



Comptabilité de gestion

Alain Burlaud, Claude Simon

► To cite this version:

Alain Burlaud, Claude Simon. Comptabilité de gestion. Vuibert, pp.412, 2003, Jean-Pierre Helfer et Jacques Orsoni. <halshs-00616600>

HAL Id: halshs-00616600

<https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00616600>

Submitted on 2 Sep 2011

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Gestion

Collection dirigée par
Jean-Pierre Helfer et Jacques Orsoni

Alain BURLAUD

Professeur au Conservatoire national
des arts et métiers

Claude SIMON

Professeur à l'ESCP-EAP

Comptabilité de gestion

coûts/contrôle

3^e édition

Avant-propos

Le titre de cet ouvrage, *Comptabilité de gestion*, associe deux éléments :

- la comptabilité, qui est un outil d’observation de la vie des entreprise ou, plus généralement, des organisations (elle apporte une connaissance) ;
- la gestion, qui est faite de décisions (elle constitue l’action).

Le sous-titre de l’ouvrage, « coûts / contrôle » précise ces deux concepts :

- il ne s’agit pas ici de toute la comptabilité mais d’un sous-ensemble du système comptable orienté plus particulièrement vers le calcul et l’analyse des coûts ;
- il ne s’agit pas non plus de toute les décisions mais de celles qui permettent de contrôler le fonctionnement d’une organisation et qui constituent ce que l’on appelle habituellement le contrôle de gestion.

Titre et sous-titre donnent une « image fidèle » du contenu de cet ouvrage dont l’originalité réside dans une approche associant constamment connaissance et action car les outils de gestion ne sont pas une fin en soi mais des moyens au service de l’action. C’est pourquoi, avant de parler des différentes techniques, nous traitons de leurs objectifs et du contexte économique de leur utilisation. Nous essayons aussi, constamment, de faire le lien entre la comptabilité et le contrôle de gestion et les disciplines voisines (organisation, stratégie, GRH, etc.), car les problèmes ne se posent jamais en termes monodisciplinaires dans les entreprises. Enfin *Comptabilité de gestion* doit beaucoup à la pratique professionnelle des auteurs.

Cet ouvrage a été conçu pour satisfaire les besoins de deux catégories de lecteurs :

- les étudiants de deuxième et troisième cycles des universités (MSTCF, MSG, DESS, DEA), du haut enseignement commercial, du Conservatoire national des arts et métiers, du cycle d’études préparant à l’expertise comptable (épreuve de contrôle de gestion du DECF, épreuve de synthèse d’économie et comptabilité du DESCF, examens de l’INTEC) ;
- les cadres qui, dans le cours de leur carrière, doivent prendre des responsabilités supposant une plus grande maîtrise du contrôle de gestion.

Comptabilité de gestion est un manuel complet comportant de nombreux exemples et des applications corrigés. Toutefois, la préparation d’un examen peut nécessiter un entraînement, rendu possible grâce à un ouvrage de QCM et de cas d’applications conçu pour être le complément de celui que vous avez actuellement entre les mains : Stéphanie CHATELAIN-PONROY (avec le concours d’Alain BURLAUD et Claude SIMON), *Comptabilité de gestion, QCM et applications*, Vuibert, 2003, 176 pages.

Adresses utiles

American Accounting Association (AAA) : 5717 Bessie Drive, Sarasota, FL 34233, États-Unis

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) : 1211 Avenue of the Americas, New York, NY 10036, États-Unis

Association française de comptabilité (AFC) : c/o Intec, 40 rue des Jeûneurs, 75002 Paris, www.afc-cca.com

Association française des contrôleurs de gestion de banque (AFCGB) : 5, avenue Velasquez, 75008 Paris

Association des directeurs de comptabilité et de gestion (APDC) : 8, rue Jean-Goujon, 75008 Paris

Association nationale des directeurs financiers et de contrôle de gestion (DFCG) : 99, boulevard Haussmann, 75009 Paris, www.dfcdg.com

Association nationale des experts comptables stagiaires (ANES) : 92, rue de Rivoli, 75004 Paris

Centre de documentation de l'Ordre des experts-comptables et de la Compagnie des commissaires aux comptes (Bibliothèque) : 88, rue de Courcelles, 75008 Paris

Commission des communautés européennes, Direction droit des sociétés : 3, rond-point Schuman, 1040 Bruxelles, Belgique

Commission des opérations de Bourse (COB) : 17, place de la Bourse, 75002 Paris

Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) : 8, rue de l'Amiral-de-Coligny, 75001 Paris, www.cncc.fr

Conseil national de la comptabilité (CNC) : 6, rue Louise-Michel, Télédéc 352, 75703 Paris Cedex 13, www.finances.gouv.fr/CNCompta

European Accounting Association (EAA) : c/o EIASM, 13, rue d'Egmont, 1050 Bruxelles, Belgique

Fédération des experts-comptables européens (FEE) : 83, rue de la Loi, 1040 Bruxelles, Belgique, www.euro.free.be

Fédération internationale des experts-comptables francophones (FIDEF) : 45 rue des Petits-Champs, 75001 Paris

Institute of Management Accountants (IMA France) : Immeuble Île-de-France, 3 place de la Pyramide, 92067 Paris La Défense Cedex

International Accounting Standards Committee (IASC) : 167 Fleet Street, London EC4A 2ES, Grande-Bretagne, www.iasc.org.uk

International Federation of Accountants (IFAC) : 545 Fifth Avenue, 14th Floor, New York, NY 10017-3610, États-Unis, www.ifac.org

Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) : 2, rue André-Pascal, 75016 Paris

Organisation des Nations unies (ONU) Transnational Corporations and Management Division : UNCTAD/PTC Bldg E, Palais des Nations, Genève, CH-1211, Suisse

Ordre des experts-comptables (OEC) : 153, rue de Courcelles, 75017 Paris, www.experts-comptables.fr

The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA France) : 38, rue de Berri, 75008 Paris

Introduction

Les organisations – au sens où l'on parle de théorie des organisations – peuvent être comparées à des organismes vivants complexes, dotés d'un squelette et d'une musculature, et dont le mouvement ne se conçoit pas sans l'un et l'autre. Nous voulons dire par là que, ayant pour ambition de traiter du fonctionnement des organisations, de leur vie, nous ne pouvons ni présenter les techniques d'analyse des coûts de façon isolée, car elles sont stériles si elles ne mettent pas en œuvre des techniques de contrôle de gestion, ni développer une théorie du contrôle de gestion sans nous appuyer sur une comptabilité de gestion. La compréhension de la dynamique du contrôle de gestion passe donc par l'acquisition d'un minimum de compétences dans un domaine que l'on considère généralement comme relevant du détail mais dont l'exploration nous semble nécessaire même si elle est insuffisante. Autrement dit :

1. Nous adressant à des étudiants de l'enseignement supérieur ou à des cadres qui souhaitent se perfectionner, nous ferons l'économie (au sens de « science économique ») de la technique comptable. Il est en effet essentiel que les uns et les autres comprennent les concepts économiques sous-jacents à cette technique et sachent à quel environnement social et organisationnel elle s'applique. Selon l'expression de François Rabelais, notre vœu est que ni les uns ni les autres n'aient le sentiment de découvrir une « science (ou une technique) sans conscience ». Le plan et la présentation retenus traduisent ce souci.

2. Nous adressant à des étudiants ou des cadres qui auront, quelle que soit leur fonction dans une organisation, à diriger un service doté d'un budget, nous ne ferons pas l'économie (au sens de « faire l'impasse sur ») de la technique comptable. Le savoir doit déboucher sur le savoir-faire ; d'où les nombreuses applications.

Cette introduction constitue l'occasion de mettre en œuvre dès maintenant le premier principe : resituer la technique dans son contexte économique et social. Dans sa première partie, nous montrerons que comptabilité et contrôle de gestion sont le fruit d'une évolution de ce contexte – une adaptation de l'organisme vivant au milieu – puis, dans sa deuxième partie, nous montrerons les effets du développement de ces techniques sur leur environnement, les modifications par l'organisme de son environnement. Il s'agit d'illustrer la relation dialectique existant entre les techniques de gestion et leur domaine d'application. Enfin, dans la troisième partie de l'introduction, nous expliciterons le concept de « mise sous tension » qui joue un rôle central dans cet ouvrage.

LA COMPTABILITE ET LE CONTRÔLE DE GESTION, FRUITS D'UNE ÉVOLUTION ÉCONOMIQUE ET SOCIALE

Le contrôle a déjà derrière lui une longue histoire. Sans remonter à l'Antiquité, on peut citer quelques exemples :

- les *missi dominici*, sous Charlemagne, contrôlaient l'administration des comptes et les comptes des évêques ;

- la cité de Pise faisait « auditer » ses comptes ;

- la cité de Venise également (les honoraires de l'auditeur étaient proportionnels au nombre et à l'importance des erreurs et des fraudes découvertes) ;

- Napoléon Bonaparte créa la Cour des comptes chargée de vérifier la régularité de l'emploi des fonds publics.

Nous pourrions multiplier les exemples, mais tous confirmeraient qu'il s'agit avant tout d'un contrôle externe (les contrôles sont effectués par des personnes extérieures à l'organisation contrôlée, indépendantes) orienté vers le contrôle de régularité (conformité à la règle) et non d'efficacité. Bref, il s'agit d'un contrôle directement issu du droit. Après la révolution industrielle, et plus particulièrement après la Seconde Guerre mondiale, on verra se développer dans toutes les grandes organisations un nouveau type de contrôle, parallèlement à l'ancien, fondé sur des principes opposés : il sera effectué par du personnel appartenant à l'organisation et aura pour objet le suivi de *performances économiques*. Il s'agit de contrôler la gestion. Ce n'est pas quelque chose de totalement neuf, mais la nouveauté tient au fait que le contrôle de gestion devient une technique, avec son langage, qu'il fait l'objet d'une formalisation. On quitte donc le domaine du droit pour celui de l'efficacité économique, laquelle

obéit à une logique différente¹, pour celui du management. Il s'agit maintenant d'expliquer l'origine, le pourquoi de cette évolution.

Le comportement de l'entrepreneur s'explique par un *couple rentabilité/risque*. Il a pour objectif de rentabiliser ce qu'il investit dans une entreprise (des capitaux mais aussi son travail), à la condition de ne pas dépasser un certain niveau de risque. Plus l'entreprise est risquée, plus le « surplus » (qui peut être un bénéfice, un salaire, des avantages en nature, des frais généraux, etc.) devra être important. Or la rentabilité passe souvent par la croissance, qui permet, à court terme, des économies d'échelle et, à long terme, au moins un maintien de la part du marché, ce qui évite d'être exclu de ce marché. Dans un premier temps, la *réduction du risque passe également par la croissance*, qui permet une diminution du nombre de concurrents donc un meilleur contrôle du marché et, d'une manière générale, de l'environnement. D'une économie de petites entreprises, on est ainsi passé à une économie dans laquelle quelques entreprises, liées aux grands groupes financiers, se partagent les principaux marchés. Ajoutons à cela que le mouvement de concentration a évidemment été encouragé et souvent même rendu nécessaire par le progrès technique et le poids des investissements requis. Cela inclut l'investissement organisationnel grâce auquel l'entreprise peut devenir plus performante que le marché. Concrètement, l'intégration des activités dans un même ensemble organisationnel permet de réduire les coûts de transaction et constitue l'une des sources de la compétitivité².

Mais, paradoxalement, au fur et à mesure que l'entreprise intègre (internalise) une partie de son environnement pour réduire le risque à court terme, qu'elle le maîtrise mieux et que celui-ci devient moins contraignant pour chacun de ses rouages, elle perd ses facultés d'adaptation (sa souplesse, sa flexibilité) et elle supporte de ce fait un risque accru à long terme. L'intégration verticale, qui allonge le processus de production interne à l'entreprise ou au groupe, met à l'abri des pressions du marché les maillons intermédiaires de la chaîne mais rend l'ensemble plus rigide. La croissance horizontale, qui se traduit par une diversification des productions et, dans un premier temps, par une diminution du risque (on « ne met pas tous ses œufs dans le même panier »), noie dans une masse indifférenciée les résultats réalisés sur chacun des produits et amortit ce qu'il est convenu d'appeler la sanction du marché. Enfin, l'allongement des séries, la mécanisation et le développement des technologies nouvelles (nucléaire, par exemple) accroissent la part des frais fixes et l'incapacité de l'entreprise à faire face à des variations de niveau d'activité ou même à une évolution trop rapide de la demande. Le consommateur est prié d'attendre que les équipements soient amortis et, s'il ne le fait pas – parce que la concurrence peut subsister au niveau international, parce que les technologies évoluent plus vite que prévu (rappelons les problèmes posés par le développement accéléré de la micro-informatique, de l'électronique dans tous les biens d'équipement ou l'introduction du laser dans la haute-fidélité) ou parce que les prix relatifs changent brutalement (cas de l'incidence de la hausse du prix de l'essence sur la demande d'automobiles) –, c'est la catastrophe...³

En réaction à ce danger, moins immédiat que celui encouru par le petit commerçant qui vit dans la crainte de l'ouverture prochaine d'une grande surface, mais autrement plus lourd pour la collectivité, la plupart des grandes entreprises se sont dotées de procédures d'*autocontrôle* préventives, permettant de soumettre chaque service à des contraintes internes aussi fortes, aussi incitatives que celles provenant d'un marché. Cela n'est pas propre aux seules entreprises privées mais concerne autant le secteur public ou les administrations qui, du fait de leur position particulière, sont menacées tant par une *inefficacité allocative* (excès d'offre, surproduction de certains services) que par une *inefficacité productive* (gaspillage de ressources, coûts de production excessifs). Si ces organisations, que l'on peut désigner par le terme plus général de services publics, remplissent trop imparfaitement leur mission, elles s'exposent à une intervention brutale du pouvoir politique qui peut se comparer à la fusion-sanction ou à l'OPA dont une grande entreprise privée peut être menacée.

