettes et téléphones portables.

Les fournisseurs sont eux-mêmes des organisations dont l'objectif premier est de réaliser un objectif d'un niveau de profit satisfaisant, qui est lui-même déterminé par les objectifs des autres groupes d'acteurs qui le constituent.

Traditionnellement, la sélection des fournisseurs se faisait par la mise en compétition d'un grand nombre de fournisseurs potentiels de façon à minimiser le coût d'achat. Aujourd'hui, certaines entreprises ont radicalement repensé leurs liens avec les fournisseurs en entrant avec eux dans des relations de partenariat de longue durée où les bénéfices provenant de cette coopération sont partagés entre les partenaires²⁰. À titre d'exemple, certains constructeurs automobiles impliquent leurs fournisseurs dans les activités de conception de leurs nouveaux modèles de voiture, ce qui leur permet de concevoir et produire des composants de meilleure qualité, dont le fonctionnement s'intègre mieux dans le fonctionnement du véhicule, et souvent à moindre coût.

18. Les ressources humaines sont fournies par une entreprise extérieure dans le cas de contrats de sous-traitance (ou d'outsourcing) où la gestion de certaines activités non stratégiques, comme la restauration collective ou l'informatique administrative, n'est plus réalisée en interne, mais confiée à des entreprises externes pour qui la fourniture de ces activités constitue la compétence centrale.

19. Certains accords entre fournisseurs et clients viennent brouiller les frontières de l'entreprise. Par exemple, Wal Mart, l'entreprise de distribution la plus performante dans la grande distribution aux États-Unis, a confié à Procter and Gamble la gestion des rayons de ses magasins qui présentent les produits P&G. Cette dernière suit l'évolution des ventes et des stocks dans le magasin et procède elle-même aux commandes, livraisons et achalandage.

20. Au lieu de minimiser le coût d'achat du bien et du service, il s'agit de minimiser le coût total pour l'organisation qui est la somme du coût d'achat et de tous les coûts entraînés par l'achat dans l'ensemble de l'organisation tels que les coûts de stockage, les délais de livraison, les coûts de non qualité, la gestion administrative des commandes, l'inspection à l'entrée...

1.6 Conclusion

En conclusion, l'entreprise commerciale définit une mission, une vision qui se traduit par un ensemble d'objectifs pour les différentes parties prenantes. Parmi ces objectifs, il en est un qui est souvent déterminant : la réalisation d'un niveau satisfaisant de profit, qui assure une rémunération adéquate du capital investi par les actionnaires propriétaires. De plus en plus d'entreprises choisissent de définir leurs objectifs en termes de création de valeur partagée qui combine création de valeur pour la société et création de valeur économique. L'atteinte des objectifs doit se faire dans le respect de contraintes légales et des attentes définies par la communauté civile et politique au sein de laquelle l'entreprise est insérée et est fortement déterminée par le degré de satisfaction des besoins de la clientèle à laquelle s'adressent les produits et services qu'elle fournit²¹. Elle dépend également de la satisfaction des objectifs des employés qui les pousse à mettre leurs compétences et leurs efforts au service de l'entreprise et de ses objectifs et des fournisseurs qui procurent à l'entreprise les ressources dont elle a besoin pour sa production.

En vue d'atteindre le niveau de profit satisfaisant, l'entreprise choisit la stratégie adéquate²² pour satisfaire les attentes des clients tout en évaluant la pertinence de la stratégie par rapport aux capacités et attentes des employés, des fournisseurs et de la communauté civile et politique²³.

L'étape suivante est alors de configurer l'organisation d'une façon qui lui permette de mettre en oeuvre la stratégie suivie. Il existe essentiellement deux modes de configuration des organisations par les fonctions et/ou par les processus, qui seront développés dans la section suivante.

Section 2

L'ORGANISATION, ENSEMBLE DE FONCTIONS ET L'ORGANISATION, ENSEMBLE DE PROCESSUS

Il existe différentes formes de structure organisationnelle telles que la structure fonctionnelle, la structure multidivisionnelle et la structure matricielle²⁴. Notre propos n'est

21. Les profits ne seront générés que si les produits ou services de l'entreprise trouvent acquéreurs auprès d'une clientèle suffisamment large pour que les revenus générés dépassent les coûts.

22. Selon Porter, il existe essentiellement deux stratégies génériques que l'entreprise peut suivre : une stratégie de leadership par les coûts et une stratégie de différenciation des produits. Elles seront développées dans le chapitre 3, section 2 de cette partie.

23. Des outils d'analyse stratégique comme l'analyse SWOT, qui mettent en regard les opportunités et menaces de l'environnement d'une part et les forces et faiblesses de l'organisation d'autre part, permettent de guider la direction dans l'identification de la stratégie adéquate.

24. Certains parlent aussi aujourd'hui de l'organisation transversale. Voir à ce propos, Tarondeau J.C. et R. Wright, « La transversalité dans les organisations ou le contrôle par les processus », *Revue Française de gestion*, Juin-Juillet-Août 1995, pp. 112-121.

pas ici de procéder à une analyse détaillée de ces différentes structures²⁵ mais plutôt de nous concentrer sur deux modes de conception de l'organisation, la vision par les fonctions et la vision par les processus qui sont d'ailleurs combinés dans la structure matricielle.

2.1 L'organisation, ensemble de fonctions

La structure fonctionnelle constitue le modèle classique de l'organisation. Elle a représenté historiquement la première structuration stable de l'entreprise lors de son apparition à la Révolution industrielle²⁶. Chaque fonction regroupe un ensemble d'activités et de compétences semblables. La fonction ressources humaines, à titre d'exemple, regroupe l'ensemble des activités liées à la gestion de la main d'œuvre (paie, sélection, engagement, établissement des contrats de travail, charges sociales, formation, plan de carrières, licenciement,...) et fait appel à diverses compétences (juridiques, psychologiques ou autres,...). La fonction marketing regroupe l'ensemble des activités et compétences liées à la vente des produits ou services. L'entreprise est divisée verticalement en fonctions, tel que cela apparaît dans la figure 1.

Le contact entre les fonctions et leur coordination s'opèrent par le canal de la hiérarchie et généralement à son sommet. Le recours à cette structuration s'explique par les gains d'efficacité dus à la spécialisation des fonctions. La limite en est la faiblesse de la coordination interfonctionnelle.

La structure multidivisionnelle, développée aux États-Unis par A. Sloan chez General Motors et par du Pont dans les années 1920, s'est généralisée après la seconde guerre mondiale dans la plupart des grandes entreprises. Elle est une extension de la précédente et consiste à reproduire la structure fonctionnelle au sein de chaque division²⁷ de l'entreprise.

Dans l'organisation de la structure matricielle, une organisation horizontale par projets vient compléter l'organisation fonctionnelle ou multidivisionnelle classique. Le projet peut être considéré comme une forme particulière de processus.

2.2 L'organisation, ensemble de processus

La vision de l'entreprise comme un ensemble de processus est radicalement différente de celle proposée par l'approche fonctionnelle. Le processus est constitué d'un ensemble d'activités qui appartiennent souvent à des fonctions différentes et, par là même, est transversal à l'organisation fonctionnelle. Contrairement à cette dernière qui privilégie la

25. Le lecteur intéressé par une analyse approfondie des différentes formes de structure organisationnelle se référera utilement à l'ouvrage de Hage, *Theories of organization : Form, Processes and Transformation*, John Wiley, New York, 1980.

26. Elle s'inscrit dans la vision taylorienne de l'entreprise qui sera développée dans le chapitre 1 de la deuxième partie de cet ouvrage. Voir les travaux de A. Chandler, repris dans la bibliographie de cet ouvrage, qui documentent son émergence

27. Dans une entreprise multidivisionnelle, une division représente un secteur d'activités, un métier particulier.

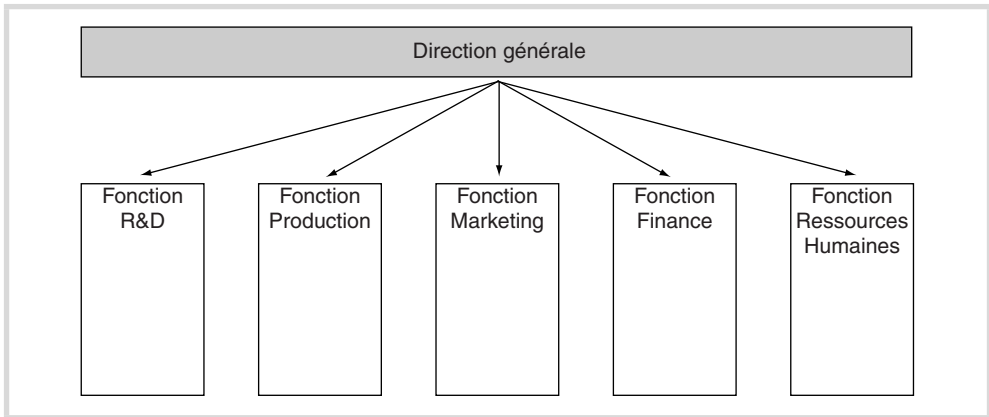


Figure 1 – *L'organisation fonctionnelle*

division verticale entre fonctions, comme indiqué dans la figure 1, l'organisation processus présente une vision plus horizontale de l'organisation.

L'organisation est constituée d'un ensemble de processus qui sont eux-mêmes des regroupements d'activités. Ces deux concepts méritent d'être soigneusement définis.

2.2.1 *Le concept d'activité*²⁸

Différentes définitions de l'activité se rencontrent dans la littérature de comptabilité de gestion. Elles se distinguent par le niveau de détail. Au niveau le plus élémentaire, l'activité se définit comme une tâche exécutée dans une organisation. Un exemple est le traitement par un préposé à l'accueil d'un appel téléphonique extérieur. La définition la plus courante considère qu'une activité est un ensemble de tâches reliées effectuées par une entité de l'organisation. L'activité accueil, assurée par le préposé, comprendra notamment la tâche de traitement des appels téléphoniques entrants mais aussi l'accueil des personnes dans l'entreprise. Un autre exemple est l'activité de qualification d'un fournisseur qui regroupe un ensemble de tâches.

L'accomplissement de l'activité suppose la mise en œuvre d'une combinaison d'intrants (travail, matière, technologie, méthodes et informations) qui conduit à l'obtention d'un résultat, produit ou service, pour un « client » interne ou externe²⁹. Ce concept est applicable à l'ensemble de l'entreprise (fabrication, support, logistique, services administratifs, marketing,...).

28. Dans ce paragraphe, seule une définition générale du concept d'activité est présentée. Une définition et une analyse plus complète de l'activité sont proposées dans la troisième partie de cet ouvrage.

29. Cette distinction entre client interne et client externe est discutée plus loin au point B. de ce chapitre.

L'organisation, vue comme un ensemble d'activités, se définit à partir de ce qui est fait dans l'entreprise et non plus à partir d'un regroupement de compétences par fonctions spécifiques.

La valeur d'une activité se mesure par rapport à sa contribution à la satisfaction du client final externe, celui là même qui valorise la production de l'entreprise. Gérer la valeur pour le client peut se faire par la gestion des activités de l'entreprise du point de vue de leur valeur pour le client externe³⁰.

L'entreprise est vue comme un ensemble d'activités interreliées, appelées processus.

2.2.2 *Le concept de processus*

Un certain nombre d'activités sont reliées et interdépendantes parce que chacune contribue à l'obtention d'un output global. Un processus est un ensemble d'activités interreliées qui sont mises en œuvre pour réaliser un output global pour lequel il existe un client interne ou externe. Lorino³¹ le définit comme un « ensemble d'activités reliées entre elles par des flux d'information significatifs, et qui se combinent pour fournir un produit matériel ou immatériel important et bien défini ». Hammer et Champy le définissent comme « une suite d'activités qui, à partir d'une ou plusieurs entrées (input), produit un résultat (output) représentant une valeur pour un client »³².

Une série d'exemples permettent de mieux comprendre le concept de processus :

- le processus de fabrication englobe l'ensemble des activités nécessaires à la transformation des inputs en un produit ou un service selon des spécifications bien définies ;
- le processus logistique rassemble un ensemble d'activités qui vont de l'approvisionnement en matières, énergie, composants qui entrent dans la composition d'un produit jusqu'à la livraison au client final, en passant par les différentes activités de fabrication et tâches administratives nécessaires à l'obtention du résultat final. Ce processus peut être divisé en trois processus : un processus de logistique des intrants qui englobe l'ensemble des activités de gestion des commandes, de gestion des fournisseurs et de mise à disposition des ressources livrées au processus de fabrication ; un processus de fabrication défini plus haut et un processus de logistique des outputs qui regroupe l'ensemble des activités qui permettent de délivrer le produit au client final ;
- le processus de développement d'un nouveau produit qui est composé de l'ensemble des activités qui conduisent au développement et à la mise au point d'un nouveau produit fabricable ;
- le processus de facturation qui regroupe un ensemble d'activités qui permettent l'émission des factures.

30. La gestion par les activités sera développée dans la troisième partie de cet ouvrage.

31. Voir Lorino P., « Le déploiement de la valeur par les processus », *Revue française de gestion*, Juin-Juillet-Août 1996, p. 55.

32. Voir Hammer M. et J. Champy, *Reengineering the corporation*, Harper Business, 1993.

Un processus présente deux caractéristiques importantes :

- il est généralement transversal à l'organisation fonctionnelle classique ;
- chaque processus a un client interne ou externe.

A. LA TRANSVERSALITÉ DU PROCESSUS

Une caractéristique majeure du processus est la transversalité par rapport à l'organisation fonctionnelle classique de l'entreprise en ce sens qu'il rassemble différentes activités réalisées au sein d'unités organisationnelles qui dépendent de différentes fonctions de l'entreprise, comme le montre la figure 2.