Les procédures d'autocontrôle mises en place s'apparentent à un mode de *régulation « bureaucratique » des organisations*, par opposition à une *régulation « économique »* par les mécanismes du marché ou à une *régulation « politique »* par la mise en place d'une planification étatique. Elles s'appuient sur un *système d'information interne* qui a d'ailleurs évolué. On est en effet passé d'une :

- *comptabilité industrielle à une*
- *comptabilité analytique d'exploitation (CAE), puis à*
- *l'analyse des coûts ou encore analyse et contrôle des coûts ou enfin à*
- *la comptabilité de gestion (management accounting)*⁴.

¹ Il serait absurde d'en déduire que la logique juridique est dépassée ou que la logique économique ou managériale constitue un « progrès », comme cela est parfois dit de façon implicite. Elles sont simplement différentes et complémentaires. Le droit porte un jugement de valeur sur les comportements et les codifie. Il interdit ceux qui sont jugés « mauvais ». L'économie se contente de les observer et d'en déduire les règles permettant d'en tirer avantage. La fin justifie les moyens sauf... intervention du législateur !

² Le coût de transaction, par exemple avec un fournisseur, inclut les coûts d'information, de négociation puis de contrôle des contrats. En intégrant le fournisseur, on remplace ces coûts par des coûts de coordination supposés inférieurs. Cf. à ce sujet : R.H. COASE : *The Nature of the Firm*, Economica, 1937.

³ Nous laissons hors du champ de notre étude le contrôle stratégique. Le contrôle de gestion ne prend donc pas en compte les risques majeurs. Sur ce dernier point, cf. R. LAUFER : *L'entreprise face aux risques majeurs*. Éd. L'Harmattan, 1993, 320 p.

⁴ Le Plan comptable général de 1982 parle de « comptabilité analytique » mais de nombreux ouvrages récents préfèrent traiter d'« analyse des coûts ». Le Conseil national de la comptabilité a aujourd'hui une commission « comptabilité de gestion ». Les ouvrages anglo-saxons

Ce changement de vocabulaire est tout à fait significatif de la progression de cette technique qui ne s'appliquait initialement qu'à l'industrie et s'applique maintenant à toutes les organisations. Dans la mesure où il s'agit encore d'une comptabilité, ce n'est qu'une comptabilité de flux, mettant en relation des consommations de facteurs (inputs) avec des produits (outputs) mais ne décrivant en aucun cas une situation patrimoniale. Le concept central est celui de coût. Un *coût est un calcul* par lequel on regroupe des charges selon un critère jugé pertinent, ce qui suppose que l'on ait défini préalablement l'usage que l'on souhaitait en faire. Dans la plupart des organisations, on a recours à un ou plusieurs des modes de regroupement suivants :

- par *produits* ;
- par *activité* ;
- par *centre* (ou section ou service).

Résultant d'un calcul interne à l'entreprise, un coût est une opinion, non un fait. Or une opinion doit pouvoir être étayée et les justificatifs avancés, contrôlés par le commissaire aux comptes ou l'administration fiscale.

Mais si les coûts sont l'objet de contrôles, ils sont surtout la source d'un contrôle au sein de l'organisation, qui s'est progressivement enrichi en passant par les étapes suivantes :

1. *Contrôle programmé* : le calcul mensuel des coûts et le suivi de leurs variations permettent de faire du contrôle une procédure régulière et permanente et non une « opération coup de poing ».
2. *Contrôle adaptatif* : les coûts doivent être suffisamment significatifs pour que le contrôle programmé permette de détecter les évolutions qui nécessitent une adaptation des conditions d'exploitation. Ce type de contrôle encourage un *comportement réactif* de l'organisation par rapport à tout changement, et non l'immobilisme.
3. *Contrôle anticipé* : d'un comportement réactif, l'entreprise passe à un *comportement actif* en ayant un projet avec des étapes pour y parvenir. Les écarts dégagés à chacune d'elles permettent de modifier ou d'ajuster la stratégie et la tactique.

L'enrichissement de la notion de contrôle se traduit par :

1. *Un élargissement de son champ d'application* qui, partant du contrôle des services de production, englobe progressivement tous les services des entreprises, y compris les services administratifs.
2. *Un éloignement de son horizon*, c'est-à-dire une prise en compte croissante du long terme.
3. *Une diversification de ses méthodes* qui, parties des techniques comptables, intègrent de plus en plus le calcul économique, la gestion des ressources humaines et les techniques de direction et d'animation.

Parallèlement, le vocabulaire a évolué et, partant de la définition la plus étroite pour aller vers la conception la plus large, on a parlé successivement de :

- *contrôle budgétaire* ;
- *contrôle de gestion* ;
- *contrôle de la gestion*.

Dans la suite de cet ouvrage, nous utiliserons bien évidemment la définition la plus large. Rappelons simplement dès maintenant que, s'agissant d'un autocontrôle de l'organisation, il porte en priorité sur ses performances et, seulement accessoirement, sur la régularité des opérations ou de leur enregistrement, contrairement à ce qui se passe lorsque le contrôle est externe.

LA COMPTABILITE ET LE CONTRÔLE DE GESTION, SOURCE D'UNE ÉVOLUTION ÉCONOMIQUE ET SOCIALE

Nous ne prétendons pas que les « progrès » (ce terme n'implique pas ici un jugement de valeur) de la comptabilité et du contrôle de gestion puissent être le moteur des transformations de la société, mais nous pensons qu'il s'agit d'une pièce de ce moteur. Les techniques en cause, à condition d'être prises dans leur sens le plus large, portent donc une part de responsabilité dans ces changements au même titre que le développement de l'informatique de gestion, par exemple. Mais de quels changements s'agit-il ?

Indépendamment des progrès techniques, ce qui frappe le gestionnaire, c'est la disparition progressive mais accélérée de l'entité qui constitue pourtant le domaine d'application de ses connaissances, à savoir l'entreprise au sens traditionnel du terme. C'est l'un des aspects de la crise du droit qui marque un changement dans des sociétés fondées sur une rationalité juridique (États de droit) : Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, codes napoléoniens, naissance des démocraties parlementaires ou des monarchies constitutionnelles, etc. Le droit définissait des sociétés commerciales (personnes morales) dont les contours correspondaient à ceux des entreprises (entités économiques). Qu'en est-il aujourd'hui ?

- Une société n'est plus nécessairement une communauté de travail mais peut en comprendre plusieurs n'ayant aucun rapport entre elles. En effet, son siège social peut être parisien alors que les usines seront dispersées, délocalisées.

- Inversement, une communauté de travail n'est pas nécessairement un sous-ensemble d'une même entreprise. Cette dernière peut employer dans un même atelier des salariés qui dépendent d'elle et des intérimaires dépendant d'un autre employeur ou d'un fournisseur. De même, les diverses formes de coopération interentreprises et, en particulier, la création de sociétés en participation permettent de faire travailler sur un même chantier des salariés ayant les mêmes tâches mais des employeurs différents⁵. Enfin, la sous-traitance de certains travaux (entretien des machines, nettoyage, etc.) contribue aussi au morcellement juridique d'une même communauté de travail.

- Une société, personne morale, n'est plus toujours un centre de responsabilité, une unité autonome, lorsqu'il s'agit d'une filiale. Les décisions importantes sont alors dictées par la maison mère ou un holding qui, de plus, exerce un contrôle permanent sur l'activité de ladite filiale en se faisant représenter au conseil d'administration ou au conseil de surveillance et, éventuellement, en faisant appel à une équipe d'auditeurs internes dont la mission complète celle du commissaire aux comptes.

Ces pratiques posent de façon particulièrement aiguë le problème de l'égalité des actionnaires et de l'abus de majorité lorsque la gestion de la filiale est faite dans l'« intérêt général » du groupe au détriment des actionnaires minoritaires.

- Le groupe, réalité polymorphe, difficilement appréhendée par le droit dans la mesure où il y a dissociation entre la forme et le fond, l'apparence et la réalité, est l'objet d'une jurisprudence encore souvent contradictoire. De cet enchevêtrement, il résulte que l'*entreprise* est de moins en moins un *objet de droit* (sauf lorsqu'il s'agit du droit du travail – comités d'entreprise, accords d'entreprise, comités de groupes, etc. –, ou de droit fiscal) et que le *groupe* est de plus en plus une *source du « droit »* économique. La société mère ou le holding dictent les règles de fonctionnement internes au groupe : détermination des modes de calcul des prix de cession internes, réglementation des approvisionnements hors groupe, des transferts de technologie, des transferts de capitaux, définition des règles de gestion (choix des investissements, systèmes comptables, décentralisation des responsabilités, etc.), division internationale du travail, gestion des cadres supérieurs, etc. Chaque groupe, qui peut constituer un microcosme économique d'une taille comparable à un petit pays – on compare les plus grands groupes multinationaux à des pays comme la Belgique –, obéit donc à plusieurs droits : droit interne des pays où le groupe est implanté, droit international privé et « droit » interne du groupe⁶.

La dissolution du droit dans la réglementation et, sauf lorsqu'il s'agit de PME indépendantes, la disparition de l'entreprise comme cellule économique de base consacrent l'insuffisance de la comptabilité générale ou financière. Elle s'adapte, bien sûr, au développement des groupes grâce à la consolidation⁷ et à leur internationalisation grâce à une normalisation⁸. Mais sans le développement parallèle d'une comptabilité de gestion, c'est-à-dire d'une comptabilité totalement indépendante du découpage juridique jugé non significatif, le morcellement de l'entreprise n'aurait pas été possible. Il fallait que le centre de décision conserve le contrôle, grâce à un système d'information, de l'ensemble de l'appareil productif. Ou, pour prendre une image, le développement du système nerveux (qui est un système d'information) permet une plus grande complexité de l'être vivant. La comptabilité de gestion correspond à un « pluralisme comptable » qui s'adapte parfaitement au « pluralisme juridique » du système productif.

Mais la comptabilité de gestion est plus qu'une façon de « recoller l'entreprise morcelée », de lui rendre son unité de gestion. Elle est aussi l'expression d'une vision purement microéconomique de l'activité productive professionnelle des hommes. En effet, le domaine des coûts ne va guère au-delà des consommations marchandes. Sauf développements qui sont encore au stade expérimental, il ignore les *coûts externes* : nuisances, pollutions et autres coûts supportés par la collectivité qui ne font pas l'objet d'une facturation. Il attire donc l'attention sur les problèmes de productivité mais selon une conception très étroite et de plus, généralement, à court terme.

Par ailleurs, la comptabilité de gestion trahit ses origines en empruntant encore beaucoup à la comptabilité industrielle. Très imprégnée de l'idée de norme de *production*, elle enracine les réflexes liés à une conception taylorienne de la production. Rien n'est plus facile que de calculer et de contrôler les coûts du *travail en miette*⁹. Une évolution en sens inverse se fait avec l'enrichissement des tâches, par exemple, mais elle reste marginale à côté de l'*automatisation* massive des ateliers qui est la forme moderne du taylorisme. L'analyse des coûts enferme donc la gestion dans une conception très industrielle du travail.

Enfin, la comptabilité et le contrôle de gestion, en ne retenant que les aspects de la réalité susceptibles d'une évaluation en termes monétaires, les déforment et privilégient les *compétences techniques* en général au

⁵ La société en participation, dont l'existence n'est pas connue des tiers, est assez fréquente dans le bâtiment et les travaux publics. Ce n'est pas de la sous-traitance, dans la mesure où tous les associés prennent part au résultat (bénéfice ou perte).

⁶ La multiplicité des droits aboutit à leur affaiblissement et à celui des « principes généraux » au profit d'une prolifération de règlements qui sont la forme technocratique du droit car ils n'émanent pas du législateur mais des « bureaux » ; ils traitent trop de détails et sont trop circonstanciels pour avoir une cohérence globale ; ils multiplient les juridictions d'exception et/ou les privatisent en soumettant le règlement des conflits à des arbitres ou à des commissions d'arbitrage.

⁷ Loi du 3 janvier 1985 et septième directive européenne sur les consolidations.

⁸ Normes IAS (International Accounting Standards).

⁹ Selon le titre de l'ouvrage de Georges FRIEDMANN, *Le Travail en miettes*, NRF, Gallimard, 1964.

détriment de toutes les autres, c'est-à-dire qu'ils favorisent le développement d'une société plus industrialisée. Nous pensons que, contrairement à ce qu'affirment de nombreux écrits et discours, nous sommes encore loin de la société postindustrielle. De nombreux pays n'ont même pas encore constitué une véritable économie industrielle en dépit de leurs efforts en ce sens. Quant aux pays industrialisés, ils éprouvent la fragilité de leur position et se préoccupent plus de la compétitivité de leur industrie que de la civilisation des loisirs.

En conférant aux « managers » des pouvoirs accrus, la comptabilité et le contrôle de gestion tendent à généraliser leur système de référence à l'ensemble des « décideurs ». Les soucis d'esthétique des artistes, de perfection technique des ingénieurs, d'« intérêt général » des fonctionnaires, d'humanisation du travail des syndicalistes, de prestige des hommes politiques ne peuvent sortir gagnants au grand jeu de la comparaison des avantages et des coûts car les avantages doivent être exprimés en unités monétaires. L'analyse des coûts et le contrôle de gestion sont pour ces autres « valeurs » un terrain d'affrontement bien mal choisi mais c'est le seul qui ait acquis une légitimité suffisante aux yeux du plus grand nombre. Les techniques de gestion ont su acquérir une apparence d'unité, de simplicité, de logique et d'universalité qui fait leur force.