Les concepts d'activité et de processus introduisent une vision alternative de l'entreprise. Cette conception transversale de l'entreprise contraste fortement avec la vision fonctionnelle classique. Cette dernière se caractérisait par une division très nette entre chaque fonction de l'entreprise sans prendre en compte leurs interactions. L'optimum global de l'entreprise est atteint par la sommation des optimums locaux, générés au sein de chaque fonction. Pour être efficace, un tel fonctionnement suppose qu'il n'y a pas de réelles interdépendances entre les fonctions et qu'une décision prise dans une fonction n'a pas d'effet sur les autres. Si cette hypothèse d'indépendance entre les divisions n'était pas rencontrée, du point de vue de la prise de décision, une conception fonctionnelle de l'entreprise, faisant fi des interdépendances, pouvait conduire, dans certains cas, à des effets pervers. C'était par exemple le cas lorsque les décisions de gestion qui apparaissaient optimales du point de vue d'une fonction particulière (R&D, production,...) où la décision était prise se révélaient désastreuses pour l'entreprise dans son ensemble.

La fonction achats qui a déjà été évoquée plus haut, permet d'illustrer le problème. Supposons que l'entité qui s'occupe des achats dépend de la fonction administrative et que les objectifs qui lui sont assignés sont de minimiser les coûts d'achat. Le département Achats, étant donné les objectifs qui lui sont assignés, va choisir systématiquement les fournisseurs qui lui assurent les prix les plus bas et aura tendance à commander en grandes

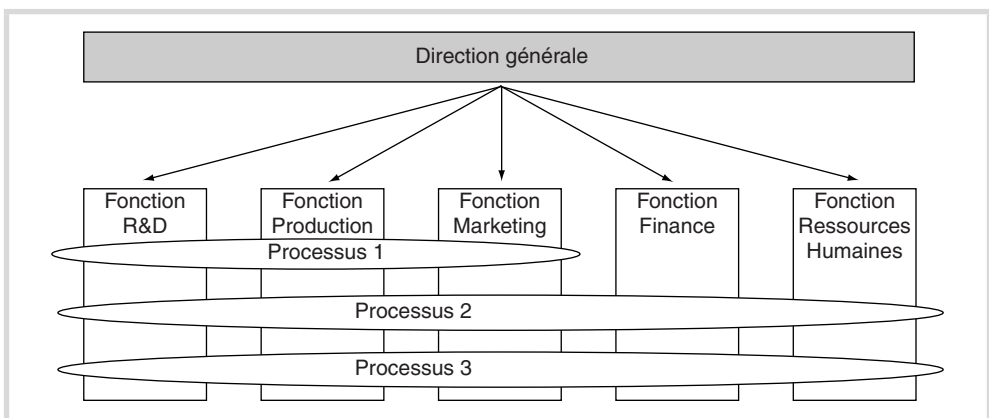


Figure 2 – L'organisation transversale par les processus

quantités pour bénéficier des rabais liés aux quantités commandées. Les conséquences pour l'entreprise sont dans certains cas les suivantes :

- taux de rebuts importants dus essentiellement à la moindre qualité des matières achetées, ce qui aura un impact négatif sur le coût de la fonction production ;
- nécessité de surfaces de stockage importantes, gestion complexe et coût important du stockage, qui entraîne notamment une augmentation du besoin en fonds de roulement.

La décision qui est optimale pour la fonction achats se révèle sous-optimale pour l'entreprise dans son ensemble.

La vision par les processus propose au contraire une optimisation globale qui vise à diminuer le coût total du processus en optimisant les interactions entre les activités constitutives du processus. Elle va considérer l'ensemble du processus logistique tel qu'il a été défini plus haut : sélection et qualification des fournisseurs, émission des bons de commande, gestion administrative des commandes, paiement des commandes, contrôle des livraisons, contrôle de qualité à l'entrée, stockage, transport des matières ou composants jusqu'aux installations de fabrication,.... La politique d'approvisionnement consiste souvent alors à sélectionner un petit nombre de fournisseurs présentant des caractéristiques communes (solidité financière, certification ISO 9000³³, capacité de livrer en juste à temps,...) avec lesquels on entre en relations de partenariat de long terme³⁴, ce qui va permettre une minimisation du coût total de la fonction achats pour l'ensemble de l'entreprise : le recours à des fournisseurs certifiés ISO 9000 permet par exemple de supprimer le contrôle de qualité à l'entrée et réduit fortement le taux de rebuts dans la production, dû souvent à une qualité insuffisante des matières premières ou des composants acquis auprès de fournisseurs extérieurs.

L'exemple de la conception d'un nouveau produit permet aussi d'illustrer la différence entre l'approche fonctionnelle et l'approche par les processus.

Dans l'organisation fonctionnelle telle que décrite dans la figure 1, la conception d'un nouveau produit procédait de façon séquentielle, par métiers. Les premières étapes étaient du ressort de la fonction recherche et développement qui évaluait la faisabilité de l'idée du nouveau produit, développait le concept et passait ensuite à une phase de conception du produit. Lorsque la phase de conception du produit était terminée, la fonction R&D transmettait le projet à la production qui traitait les phases successives de définition des processus industriels, de test de ces processus avant de passer à la fabrication en série. Lorsque le produit entrait en phase de production, la fonction marketing était chargée d'assurer l'écoulement du produit et de fixer le prix du produit sur la base notamment d'une étude de

33. La certification ISO est la reconnaissance par des experts extérieurs à l'entreprise que le processus de production respecte les procédures prévues qui garantissent un niveau de qualité défini au départ.

34. L'industrie automobile constitue un remarquable exemple de ce phénomène : introduction systématique de la gestion en juste à temps, politique systématique de réduction du nombre de fournisseurs, installation des usines des fournisseurs de composants à côté de celles du constructeur automobile (exemple : nouvelle implantation de Volkswagen au Brésil et de certains de ses fournisseurs), ce qui suppose une relation de partenariat de longue durée (certains fournisseurs de Renault Vilvoorde qui venaient de construire de nouvelles installations à côté du siège de Vilvoorde ont expérimenté le risque d'un tel partenariat),...

coût de revient du produit durant la phase de fabrication, transmise par la fonction financière dont dépend la comptabilité de gestion.

L'avantage de cette approche appliquée par une grande majorité de l'industrie manufacturière américaine et européenne jusqu'il y a une trentaine d'années, provenait essentiellement de la spécialisation fonctionnelle qui assurait qu'à chaque phase du développement du nouveau produit les meilleures décisions étaient prises, du point de vue de chaque métier en tirant tout le profit possible des compétences spécialisées réunies au sein de chaque fonction.

La faiblesse majeure de cette manière de procéder, telle qu'elle apparaît dans l'environnement technologique d'aujourd'hui, vient de son incapacité à prendre en compte utilement les interdépendances entre les décisions prises aux différentes phases successives du développement du nouveau produit. Pour illustrer cette importante limite de l'approche fonctionnelle, on peut citer une étude de Blanchard³⁵ qui a notamment montré que les choix opérés lors de la phase de conception du produit déterminaient de façon très importante, son coût de fabrication total sur l'ensemble du cycle de vie³⁶, comme l'illustre la figure suivante.

La figure 3 représente d'une part la courbe du coût réel total du produit sur l'ensemble de son cycle de vie (courbe OAB) et la courbe des coûts irrémédiablement engagés³⁷ sur la même période (courbe OXB). Il montre qu'à l'issue de la phase de lancement du produit, plus de 80 % du coût total du produit sur l'ensemble du cycle de vie sont irrémédiablement engagés, ce qui signifie que tout effort de réduction des coûts durant la phase de production ne pourra jamais concerner que moins de 20 % du coût total du produit sur l'ensemble de la période.

La vision par les processus va tenir compte des interactions et interdépendances existant entre les fonctions. Reconnaisant l'importance primordiale des choix de conception sur le coût futur de fabrication, des équipes plurifonctionnelles composées de compétences venant de la R&D, de la production, du contrôle de gestion et du marketing vont travailler ensemble ou en parallèle sur le développement du produit. Chaque choix de conception sera testé en examinant son impact sur la phase de fabrication ultérieure.

Les espaces de liberté laissés aux concepteurs sont les plus grands tout au début de la phase de conception. Au fur et à mesure que des choix technologiques sont opérés, la marge de liberté dans les phases ultérieures du processus se restreint. Les opportunités de maîtrise et de réduction radicale des coûts de production sont d'autant plus importantes qu'on se situe plus en amont dans le processus de conception du nouveau produit. Il est donc important que ceux qui prennent les décisions en amont du processus tiennent compte de l'impact de leurs choix sur les activités situées en aval du processus.

35. Voir l'ouvrage de Blanchard B., *Design and manage to life cycle cost*, M/A Press, 1978.

36. La notion de cycle de vie du produit, développée dans le domaine du marketing, représente l'espace de temps qui va du lancement d'un nouveau produit sur le marché jusqu'à son abandon. Elle est généralement divisée en quatre phases successives : la phase de lancement, la phase de croissance, la phase de maturité et la phase de déclin. Sa durée totale est très variable d'un produit à un autre mais tend à se réduire.

37. Il s'agit de coûts pas encore nécessairement dépensés mais qui seront irrémédiablement déboursés et qu'on ne pourra en aucune façon réduire, étant donné les choix techniques qui ont été posés jusque là.

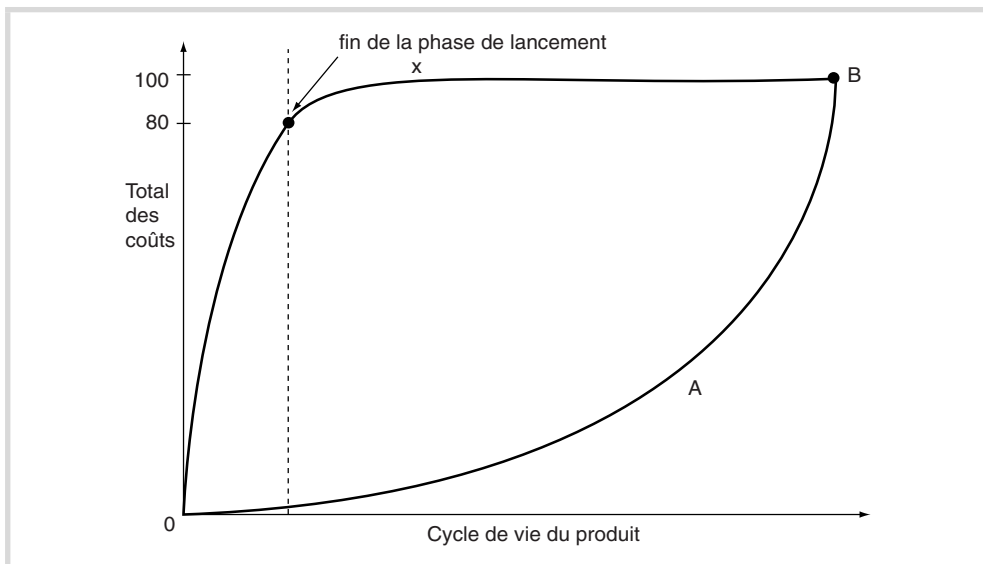


Figure 3 – L'évolution du coût total sur le cycle de vie

Les Japonais appliquent une approche par processus de ce type depuis de longues années³⁸. La première étape du développement d'un nouveau produit est l'identification d'un besoin dans le marché et la définition des fonctionnalités qu'il devrait offrir aux clients potentiels pour rencontrer leurs besoins. La deuxième étape est la définition du prix de vente du produit projeté pour le consommateur final, sur la base d'une étude approfondie du marché. Le prix de vente ainsi fixé (qualifié de prix de vente cible) et les objectifs de profit découlant de la stratégie à long terme de l'entreprise conduisent à déterminer le coût de revient cible, comme étant la différence entre le prix de vente cible et l'objectif de marge de profit³⁹. Dans une troisième phase, les ingénieurs de R&D et de la production sont chargés de développer un produit avec un ensemble de fonctionnalités définies au départ tout en respectant la contrainte du coût de revient cible, établi à priori. Une telle définition de leur tâche oblige les concepteurs à évaluer en permanence leurs choix techniques à l'aune du coût qu'ils représenteront en fabrication. L'avantage de cette approche est double : il permet la mise sur le marché de produits à coût maîtrisé et il permet de considérablement améliorer la vitesse d'introduction de nouveaux produits sur le marché.

38. Pour une description des pratiques de gestion japonaises et de leur impact sur les systèmes de comptabilité de gestion, le lecteur se référera utilement aux travaux de R. Cooper et notamment à son ouvrage : R. Cooper, *When enterprises collide* », Boston, Harvard University Press, 1995.

39. Ces techniques de détermination du coût de revient, connues sous l'appellation de « target costing », sont présentées dans la troisième partie de cet ouvrage (chapitre 3).

L'industrie automobile constitue un remarquable exemple de la pertinence et de l'efficacité de cette approche. Les voitures japonaises présentaient, il y a vingt-cinq ans déjà, des caractéristiques techniques qui leur permettaient d'être extrêmement compétitives en termes de prix sur les marchés européens et occidentaux⁴⁰, tout en étant championnes de la qualité. À titre d'exemple, le nombre de composants différents à assembler était, par exemple, beaucoup moins élevé dans une voiture japonaise que dans son homologue européenne ou américaine, car les ingénieurs avaient identifié que le nombre de composants différents était un déterminant important du coût total de fabrication. Depuis lors, ces leçons ont été assimilées par les industries automobiles européenne et américaine qui produisent, elles aussi, des voitures où le nombre de composants différents est minimisé.

B. LE PROCESSUS ORIENTÉ VERS UN CLIENT

L'autre grande caractéristique de la vision de l'organisation comme un ensemble de processus est son orientation client. Un processus regroupe un ensemble d'activités interreliées dont l'objectif est de fournir un output, qu'il s'agisse d'un produit, d'un service ou d'une combinaison des deux à un client. Le processus est aussi souvent décrit comme une chaîne de relations clients-fournisseurs, dans le sens où chaque activité qui le constitue offrirait une prestation en tant que fournisseur à un client qui serait l'activité suivante dans la chaîne qu'est le processus.

Cette conception distingue deux types de clients : les clients internes à l'entreprise et les clients externes. Mal comprise, cette vision comporte cependant un danger aux graves conséquences. Il existe en effet une différence radicale entre un client interne et un client externe. Le client externe va juger de la valeur de la production de l'entreprise. Il sert d'instance de valorisation des prestations fournies par l'entreprise et sa satisfaction détermine la performance de l'entreprise et la réalisation des objectifs qu'elle s'est donnés. Comme il a été montré dans la première partie de ce chapitre, la satisfaction du client est un objectif principal de l'entreprise et constitue le critère de réussite à long terme de toute stratégie, car il détermine la survie de l'entreprise.

Le client interne, quant à lui, n'exerce pas cette fonction de valorisation et sa satisfaction n'a pas d'importance décisive pour la réussite de la stratégie de l'entreprise et risque au contraire de perdre de vue l'objectif ultime : la satisfaction du client externe. Se centrer uniquement sur la satisfaction des clients internes risque de conduire à perdre de vue les exigences du seul client qui compte réellement, le client externe qui valorise la production⁴¹ de l'entreprise. L'approche du processus comme un ensemble de relations clients fournisseurs est sans doute utile car elle permet de mieux gérer les interdépendances entre les activités qui constituent la chaîne de valeur. Il est important cependant d'évaluer la performance de chaque activité constituant le processus par rapport à sa contribution à la création de valeur pour le client final de la production de l'entreprise⁴².

40. Avant même que les constructeurs japonais n'y aient implanté des usines.

41. Le terme production désigne ici aussi bien la fourniture de biens, de services ou d'une combinaison des deux.

42. Une distinction est introduite entre les activités créatrices de valeur pour le client final et celles non créatrices voire destructrices de valeur pour le client final. Ces distinctions seront approfondies dans la troisième partie de cet ouvrage.

2.3 Le concept de chaîne de valeur

La chaîne de valeur, concept introduit par M. Porter⁴³, est constituée de l'ensemble des activités interreliées, créatrices de valeur depuis l'achat de matières premières et de composants auprès des fournisseurs jusqu'à la livraison du produit ou du service au client final. Elle tente de concilier l'approche par les fonctions et par les processus.

Cette vision de l'entreprise distingue un ensemble de fonctions primaires de l'entreprise (logistique des inputs, production, logistique des outputs, marketing et ventes, service au client) qui contribuent directement à ajouter de la valeur aux produits et services que l'entreprise fournit à ses clients et un ensemble de fonctions de support (politique d'approvisionnement, développement et gestion des technologies, gestion des ressources humaines, direction générale et services communs,...) qui rendent l'exercice des fonctions primaires possible.

Comme l'indique la figure 4, l'ensemble de la chaîne de valeur que constitue l'entreprise est orientée vers la satisfaction du client externe qui en valorisant la production de l'entreprise détermine l'atteinte des objectifs que l'entreprise s'est donnés.

Le modèle de chaîne de valeur, tel que présenté dans la figure 4, a fait l'objet de critiques⁴⁴ car il ne distingue pas suffisamment entre le processus logistique qui permet de produire et de livrer au client un produit et le processus d'ingénierie de conception du produit qui a été défini plus haut.

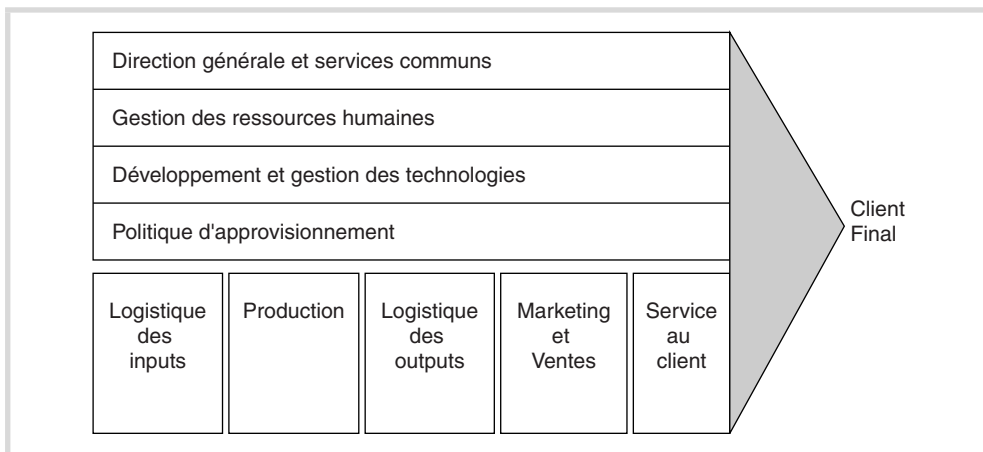


Figure 4 – La chaîne de valeur

43. Ce concept de chaîne de valeur (« value chain ») a été introduit par Michaël Porter dans son ouvrage *Competitive Advantage*, The Free Press, New York, 1985.

44. Voir par exemple Lorino, 1996, *op. cit.*, p. 60-61.

Il n'en reste pas moins que le concept de chaîne de valeur a le grand mérite d'attirer l'attention sur les interrelations entre les différentes fonctions au sein de l'entreprise et même plus globalement dans les relations de celle-ci avec les fournisseurs et les clients. Ce dernier point est particulièrement important car il montre comment les processus de l'entreprise peuvent s'articuler avec les processus des fournisseurs et des clients. Certaines entreprises, comme cela a été évoqué plus haut⁴⁵, redéfinissent leurs relations avec leurs fournisseurs et leurs clients afin d'optimiser les processus et les activités qui ont trait à leurs échanges.

CONCLUSION

Dans ce chapitre, la vision de l'entreprise qui sous-tend l'ensemble de cet ouvrage a été exposée. Au XXI^e siècle, les entreprises performantes seront celles qui créeront de la valeur partagée en proposant une offre de produits et de services qui répondent aux besoins de la société tout en créant de la valeur économique. Cinq groupes d'acteurs (les créateurs et propriétaires, les clients, la communauté civile et politique, les employés et les fournisseurs) constitutifs de l'organisation ont été identifiés. Il a été montré que chacun prend une part dans la définition des objectifs que se donne l'entreprise. L'entreprise commerciale définit ses objectifs principaux en fonction de l'importance et du poids respectif de ses parties prenantes. Le choix d'une stratégie de développement durable est sans doute celle qui permet de concilier au mieux les intérêts des différentes parties prenantes à l'entreprise. Elle permet de réaliser un niveau de profit satisfaisant pour les propriétaires tout en atteignant les objectifs définis par les autres constituants de l'entreprise, dont le principal est sans doute la satisfaction du client final de la production de l'entreprise.

La suite de ce chapitre a présenté deux conceptions de l'entreprise : une vision verticale définie à partir des fonctions, critère de regroupement des activités par métiers, et une vision transversale centrée sur le concept de processus, ensemble d'activités interreliées orienté vers la production d'un output pour un client.

La vision fonctionnelle et la vision par les processus vont fortement orienter la conception des systèmes de comptabilité de gestion. Dans la deuxième partie de ce livre, le modèle classique de la comptabilité de gestion, particulièrement adapté à une vision fonctionnelle de l'organisation et fortement inspiré par elle, sera présenté et analysé en détail. La troisième partie montrera l'impact de la vision par les processus et les activités sur la conception et la pertinence des systèmes de comptabilité de gestion.

À partir de cette vision générale de l'organisation, les concepts de coût les plus importants et les principes directeurs de la construction des systèmes de comptabilité de gestion feront l'objet des deux prochains chapitres.

45. Voir l'exemple de Wal Mart, note 19 *supra*.

CHAPITRE 2

LES CONCEPTS DE COÛT

SOMMAIRE

Introduction

Section 1 Les concepts de coût, de valeur, d'objet de coût et d'inducteur de coût

Section 2 Le critère de traçabilité : les concepts de charge directe et indirecte

Section 3 Le comportement des coûts : les charges variables et les charges fixes

Section 4 L'articulation entre l'axe direct/indirect et l'axe fixe/variable

Section 5 Les autres concepts de coût

Conclusion

INTRODUCTION

Un gestionnaire, quelle que soit sa responsabilité dans l'entreprise, lorsqu'il doit prendre une décision, se fonde sur un ensemble d'informations et, notamment, sur des données en termes de coût, comme le montrent les exemples suivants :

1. Le responsable du marketing d'un nouveau produit qui présente des attributs spécifiques qu'aucun autre concurrent n'offre aujourd'hui doit choisir son prix d'introduction sur le marché et le coût de production et de commercialisation de ce produit est certainement une des informations principales dont il tiendra compte dans sa prise de décision¹.
2. Dans le cadre de sa stratégie de réduction des coûts, une entreprise manufacturière envisage d'externaliser un certain nombre de services qui assurent des compétences non stratégiques pour l'organisation comme, par exemple, le département d'informatique administrative, le département maintenance ou le département transport. Pour évaluer l'intérêt d'externaliser ces services, les dirigeants se doivent de connaître leur coût total de fonctionnement afin de le comparer aux propositions de prix pour les mêmes services provenant de firmes dont la compétence de base est constituée précisément par la fourniture de ces activités de service. Il est nécessaire d'identifier les coûts évitables en cas d'externalisation du département.
3. Le responsable du développement d'un nouveau produit est souvent confronté à un choix entre plusieurs options techniques possibles qui permettent d'offrir la même fonctionnalité au produit ; toutes choses étant égales par ailleurs², il choisira l'option la plus favorable sur la base d'une analyse comparative de leurs coûts respectifs sur la durée du cycle de vie du produit.
4. Une banque commerciale, soumise à une pression concurrentielle accrue, souhaite procéder à une analyse de rentabilité de ses différents segments de clientèle. Pour ce faire, elle a besoin d'une information précise sur les revenus et les coûts spécifiquement attribuables à chaque segment de clientèle.

Dans chacun de ces exemples, la connaissance du coût apparaît pertinente pour informer la prise de décision des gestionnaires à différents niveaux de responsabilité au sein de l'organisation. Il est à noter cependant qu'il s'agit d'un coût différent dans chaque exemple : coût d'un produit, coût d'un département, coût d'une opération technique et coût d'un client.

Ce chapitre est consacré à la définition d'un ensemble de concepts de base de la comptabilité de gestion, tous relatifs à la notion de coût. Ils constituent les fondements sur la base desquels les principaux modèles de comptabilité de gestion et leurs variantes sont élaborés.

Dans une première section, les concepts de coût, d'objet de coût et d'inducteur de coût feront l'objet d'une analyse détaillée.

1. La connaissance du coût de fabrication d'un produit est également utile dans les secteurs des biens où le marché fixe les prix.

2. Si les différentes options techniques permettent toutes d'assurer la même qualité au produit et de respecter les délais de fabrication, par exemple.

La deuxième section sera consacrée au critère de traçabilité des charges qui introduit une distinction entre des charges comptables directes et indirectes par rapport aux objets de coût.

La troisième section traitera du comportement des charges et en particulier de leur variabilité avec les inducteurs de coût.

Dans la quatrième section, les deux dimensions direct/indirect et variable/fixe seront considérées simultanément et la pertinence des différentes simplifications opérées dans la pratique sera discutée.

La cinquième et dernière section proposera un ensemble de notions de coût qui sont régulièrement utilisées en comptabilité de gestion, telles que le coût marginal, le coût d'opportunité, les coûts « éteints », les coûts cachés, les coûts contrôlables et les coûts joints.

Section 1

LES CONCEPTS DE COÛT, DE VALEUR, D'OBJET DE COÛT ET D'INDUCTEUR DE COÛT

1.1 Le concept de coût

Chacun a une intuition de ce que signifie le mot coût tellement il est devenu central dans le monde d'économie marchande qui est le nôtre. Et pourtant, tenter de définir ce concept, tellement présent dans notre vie quotidienne, n'est pas chose aisée.

Traditionnellement, les économistes ont eu recours à la notion de coût d'opportunité pour définir le coût dans un contexte de prise de décision. Dans cette perspective, un coût se définit comme une ressource sacrifiée, ou à laquelle on renonce, pour atteindre un but spécifique. Concrètement, il s'agit d'un montant monétaire qu'il faut payer pour acquérir un bien ou un service.

Pour illustrer la vision classique du coût portée par les comptables, reprenons la définition proposée par le Plan Comptable Général français de 1982 (PCG 1982) : le coût est « une somme de charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable. Un coût est défini par les trois caractéristiques suivantes :

- le champ d'application du calcul : un moyen d'exploitation, un produit, un stade d'élaboration du produit... ;
- le contenu : les charges retenues, en totalité ou en partie, pour une période déterminée ;
- le moment du calcul : antérieur (coût préétabli), a posteriori (coût constaté) à la période considérée ».

L'analyse attentive de cette définition conduit aux commentaires suivants :

- dans l'utilisation qui est faite de la notion de coût, il est important de préciser clairement l'objet dont on mesure le coût, l'horizon de temps considéré ainsi que la nature des charges prises en compte dans le calcul du coût ;

- un même produit, par exemple, peut avoir différentes mesures de son coût, selon qu'il s'agisse d'un coût préétabli ou d'un coût constaté ou selon la nature des charges qui sont prises en compte dans son calcul³ ;
- le champ d'application défini semble se limiter à la fonction production de l'entreprise. Comme on le verra dans la troisième partie de cet ouvrage, cette fonction voit son importance se réduire dans beaucoup d'entreprises aujourd'hui au profit d'autres fonctions comme le marketing ou la recherche et développement. Cela a conduit au développement d'un concept qui permet de ne pas limiter le calcul du coût au seul produit : l'objet de coût.