LE CONCEPT DE « MISE SOUS TENSION »

Le concept de « mise sous tension » de tout ou partie d'une organisation apparaît dans cet ouvrage comme un fil conducteur qui permet une compréhension des outils de gestion dans leur contexte, qui leur donne un sens. Cette image traduit bien notre conception du contrôle de gestion qui est centré sur le comportement de l'homme dans son milieu professionnel. La performance technique des machines est certes une des sources de la productivité et/ou de la rentabilité d'une organisation. Mais cette performance technique peut être totalement inexploitée et donc inutile si l'organisation humaine ne permet pas d'en tirer parti : désordres administratifs qui font que les commandes n'arrivent pas en temps et en heure, démotivation du personnel qui n'est pas responsabilisé sur des objectifs clairs, perte de confiance des différents partenaires de l'entreprise, etc. La mise sous tension est une « technologie invisible¹⁰ » qui constitue de notre point de vue le premier gisement ou facteur explicatif du succès d'une organisation. Il existe donc un lien très fort entre le contrôle de gestion et la gestion des ressources humaines et, plus généralement, les sciences humaines et sociales.

La « mise sous tension » doit être organisée pour produire les effets désirés. Si les simples tensions liées aux conflits d'intérêts entre individus membres d'une même organisation ou d'un même groupe sont un état naturel et désordonné, la mise sous tension telle que nous l'entendons est une construction. Elle résulte de la mise en place systématique de doubles contraintes. Il en est ainsi quand, par exemple, il faut améliorer la qualité tout en augmentant la productivité, produire un résultat immédiat sans sacrifier le long terme, etc. « Il y a double contrainte dès lors qu'un acteur se trouve soumis à deux injonctions contradictoires (injonctions primaire et secondaire) et ne peut se soustraire à cette contradiction (injonction cliquet)¹¹. » Par exemple, respecter les délais tout en respectant la norme de qualité sont les injonctions primaire et secondaire. On voit bien la contradiction entre ces deux contraintes : un travail de qualité ne se fait pas dans la précipitation ! Mais on ne peut se soustraire en arrêtant le chantier car l'entreprise ne pourrait payer les pénalités : c'est le cliquet. La gestion consiste à trouver une issue à des situations de ce type qui sont apparemment sans issue ou à développer des stratégies d'évitement de telles situations. Par exemple, un travail plus approfondi de conception du produit ou d'organisation peut permettre de concilier qualité et productivité. L'effet d'apprentissage, l'expérience permettent aussi d'éviter les situations les plus contraignantes en sachant dire non, trouver un compromis ou déplacer le problème lorsque les risques d'échec deviennent trop élevés.

On retrouve également le concept de « mise sous tension » sous le terme d'aporie¹², utilisé par les philosophes. L'exemple type est la situation cornélienne. Dans *Le Cid*, Rodrigue ne peut à la fois satisfaire aux exigences de l'honneur familial et à celles de son amour pour Chimène. Dans un contexte légèrement différent... les pratiques de gestion tendent à multiplier ce type de situation. Ainsi, le « triangle CQD¹³ » oblige à réduire les coûts tout en améliorant la qualité et en réduisant les délais ! En apparence, la mission est impossible, sauf à gérer de façon constructive le paradoxe¹⁴. Ainsi, un effort de réflexion sur la qualité mené dès la phase de conception du produit permet de réduire certains coûts (retouches, retours de livraisons et gestion de réclamations, réparations sous

¹⁰ Nous empruntons cette expression à Michel BERRY, *Une technologie invisible ? L'impact des outils de gestion sur l'évolution des systèmes humains*, Centre de recherches en gestion (CRG), 1983.

¹¹ Alain BURLAUD, Michel RIMBAULT et Jean-Michel SAUSSOIS, « L'évaluation nécessaire et impossible des aides de l'État à l'industrie », *Politiques et management public*, juin 1986, p. 82. Le concept de double contrainte (*double bind*) est emprunté à BATESON, *Vers une écologie de l'esprit*, Seuil, 1980.

¹² « Difficulté logique d'où l'on ne peut sortir ; objection ou problème insoluble » (André LALANDE, *Vocabulaire technique et critique de la philosophie*, PUF, 1983, p. 69).

¹³ C pour coût, Q pour qualité et D pour délai.

¹⁴ Cf. à ce sujet : « L'acteur paradoxal ou la gestion constructive des paradoxes », Patrick JOFFRE et Gérard KOENIG, *Gestion stratégique. L'entreprise, ses partenaires-adversaires et leur univers*, Litec, 1992, p. 165 et s.

garantie, etc., sans compter le coût d'opportunité lié à la détérioration de l'image de l'entreprise et des relations avec ses clients) et de réduire les délais (meilleure organisation de la production).

La « mise sous tension » est un outil de motivation du personnel d'une organisation. Elle comprend toujours deux volets : la sanction et la récompense. En effet, on trouve là une autre application de la double contrainte. La seule sanction (négative) dissuade de mal faire mais n'encourage pas à bien faire. La seule récompense encourage à bien faire mais n'a pas d'effet incitatif pour celui qui, d'avance, renonce à la récompense. Il faut donc bien les deux mécanismes, associés à un système d'évaluation des performances ou de quantification pour contrôler efficacement la gestion d'une organisation, pour la « mettre sous tension ». On retrouve ici, dans notre contexte, une problématique proche de celle décrite par Michel Foucault à propos de l'univers carcéral¹⁵.

Enfin, la « mise sous tension » est un concept large, proche du modèle A-M-I¹⁶ développé par Henri Bouquin. Selon ce modèle, le contrôle de gestion aurait une triple fonction :

A : orienter les actions et comportements d'acteurs autonomes ;

M : modéliser les relations entre ressources et finalités ;

I : interconnecter la stratégie et le quotidien.

En effet, sanctions et récompenses orientent bien les actions et comportements d'acteurs autonomes dans la mesure où ils sont liés par une obligation de résultat mais disposent de marges de liberté relativement importantes quant au choix des moyens. La modélisation de la fonction de production permet une forme d'évaluation de la performance en simulant le volume de ressources qui aurait « normalement » dû être consommé pour une production ou une activité données. Enfin, la « mise sous tension » doit lier des perspectives à court et long terme, c'est-à-dire interconnecter la stratégie et le quotidien.

LE PLAN DE L'OUVRAGE ET LE DÉVELOPPEMENT DES TECHNIQUES DE GESTION

Au lieu d'articuler le plan de l'ouvrage sur un catalogue de techniques de calcul des coûts, nous avons préféré le construire autour de la *finalité* de ces méthodes en montrant leur pénétration progressive dans tous les rouages de l'entreprise ou, plus généralement, l'extension du périmètre de calcul des coûts dans l'organisation :

aide à la *politique de prix* et à la politique commerciale ;

- *mise sous tension de l'appareil de production*, c'est-à-dire lutte contre l'inefficacité productive au sens étroit ;

- *mise sous tension de l'ensemble de l'organisation*, c'est-à-dire lutte contre l'inefficacité productive au sens large ;

- interaction de l'organisation et de son environnement et incidence sur le système coûts/contrôle.

À cette première originalité s'en ajoute une seconde : nous avons lié étroitement la comptabilité de gestion et le contrôle de gestion. Comme nous l'avons déjà dit, l'un ne se conçoit pas sans l'autre, même si le contrôle de gestion peut faire appel, parallèlement, à d'autres techniques que l'analyse des coûts.

Bien entendu, on retrouve au sein des différents chapitres les techniques habituelles. Mais elles sont présentées dans leur contexte, selon un ordre logique allant de l'application la plus partielle et la plus immédiate à l'application la plus globalisante, qui se fait sentir dans tous les services de l'entreprise et à tous les niveaux de la hiérarchie. Pour que la réflexion sur les notions de coût et de contrôle soit aussi complète que possible, nous avons étudié ce qu'elles deviennent dans le microcosme économique constitué par les relations intragroupe, dans le contexte culturel anglo-saxon, dans les services publics, dans les banques, etc. Il importait aussi de traiter des développements les plus récents de ces concepts : analyse des coûts sociaux et analyse de la valeur. Les contraintes fiscales, dans le cadre français, n'ont pas été omises et font l'objet d'une annexe.

Enfin, les exemples, exercices et cas, toujours présentés avec leur solution, montrent la largeur de l'éventail des personnes concernées¹⁷. Il inclut, sans que cette liste soit exhaustive et outre les étudiants en gestion de deuxième et troisième cycle des universités, des grandes écoles ou du CNAM, tous ceux qui sont intéressés par la préparation aux examens professionnels et concours :

- des cadres du secteur privé (DECF et DESCF) ;

- des cadres du secteur public (ENA et autres écoles de la haute fonction publique) ;

¹⁵ « Toute la conduite tombe dans le champ des bonnes et des mauvaises notes, des bons et des mauvais points. Il est possible en outre d'établir une quantification et une économie chiffrée. Une comptabilité pénale, sans cesse mise à jour, permet d'obtenir le bilan punitif de chacun. (...) Par le jeu de cette quantification, de cette circulation des avances et des dettes, grâce au calcul permanent des notations en plus ou en moins, les appareils disciplinaires hiérarchisent les uns par rapport aux autres les "bons" et les "mauvais" sujets. À travers cette microéconomie d'une pénalité perpétuelle, s'opère une différenciation qui n'est pas celle des actes, mais des individus eux-mêmes, de leur nature, de leurs virtualités, de leur niveau ou de leur valeur. » (Michel FOUCAULT, *Surveiller et punir*, Gallimard, 1981, p. 182-183).

¹⁶ Cf. à ce sujet : Henri BOUQUIN, « Pourquoi le contrôle de gestion existe-t-il encore ? » *Gestion* (Québec), septembre 1996.

¹⁷ Rappelons qu'en complément de cet ouvrage, le lecteur est invité à s'entraîner grâce à des QCM, exercices et cas dans l'ouvrage suivant : Stéphanie CHATELAIN-PONROY, *Comptabilité de gestion, QCM et applications*, Vuibert, 2003.

– des enseignants (CAPET, agrégation d'économie et gestion).

Que tous comprennent les « recettes de cuisine » ou même en conçoivent de nouvelles sans apprendre des schémas simplistes à force d'être simples, mais en gardant constamment à l'esprit les quatre questions suivantes :

1. Quel type de décision faut-il prendre ?
2. Quelles informations faut-il pour ce type de décision ?
3. Comment faut-il les traiter ?
4. Comment peut-on les saisir ?
5. Quels biais risquent-elles d'induire ?

CHAPITRE 1

La comptabilité de gestion pour une politique de prix

Que l'organisation soit marchande et recherche le profit ou qu'elle soit non marchande et ait pour objectif l'équilibre d'un budget par une politique de vérité des prix, le premier problème auquel elle se trouve confrontée est celui de la fixation du prix de vente des biens ou services qu'elle offre. Problème banal mais en réalité beaucoup moins ancien qu'on pourrait le penser.

Avant la révolution industrielle, l'activité économique, essentiellement agricole, faisait une large place à l'autoconsommation, ne laissant à la sphère des échanges qu'une place réduite. Or, à l'intérieur de cette sphère, le système de corporations faisait de l'artisan un agent économique particulier, échappant aux lois du marché. Ne pouvant se livrer à la concurrence par les prix, devant respecter des normes de qualité, ayant peu de charges fixes (peu d'équipements et absence de législation sociale), sa marge était garantie¹⁸. Son profit était uniquement fonction du volume de son activité et pouvait être appréhendé *ex ante* de façon intuitive avec une précision suffisante. Le contrôle a posteriori pouvait se faire aisément grâce aux seuls comptes de trésorerie ou aux comptes de tiers.

La révolution industrielle n'a consisté, dans un premier temps, que dans une mécanisation et donc une standardisation de la production. La tendance était à la mono-production, dont l'exemple le plus célèbre est sans doute la Ford « T », modèle unique et bon marché, dont le client pouvait choisir la couleur à condition qu'elle fût noire. Or la firme monoproduit, œuvrant dans un univers stable, n'a nul besoin d'une comptabilité analytique. La comptabilité générale et le regroupement des charges par fonction lui donnent des informations amplement suffisantes pour sa gestion, d'autant plus que les frais généraux (administration, recherche et développement, méthodes, études commerciales) représentent une part très faible de l'ensemble de ces charges. Il faut en fait attendre la crise des années trente puis les années cinquante pour que la concurrence, la concentration et la diversification donnent un nouveau visage à l'industrie et au système d'information dont la firme a besoin. D'une extrémité à l'autre de l'éventail, on passe de l'entreprise monoproduit (optimum technique) à la firme qui multiplie les couples produit-marché (démarche marketing et concurrence autre que par les prix ; recherche d'un optimum en termes de répartition des risques) et fonctionne avec d'importants services généraux. Dans ce dernier cas, deux problèmes se posent :

1. Si tous les clients paient le même prix pour un même bien et service, quel est le seuil en deçà duquel la production en question devient déficitaire ? En d'autres termes, l'orientation des activités de la firme se fonde, pour une part importante, sur la comparaison entre coût de revient¹⁹ et prix de vente. Ce coût de

¹⁸ Garantie et non maximisée. Dans la tradition du Moyen Âge, « la poursuite de la richesse est réprouvée et condamnée ; l'avarice est le péché capital, défini comme le plaisir d'accumuler au-delà de ce qui est nécessaire pour conserver son rang » (André PHILIP, *Histoire des faits économiques et sociaux*. Aubier-Montaigne, 1964, p. 34).

¹⁹ Le Plan comptable de 1982 a remplacé le terme de « prix de revient » par celui de « coût de revient ». Il s'agit en effet d'un groupement de charges internes au réseau comptable, donc d'un coût et non d'un prix qui suppose une transaction avec un tiers. Le nouveau vocabulaire gagne en rigueur même s'il peine à être accepté dans le langage courant.

revient, ou coût complet, peut être calculé ex ante ou ex post et nous consacrerons à ces techniques de calcul, dont l'esprit reste encore proche d'une vision technique de l'entreprise, une première section.