En conclusion, un coût peut se définir comme tout regroupement de charges comptables qu'il est pertinent d'opérer pour informer une prise de décision dans l'entreprise ou pour assurer le contrôle d'une partie ou de l'ensemble de l'organisation.

1.2 Le concept de valeur

Dans beaucoup de raisonnements en gestion aujourd'hui, l'articulation coût-valeur est centrale. La valeur de l'offre de produits et services d'une entreprise se mesure par rapport à la perception qu'a le client final de l'utilité des prestations fournies. La valeur se traduit *in fine* par le prix de vente que le client est prêt à payer. Dans cette perspective, l'offre de produits-services de l'entreprise peut être considérée comme un panier d'attributs valorisés conjointement par le client. La valeur pourrait donc être appréciée différemment par chaque client puisqu'elle représente la différence pour le client entre la valeur des différents attributs acquis par rapport au temps et à l'argent consacrés à leur acquisition. Un des défis majeurs contemporains, pour les systèmes de comptabilité qui soutiennent le contrôle de gestion, est de construire et d'assurer une articulation adéquate entre la valeur pour le client de l'offre de produits-services de l'entreprise et l'ensemble des coûts encourus par l'entreprise pour produire et livrer cette combinaison de produits-services.

1.3 Le concept d'objet de coût

Traditionnellement, les systèmes de comptabilité de gestion étaient centrés sur la mesure du coût des produits⁴. Dans de nombreuses organisations contemporaines, il est essentiel de disposer d'une information pertinente relative au coût d'autres éléments que le seul produit : coût du service, coût du client, coût d'un processus, d'une activité,...Le concept d'objet de coût a été introduit à cette fin et remplace de plus en plus souvent le concept de produit comme base sur laquelle construire le système d'information qui soutient les systèmes de comptabilité de gestion. Un objet de coût se définit comme étant tout élément pour lequel une mesure séparée du coût est jugée utile. Le tableau 1 présente, à titre d'exemple, un ensemble d'objets de coûts, pour lesquels on considère aujourd'hui qu'il peut être utile de mesurer le coût.

3. On verra dans la deuxième partie de cet ouvrage qu'il existe différentes méthodes de calcul du coût de revient d'un produit qui chacune donne un coût différent du produit en fonction des charges qui sont ou non prises en compte dans sa détermination.

4. Ces systèmes de calcul de coûts seront développés dans la deuxième partie de l'ouvrage.

Tableau 1 – Exemples d'objets de coût

PRODUIT :	Une voiture
SERVICE :	L'expertise d'un sinistre automobile
PROJET :	La construction du tunnel sous la Manche
CLIENT :	L'entreprise Electrabel, le client, a recours à un ensemble de produits offerts par la banque BNP Paribas
MARQUE :	Toutes les eaux vendues par SPADEL avec la marque SPA dans leur nom
ACTIVITÉ :	Le coût de passation d'une commande auprès d'un fournisseur
DÉPARTEMENT :	Le coût du département des ressources humaines au sein d'une grande entreprise
PROCESSUS :	Le coût du processus de développement d'un nouveau produit
PROGRAMME :	Le coût du programme du Master en sciences de gestion à la Louvain School of Management

Lors de la phase de conception d'un système de comptabilité de gestion, il est important d'identifier l'ensemble des objets de coût dont le management souhaite connaître le coût de façon à organiser la collecte, la saisie et le traitement des charges comptables en fonction des mesures de coût relatives aux objets choisis que le système devrait fournir à ses utilisateurs. La nécessité de mesurer le coût de plusieurs objets différents va également affecter la construction du système d'information comptable car une même charge peut faire partie du coût de plusieurs objets de coût différents et devra leur être affectée correctement. Ce type de contraintes plaide pour l'organisation du système d'information comptable sous la forme de bases de données relationnelles qui permettent l'utilisation d'une même donnée dans différentes applications. Afin de faire face aux besoins actuels et futurs de calcul du coût des objets de coût actuels et futurs, il devient crucial de définir avec soin la donnée de base qui permettra d'alimenter les systèmes d'information comptable. La conception adéquate de l'entrepôt de données (« data warehouse ») qui sous-tend les progiciels de gestion intégrée de type ERP devient vitale pour assurer la cohérence et la pertinence des systèmes d'information de gestion.

La connaissance du coût des objets de coût est insuffisante pour évaluer leur contribution à la rentabilité de l'organisation. Il faudrait pouvoir comparer ce coût à la valeur qui peut être une valeur intrinsèque, une valeur d'échange ou une valeur d'utilité. À la suite de Lorino (2001), il peut être utile de considérer que certains de ces objets de coût sont aussi des objets de marge, auxquels sont attachés des revenus et des coûts.

1.4 Le concept d'inducteur de coût

Même si la notion d'inducteur de coût, que les anglo-saxons appellent « cost driver », a toujours été implicite dans les systèmes de calcul des coûts, elle a pris une importance cen-

trale dans la littérature de comptabilité de gestion⁵. Cette évolution s'explique par le souci croissant de maîtrise des coûts et par l'échec des programmes de réduction des coûts basés sur une diminution unilatérale des dépenses dans l'ensemble des départements sans procéder à une analyse sérieuse des facteurs de causalité qui expliquent le comportement des coûts.

Un inducteur de coût se définit comme étant un facteur susceptible d'avoir un impact sur le coût d'un objet de coût. Autrement dit, toute modification de l'inducteur de coût entraîne un changement dans le coût total de l'objet de coût. Un inducteur de coût renvoie à une notion de causalité : c'est le facteur qui explique le coût. Si on agit sur la cause, le coût se modifie⁶.

EXEMPLE

Dans une usine d'assemblage de voitures, le coût total des composants incorporés dans un véhicule varie proportionnellement avec le nombre de voitures fabriquées. Le coût total des pneus varie avec le nombre d'autos fabriquées. L'inducteur de coût, le facteur de causalité qui explique la variation du coût total des pneus est le nombre de voitures fabriquées, le volume de production.

Dans la filiale en charge de la commercialisation des voitures fabriquées dans l'usine, les vendeurs sont rémunérés à la commission qui correspond à un pourcentage du chiffre d'affaires mensuel qu'ils réalisent. En conséquence, leur rémunération est strictement proportionnelle au chiffre d'affaires réalisé. L'inducteur de coût qui explique la variation du coût total des vendeurs est le chiffre d'affaires.

Dans un processus de fabrication industrielle et dans de nombreux secteurs de services, d'autres inducteurs de coût que le volume de production peuvent expliquer la variation du coût total de fabrication.

EXEMPLE

Si, dans une usine, les machines qui appartiennent au même processus de production sont placées à grande distance les unes des autres, le besoin est créé d'une activité de transport interne pour acheminer les en-cours de production d'une machine à l'autre (figure 1). Une telle implantation des machines au sein de l'usine implique aussi très souvent la création d'aires de stockage intermédiaire devant chaque machine et le recours à une activité de gestion des stocks intermédiaires. Il est probable que les frais de ces deux activités de transport et de stockage intermédiaire vont varier avec le volume de production. Plus on produit, plus il y aura des frais de transport interne. Le volume de production, c'est-à-dire le nombre d'unités produites, n'est cependant pas le seul facteur de causalité des coûts encourus pour le transport et le stockage intermédiaire même s'il peut exister une corrélation statistiquement significative entre la variation du volume de production et la variation du coût total de ces deux activités⁷. Il est à noter que ces deux activités qui consomment des ressources et repré-

5. Elle apparaît d'abord dans la littérature américaine décrivant les premières applications de la méthode ABC de comptabilité par activités qui sera développée dans la troisième partie de cet ouvrage.

6. Il ne faut pas confondre le concept d'inducteur de coût avec celui d'unité d'œuvre qui sera présenté dans le chapitre 3. L'unité d'œuvre varie avec un ensemble de coûts mais cette corrélation statistique ne renvoie pas nécessairement à une causalité.

7. Le volume de production pourrait alors être retenu comme unité d'œuvre de ces activités. Voir chapitre 3, Section 3 pour une discussion de ce concept.

sentent un coût pour l'entreprise productrice, ne créent pas de valeur pour le client final, qui n'est donc pas prêt à les payer : il s'agit d'activités non créatrices de valeur⁸. Une réelle maîtrise de ces coûts dépend de l'identification de leur principal facteur de causalité. Pour réduire de façon décisive le coût ultime du transport interne, il faut agir sur la cause. Dans ce cas, l'inducteur est l'agencement des machines appartenant au même processus de production dans l'usine. En modifiant l'implantation des machines et en les rapprochant géographiquement, il est possible d'agir efficacement sur la cause des coûts de transport interne jusqu'à éventuellement faire disparaître le besoin d'accomplir cette activité.

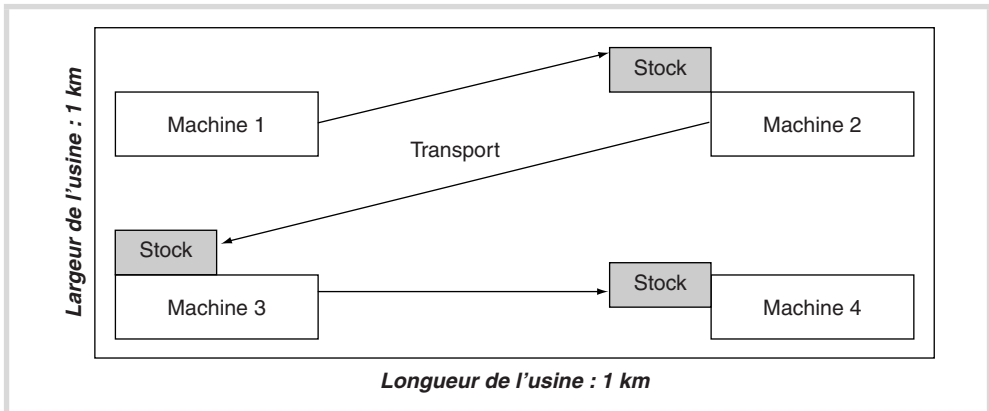


Figure 1 – Implantation des machines dans l'usine

Le tableau 2 présente, à titre indicatif, un ensemble d'inducteurs de coûts possibles pour l'ensemble des principales activités de la chaîne de valeur.

Tableau 2 – Exemples d'inducteurs de coût des principales activités de la chaîne de valeur

Développement et gestion technologique

- Nombre de projets
- Heures de travail par projet
- Complexité technique des projets

Design des produits et services

- Nombre de produits
- Nombre de composants par produit
- Nombre d'heures d'ingénierie

8. Cette notion d'activité non créatrice de valeur ou sans valeur ajoutée sera définie et discutée de façon approfondie dans la troisième partie de cet ouvrage.

Production

Nombre d'unités produites
 Nombre de réglages des machines
 Coûts directs de travail de production

Marketing

Nombre de campagnes publicitaires
 Nombre de personnes employées à la vente
 Chiffre d'affaires en francs

Logistique outputs

Nombre de produits distribués
 Nombre de clients
 Poids des produits distribués

Service clientèle

Nombre de coûts de téléphone au service
 Nombre de produits suivis
 Heures consacrées au service après-vente

Stratégie et administration

Nombre de membres de la direction générale
 Heures de conseil juridique sous-traitées

Le tableau 2 illustre la diversité des inducteurs de coût qui causent les coûts dans les différentes composantes de la chaîne de valeur d'une organisation. Les personnes en charge des différentes activités constitutives de la chaîne de valeur de l'entreprise sont sans doute les mieux à même d'identifier les inducteurs de coût les plus importants. La qualité de la collaboration et du dialogue avec eux vont déterminer la qualité et la pertinence du système d'information comptable mis en place.

Section 2**LE CRITÈRE DE TRAÇABILITÉ : LES CONCEPTS DE CHARGE DIRECTE ET INDIRECTE**

Le coût a été défini comme un ensemble de charges relatives à un objet de coût. Cette section traite de la traçabilité des charges encourues au sein d'une organisation, c'est-à-dire de la possibilité de les rattacher à un objet dont on veut mesurer le coût. Selon le critère de traçabilité, on distingue les charges dites directes et les charges dites indirectes.

2.1 La charge directe

Une charge directe est une charge dont il est facilement observable qu'elle a été encourue pour un objet de coût spécifique et peut donc être affectée, sans aucune ambiguïté, à cet objet de coût.

Les exemples suivants illustrent la notion de charge directe :

1. Cas de la construction automobile.

Si l'objet de coût est la voiture, le coût des pneus qui ont été montés peut lui être attribué sans ambiguïté. En règle générale, le coût de la matière première et des composants constitue une charge directe pour l'objet de coût, produit.

2. Cas de la société d'audit comptable.

Si l'objet de coût est le client, le coût des heures de travail consacrées par les auditeurs au contrôle de la comptabilité du client peuvent lui être clairement attribué^a. Le coût de main d'œuvre est ici direct à l'objet de coût client.

a. Cela suppose que les auditeurs tiennent une comptabilité détaillée du temps qu'ils consacrent à chacun des clients en complétant des « time sheets » journalières, ce qui est généralement le cas.

2.2 La charge indirecte

Une charge indirecte est une charge qui n'est pas associée spécifiquement et uniquement à un objet de coût. La charge indirecte n'est pas « traçable » directement et ne peut être affectée à un objet de coût particulier. Elle est partagée par plusieurs objets de coût.

Une charge peut être indirecte à un objet de coût pour deux raisons :

- soit parce qu'il est impossible de l'affecter à un objet de coût particulier. C'est le cas notamment des produits joints qui donnent naissance à des coûts joints. Ce concept sera discuté dans la section 5 de ce chapitre ;
- soit parce qu'il est extrêmement coûteux dans la pratique, de l'affecter directement à un objet de coût particulier. Le coût de collecte, de saisie et de traitement de l'information nécessaire à obtenir une affectation directe de la charge à un objet de coût spécifique est largement supérieur au bénéfice que l'on peut retirer d'une telle information. Ce principe d'analyse coût-bénéfice de l'information comptable sera développé dans le chapitre 3.

Lorsqu'on veut attribuer l'ensemble des charges au coût des objets de coût, comme les produits, il faudra utiliser une méthode d'allocation pour répartir les charges indirectes entre les produits. Les charges indirectes sont le plus souvent allouées aux produits en utilisant des clés de répartition, souvent appelées unités d'œuvre⁹.

9. Les principes généraux des méthodes d'allocation des charges indirectes aux produits, en utilisant le concept d'unité d'œuvre, sont présentés dans le chapitre suivant.

Les exemples suivants illustrent la notion de charge indirecte :

1. Cas de la construction automobile.

- Si l'objet de coût est la voiture Renault Clio et que l'usine abrite plusieurs lignes de production pour fabriquer des voitures de type Mégane, Laguna, le coût salarial d'un ouvrier d'entretien affecté à la maintenance générale de l'usine ne peut être affecté à un produit particulier. Il pourra lui être imputé en utilisant des clés de répartition.
- Le coût de la consommation d'énergie pour le chauffage de l'usine constitue un autre exemple. Il constitue une charge directe par rapport à l'usine et indirecte par rapport à chacun des produits qui sont fabriqués dans l'usine.

2. Cas de la société d'audit comptable.

- Si l'objet de coût est le client, les frais de support administratif encourus au siège central de la société ne peuvent être tracés vers les différents clients. Si on veut les répartir entre les différents clients, il faudra utiliser des clés de répartition pour imputer ces frais au coût des différents clients.

Il est important de noter que le caractère direct ou indirect d'une charge comptable dépend de l'objet de coût considéré. Autrement dit, une charge peut être directe par rapport à un certain objet de coût et indirecte par rapport à un autre. Dans l'encadré précédent, le coût de la consommation d'énergie est une charge directe si l'objet de coût est l'usine mais il constitue une charge indirecte si l'objet de coût est le produit.

Pour un objet de coût particulier, comme le produit, la distinction entre les charges qui lui sont directes et indirectes n'est pas un donné de la nature ni nécessairement une contrainte qui s'impose pour des raisons technologiques ou organisationnelles. Dans un grand nombre de cas, la distinction direct/indirect résulte d'un choix précis de l'entreprise en termes d'organisation de la saisie et de la collecte de l'information¹⁰. Dans certaines situations, moyennant un coût pour l'achat d'un instrument de mesure adéquat, il est possible de rendre direct un coût qui était jusqu'alors indirect par rapport à un objet de coût, comme le montre l'exemple suivant.

EXEMPLE

S'il y a un unique compteur d'électricité pour toute une usine, le coût d'électricité est direct si l'objet de coût est l'usine mais il est indirect par rapport aux différents départements au sein de l'usine ou par rapport aux différents produits qui sont fabriqués dans l'usine. Si dans cette même usine, on décide d'installer un compteur d'électricité pour chacun des départements de l'usine, en lieu et place d'un seul compteur pour toute l'usine, le coût d'électricité devient un coût direct pour chacun des départements mais il continue à être indirect pour les produits fabriqués dans l'usine. Un système de mesure plus précis pourrait également rendre la charge d'électricité directe à chacun des produits fabriqués dans l'usine.

10. Cette question de l'arbitrage entre la précision et le coût de l'information comptable sera examinée en détail dans le chapitre suivant.

Les progrès récents des technologies de l'information et de la communication, et en particulier, la technologie des codes barres, permettent aujourd'hui d'identifier une proportion plus importante de charges directes par rapport aux objets de coût, ce qui contribue à augmenter la précision des systèmes de calcul des coûts.

Section 3

LE COMPORTEMENT DES COÛTS : LES CHARGES VARIABLES ET LES CHARGES FIXES

Dans de nombreuses organisations, une des clés d'une bonne maîtrise de la performance est une compréhension suffisamment fine du comportement des coûts, et, en particulier, de leurs lois de variabilité.

Dans l'industrie manufacturière caractérisée par une production de masse de produits standardisés, le principal inducteur de coût des produits fabriqués était le volume de fabrication. Dans cet univers, la modélisation classique du comportement des coûts suite à une modification du niveau d'activité, mesuré par le volume de production, distinguait entre :

- les charges qui varient avec les changements dans le volume de production, dites les charges variables ;
- les charges qui restent inchangées quel que soit le volume de production, les charges fixes.

Cette vision classique du comportement des coûts fait l'objet du paragraphe 3.1.

Dans de nombreuses entreprises offrant des biens et services personnalisés en fonction des préférences de leurs clients, il existe plusieurs sources de variabilité des coûts et des charges fixes par rapport au volume de production¹¹ peuvent être variables avec un autre inducteur de coût, comme par exemple le nombre de lots de production. Cette modélisation du comportement des coûts sera développée au paragraphe 3.2.

3.1 La modélisation classique du comportement des coûts

3.1.1 Les charges variables¹²

Une charge variable est constante par unité de produit mais, cumulée, varie en proportion directe avec les variations du niveau d'activité, comme par exemple les variations du volume de production. Une variation proportionnelle peut être observée entre la charge totale et le niveau d'activité. La figure 2 représente l'évolution du coût total des pneus de la voiture en fonction du nombre de véhicules fabriqués. La courbe représentée est linéaire et

11. Cette fixité apparente des charges au volume de production se vérifie sur une plage restreinte du niveau d'activité (ici, le volume de production) et sur un horizon de temps déterminé, cf. *infra*.

12. Elles sont aussi appelées charges opérationnelles.

passer par l'origine des axes, ce qui signifie que s'il n'y a pas de production, le coût variable est nul.

L'équation de la courbe représentée à la figure 2 peut s'écrire de la façon suivante :

$$y = ax = 50,00 \text{ € } x$$

où y = coût variable total ;

x = volume de production ;

a = coût variable par unité produite = 50,00 €.

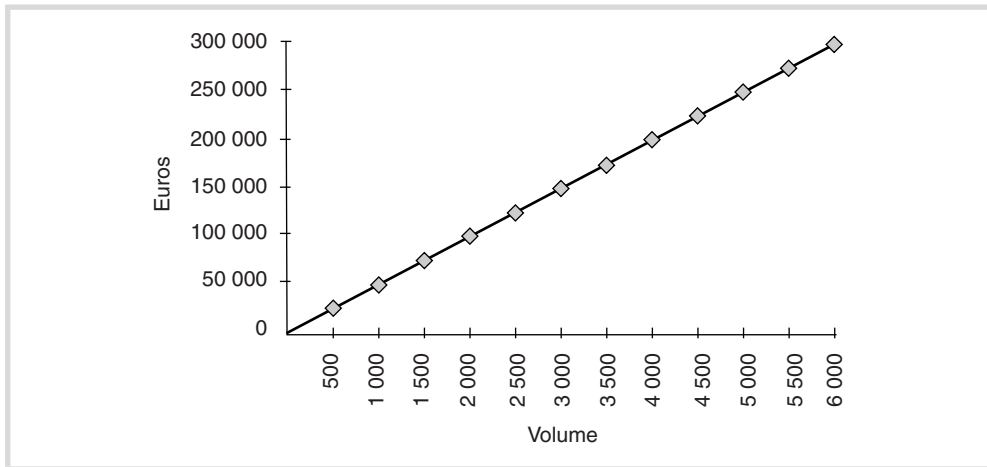


Figure 2. – *Le coût variable total*

La figure 3 représente le coût des pneus par voiture fabriquée. On constate que le coût unitaire des pneus est le même quel que soit le volume de production.

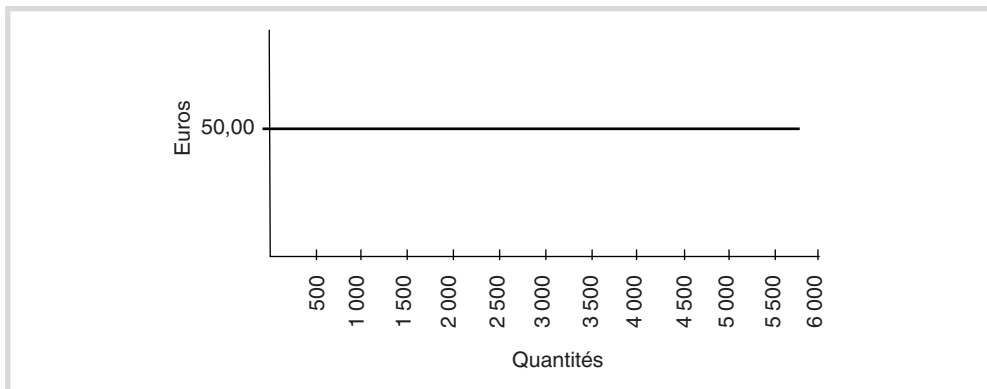


Figure 3 – *Le coût variable unitaire*

Comme il apparaît à la lecture des figures 2 et 3, un coût est dit variable par rapport à un inducteur de coût comme le volume de production, lorsque le coût par unité d'inducteur de coût est fixe et que le coût total varie avec le nombre d'unités de l'inducteur de coût.

L'analyse de ces deux figures fait apparaître une hypothèse très forte de linéarité du comportement du coût total en fonction du volume produit, qui ne correspond pas, dans la plupart des cas, au profil réel de l'évolution des charges dites variables. Dans notre exemple, si les pneus ne sont pas fabriqués par le constructeur automobile mais achetés auprès d'un fabricant de pneus et qu'un contrat de fourniture à long terme prévoyant un volume d'achat et un prix d'achat unitaire sur la période a été négocié, la stricte proportionnalité du coût variable total avec le volume de production est respectée.

Dans bien des situations de production de biens et de services, deux phénomènes courants empêchent le respect de l'hypothèse de linéarité du comportement des charges variables totales :

- les rendements croissants au fur et à mesure que le volume de production augmente ;
- les rendements décroissants au delà d'un certain seuil d'activité, lorsqu'on approche la capacité maximale.

A. L'IMPACT DES RENDEMENTS CROISSANTS SUR LE COMPORTEMENT DES CHARGES VARIABLES

Un certain nombre de facteurs vont entraîner une croissance du rendement au fur et à mesure de l'augmentation du volume de la production.

Si l'on considère le facteur matière par exemple, la consommation de matière première par unité de produit fini est plus importante lorsqu'un bien est fabriqué pour la première fois que lorsqu'il est produit de façon routinière. Elle tend à diminuer au fur et à mesure de la production suite au phénomène d'apprentissage jusqu'à se stabiliser à un niveau unitaire fixe. Les rebuts et déchets tendent à diminuer avec l'expérience accumulée. En matière de coût d'achat des matières, des rabais importants peuvent être obtenus en raison des volumes commandés.

Le phénomène d'apprentissage qui vient d'être mentionné est sans doute encore plus à l'œuvre pour le facteur travail direct de production. La conceptualisation de cet effet par la courbe d'apprentissage remonte aux travaux de Wright en 1936 et de Crawford en 1944 dans l'industrie aéronautique américaine. Crawford a montré que le nombre d'heures de travail nécessaires à la fabrication d'un avion par unité supplémentaire produite diminuait à chaque doublement du volume produit. Autrement dit le nombre d'heures nécessaires pour fabriquer le deuxième exemplaire était moins élevé que ce qu'il avait fallu pour le premier exemplaire du modèle. Le coût total croît à un taux décroissant.

B. L'IMPACT DES RENDEMENTS DÉCROISSANTS SUR LE COMPORTEMENT DES CHARGES VARIABLES

Lorsqu'on se rapproche de la capacité de production disponible, le coût variable unitaire peut dans certains cas augmenter à nouveau. Dans le cas du facteur travail par exemple, lorsqu'on se rapproche de la capacité disponible mesurée par un nombre d'heures de

travail disponibles par semaine, le recours à des heures supplémentaires se traduit par un coût unitaire de l'heure de travail plus élevé. De plus, la surcharge d'activité entraîne une baisse de la productivité due à un niveau trop élevé de stress et de fatigue.

C. SYNTHÈSE DU COMPORTEMENT DES CHARGES VARIABLES

En tenant compte de l'impact des rendements croissants d'une part, et décroissants, d'autre part, l'hypothèse de linéarité n'est rencontrée que dans une fourchette de niveau d'activité, un espace bien défini délimité par les volumes de production où les rendements cessent d'être croissants et se stabilisent¹³ et jusqu'à un niveau d'activité où le coût unitaire tend à augmenter suite à la décroissance progressive des rendements.

La figure 4 représente une telle courbe de coût variable total. La partie de la courbe partant de l'axe des origines jusqu'au point O représente la partie où le coût variable total croît à un taux décroissant (rendements croissants), la partie de O à P constitue la région où l'hypothèse de linéarité est respectée et dans la dernière partie de la courbe au delà de P le coût unitaire tend à croître (rendements décroissants). La figure 5 reprend la même courbe de coût mais en représentant l'évolution du coût unitaire aux différents niveaux d'activité.