2. Si le prix de vente doit être modulé en fonction de la nature du client (particulier, grossiste, industriel incorporant les articles dans un bien plus complexe), du volume de la commande, de modifications apportées à l'article (simplification des finitions pour des voitures destinées à l'Administration, simplification des emballages pour les livraisons aux grandes surfaces...), de la capacité contributive du client ou de la localisation du client (diminution des prix pour l'exportation), le coût de revient n'est plus qu'une information utile parmi d'autres. L'importance des frais de structure permet de déplacer d'un couple produit-marché sur un autre des charges non négligeables selon une logique purement commerciale. La limite inférieure au prix de vente peut être modulée sous la seule contrainte que le prix de vente unitaire moyen pondéré ne soit pas durablement inférieur au coût de revient unitaire moyen pondéré. L'examen de ces techniques fera l'objet de la deuxième section.

I -Le coût complet : pour une politique de prix sans segmentation du marché

On parvient à un coût complet grâce à la *méthode des centres d'analyse ou sections homogènes* et aux différents perfectionnements qui lui ont été apportés. Comme pour toutes les méthodes de calcul de coûts que nous étudierons ci-après, nous présenterons successivement les quatre points suivants :

1. Objectifs de la méthode et contexte économique de son apparition.
2. Fondements techniques et organisationnels de la méthode.
3. Difficultés techniques et d'application.
4. Exemples d'application.

1 Les coûts complets : objectifs et contexte économique

La méthode des coûts complets est très ancienne puisque l'on en retrouve des exemples à partir du XVI^e siècle²⁰. Toutefois, le problème se posait de façon relativement simple lorsque la quasi-totalité des coûts étaient directs, qu'il s'agisse de main-d'œuvre ou de matières premières. Sidney Pollard²¹ cite le cas de deux entreprises britanniques qui n'avaient que trois employés administratifs chacune pour gérer 1 063 ouvriers dans l'une (en 1801) et 744 ouvriers dans l'autre (en 1813). Il est vrai que le contremaître recevait une somme globale en liquide qu'il devait ensuite répartir entre les ouvriers, ce qui simplifiait considérablement la paie...

Mais l'évolution de l'industrie caractérisée par d'importants investissements (en particulier dans les chemins de fer) et la naissance d'un véritable capitalisme posent de nouveaux problèmes qui restent d'actualité. Ainsi, Godard²² se pose la question de l'amortissement et de l'entretien des immobilisations, de l'évaluation des sorties de stock et de la rémunération des capitaux propres. D'autres problèmes encore feront l'objet de débats au XIX^e siècle mais à notre connaissance, plus en Grande-Bretagne qu'en France. Il ne faut cependant pas confondre quelques expériences et la généralisation d'une pratique.

En France et sous sa forme actuelle, la méthode des sections homogènes est issue des travaux menés avant la Seconde Guerre mondiale par le lieutenant-colonel Rimailho à la CEGOS²³ puis par le CNOF²⁴. « Elle a été

²⁰ À ce sujet, voir notamment : (de) ROOVER, « Cost Accounting in the 16th Century », *The Accounting Review*, volume 12, n° 3, septembre 1937 ; Wardhaugh THOMPSON, *The Accountant's Oracle ; or Key to Science*, York, 1777 ; E. STEVELINCK, « La comptabilité industrielle au XVIII^e siècle », *Revue de l'Institut national de syndicats d'experts-comptables et de comptables agréés*, n° 24, 1978, p. 7 à 18 republié dans *Gérer et comprendre*, février 1996, p. 51-63. De très nombreuses autres références sont données par David SALOMONS, *Studies in Cost Analysis*, Londres, Sweet ~ Maxwell, 1968, p. 3 à 49.

²¹ Sidney POLLARD, *The Genesis of Modern Management*, Penguin Books, 1968, p. 269.

²² M. GODARD, *Traité général et sommaire de la comptabilité commerciale*, Paris, 1827. Voir également à ce sujet : Yannick LEMARCHAND, *Du dépérissement à l'amortissement. Enquête sur l'histoire d'un concept et de sa traduction comptable*. Ouest Éditions, 1993.

²³ Commission générale d'organisation scientifique. Cf. à ce sujet : Henri BOUQUIN, « Rimailho revisité », *Comptabilité, contrôle, audit*, septembre 1995, p. 5 à 33.

²⁴ Comité national de l'organisation française.

adoptée par la Commission de normalisation des comptabilités (décret du 4 avril 1948) et par les plans comptables généraux de 1947 et de 1957²⁵ » et reste le système de base dans le Plan comptable de 1982.

Elle porte très profondément la marque de ses origines car elle cherche à associer un idéal de précision scientifique et une rigueur réglementaire qui la placent au-dessus des débats. Dans un pays de droit écrit comme la France, le coût complet a obtenu sa consécration en devenant un concept central du droit comptable et du droit fiscal à travers les problèmes d'évaluation des stocks. Il est ainsi défini : « Le coût complet comprend toutes les charges de l'entreprise se rapportant aux produits en stock, à l'exclusion des frais de distribution imputables aux seuls produits vendus. Fiscalement, il en est de même : les frais de fabrication à retenir n'englobent pas les dépenses qui ne se rattachent pas aux opérations de fabrication, tels les frais afférents à la partie purement commerciale de l'exploitation, mais comprennent les frais concernant directement ou indirectement la fabrication y compris dès lors, le cas échéant, les frais généraux ou administratifs, dans la mesure où ils peuvent être considérés comme engagés pour les besoins de la fabrication²⁶. » Le coût complet est également imposé par le Cahier des clauses comptables des marchés publics²⁷ et apparaît donc comme la base de négociation d'un « juste prix ».

Si la méthode du coût complet tire en partie sa légitimité du droit, elle doit aussi son succès, en France, à son adéquation avec une culture fortement empreinte de cartésianisme. En effet, on peut faire correspondre un à un les quatre préceptes de Descartes avec les différentes étapes de la démarche menant au coût complet.

« Le *premier* [précepte] était de ne recevoir jamais aucune chose pour vraie, que je ne la connusse évidemment être telle : c'est-à-dire d'éviter soigneusement la précipitation et la prévention²⁸, et de ne comprendre rien de plus en mes jugements que ce qui se présenterait si clairement et si distinctement à mon esprit, que je n'eusse aucune occasion de le mettre en doute. » [Ce premier précepte correspond à l'obligation, pour le comptable, de respecter la règle de prudence et des règles de contrôle interne.]

« Le *deuxième*, de diviser chacune des difficultés que j'examinerais, en autant de parcelles qu'il se pourrait et qu'il serait requis pour les mieux résoudre. » [Ce deuxième précepte correspond à la nécessité de diviser l'entreprise en autant de centres de frais ou sections que nécessaire pour répartir convenablement les charges indirectes.]

« Le *troisième*, de conduire par ordre mes pensées, en commençant par les objets les plus simples et les plus aisés à connaître, pour monter peu à peu, comme par degrés, jusque à la connaissance des plus composés. » [On retrouve bien ici le principe de base de la démarche conduisant au coût complet qui consiste à partir du coût d'achat des matières premières auquel on ajoute les différents autres coûts, « comme par degrés », à l'image du cycle de fabrication.]

« Et le *dernier*, de faire partout des dénombrements si entiers, et des revues si générales, que je fusse assuré de ne rien omettre²⁹ » [Le quatrième précepte de Descartes correspond à la nécessité d'organiser un recoupement des résultats de la comptabilité analytique avec ceux de la comptabilité générale.]

La méthode du coût complet, dans sa version la plus simple, n'a pas pour objectif premier d'apporter une aide à la gestion mais correspond plutôt à la recherche d'un mode d'évaluation. On pourrait presque dire que le coût complet constitue implicitement une forme de contrôle de l'échelle des valeurs que donne le marché à travers un système de prix. Sauf exception, anomalie (traduite comptablement par une provision s'il s'agit d'un stock), le prix doit être supérieur ou égal au coût complet. Il est généralement interdit de vendre au-dessous de ce coût complet (législation antidumping et interdictions portant sur la vente à perte)³⁰ mais parfois aussi de vendre à un prix très au-dessus (marchés publics, médicaments remboursés par la Sécurité sociale, etc.). L'assimilation de la valeur d'un bien à son coût complet est permanente en matière fiscale, comme nous l'avons déjà souligné.

Mis en place le plus souvent sous la pression de contraintes externes, les coûts complets ne constituent pas une information dénuée d'intérêt pour des dirigeants.

Ils peuvent être calculés a posteriori (*ex post*) et constituent alors un instrument de contrôle de l'évolution des conditions d'exploitation par produit, atelier ou centre d'activité. Il ne s'agit bien sûr que d'un coût global ou d'un coût moyen calculé sur une certaine période, souvent mensuelle mais parfois seulement annuelle. La connaissance du passé n'a d'intérêt que si les événements sont susceptibles de se reproduire ou, tout au moins, d'engager pour l'avenir. Aussi ce type de calcul est-il particulièrement précieux dans le cas d'une industrie produisant en série, « pour le stock ».

En revanche, dans le cas d'une production « à la commande » d'articles « sur mesure », la nécessité de produire des devis entraîne un calcul de coût a priori (*ex ante*) qui *peut être* mené selon la même méthode mais en introduisant dans le programme de traitement des données prévisionnelles. Lorsque le coût prévisionnel est érigé

²⁵ Pierre LASSEGUE, *Gestion de l'entreprise et comptabilité*, éd. Dalloz, 9^e édition, 1983, p. 591.

²⁶ RAFFEGEAU, DUFILS et CORRE, *Traité des normes et réglementations comptables*, Francis LEFEBVRE, 1979, p. 217.

²⁷ Marchés publics, « Cahier des clauses comptables », *Journal officiel*, n° 72-168, juillet 1972.

²⁸ Signifie ici préjugé.

²⁹ René DESCARTES, *Discours de la méthode*, Union générale d'édition, 1962, p. 22 et 23.

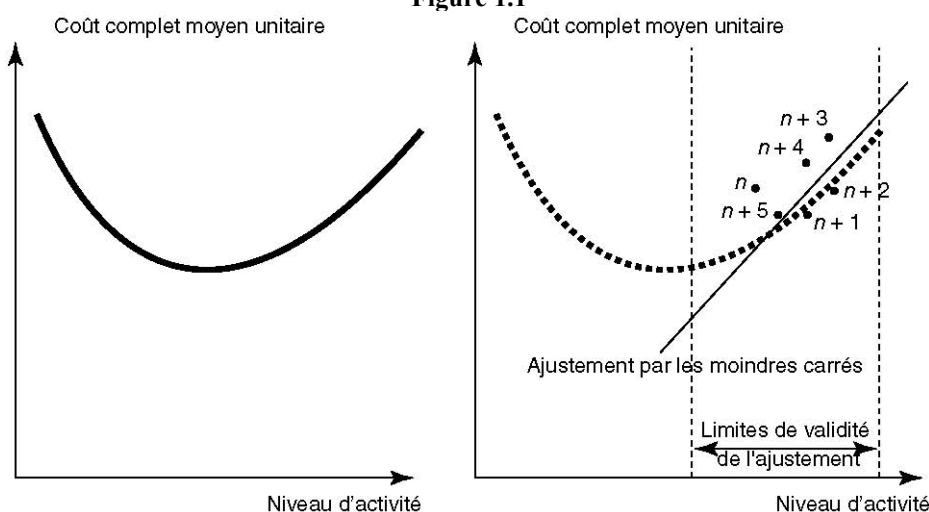
³⁰ LAMY, *Droit économique*, 2003, § 1241 et s.

en norme, il prend le nom de coût préétabli (ou de coût standard) et se prête à des développements importants en matière de contrôle de gestion, fondés sur la comparaison de ces normes avec les réalisations³¹. Ces derniers développements s'appliquent d'ailleurs aussi bien à une production « pour le stock » qu'à une production « à la commande » et constituent quasiment une condition préalable à une politique de décentralisation des responsabilités, tout au moins dans le cadre d'une organisation ayant pour finalité le profit.

Quelque riche que puisse être la méthode du coût complet, elle n'en rencontre pas moins certaines limites que l'on peut ramener à trois points principaux :

1. Il existe plusieurs fonctions de coût, or la méthode ne donne les coordonnées que d'un seul point pour une période déterminée. Par exemple, il existe des courbes de coût en fonction du niveau d'activité, de la longueur des séries, du degré de substitution du capital au travail, etc., dont la connaissance peut se révéler au moins aussi importante que celle du coût complet à un instant donné. En suivant les variations du coût complet unitaire (qui est une moyenne) au cours de plusieurs périodes consécutives, on peut avoir une première approximation de l'allure de ces différentes courbes ; mais elle ne remplace pas leur exploration systématique surtout lorsque l'environnement économique est instable. Une première conclusion s'impose donc : le coût complet n'est suffisant que dans un univers stable car les différentes variables explicatives d'un coût s'écartent peu de la moyenne qui reste significative.

Figure 1.1



Graphique 1 : Courbe théorique

Graphique 2 : Constatations

Graphique 1. Une étude technico-économique permet de simuler et de représenter le coût complet moyen unitaire en fonction du niveau d'activité et met en évidence des rendements croissants puis décroissants.

Graphique 2. Sur six périodes, on constate des coûts complets moyens unitaires croissants en fonction du niveau d'activité. Un ajustement linéaire traduit cette tendance. Si, par suite d'une forte perturbation du marché, l'activité devait diminuer de façon importante, l'écart entre la courbe théorique et l'ajustement linéaire deviendrait tel que ce dernier perdrait toute signification.