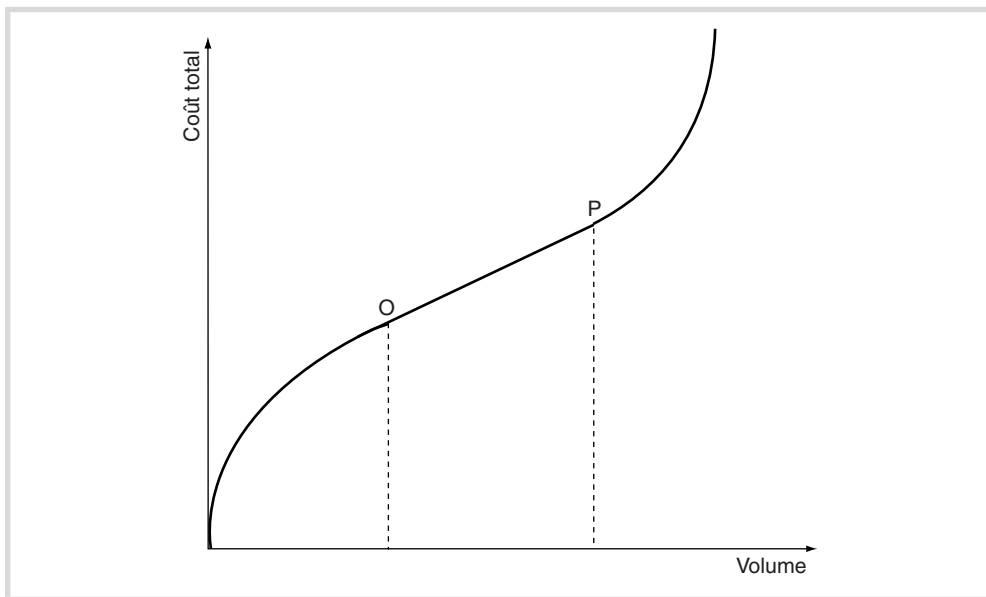


Figure 4 – La courbe de coût variable total

13. L'effet d'apprentissage ne joue plus, par exemple.

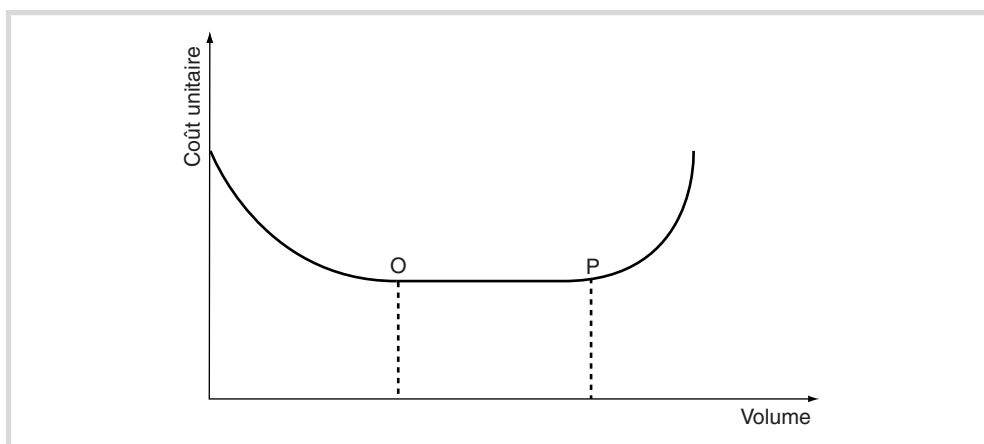


Figure 5 – La courbe de coût variable unitaire

3.1.2 Les charges fixes

Une charge est dite fixe lorsque, au total, pour une période de temps donnée et un niveau d'activité maximum déterminé, elle reste constante. Au sens strict, un coût fixe est un coût lié à l'acquisition d'un potentiel de production, à la constitution de la structure¹⁴ dans laquelle l'activité de l'entreprise prend place¹⁵. La charge existe indépendamment de l'utilisation du potentiel créé. Les charges fixes concernent le plus souvent des ressources qu'il n'est pas possible d'acquérir à l'unité.

L'acquisition d'un entrepôt par l'entreprise pour y stocker ses produits constitue un bon exemple d'une charge fixe. L'achat de l'entrepôt et son paiement créent une capacité de stockage pour l'entreprise. Que cette capacité soit utilisée ou non n'aura aucun impact sur la dépense qui a eu lieu et est irréversible. La dépense va être répartie sur la durée de vie de l'entrepôt par le mécanisme de l'amortissement. Le montant total de l'amortissement par période comptable ne varie pas avec le volume de production ou avec une autre mesure d'activité. Il reste constant quelle que soit l'utilisation de l'entrepôt qui est faite. Dans l'hypothèse où l'entrepôt serait loué, le loyer mensuel constitue une dépense mais aussi une charge fixe, la location d'une capacité de stockage dont le coût ne dépend pas de l'utilisation qui en est faite.

14. On les appelle parfois les charges de structure.

15. H. Bouquin fait remarquer qu'il existe au moins deux autres définitions du coût fixe, outre celle d'un potentiel de production :

- un coût fixe par rapport aux variations du volume de production mais variable par rapport à l'unité d'œuvre de cette activité ;

- un coût fixe parce que l'unité d'œuvre auquel il est lié est constant sur la plage d'activité considérée.

Voir H. Bouquin, « Un coût unitaire a-t-il un sens », *Revue Française de comptabilité*, Février 1996, p. 47-51

La figure 6 représente la charge totale de l'entrepôt par rapport au volume de produits stockés.

L'équation de la droite du coût total de l'entrepôt s'écrit tout simplement :

$$y = b$$

où y est le coût total et b le montant monétaire fixe de l'amortissement ou du loyer.



Figure 6 – *Le coût fixe total*

Une charge fixe, si on la calcule sur une base unitaire, par unité de produit par exemple, diminue au fur et à mesure que le niveau d'activité comme le volume de production, s'accroît. Dans l'exemple de l'entrepôt, si l'amortissement ou le loyer est réparti entre tous les produits stockés dans l'entrepôt, la part attribuée à chaque produit diminue au fur et à mesure qu'augmente le volume de produits stockés. La figure 7 représente l'évolution, en fonction du volume, de la charge unitaire fixe par unité de produit stockée.

Le coût fixe unitaire (Charges fixes totales/ Quantités produites) est variable et il suit une fonction de la forme a/x qui correspond à une branche d'hyperbole, comme le montre la figure 7.

Cette dichotomie entre coûts fixes et variables, fondée sur le volume de production, ne permet plus une modélisation adéquate du comportement des coûts dans de nombreuses organisations où la structure de causalité des coûts s'avère nettement plus complexe. Elle reste valable dans les environnements où le volume de production constitue le principal voire l'unique inducteur de coût.

3.2 Une modélisation alternative du comportement des coûts

La reformulation du modèle classique de comportement des coûts part d'une analyse approfondie du comportement des coûts fixes par rapport aux variations du volume

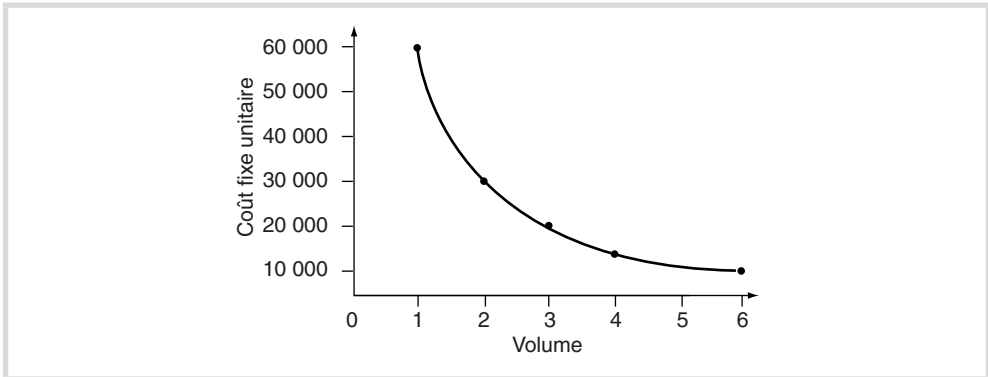


Figure 7 – Le coût fixe par unité produite

de production et examine successivement l'importance des variations du niveau d'activité, la période de temps considérée et la sensibilité des coûts fixes aux variations d'autres inducteurs de coût que le volume de production.

3.2.1 L'amplitude des variations du niveau d'activité

Rares sont les coûts qui sont fixes sur toute la plage des variations possibles du niveau d'activité. La plupart des coûts sont fixes dans des plages d'activité restreinte. Ils restent fixes si les variations du niveau d'activité sont de faible ampleur mais peuvent varier en cas de larges contractions ou expansions du volume d'activité : on parle alors de coûts semi-fixes qui évoluent par paliers. Dans l'exemple ci-dessus, l'entrepôt a une capacité maximale de stockage. Si le volume à stocker est supérieur à cette limite, il faut acquérir ou louer un second entrepôt. La figure 8 représente la fonction du coût total de l'entrepôt qui est fixe sur une plage d'activité donnée et croît par paliers.

L'équation de coût devient alors :

$$Y = b \text{ si } x \leq z \text{ ou } y = c \text{ si } x \geq z$$

avec z étant le nombre maximum de produits qui peuvent être stockés dans un entrepôt.

3.2.2 L'horizon de temps considéré

La différence entre l'acquisition et la location permet d'illustrer l'importance de l'horizon de temps considéré. La location crée une charge fixe sur la durée du bail de location alors que l'acquisition crée une charge fixe sur l'horizon de temps correspondant à la durée de vie du bien acquis, durée plus longue. Les deux modes d'acquisition d'une capacité sont différents en ce qui concerne la facilité de réversibilité de la charge : il est sans doute plus facile de mettre fin à un contrat de location que de trouver un acheteur pour l'entrepôt utilisé jusqu'alors.

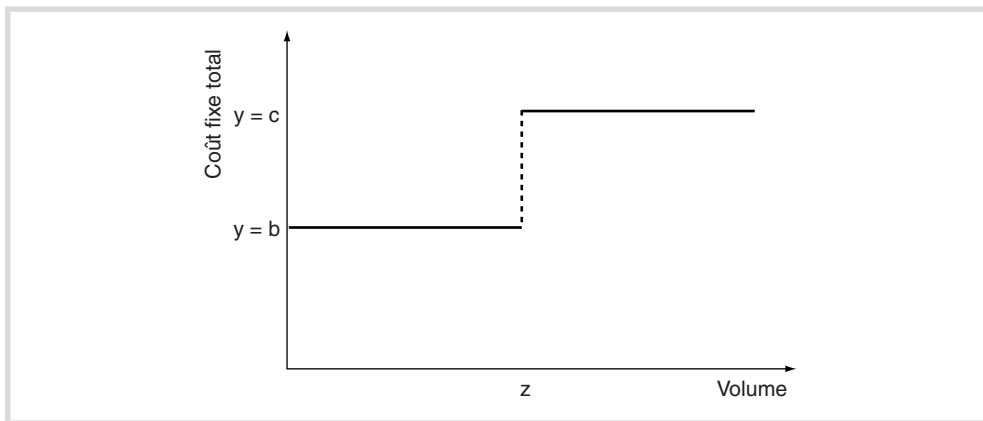


Figure 8 – Les coûts fixes évoluant par paliers

Les charges sont fixes sur un horizon de temps plus ou moins long. Elles sont la résultante d'une décision qui a été prise à un moment donné et qui est non réversible sur cet horizon. Plus la période de temps considérée est longue, plus la possibilité d'agir sur les coûts fixes augmente. Sur le long terme, une grande partie des charges deviennent variables au sens où elles ne s'imposent plus comme la résultante de décisions passées. Il reste qu'un ensemble de charges qui rendent possible l'existence de l'entreprise sont fixes quel que soit l'horizon de temps considéré, sauf à remettre en question l'existence même de l'entreprise. Dans le cas de la location d'un entrepôt, si l'horizon de temps considéré va au delà de la période prévue dans le contrat de bail, il devient possible de ne pas renouveler le contrat de bail et la charge cesse d'être fixe.

3.2.3 Les coûts mixtes

Un nombre croissant d'objets de coût présente des structures de coûts mixtes, composées d'une partie de coût fixe et d'une partie de coût variable. À titre d'exemple, citons la rémunération des vendeurs qui, dans de nombreux secteurs d'activité, comporte un montant fixe et une partie de commission variable liée au chiffre d'affaires réalisé. Une autre illustration est la structure de coût de la téléphonie mobile qui se compose souvent d'un abonnement à prix fixe (avec différents paliers) et d'une partie variable avec le volume de communications (avec différents paliers).

3.2.4 L'impact des inducteurs de coût autres que le volume sur le comportement des coûts

Dans de nombreuses entreprises de services et dans les industries manufacturières qui mettent en œuvre des systèmes de production automatisés et flexibles afin d'assurer une production personnalisée, en petite série, conforme aux desiderata spécifiques de segments

TABLE DES MATIÈRES

Introduction générale	7
------------------------------------	---

PREMIÈRE PARTIE

Les concepts fondamentaux	13
--	----

<i>Introduction</i>	14
---------------------------	----

Chapitre 1

Une vision de l'organisation	15
---	----

<i>Introduction</i>	16
---------------------------	----

Section 1 L'organisation et ses objectifs	17
--	----

1.1 Les entrepreneurs et actionnaires	17
---	----

1.2 Les clients	19
-----------------------	----

1.3 La communauté civile et politique	20
---	----

1.4 Les salariés de l'organisation	21
--	----

1.5 Les fournisseurs	22
----------------------------	----

1.6 Conclusion	23
----------------------	----

Section 2 L'organisation, ensemble de fonctions et l'organisation, ensemble de processus	23
---	----

2.1 L'organisation, ensemble de fonctions	24
---	----

2.2 L'organisation, ensemble de processus	24
---	----

2.2.1 Le concept d'activité	25
-----------------------------------	----

2.2.2 Le concept de processus	26
-------------------------------------	----

A La transversalité du processus	27
--	----

B Le processus orienté vers un client	31
---	----

2.3 Le concept de chaîne de valeur	32
--	----

<i>Conclusion</i>	33
-------------------------	----

Chapitre 2

Les concepts de coût	35
-----------------------------------	----

Introduction	36
Section 1 Les concepts de coût, de valeur, d'objet de coût et d'inducteur de coût	37
1.1 Le concept de coût	37
1.2 Le concept de valeur	38
1.3 Le concept d'objet de coût	38
1.4 Le concept d'inducteur de coût	39
Section 2 Le critère de traçabilité : les concepts de charge directe et indirecte	42
2.1 La charge directe	43
2.2 La charge indirecte	43
Section 3 Le comportement des coûts : les charges variables et les charges fixes	45
3.1 La modélisation classique du comportement des coûts	45
3.1.1 Les charges variables	45
A L'impact des rendements croissants sur le comportement des charges variables	47
B L'impact des rendements décroissants sur le comportement des charges variables	47
C Synthèse du comportement des charges variables	48
3.1.2 Les charges fixes	49
3.2 Une modélisation alternative du comportement des coûts	50
3.2.1 L'amplitude des variations du niveau d'activité	51
3.2.2 L'horizon de temps considéré	51
3.2.3 Les coûts mixtes	52
3.2.4 L'impact des inducteurs de coût autres que le volume sur le comportement des coûts	52
Section 4 L'articulation entre l'axe direct/indirect et l'axe fixe/variable	56
Section 5 Les autres concepts de coût	58
5.1 Le coût marginal	59
5.2 Le coût d'opportunité	59
5.3 Les « sunk costs » : les coûts engagés indifférents ou coûts éteints ..	60
5.4 Les coûts cachés	61
5.5 Les coûts contrôlables	61
5.6 Les coûts joints	61
5.7 Le coût de période	61
Conclusion	62

Chapitre 3

Les principes de construction d'un système de comptabilité de gestion

Introduction	64
Section 1 Un principe d'économie : l'analyse coûts-avantages de l'information comptable produite	65
1.1 Le coût de récolte et de traitement de l'information	66
1.2 Le degré et le type de concurrence	68

1.3 La diversité et la complexité des produits et des processus de fabrication et de distribution	69
Section 2 L'impact des facteurs contextuels sur la conception des systèmes de comptabilité de gestion	70
2.1 L'impact de la technologie sur la conception du système d'information comptable	70
2.2 L'impact du choix de la stratégie sur la conception du système d'information comptable	72
2.3 L'impact du choix de la structure organisationnelle sur la conception du système d'information comptable	73
2.3.1 Le centre de coûts	74
2.3.2 Le centre de dépenses discrétionnaires	74
2.3.3 Le centre de chiffre d'affaires	74
2.3.4 Le centre de profit	74
2.3.5 Le centre d'investissement	75
2.4 Conclusion	75
Section 3 La modélisation des coûts	76
3.1 La détermination du coût des centres de responsabilité	77
3.2 Le calcul du coût des objets de coût	79
3.2.1 Premier cas. Une unité d'œuvre unique permet une allocation correcte des coûts d'un centre comptable aux objets de coût	81
3.2.2 Deuxième cas. Une unité d'œuvre unique ne permet pas une allocation correcte des coûts aux produits	82
3.2.3 La comparaison des deux cas : la condition d'équiproportionnalité ..	84
3.2.4 Un découpage plus fin des centres de regroupement comptables permet de retrouver une allocation adéquate des coûts	86
3.2.5 Les violations de la condition d'équiproportionnalité : une application de l'arbitrage entre précision et coût de l'information	88
3.2.6 La problématique de l'allocation des frais fixes d'un centre de regroupement comptable	90
3.2.7 La modélisation des coûts dans la pratique	91
Conclusion	92

DEUXIÈME PARTIE

LES SYSTÈMES CLASSIQUES DE COMPTABILITÉ DE GESTION ... 93

<i>Introduction</i>	94
---------------------------	----

Chapitre 1

Les caractéristiques principales de l'entreprise « traditionnelle »	95
--	-----------

<i>Introduction</i>	96
---------------------------	----

Section 1	<i>L'émergence historique de la comptabilité industrielle</i>	96
Section 2	<i>Le modèle de représentation de l'entreprise sous-jacent à la comptabilité de gestion « traditionnelle »</i>	100
2.1	Une vision taylorienne de l'organisation	100
2.2	Le lien avec la théorie microéconomique classique de la firme	103
2.3	L'importance centrale de la fonction de production	103
2.4	La structure des coûts de production	104
2.5	Les déterminants de la performance	105
Conclusion		106
Chapitre 2		
La méthode du coût de revient complet		107
Introduction		108
Section 1	<i>Définition et objectif du coût de revient complet</i>	108
Section 2	<i>Un modèle simplifié du calcul du coût de revient complet</i>	110
Section 3	<i>Le calcul du coût de revient complet par la méthode des sections homogènes</i>	114
3.1	La définition des centres d'analyse et sections	114
3.1.1	Le centre d'analyse	114
3.1.2	Les sections	116
A	Les sections principales	116
B	Les sections auxiliaires	117
3.1.3	Les centres de coûts sur frais généraux	118
3.2	Les principes fondamentaux de la méthode des sections homogènes	119
3.2.1	Le traitement des charges directes au produit	120
3.2.2	La répartition primaire des charges indirectes entre centres d'analyse primaires et secondaires	121
3.2.3	L'allocation du coût des centres d'analyse auxiliaires aux centres d'analyse principaux	123
3.2.4	L'allocation des charges des sections principales vers les comptes de fabrication	124
3.2.5	Une illustration de la méthode	125
Conclusion		129
Annexe	<i>L'articulation de la comptabilité générale et de la comptabilité analytique</i>	131
A.1	Les différences entre les charges considérées par les comptabilités générale et analytique	132
A.1.1	Les charges incorporables	133
A.1.2	Les charges non incorporables	134
A.1.3	Les charges supplétives	135
A.1.4	Réconciliation entre les charges incorporées en comptabilité générale et analytique	137

A.2 Le transfert des charges de la comptabilité générale vers la comptabilité analytique	138
A.2.1 La méthode extra-comptable : le tableau analytique d'exploitation	138
A.2.2 La comptabilité analytique autonome	139
1 La méthode de double imputation	140
2 La technique comptable des comptes réfléchis	141

Chapitre 3

La méthode du coût de revient complet :

aspects comptables et adaptations techniques

145

Introduction	146
---------------------------	-----

Section 1 L'organisation comptable du calcul des coûts	146
---	-----

Section 2 L'évaluation des stocks	151
--	-----

2.1 La valorisation des stocks à l'entrée	152
---	-----

2.2 La valorisation des sorties de stocks	152
---	-----

2.2.1 La méthode d'individualisation de chaque unité produite ou de chaque lot acquis	152
--	-----

2.2.2 La méthode du coût moyen unitaire pondéré	153
---	-----

2.2.3 La méthode F.I.F.O	155
--------------------------------	-----

2.2.4 La méthode L.I.F.O	155
--------------------------------	-----

2.2.5 Comparaison des méthodes de valorisation des stocks	157
---	-----

Section 3 La méthode de l'imputation rationnelle	158
---	-----

3.1 La nature du problème : l'effet des variations du niveau d'activité sur la détermination du coût de revient des produits	158
---	-----

3.2 L'imputation rationnelle	161
------------------------------------	-----

3.2.1 Le principe de la méthode	161
---------------------------------------	-----

A Étape 1. Identification des charges fixes dans l'ensemble des charges qui sont destinées à être imputées et/ou allouées aux produits	162
---	-----

B Étape 2. Calcul du coefficient d'imputation rationnelle (CIR)	162
---	-----

C Étape 3. Incorporation des charges fixes réelles de la période au coût de revient des produits au prorata du CIR	163
---	-----

D Identification et interprétation de la différence entre les charges réelles de la période et les charges incorporées au coût des produits	163
--	-----

3.2.2 Une illustration pratique	164
---------------------------------------	-----

3.2.3 Un coefficient d'imputation rationnelle global ou par centre d'analyse	165
---	-----

3.2.4 La détermination du niveau de l'activité « normale »	166
--	-----

A La capacité théorique	166
-------------------------------	-----

B La capacité pratique	167
------------------------------	-----

C Le niveau d'activité de la période précédente	167
---	-----

D La capacité correspondant à un niveau jugé « normal » d'activité	168
--	-----

E La capacité correspondant au volume de production budgété	169
---	-----

Section 4 La répartition croisée des prestations entre centres d'analyse auxiliaires ..	173
--	-----

4.1 La méthode de l'allocation directe	173
--	-----

4.2	La méthode de l'allocation itérative	174
4.3	La méthode de l'allocation séquentielle	175
4.4	La méthode de l'allocation réciproque : la mise en équation des prestations réciproques	177
Section 5	Le coût de la qualité et la valorisation des rebuts et déchets	179
5.1	Les principaux types de rebuts	179
5.2	Les principes de comptabilisation des rebuts et déchets	180
5.2.1	<i>La nature du problème</i>	180
5.2.2	<i>Le principe de base de la valorisation : la définition d'un rendement normal du processus de production</i>	181
5.2.3	<i>Les alternatives de valorisation des rebuts</i>	183
A	Les rebuts sont réutilisables comme matière première	184
B	Le retravail des rebuts	184
Conclusion	.....	185

Chapitre 4

L'adaptation du modèle de coût de revient complet à différents modes d'organisation de la production

Introduction	.....	188
Section 1	Le process costing dans l'environnement de production en continu	188
1.1	Premier cas : production en continu sans en-cours de fabrication	190
1.2	Deuxième cas : production en continu avec en-cours de fabrication en fin de période	191
1.3	Troisième cas : production en continu avec en-cours de production en début et en fin de période	194
Section 2	Les entreprises travaillant sur commandes	197
2.1	Les caractéristiques des entreprises travaillant sur commandes	197
2.2	Le modèle simplifié de comptabilité analytique dans les entreprises travaillant sur commandes	197
2.3	L'adaptation de la méthode des sections homogènes aux entreprises travaillant sur commandes	199
2.3.1	<i>L'affectation des charges directes aux commandes</i>	200
2.3.2	<i>La répartition primaire des charges indirectes aux commandes entre les centres d'analyse principaux et les centres d'analyse auxiliaires</i>	200
2.3.3	<i>L'allocation du coût des sections auxiliaires aux sections principales en fonction des services que ces dernières ont consommés</i>	200
2.3.4	<i>L'allocation du coût des sections principales aux différentes commandes réalisées</i>	201
2.4	Le devis estimatif	203
2.4.1	<i>Le traitement des charges directes aux commandes</i>	203
A	Les matières premières	203
B	Le travail direct de production	204

2.4.2	Le traitement des charges indirectes aux commandes	204
A	Le modèle simplifié	204
B	La méthode des sections homogènes	204
2.4.3	L'analyse a posteriori de la rentabilité de la commande	204
A	L'analyse de la consommation de charges directes	204
B	L'analyse des charges indirectes	205
2.5	L'organisation comptable de l'entreprise travaillant sur commandes	205
2.5.1	Le compte <i>Commandes en cours</i>	205
2.5.2	Le compte <i>Résultat sur commandes terminées</i>	206
Section 3	Les entreprises commerciales	207
Conclusion	.....	208

Chapitre 5

Les méthodes du coût de revient partiel	209
Introduction	210
Section 1 Le « direct costing »	210
1.1 Les principes fondamentaux du « direct costing »	211
1.2 La distinction entre charges variables et fixes : difficultés pratiques de mise en œuvre	215
1.3 La distinction entre charges directes et indirectes dans la méthode du coût de revient variable	216
1.3.1 Un traitement simplifié des charges variables indirectes	217
1.3.2 Un traitement différencié des charges variables directes et indirectes	217
Section 2 Le « direct costing » évolué	219
Section 3 L'impact sur le résultat de l'entreprise du recours à différentes méthodes d'évaluation du coût de revient des produits finis	221
3.1 La production est supérieure aux ventes	222
3.2 La vente est supérieure à la production	224
3.3 Les méthodes d'évaluation des stocks : Le point de vue du droit comptable	226
Section 4 L'analyse Coût-Volume-Profit	227
4.1 Les hypothèses fondamentales des modèles d'analyse coût-volume-profit	227
4.2 L'analyse CVP dans l'entreprise monoproduit	229
4.3 Les analyses de sensibilité	231
4.3.1 Une modification du prix de vente	232
4.3.2 Une modification des coûts fixes	233
4.3.3 La comparaison de structures de coûts alternatives	233
4.3.4 Un volume minimum de ventes pour atteindre un objectif de profit cible	234

4.4 L'extension de l'analyse CVP au cas de l'entreprise multi-produits	235
Section 5 L'utilisation des coûts de revient partiels dans l'aide à la prise de décision	238
5.1 Le concept de coûts pertinents à la décision	238
5.2 L'acceptation d'une commande spéciale	240
5.3 La décision de faire ou de sous-traiter	242
5.3.1 Cas 1. Il n'y a pas d'usage alternatif à la capacité libérée	243
5.3.2 Cas 2. Il y a un usage alternatif à la capacité libérée	243
5.4 Le choix d'un mix de production quand la capacité de production est limitée	245
Conclusion	247

TROISIÈME PARTIE

LES SYSTÈMES DE COMPTABILITÉ DE GESTION

PAR ACTIVITÉS	249
----------------------	-----

<i>Introduction</i>	250
---------------------	-----

Chapitre 1

La remise en cause du modèle traditionnel de comptabilité de gestion	253
---	-----

<i>Introduction</i>	254
---------------------	-----

Section 1 La crise du modèle taylorien de représentation de l'entreprise	255
---	-----

1.1 L'hypothèse de stabilité de l'environnement et d'information parfaite	255
---	-----

1.1.1 La stabilité de l'environnement technologique et concurrentiel de l'entreprise	256
--	-----

A L'avènement de la globalisation et l'accroissement de la concurrence	256
--	-----