2. Un coût complet, comme nous le verrons plus en détail par la suite, se compose de charges directes (ex : matières premières incorporées dans un produit) et de charges indirectes (ex : frais généraux nécessaires à la cohésion de l'entreprise en tant qu'organisation mais sans rapport immédiat avec la production d'un seul article). La complexité croissante des produits, l'allongement et la mécanisation de leur cycle de production qui vont de pair et la concentration industrielle qui alourdit les frais d'administration dans les grandes organisations aboutissent à une très forte croissance des charges indirectes et à une diminution des charges directes. Les coûts de transaction qui, dans une économie de petits producteurs, représentent un élément du coût de la régulation de l'activité économique par le marché, sont plus facilement imputables aux différents produits que les coûts de la gestion d'ensembles complexes qui doivent trouver en eux-mêmes la capacité de réguler leur propre activité avant toute sanction par le marché. Or, nous le verrons par la suite, ces charges indirectes (que l'on peut provisoirement assimiler à des frais généraux) devront être réparties au moyen de clés (coefficients plus ou moins objectifs, conventionnels, voire arbitraires) puis imputées au coût des différents produits. Plus leur masse représente une part importante de l'ensemble des charges, plus le résultat final, le coût complet, prend un caractère artificiel ou arbitraire.

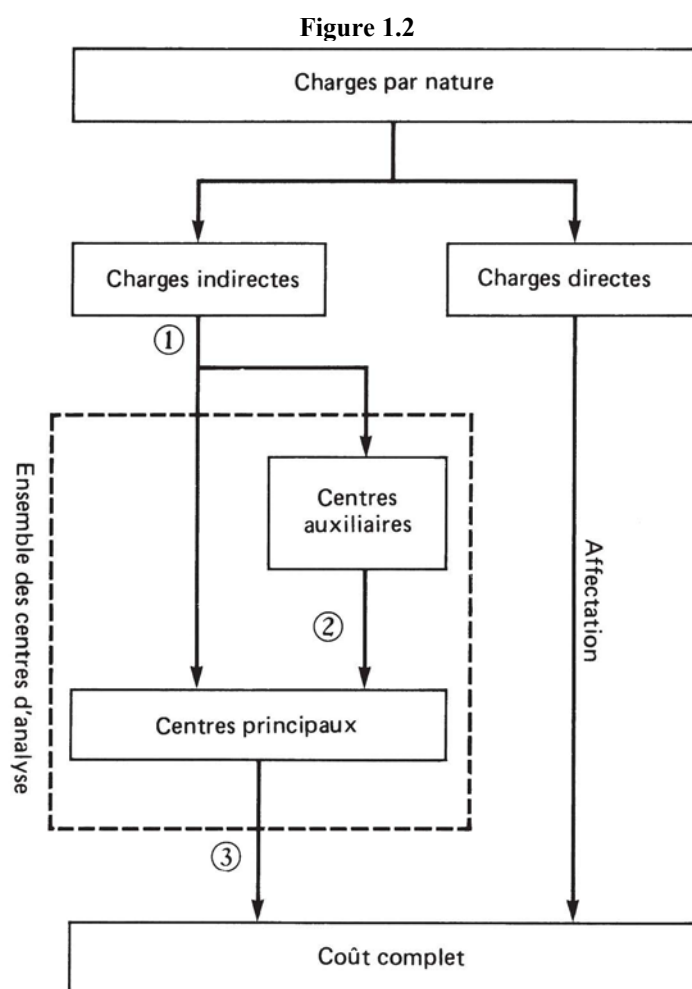
3. La collecte et le traitement des informations nécessaires au calcul d'un coût entraînent des opérations souvent longues et coûteuses parce que complexes. La durée du traitement risque d'aboutir à la production

³¹ Cf. à ce sujet : chapitre 2, section 2, p. 134 et suivantes et chapitre 3, section 2, p. 229 et s.

d'informations qui ont perdu toute actualité et tout intérêt du point de vue du gestionnaire. Nous verrons que les entreprises peuvent avoir recours à un certain nombre de simplifications permettant de franchir pratiquement cet obstacle en sacrifiant un peu à la rigueur du calcul. Le coût du traitement peut entraîner l'abandon de ce type de calcul dans un certain nombre de cas : application d'un simple coefficient au prix d'achat ou au prix de vente pour certains articles de faible valeur unitaire, par exemple. Enfin, la complexité peut parfois être telle (certaines activités de service très diversifiées) que l'on renonce purement et simplement à tout calcul³².

Après avoir rapidement présenté le contexte économique dans lequel s'applique la méthode (industrialisation de la production dans un univers économique stable) et les conceptions dont elle est issue (vision très technicienne de l'entreprise et recherche d'une référence pour la détermination d'un « juste prix »), nous allons en détailler le mécanisme.

2 Les coûts complets : fondements techniques et organisationnels



① Affectation aux centres d'analyse (en cas d'existence d'un moyen de mesure) ou, à défaut, répartition entre les centres d'analyse (grâce à l'utilisation de clés de répartition). Cette première étape est qualifiée de répartition primaire.

② Cession de prestations entre centres d'analyse (ou répartition secondaire).

③ Imputation au moyen d'unités d'œuvre.

³² Cet abandon pose d'autant moins de problèmes dans le secteur des services qu'il n'y a pas de stock à évaluer. Toutefois, dans certains cas, on retrouve ce problème sous forme de travaux ou d'études en cours.

Ce n'est pas un hasard si la méthode de calcul d'un coût complet est fréquemment baptisée, lorsqu'il s'agit de coûts a posteriori, de « méthode des sections homogènes ». Le concept de section ou de centre d'analyses, dans la terminologie du Plan comptable de 1982, est en effet le point central de la méthode, y compris quand il s'agit de coûts préétablis. Il présuppose une distinction entre charges directes et charges indirectes, et permet la transformation du regroupement des charges par nature (telles qu'elles apparaissent dans le compte de résultat) en charges par type d'article ou type d'activité, le cumul des charges constituant le coût du bien ou service considéré. Schématiquement cette transformation peut être représentée par la figure 1.2.

Pour entrer dans le détail de la méthode, nous allons traiter successivement :

- de la distinction entre charges directes et charges indirectes ;
- de la définition des centres d'analyse et de la répartition des charges entre eux ;
- de l'organigramme de traitement de l'ensemble ;
- et enfin, des charges supplétives et non incorporables.

1. LA DISTINCTION CHARGES DIRECTES/CHARGES INDIRECTES

Cette distinction est essentielle puisque le traitement de ces deux types de charges est distinct.

Le problème du traitement comptable des charges indirectes a été fort bien posé par Auguste Detœuf il y a plus de soixante ans ! Qu'on en juge grâce au petit exemple suivant :

« Un commerçant va s'approvisionner aux Halles³³. Il débourse 30 F pour acheter 40 kg de carottes et 20 F pour acheter 60 kg de choux. À ces dépenses s'ajoutent 50 F de frais de transport si bien que le coût total s'établit à 100 F. Quel est le prix de revient³⁴ de 1 kg de carottes et de 1 kg de choux³⁵ ? »

On voit bien que tout le problème est de savoir comment répartir les 50 F de frais de transport. Faute de réponse évidente, plusieurs conventions peuvent être envisagées : proportionnellement au poids, au volume, à la valeur, etc. On peut aussi admettre que ces frais soient totalement supportés par un seul des deux produits, celui qui est considéré comme l'activité principale. Le produit relevant d'une activité annexe serait alors transporté « gratuitement » dans la mesure où il reste de la place dans le camion. L'enjeu est de taille car on voit bien que le résultat ne sera pas le même selon la convention retenue. Quant à la détermination d'un « juste » prix de vente...

Définition

Les charges directes sont celles que l'on peut affecter en totalité, sans calcul préalable, à un produit ou une activité déterminée selon le critère d'analyse choisi. Les autres charges, communes à plusieurs produits ou activités, sont dites indirectes³⁶.

Nous insistons sur le caractère conventionnel de cette distinction. Il n'y a pas de charges directes « en soi », comme nous essaierons de le montrer à travers quelques exemples.

Les pièces détachées qu'un garagiste monte sur les véhicules qu'il répare constituent généralement des charges directes. Le coût de chaque pièce est affecté à une réparation bien identifiée, le détail devant d'ailleurs figurer sur la facture destinée au client. De même, le coût horaire de l'ouvrier mécanicien qui a effectué le travail constitue une charge directe (cela ne signifie pas pour autant que l'ouvrier en question soit payé à l'heure, et non au mois, et que son coût soit fonction de son seul temps de travail). La connaissance de ce coût n'est d'ailleurs pas si simple. Par exemple, en cas d'heures supplémentaires, à quelle réparation faut-il affecter le taux majoré ? Est-il plus « exact » de calculer un taux horaire moyen et de faire supporter à toutes les réparations, même celles qui ne sont pas urgentes, une part de la majoration des heures supplémentaires ?

En revanche, les petites pièces (boulons, rondelles, écrous, fils électriques, etc.) ne font pas l'objet d'un inventaire permanent et ne sont pas affectées aux différentes réparations. On ajoute simplement X % au coût de la main-d'œuvre pour tenir compte de ces consommations qui constituent alors des charges indirectes. Pourtant, un boulon est remplacé sur un véhicule au même titre qu'une bougie. Seul le traitement comptable diffère.

Si l'on cherche à calculer le coût complet de chaque réparation effectuée par le garage, le salaire du chef d'atelier constitue une charge indirecte puisqu'il ne réalise lui-même aucune opération pouvant être facturée aux clients. Il a simplement pour rôle d'organiser le travail des ouvriers de son atelier. Mais, si l'on se contente de calculer le coût complet de l'activité « réparation mécanique » du garage pour une période donnée, le salaire du chef d'atelier qui n'a participé qu'à cette seule activité devient une charge directe. Les seules charges indirectes

³³ Il s'agit bien sûr des halles de Paris qui étaient à l'emplacement de l'actuel centre Beaubourg.

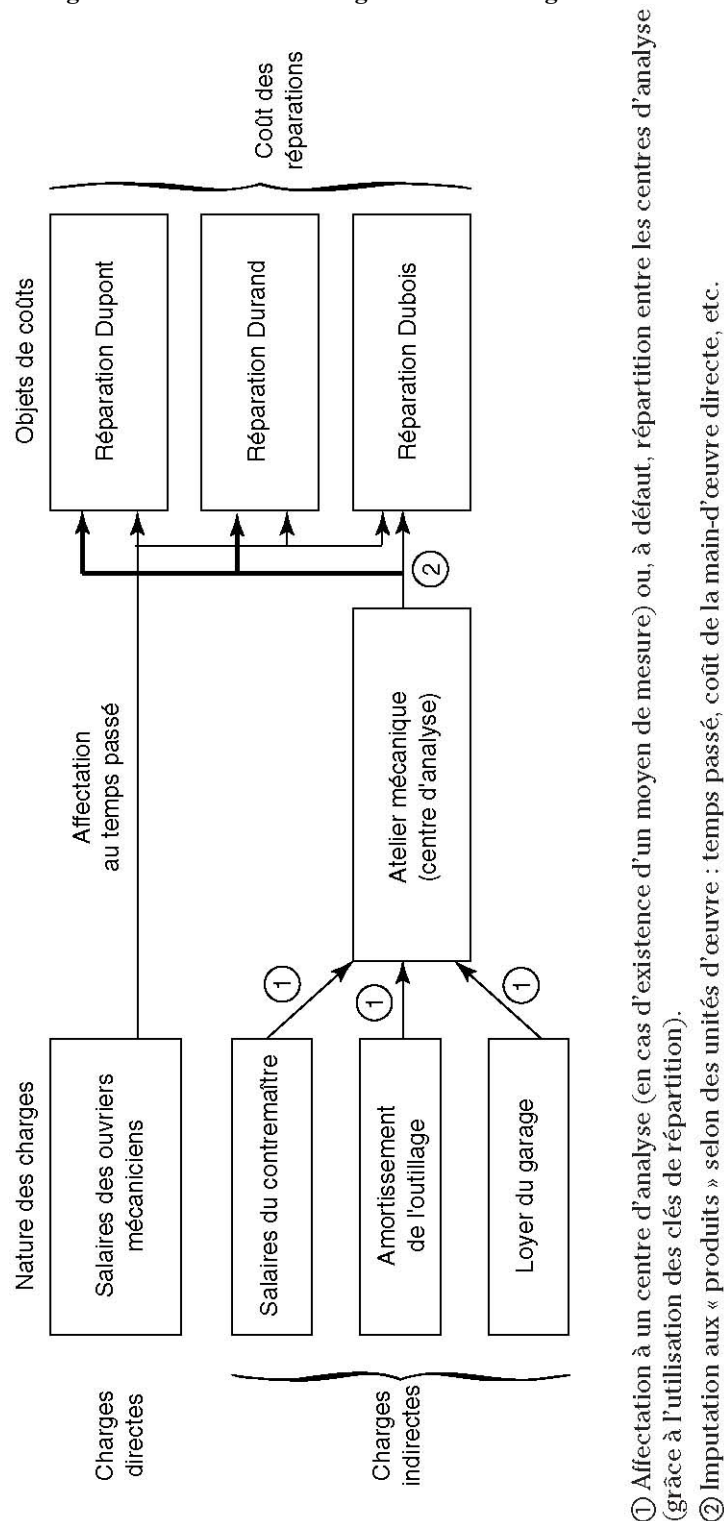
³⁴ Nous disons aujourd'hui « coût de revient ».

³⁵ Auguste DETŒUF, *Le Problème des prix de revient*, CEGOS, 1938.