B La dérégulation de certains secteurs de l'industrie et des services	257
---	-----

C L'accélération du rythme de l'innovation technologique	258
--	-----

1.1.2 L'hypothèse d'information parfaite des dirigeants	259
---	-----

1.2 Une hypothèse de simplicité du fonctionnement de l'organisation	259
---	-----

1.3 Les principes d'organisation du modèle taylorien	260
--	-----

1.3.1 Le principe de division du travail et l'optimisation de la performance	260
--	-----

1.3.2 La performance dépend de la maîtrise et de l'optimisation du fonctionnement interne de l'entreprise	262
---	-----

1.3.3 Le coût global de production était fortement corrélé avec le coût d'un facteur de production dominant : le travail direct	262
---	-----

1.4 Le modèle de comptabilité, fondé sur la représentation taylorienne de l'entreprise	263
--	-----

1.4.1 La multiplicité des objets de coût	264
--	-----

1.4.2 La mise en cause de la liaison entre ressources et produits	265
---	-----

1.4.3	Le contrôle fonctionnel des ressources	266
1.4.4	La pertinence du volume de production comme inducteur de coût unique	266
Section 2	Les indicateurs de l'inadéquation des systèmes classiques de comptabilité de gestion	267
2.1	Les résultats d'enchères ne sont pas conformes aux prévisions	267
2.2	Des parts de marché importantes sont perdues pour certains produits	268
2.3	La croissance des activités de support de production	268
2.4	Les managers accordent peu de foi aux informations produites par le système actuel d'établissement des coûts de revient	269
2.5	Le recours fréquent aux « études spéciales »	269
2.6	Les mécanismes d'allocation des frais généraux sont obsolètes	269
Section 3	Les phénomènes de subventionnement croisé	270
3.1	Le subventionnement croisé dû à la non homogénéité des ressources d'un centre d'analyse	271
3.2	Le subventionnement croisé dû aux modifications du processus de production	274
3.3	L'impact du subventionnement croisé sur la pertinence des coûts de revient pour la gestion	278
3.3.1	L'impact du subventionnement croisé sur l'évaluation des stocks et la détermination du résultat comptable	278
3.3.2	L'impact du subventionnement croisé sur l'analyse stratégique des coûts	278
Conclusion	.....	279
Chapitre 2		
La comptabilité par activités	.....	281
Introduction	.....	282
Section 1 Le modèle de représentation de l'entreprise sur la base du concept d'activité	.....	282
1.1	Le concept d'activité	282
1.1.1	La définition du concept d'activité	283
1.1.2	La typologie des activités	286
A	Les activités de conception	286
B	Les activités de réalisation	287
C	Les activités de maintenance	287
D	Les activités discrétionnaires	287
1.1.3	La hiérarchie du coût des activités	288
1.2	Le concept de processus	289
Section 2 Les systèmes de comptabilité à base d'activités	.....	291

2.1	La construction de la représentation de l'entreprise par l'identification des activités et des processus	293
2.2	La caractérisation de chaque activité	296
2.2.1	L'appartenance de l'activité au centre de responsabilité	296
2.2.2	L'insertion de l'activité au sein d'un processus	296
2.2.3	La production, les clients et les fournisseurs de l'activité	297
2.2.4	Les facteurs de causalité ou inducteurs de coût de l'activité	298
2.2.5	Les ressources consommées par l'activité	299
2.2.6	L'unité d'œuvre de l'activité	299
2.2.7	La mesure de la capacité installée de l'activité	301
2.2.8	La mesure de performance de l'activité	302
2.3	La sélection d'un nombre d'activités clés et la constitution de centres de regroupement par activités	304
2.3.1	Le regroupement des activités en processus	304
2.3.2	Le regroupement des activités par unités d'œuvre	305
2.3.3	Le regroupement des activités par facteurs de causalité	305
2.4	L'allocation du coût des activités aux objets de coût	307
Conclusion	.....	315
Chapitre 3		
La gestion des activités ou Activity Based Management (ABM)		
	Introduction	317
	Section 1 L'analyse de la rentabilité du portefeuille de produits et de la politique de pricing	318
	Section 2 L'analyse du portefeuille des clients et de la politique marketing	319
	Section 3 L'analyse des relations avec les fournisseurs	321
	Section 4 La conception de nouveaux produits	322
4.1	L'ABC et le design de nouveaux produits	323
4.2	Le « target costing » et la conception de nouveaux produits	323
Conclusion	.....	327
Chapitre 4		
Une évaluation critique du modèle ABC/ABM et une reformulation simplifiée		
	Introduction	329
	Section 1 L'évaluation de la pertinence des hypothèses du modèle ABC/ABM	330
1.1	Les études descriptives d'implantation de systèmes ABC/ABM	330
1.2	La validation statistique des hypothèses de comportement de coûts sous-jacentes au modèle ABC/ABM	335
1.3	Les études portant sur l'impact de l'adoption du modèle ABC/ABM sur la performance de l'entreprise	336

Section 2 Les avantages de la comptabilité et de la gestion par les activités	337
Section 3 Les limites de la comptabilité et de la gestion par les activités	339
3.1 L'articulation du modèle ABC avec la structure de responsabilités de l'organisation	339
3.2 Les critiques techniques du modèle de la comptabilité par activités	340
3.3 La critique des fondements théoriques du modèle ABC/ABM et de ses conséquences pour la gestion de l'entreprise	342
3.4 La critique radicale du rôle d'un système comptable pour la gestion de l'entreprise	343
Section 4 Une reformulation simplifiée du modèle ABC/ABM : le Time Driven ABC (TDABC)	344
Conclusion	349

QUATRIÈME PARTIE

La comptabilité budgétaire

Introduction	352
---------------------------	-----

Chapitre 1

La méthode des coûts préétablis ou coûts standard

Introduction	354
Section 1 Le concept de coût standard ou coût préétabli	354
1.1 Une brève histoire des standards	354
1.2 La définition du coût standard ou du coût préétabli	355
Section 2 Les avantages et inconvénients de la méthode des coûts standard	359
2.1 Les avantages de la méthode des coûts standard	359
2.2 Les inconvénients de la méthode des coûts standard	361
Section 3 Les différents coûts standard	363
3.1 Le coût standard matières	363
3.1.1 Les standards quantitatifs	363
3.1.2 Les standards de prix	364
3.2 Les standards de travail direct	365
3.2.1 Les standards de temps	365
3.2.2 Les standards de salaire	366
3.3 Les standards de charges indirectes	366
Conclusion	367

Chapitre 2

Les budgets	369
Introduction	370
Section 1 L'insertion des budgets dans une démarche de planification stratégique	370
1.1 L'analyse stratégique	370
1.2 La planification stratégique et opérationnelle	371
1.3 La phase de budgétisation	371
Section 2 Le budget : définition et rôles	372
Section 3 L'élaboration des budgets opérationnels	375
3.1 Les principes d'élaboration et de fonctionnement d'un système budgétaire	375
3.1.1 L'articulation du système budgétaire et du système de planification stratégique	376
3.1.2 Le champ d'application de la démarche budgétaire	376
3.1.3 La cohérence de la démarche budgétaire avec le découpage de l'entreprise en centres de responsabilité	376
3.1.4 La cohérence de la politique de gestion des ressources humaines avec la démarche budgétaire	377
3.1.5 La révision des budgets en cas de modifications radicales de l'environnement	378
3.2 La procédure d'élaboration des budgets	378
3.2.1 Prendre connaissance des objectifs pour l'année à venir	379
3.2.2 Réaliser un ensemble d'études préparatoires	379
3.2.3 Élaborer des projets de budget	380
3.2.4 Choisir le projet qui deviendra le pré-budget	380
3.2.5 Construire et négocier des budgets détaillés	380
3.2.6 Établir des prévisions définitives	381
3.3 Le budget des ventes	381
3.4 Le budget de production	382
3.4.1 La politique de stocks	383
3.4.2 La politique de production	385
3.5 Une illustration de la procédure d'élaboration d'un budget	386
3.5.1 Les données prévisionnelles d'ALPHASTAR pour l'année 20X9	387
A Les prévisions de vente des produits	387
B Les caractéristiques techniques des produits	388
C Les informations relatives aux matières premières MP1 et MP2	389
D Le travail direct de production	389
E Les charges indirectes variables	389
F Les charges indirectes fixes	390
G Les charges indirectes des départements de R&D, de marketing et de la direction administrative	390
3.5.2 L'élaboration détaillée des budgets d'ALPHASTAR pour 20X9	391
A Établissement du budget des ventes	391
B Établissement du budget de production en unités	393

C Les budgets de consommation et d'achat des matières premières	394
D Le budget du coût de travail direct de fabrication	395
E Le budget des charges indirectes de production	395
F La valorisation des stocks finaux de produits finis	397
G Le coût des produits vendus	398
H Le budget des charges indirectes des autres départements fonctionnels	399
I Le compte de résultats d'exploitation prévisionnel	399
Conclusion	400
Chapitre 3	
Le contrôle budgétaire	401
<i>Introduction</i>	402
Section 1 La définition du contrôle budgétaire	402
Section 2 La méthodologie d'analyse des écarts	403
2.1 L'analyse comparative du compte de résultats d'exploitation	407
2.2 L'analyse des écarts au niveau de quelques rubriques synthétiques du compte de résultats	408
2.3 Le budget flexible	409
2.4 L'analyse des écarts avec l'utilisation d'un budget flexible	411
2.5 La décomposition des écarts de matières premières et de travail direct en écarts quantité et prix	413
2.5.1 <i>Les écarts sur matière première</i>	413
A Cas 1. Produit fini avec une seule matière première.	414
B Cas 2. Produit fini à plusieurs matières.	419
2.5.2 <i>Les écarts de main-d'œuvre</i>	422
2.5.3 <i>Les écarts sur charges indirectes</i>	424
A La méthode des 4 écarts	424
B La méthode du PCG de 1982	428
C Comparaison entre les deux méthodes d'analyse des écarts de charges indirectes	432
Section 3 L'interprétation des écarts	433
3.1 Les destinataires des rapports d'écart	433
3.1.1 <i>Rapports périodiques des écarts de quantité</i>	434
3.1.2 <i>Rapports périodiques d'écarts de coûts ou de prix</i>	435
3.2 L'interprétation des écarts	436
3.3 L'interprétation des écarts dans un environnement incertain	436
Conclusion	437
Chapitre 4	
Le système budgétaire : critiques et alternatives	439
<i>Introduction</i>	440
Section 1 Les principales critiques du système budgétaire	440

1.1	La mise en cause des hypothèses sous-jacentes au modèle taylorien d'organisation et au système budgétaire traditionnel	440
1.2	La critique du modèle organisationnel implicite au fonctionnement du système budgétaire	441
1.3	L'impact du système budgétaire sur la motivation et le comportement des membres de l'organisation	442
Section 2	<i>L'Activity Based Budgeting (ABB) ou la budgétisation à base d'activités</i>	443
Section 3	<i>La gestion sans budget : les propositions du BBRT</i>	445
3.1	L'introduction d'une planification glissante et le découplage de la planification financière et de l'évaluation de la performance	445
3.2	Un modèle de décentralisation radicale de l'organisation	447
Conclusion	.....	447
Conclusion générale	.....	449
Bibliographie	.....	453

Comptabilité de gestion

La 3^e édition entièrement revue et actualisée de cet ouvrage a pour objectif d'offrir une présentation complète et actuelle du domaine de la comptabilité de gestion, de sa genèse historique jusqu'aux développements les plus récents.

Il comporte quatre parties. Dans une première partie, les **concepts de base et les principes directeurs de la construction d'une comptabilité de gestion** sont définis et discutés de façon approfondie.

La deuxième partie présente le **modèle classique de la comptabilité de gestion** qui inspire une grande partie des systèmes comptables fonctionnant dans les entreprises d'aujourd'hui.

La troisième partie est consacrée au **modèle de la comptabilité et de la gestion par activités (ABC/ABM)**, une alternative au modèle classique qui a été développée pour remédier aux difficultés croissantes du modèle classique. Elle se termine par une présentation d'une version simplifiée du modèle : *le Time Driven ABC*.

La **comptabilité** et le **système budgétaires** font l'objet de la quatrième et dernière partie. Après une présentation complète des coûts standards, des budgets, de leur construction et du contrôle budgétaire, les alternatives au système budgétaire, comme la budgétisation à base d'activités (ABB) et les propositions du BBRT sont brièvement discutées.

L'ouvrage s'adresse aux **étudiants en économie et en sciences de gestion**. Il peut servir de **support complet d'un cours de comptabilité de gestion** ou être utilisé comme **ouvrage de référence**. Il est également destiné aux **professionnels de la comptabilité** (réviseurs, commissaires aux comptes et experts comptables).

Yves DE RONGÉ

Docteur en sciences économiques appliquées de l'Université catholique de Louvain et Master of Business Administration de l'Université de Chicago, Yves De Rongé est professeur de contrôle de gestion à la Louvain School of Management de l'Université catholique de Louvain et professeur aux Facultés Universitaires Saint-Louis. Ses thèmes de recherche portent sur la comptabilité de gestion et le contrôle de gestion des stratégies de développement durable.

Comptabilité, contrôle & finance

L'objectif de cette collection est double :

- offrir une série de manuels d'enseignement supérieur couvrant l'ensemble des champs de la finance d'entreprise et de marchés
 - comptabilité générale ou financière
 - comptabilité analytique et de gestion
 - analyse des états financiers et audit
 - contrôle de gestion
 - fiscalité...
- accueillir les chercheurs et les spécialistes dont les publications intéresseront les praticiens et les cadres d'entreprise.

RONCOM

ISBN 978-2-8041-7509-2

ISSN 1373-0150

www.deboeck.com