³⁶ Cette distinction est sans rapport avec celle faite par les économistes classiques entre travail productif et travail improductif. « Adam SMITH considère comme travailleurs productifs les individus qui participent à la fabrication d'objets matériels et à leur distribution entre les consommateurs. Toutes les autres personnes qui vivent de leur travail fournissent du travail non productif ; dans cette seconde catégorie se trouvent principalement les domestiques, les fonctionnaires, les membres des professions libérales, et aussi, en général, les producteurs de services. » (Henri DENIS, *Histoire de la pensée économique*, PUF, 1980, p. 199.) Cf. également à ce sujet Karl MARX, *Œuvres*, Gallimard, coll. « La Pléiade », 1968, p. 383 à 403.

sont alors celles qui concernent plusieurs activités du garage (mécanique, carrosserie, vente de véhicules neufs ou d'occasion) tels les frais administratifs (figure 1.3.).

Figure 1.3. Distinction charges directes/charges indirectes



Ces exemples montrent que le caractère direct ou indirect d'une charge résulte de deux conditions :
 le degré de finesse du suivi comptable des différentes consommations ;
 la définition du produit ou de l'activité dont on souhaite calculer le coût ; autrement dit, le choix de l'objet de coût³⁷ ou de son champ d'application³⁸.

³⁷ Au sujet de la notion d'objet de coût, cf. Charles HORNGREN, 1. *Comptabilité analytique de gestion*, Montréal, HRW, 1977, p. 23 et s.

Cette remarque illustre en outre l'idée selon laquelle la distinction direct/indirect ne recouvre pas la distinction fixe/variable bien que cette dernière ait également un caractère relatif : une charge est nécessairement fixe ou variable par rapport à un élément arbitrairement défini.

Le Plan comptable parle d'ailleurs plus volontiers de charges opérationnelles et charges de structure.

Il définit les *charges opérationnelles* comme des « charges liées au fonctionnement de l'entreprise. Leur évolution dépend étroitement du degré d'utilisation, de l'intensité et du rendement dans l'emploi des capacités et moyens disponibles. Ces charges sont, le plus généralement, variables avec le volume d'activité sans que cette variation lui soit nécessairement proportionnelle³⁹ ».

Les charges de structure sont « liées à l'existence de l'entreprise et correspondent, pour chaque période de calcul, à une capacité de production *déterminée*. L'évolution de ces charges avec le volume d'activité est discontinue. Ces charges sont relativement fixes lorsque le niveau d'activité évolue peu au cours de la période de calcul⁴⁰ ».

2. LE DÉCOUPAGE DE L'ENTREPRISE EN CENTRES D'ANALYSE OU SECTIONS

A. Définition

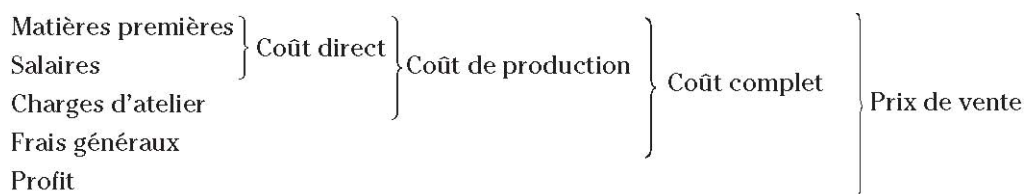
Les centres d'analyse sont des compartiments d'ordre comptable dans lesquels sont groupés, préalablement à leur imputation aux comptes intéressés de coûts ou coût de revient, les éléments de charges qui ne peuvent être directement affectés à ces comptes. Théoriquement, le découpage en centres d'analyse doit pouvoir se faire indépendamment de toute relation avec l'organigramme de l'entreprise. Mais en pratique, il est généralement souhaitable d'en faire un élément de contrôle de la gestion en le faisant correspondre à une division réelle de l'entreprise liée à l'exercice d'une responsabilité. Ils prennent alors le nom de centre de frais, section, centre d'activité, centre de travail, centre de responsabilité, voire même centre de profit ou centre d'investissement. Chaque chef de service a la responsabilité d'un ou de plusieurs centres, permettant un regroupement des coûts par fonction.

Du point de vue du traitement comptable, il existe deux grandes catégories de centres d'analyse :

- *Les centres principaux* (ou « sections d'exploitation⁴¹ ») sont ceux où sont mis en œuvre les moyens de production et de vente de l'entreprise : approvisionnement, ateliers ou prestations aux clients, services commerciaux et stockage des produits finis. L'activité de ces centres constitue la trame du cycle achat-production-vente.
- *Les centres auxiliaires* (ou « sections de gestion⁴² ») ont pour rôle de gérer les facteurs de production mis en œuvre par l'entreprise : gestion du personnel, gestion du matériel et des bâtiments (entretien, chauffage, sécurité, etc.), gestion financière (facturation, trésorerie, etc.) et administration. Ils assurent essentiellement des fonctions de coordination et d'organisation internes à l'entreprise.

Il n'existe pas de découpage type en centres ou de nombre idéal de centres. Tout dépend de la nature de l'activité de l'entreprise, de sa taille et de son organisation. Signalons simplement qu'un nombre trop faible de centres donne une analyse insuffisante alors qu'un nombre trop élevé aboutit à la confusion dans les documents et calculs de répartition. C'est pourquoi, dans la pratique, on recherche un compromis qui dépend du détail apporté dans la saisie des données et tente de s'écarter de deux écueils également dangereux : d'une part, un nombre trop élevé de centres d'analyse et, d'autre part, un nombre trop réduit résultant de regroupements arbitraires.

La solution apportée au début du siècle dans une entreprise consistait simplement à répartir les charges indirectes de production par atelier et à regrouper le reste dans un centre de frais généraux. C'est ce que fait apparaître le schéma d'Alexander Church⁴³ :



³⁸ Sur le concept de champ d'application, cf. Conseil national de la comptabilité, *Plan comptable général*, Imprimerie nationale, 1982, p. 263. Le Plan comptable de 1999 (règlements du 29 avril 1999 du CRC) ne traite pas de la comptabilité de gestion.

³⁹ Conseil national de la comptabilité, *Plan comptable général*, Imprimerie nationale, 1982, p. 21.

⁴⁰ *Ibid.* p. 22.

⁴¹ André CIBERT, *Comptabilité analytique*, Dunod, 1970, p. 53.

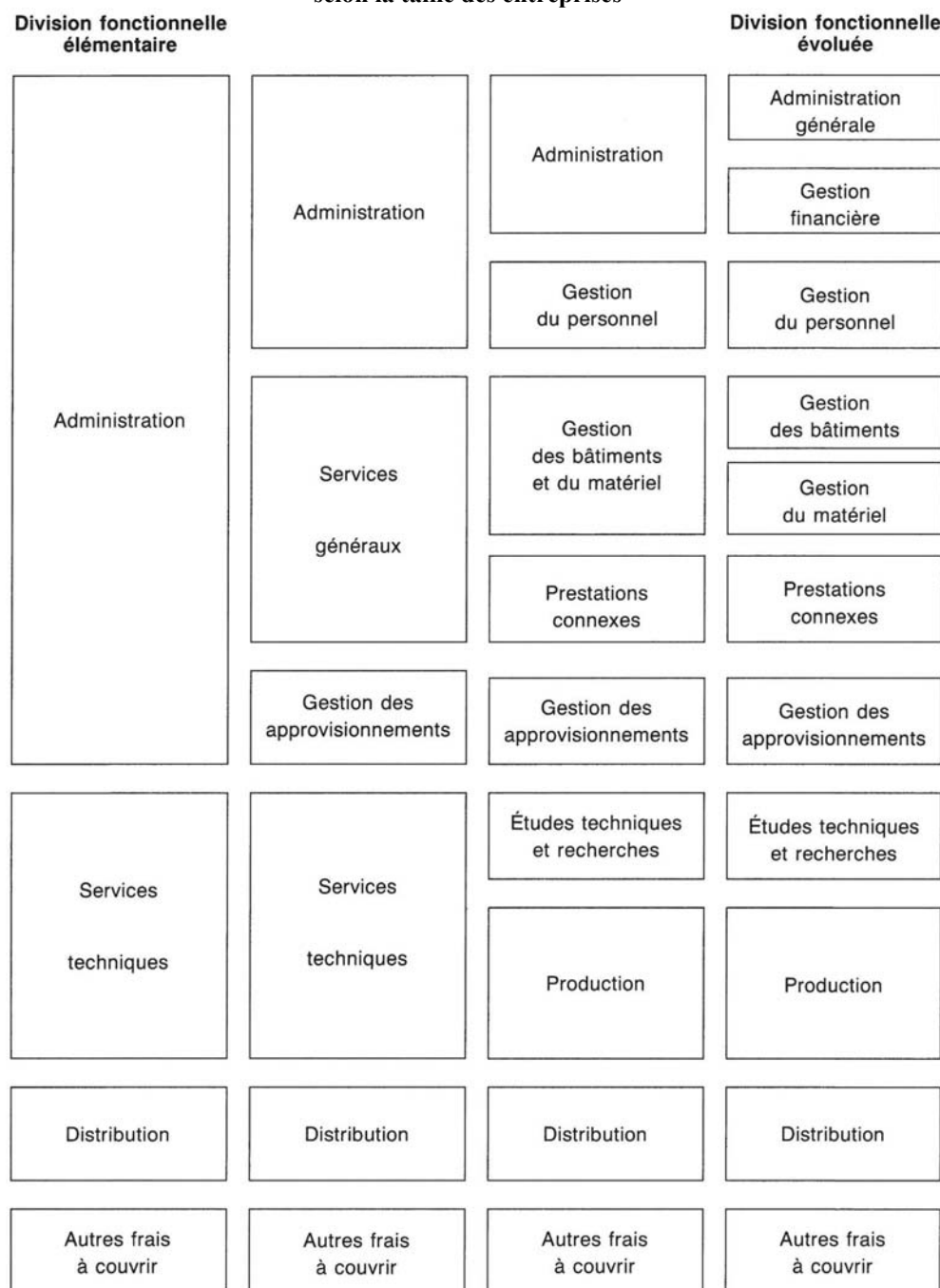
⁴² *Ibid.*

⁴³ Alexander Hamilton CHURCH, « The Proper Distribution of Establishment Charges », *Engineering Magazine*, juillet à décembre 1901.

Les charges d'atelier et les frais généraux étaient répartis proportionnellement au coût de la main-d'œuvre affectée à chaque produit, ce qui supposait que la qualification de la main-d'œuvre soit homogène et que la valeur des équipements dans chaque atelier soit proportionnelle à l'effectif employé. À défaut, Church proposait de créer autant de centres d'analyse que de postes de travail et de calculer le taux horaire (*scientific machine rate*) de chacun d'eux. Il évitait ainsi des taux moyens... trop moyens pour être significatifs.

Le Plan comptable général donne à titre d'illustration les exemples suivants de découpage en centres d'analyse (cf. figure 1.4).

Figure 1.4. Schéma comparatif des conceptions de structure fonctionnelle selon la taille des entreprises



Source : PCG, p. 285.

Outre la taille, le mode de définition des responsabilités influe également sur le partage de l'entreprise en centres. On distingue notamment :

- les *centres de coûts standards* qui correspondent généralement à des ateliers dont le responsable ne maîtrise que la productivité ;

- les *centres de dépenses discrétionnaires*, le plus souvent des services administratifs dont l'activité est difficilement mesurable ;
 - les *centres de recettes ou de chiffre d'affaires*, habituellement des services commerciaux lorsque le responsable n'a pas la maîtrise des prix et des coûts de distribution ;
 - les *centres de profits*, qui se rencontrent à un niveau assez élevé de la hiérarchie des grandes entreprises (division correspondant à une famille de produits, par exemple) lorsque le responsable a une large délégation de pouvoir ;
 - les *centres d'investissement*, qui correspondent à des centres de profits, dans lesquels le responsable aurait en outre la maîtrise des investissements, se situent au niveau le plus élevé.
- Ces différences peuvent être schématiquement récapitulées dans le tableau 1.1 :

Tableau 1.1

Objectif Nature du centre	Maîtrise de coûts	Maîtrise du chiffre d'affaires	Maîtrise des investissements
Coûts	X		
Dépenses discrétionnaires	X		
Recettes ou CA		X	
Profit	X	X	
Investissement	X	X	X

B. Les unités d'œuvre et taux de frais

La totalisation des coûts dans chaque centre n'a de sens que si elle est mise en relation avec l'activité de ce centre. Le choix d'une unité de mesure de cette activité permet l'imputation des frais des centres aux différents produits et le suivi de leur productivité.

Reprenons l'exemple du garage. Pour réaliser un profit sur une réparation, l'atelier de mécanique doit comparer le prix facturé au client avec le total constitué par :

- le prix d'achat des pièces de rechange utilisées ;
- le salaire de l'ouvrier mécanicien qui a effectué la réparation ;
- une quote-part des frais de l'atelier qui sont constitués du salaire du chef d'atelier, des frais d'électricité et de chauffage, éventuellement de l'amortissement de l'outillage, de l'assurance, une quote-part des frais généraux, etc.

Tout le problème consiste à déterminer cette quote-part. Elle doit refléter aussi fidèlement que possible le « taux d'utilisation » de l'atelier pour une réparation déterminée. De nombreuses solutions sont possibles, mais nous n'en envisagerons que deux.

La première consisterait à imputer les frais d'atelier proportionnellement au temps de travail facturé, ce qui revient sensiblement au même que le coût de la main-d'œuvre directe si l'on suppose que tous les ouvriers mécaniciens perçoivent le même salaire horaire. Le temps de travail est généralement, dans ce cas, considéré comme un bon indicateur de l'activité de l'atelier. Mais cette solution aboutit à faire peser sur une réparation longue une masse importante de « frais généraux », même si elle n'a nécessité qu'un outillage rudimentaire et n'a donc fait appel qu'à une part très faible des ressources de l'atelier.

Bien que la première soit la solution généralement retenue dans l'exemple cité, on pourrait en imaginer une seconde, qui consisterait à imputer les frais d'atelier proportionnellement au coût des pièces de rechange utilisées pour la réparation. L'euro de pièce de rechange peut être conçu comme une unité d'œuvre plus significative des ressources techniques de l'atelier qui sont effectivement utilisées (ce n'est qu'une hypothèse probablement non vérifiée dans le cas de la réparation automobile). Ce second exemple montre que l'unité d'œuvre n'est pas nécessairement exprimée en unités physiques (heures de main-d'œuvre directe, temps-machine, poids de matière traitée, etc.) mais peut aussi l'être en unité monétaire (valeur de la matière traitée, achetée ou vendue, etc.). Le Plan comptable, dans le cadre d'unités d'œuvre monétaires, remplace l'expression « coût d'unité d'œuvre » par « taux de frais ».

La liberté en matière de choix d'unités d'œuvre est donc grande, le seul objectif étant la recherche de la variable de la fonction de production qui explique le mieux les variations de coût. La fonction de production dépendant elle-même du découpage en centres, on comprendra aisément que choix des unités d'œuvre et découpage en centres ne puissent être réalisés séparément. « L'unité d'œuvre jouera convenablement son rôle d'unité de mesure si elle permet d'observer de combien la productivité opérationnelle réelle s'écarte de la productivité moyenne⁴⁴. » « Compte tenu des observations faites, il est donc clair que l'unité à retenir est celle qui exprime la meilleure corrélation entre la variation du total des coûts et la variation quantitative des prestations fournies⁴⁵. »

⁴⁴ André CIBERT, *op. cit.*, p.36.

⁴⁵ *Ibid.* p. 37.

Un exemple illustrera dans quelle mesure cette condition est difficile à réaliser. Imaginons une entreprise de construction de maisons individuelles qui, pour simplifier, n'ait à transporter sur ses chantiers que deux catégories de biens : des plaques de polystyrène pour l'isolation et des plaques de béton. Le chargement des camions se heurte à une limite de volume pour le polystyrène (dont le poids est négligeable) et à une contrainte de poids pour le béton. Un même camion pouvant transporter l'un ou l'autre bien, les frais de transport constituent des charges indirectes. On crée donc un « centre de transport » dont il faut imputer les frais à chaque livraison. Le kilométrage parcouru ne peut être retenu, car un camion peut, au cours d'un même voyage, transporter du polystyrène et du béton. On risque alors d'hésiter entre deux unités d'œuvre : la tonne par kilomètre ou le mètre cube par kilomètre. La première solution aboutirait à compter le transport du polystyrène pour une valeur quasi nulle (même si un camion fait un long trajet avec seulement un chargement de polystyrène) et à faire supporter au béton presque la totalité des frais du centre. La seconde solution aboutirait à un résultat inverse, pas plus satisfaisant. Il faut donc rechercher une combinaison de ces deux unités d'œuvre à travers un coefficient de remplissage du camion par le mètre cube de polystyrène ou la tonne de béton. On suppose alors, implicitement, les frais de transport proportionnels au kilométrage parcouru indépendamment de la charge du camion et même du type de véhicule s'il y en a plusieurs en circulation. L'unité d'œuvre ainsi définie correspond à une capacité de transport utilisée.

Historiquement, l'unité d'œuvre la plus répandue fut l'heure de main-d'œuvre directe. Ce choix n'est plus très pertinent aujourd'hui dans un grand nombre de secteurs d'activité puisque la part de la main-d'œuvre directe dans le coût total serait en moyenne de l'ordre de 10 à 15 % et devrait continuer à diminuer pour passer à 8 ou 10 %⁴⁶. On continue cependant à le rencontrer encore souvent, ce qui n'est pas neutre quant au comportement des industriels. En répartissant les charges de structure proportionnellement à la main-d'œuvre, on en augmente le coût apparent parfois de 500 %, voire de 1 000 %. On crée donc une très forte incitation à la réduction des effectifs mais pas des charges de structure alors que ce sont ces dernières qui parfois augmentent le plus vite. Cela illustre le fait qu'un mauvais instrument de mesure induit de mauvaises décisions. Réduire la main-d'œuvre directe ne diminue les charges totales que du montant des salaires (et des charges sociales correspondantes) et non du coût des unités d'œuvre « heure de main-d'œuvre directe ». L'apparence récompense trop le chef d'atelier qui a su supprimer un poste de travail et pas assez les responsables des charges de structure qui voient le résultat de leurs efforts automatiquement réalloués aux autres centres.

Mais le découpage de l'entreprise en centres doit également être conçu en fonction des difficultés de répartition des charges par nature entre les différents centres, au moyen de clés.

C. Les clés de répartition

On appelle clé de répartition un procédé pour déterminer le partage des charges indirectes (classées par nature) entre les différents centres. Elles sont donc utilisées en amont des unités d'œuvre, comme nous l'avons vu sur le schéma page 18 et à défaut d'une mesure permettant une *affectation* « exacte » des charges indirectes aux différents centres. En outre, « la clé de répartition se distingue de l'unité d'œuvre par la fixité des bases de répartition. Partager les coûts d'une centrale productrice d'électricité sur la base des consommations réelles relevées sur des compteurs divisionnaires, c'est utiliser une unité d'œuvre. Effectuer ce partage à partir des puissances installées, c'est recourir à une clé de répartition. Dans le premier cas, des mesures exhaustives doivent être faites pour chaque période ; les pourcentages de partage se modifieront donc d'une période à l'autre. Dans le second cas, les pourcentages seront toujours les mêmes. Les clés de répartition utilisées sont très diverses : les charges liées aux bâtiments sont partagées sur la base des surfaces occupées, les primes d'assurance à partir des valeurs assurées, les fournitures de bureau d'après les résultats de sondages de consommation, etc.⁴⁷ ».

Le traitement des charges indirectes par nature se fait en deux étapes : affectation ou répartition puis cession de prestations entre centres d'analyse.

1° L'*affectation ou répartition* consiste à faire un partage des charges indirectes entre tous les centres. Elle se présente sous forme d'un tableau à double entrée, comme le montre l'exemple ci-dessous.

Dans notre garage, on peut identifier quatre centres : trois centres principaux (atelier mécanique, atelier carrosserie, service commercial pour la vente des véhicules neufs et d'occasion) et un centre auxiliaire (administration).

Les charges indirectes, classées par nature, issues du compte de résultat, sont les suivantes (les achats de pièces et de sous-traitance sont considérés comme des charges directes) :

62. Autres services extérieurs	50 000
--------------------------------	--------

⁴⁶ Selon Pierre MEVELLEC, « La comptabilité analytique face à l'évolution technologique », *Revue française de gestion*, janvier-février 1988, p. 31, citant Robert HAYES et Kim CLARK, « Why Some Factories Are More Productive Than Others », *Harvard Business Review*, septembre-octobre 1986. Le chiffre de 10 % est avancé par Thomas JOHNSON et Robert KAPLAN « Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting », *Harvard Business School Press*, 1987, p. 223.

⁴⁷ BOULOT, CRETAL, JOLIVET, KOSKAS, *Analyse et contrôle des coûts*, Publi-Union, 1979, p. 247.

63. Impôts, taxes et versements assimilés	100 000
64. Charges de personnel (indirect)	300 000
65. Autres charges de gestion courante	100 000
66. Charges financières	150 000
68. Dotations aux amortissements	200 000

Les clés de répartition de ces charges sont données par le tableau 1.2 (N.B. : il n'y a qu'un cas d'affectation possible des charges indirectes : les dotations aux amortissements).

Les pourcentages peuvent bien entendu être remplacés par des proportions. Dans notre exemple, le coût de chaque centre est obtenu en appliquant aux comptes de résultat les pourcentages de répartition, soit : (cf. tableau 1.3). Ce calcul peut aussi être effectué en faisant appel au calcul matriciel :

$$\text{Matrice des charges par nature} \times \text{Matrice des clés de répartition} = \text{Matrice du coût des centres}$$

Cela donne avec nos chiffres :

$$\begin{bmatrix} 50\,000 & 0 & 0 & 0 & 0 & 0 \\ 0 & 1\,00\,000 & 0 & 0 & 0 & 0 \\ 0 & 0 & 300\,000 & 0 & 0 & 0 \\ 0 & 0 & 0 & 1\,00\,000 & 0 & 0 \\ 0 & 0 & 0 & 0 & 150\,000 & 0 \\ 0 & 0 & 0 & 0 & 0 & 200\,000 \end{bmatrix} \times \begin{bmatrix} 0,2 & 0,3 & 0,3 & 0,2 \\ 0,5 & 0,1 & 0,1 & 0,3 \\ 0,3 & 0,1 & 0,1 & 0,5 \\ 0,4 & 0,2 & 0,2 & 0,2 \\ 0,2 & 0,2 & 0,3 & 0,3 \\ 0,2 & 0,3 & 0,4 & 0,1 \end{bmatrix} = \begin{bmatrix} 10\,000 & 15\,000 & 15\,000 & 10\,000 \\ 50\,000 & 10\,000 & 10\,000 & 30\,000 \\ 90\,000 & 30\,000 & 30\,000 & 15\,000 \\ 40\,000 & 20\,000 & 20\,000 & 20\,000 \\ 30\,000 & 30\,000 & 45\,000 & 45\,000 \\ 40\,000 & 60\,000 & 80\,000 & 20\,000 \end{bmatrix}$$

Dans la matrice produit, on retrouve bien, en ligne, les différentes natures de charges et, en colonne, les différents centres. Si dans la pratique les matrices ont des dimensions bien plus considérables, il n'en reste pas moins que la méthode reste la même avec toutes les possibilités d'informatisation qu'offre le calcul matriciel.

Arrivé à ce stade, on a un coût global ou, s'il s'agit de prévisions, un budget pour chaque centre. Cependant, tous n'interviennent pas dans le cycle de production-vente, d'où la nécessité d'un second traitement pour rattacher l'ensemble des charges à ce cycle.

2° La *cession de prestations* entre centres d'analyse consiste à reverser les frais (réels ou budgétés, puisque la méthode s'applique aussi, rappelons-le, aux coûts préétablis) des centres auxiliaires (ou de gestion) dans les centres principaux (ou d'exploitation). Ce traitement se fait au moyen d'une seconde série de clés de répartition dont le caractère conventionnel est généralement plus marqué.

Dans notre exemple, la répartition des frais de personnel indirect (c'est-à-dire essentiellement du personnel d'encadrement et du personnel administratif) pouvait se faire au centime près, puisque l'on arrive, en général, à savoir avec précision qui travaille dans quel centre. Nous avons bien procédé à une affectation pour les amortissements, car on peut identifier le matériel utilisé par chaque centre. Les choses sont déjà moins simples quand il s'agit de répartir les impôts et taxes, mais elles deviennent autrement compliquées lorsqu'il faut répartir des frais du centre auxiliaire « Administration » dans les trois centres principaux. Il est souvent nécessaire d'avoir recours à des conventions parfois très grossières : un tiers des frais administratifs pour chacun des trois centres principaux, répartition proportionnelle à l'effectif ou au budget propre de chacun de ces centres, etc.

Tableau 1.2

Nature de la charge	Centres (en %)				Observations : modes de détermination de la clé
	Administration	Ateliers		Service commercial	
		Mécanique	Carrosserie		
Autres services extérieurs	20	30	30	20	Analyse du contenu du compte
Impôts, taxes	50	10	10	30	Selon la nature de l'impôt
Charges de personnel	30	10	10	50	Selon les effectifs de chaque centre
Autres charges de gestion courante	40	20	20	20	Analyse du contenu du compte
Charges financières	20	20	30	30	Selon la valeur des équipements de chaque centre

Dotations aux amortissements	20	30	40	10	Affectation selon la valeur et les taux d'amortissement des immobilisations de chaque centre
------------------------------	----	----	----	----	--

Tableau 1.3

Nature de la charge	Montant	Centres d'analyse			
		Administration	Ateliers		Service commercial
			Mécanique	Carrosserie	
Autres services extérieurs	50 000	10 000	15 000	15 000	10 000
Impôts, taxes	100 000	50 000	10 000	10 000	30 000
Charges de personnel	300 000	90 000	30 000	30 000	150 000
Autres charges	100 000	40 000	20 000	20 000	20 000
Charges financières	150 000	30 000	30 000	45 000	45 000
Dotations aux amortissements	200 000	40 000	60 000	80 000	20 000
Total	900 000	260 000	165 000	200 000	275 000

Nous illustrerons, par le calcul, la solution consistant à répartir les frais d'administration proportionnellement au total des charges propres à chacun des centres. Le tableau des cessions de prestations se présente comme suit :

Tableau 1.4

	Montant	Centre auxiliaire Administration	Centres d'analyse		
			Ateliers		Service commercial
			Mécanique	Carrosserie	
Total répartition/affectation	900 000	260 000	165 000	200 000	275 000
Cessions de prestations		- 260 000	+ 67 600*	+ 80 600*	+ 111 800*
Total après cessions des prestations	900 000	0	232 600	280 600	386 800

* $26 \% \times 260\,000 = 67\,600$; $31 \% \times 260\,000 = 80\,600$; $43 \% \times 260\,000 = 111\,800$.

Ces pourcentages sont issus du tableau 1.5.

Tableau 1.5

Centres principaux	Total des charges après affectation/répartition	%
Atelier mécanique	165 000	$165/640 = 26 \%$
Atelier carrosserie	200 000	$200/640 = 31 \%$
Service commercial	275 000	$275/640 = 43 \%$
Total	640 000	100 %

Là aussi, on peut avoir recours au calcul matriciel⁴⁸. Soulignons simplement que le total des charges indirectes reste inchangé (900 000) et qu'après les cessions de prestations tous les centres auxiliaires doivent bien être « vidés » ou soldés.

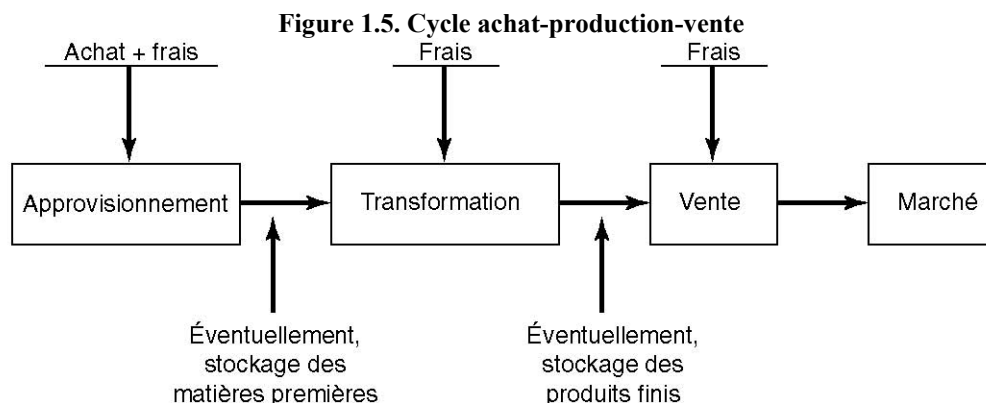
Autant l'utilité d'un découpage de l'entreprise en centres peut paraître évidente du point de vue du contrôle de gestion, autant la cession de prestations constitue dans ce domaine un exercice périlleux. On peut en effet allouer, dans notre exemple, un budget de 275 000 pour un certain niveau d'activité au chef du service commercial et le rendre responsable d'un important dépassement. En revanche, il ne saurait porter une quelconque responsabilité pour les 111 800 résultant de la cession de prestations, car il ne fait que les subir. Tout système de contrôle de gestion devra donc être fondé sur une mesure d'écarts par rapport au total des charges après répartition/affectation (275 000) et non après cession de prestations (386 800).

⁴⁸ Cf. *infra*, p. 109 et s.

Ayant présenté les deux points les plus délicats (la distinction charges directes/charges indirectes et le découpage de l'entreprise en centres), nous allons maintenant pouvoir détailler le schéma d'ensemble du traitement des coûts qui avait été donné p. 18.

3. L'ORGANIGRAMME DU TRAITEMENT DES COÛTS

Là encore, il n'y a pas de modèle universel. Tout dépend de la nature de l'activité de l'entreprise, de son organisation et des informations que les dirigeants souhaitent obtenir. Une seule règle est généralement constatée : la comptabilité de gestion doit modéliser au mieux le cycle d'achat-production-vente.



Notes relatives à la figure 1.6 :

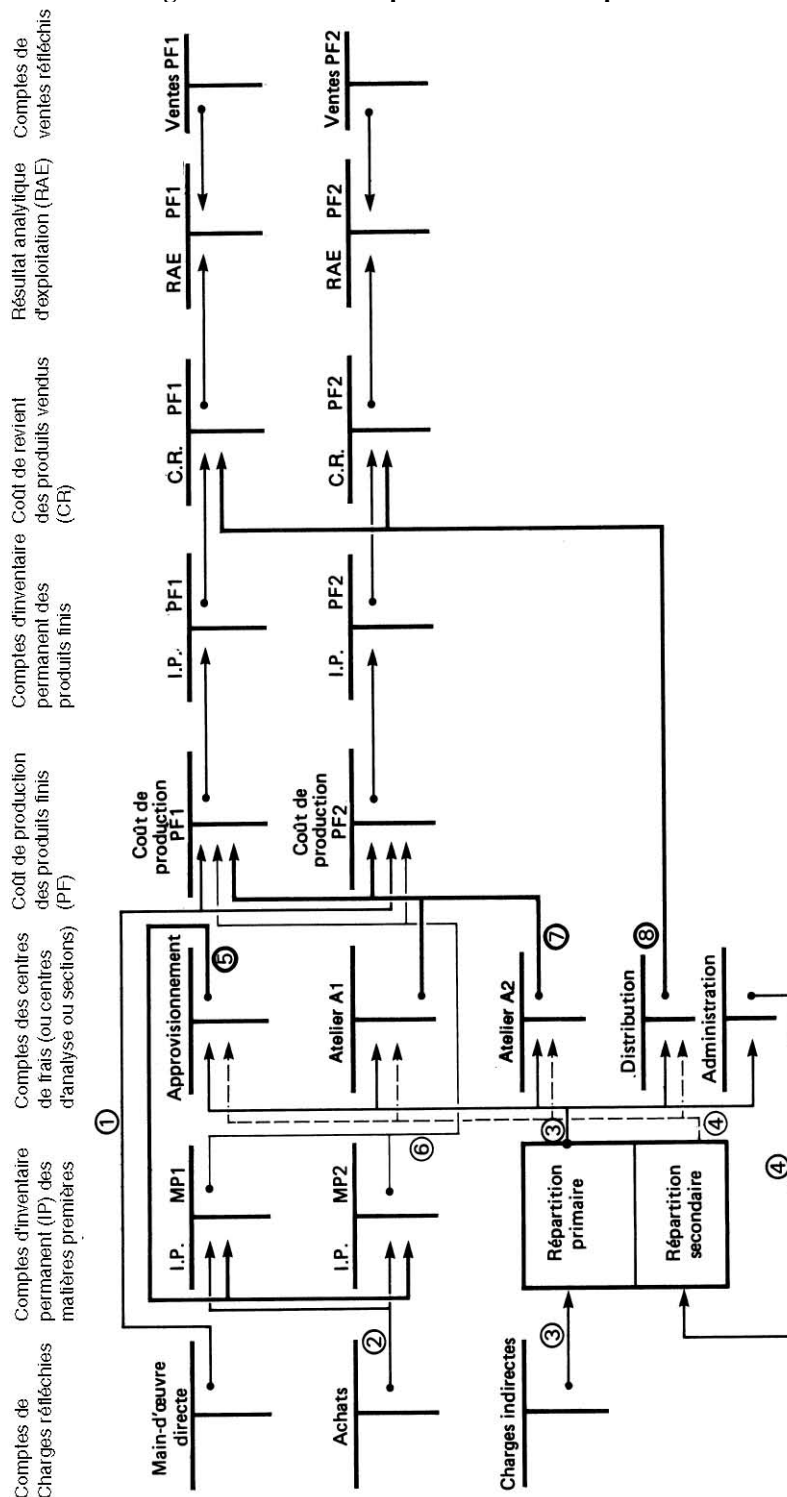
- ① Affectation de la main-d'œuvre directe au coût de production des produits.
- ② Comptabilisation de l'entrée en stock des matières achetées (à leur prix d'achat).
- ③ Répartition des charges indirectes dans tous les centres à travers les clés de répartition ou affectation lorsqu'une mesure est possible.
- ④ « Reversement » des centres auxiliaires dans les centres principaux à travers des clés de répartition. Dans notre exemple, il n'y a qu'un seul centre auxiliaire, mais il va de soi qu'il y en a généralement plusieurs : centre de financement, de gestion du personnel, des moyens matériels, d'études techniques et de recherche. En ce qui concerne l'administration générale, le PCG (cf. p. 326 du PCG de 1992) envisage qu'elle puisse ne pas être répartie entre les centres principaux comme sur notre schéma mais au contraire imputée directement aux comptes de coût de revient des commandes proportionnellement au coût de production de ces commandes. Les frais d'administration générale sont alors traités comme les coûts de distribution.
- ⑤ Imputation des frais d'approvisionnement au coût d'achat des matières.
- ⑥ Comptabilisation des sorties de stock des matières qui sont affectées à leur coût au coût de production des produits.
- ⑦ Imputation des frais d'atelier aux coûts de production des produits proportionnellement aux unités d'œuvre. La formation des coûts de production est presque toujours complète lorsqu'elle comprend les trois éléments suivants : matières premières, main-d'œuvre directe et frais d'atelier. Les marchandises produites sont ensuite « entrées » dans le stock à leur coût de production.
- ⑧ Les marchandises vendues sont « sorties » du stock à leur coût de production, auquel on ajoute les frais de distribution, proportionnellement aux unités d'œuvre.

En général, comme le montre la figure 1.5, dans l'industrie, on commence par des approvisionnements en matières premières qui sont stockées. Cela constitue une première source de frais, puisque ces tâches supposent un certain nombre de travaux administratifs incombant au service « Approvisionnement » : contacts avec les fournisseurs, passation et contrôle des commandes, gestion du stock, etc. Puis les matières sont transformées dans des unités de production dont il faut couvrir les frais généraux ; on incorpore alors aux biens des charges directes, tels les salaires des ouvriers et techniciens. Les produits finis sont ensuite stockés et vendus, entraînant de nouvelles charges indirectes (frais de gestion du stock, d'administration des ventes, etc.) ou directes

(commissions des représentants, etc.). Le jeu des comptes (qui n'est pas nécessairement matérialisé par des écritures au journal) devra retracer ces différentes étapes avec tous les résultats intermédiaires.

La figure 1.6 montre les différents mouvements de comptes. On notera deux différences importantes par rapport à la comptabilité générale ou financière :

Figure 1.6. Coûts complets : schéma comptable



- Par convention, les comptes d'achat et de vente fonctionnent « à l'envers », d'où le nom de « comptes réfléchis » (dont l'image est inversée par un miroir). Les opérations n'étant pas nécessairement enregistrées sous forme d'écritures, ce détail n'est pas essentiel. Cela permet simplement de faire apparaître un bénéfice d'exploitation comme un solde créditeur du compte « Résultat analytique d'exploitation du produit X » et de faire jouer les comptes de stock avec les entrées au débit et les sorties au crédit.

- Précisément au sujet des comptes de stock, on notera que la comptabilité de gestion suppose un inventaire permanent des matières premières et produits finis alors que la comptabilité financière n'exige qu'un inventaire annuel, si les comptes ne sont produits qu'une fois par an. C'est là un obstacle administratif important à la mise en place d'une comptabilité de gestion, car la tenue d'un inventaire permanent est une opération coûteuse lorsque de nombreux articles sont référencés (plusieurs dizaines de milliers dans certaines entreprises).

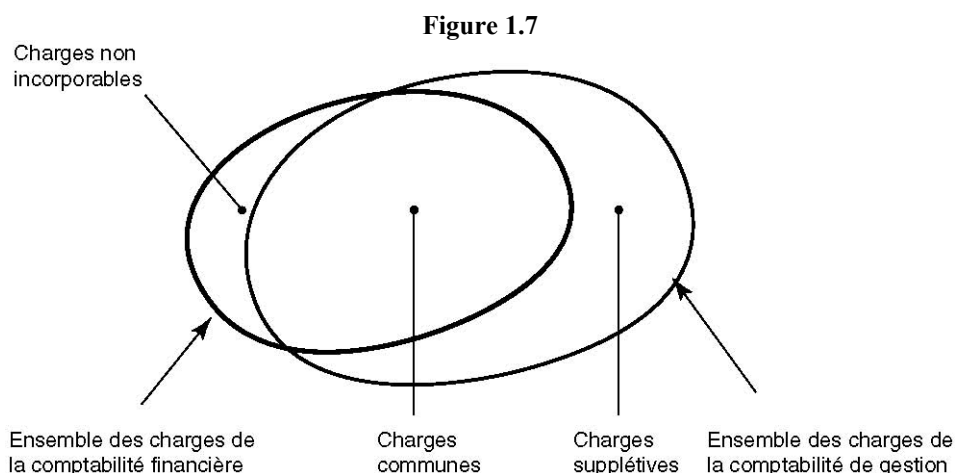
Notre schéma correspond à une entreprise industrielle qui fabrique deux produits finis PF_1 et PF_2 à partir de deux matières premières MP_1 et MP_2 , transformées dans deux ateliers A_1 et A_2 . Il y a, en outre, un service des achats (approvisionnement), un service commercial (distribution) et une direction et un secrétariat général regroupés dans l'administration. Les charges directes se composent exclusivement des matières premières MP_1 et MP_2 et de main-d'œuvre directe. Toutes les autres charges sont donc indirectes.

4. CHARGES NON INCORPORABLES ET CHARGES SUPPLÉTIVES

Afin d'alléger la présentation du mode de calcul des coûts complets, nous avons considéré jusqu'à présent que la comptabilité de gestion ne faisait que reprendre les charges de la comptabilité générale ou financière pour les retraiter différemment. Cela est exact à deux exceptions près :

- les charges non incorporables, exclues des calculs de coûts ;
- les charges supplétives qui sont incorporées dans les coûts alors qu'elles sont absentes de la comptabilité financière.

La figure 1.7 montre bien que l'ensemble des données n'est pas le même dans les deux systèmes comptables.



Les charges communes représentent, en général, la part la plus importante des charges. Lorsque la périodicité du calcul du résultat dans les deux systèmes comptables ne coïncide pas (résultat annuel dans la comptabilité financière mais nécessité de calculer un résultat analytique mensuel à des fins de contrôle de gestion), le problème des charges calculées se pose. Il s'agit essentiellement des amortissements et de certaines régularisations (charges constatées d'avance et surtout charges à payer) qui ne sont connus qu'en fin d'année.

Afin de remédier à cette difficulté, on a recours à la technique de l'abonnement qui consiste, par exemple, à répartir sur douze mois le coût des assurances, le montant des amortissements, le montant prévu de la taxe professionnelle, etc. Les difficultés pratiques sont nombreuses et il ne faut pas hésiter à faire d'importantes simplifications si le biais introduit n'est pas excessif⁴⁹. Le respect de la constance des méthodes comptables importe plus que la perfection dans les détails.

Les charges non incorporables sont celles qui ne correspondent pas vraiment aux conditions normales de fonctionnement et de réalisation de l'objet de l'entreprise :

- amortissement des frais d'établissement (sauf l'amortissement des primes de remboursement d'obligations, qui peut être assimilé à des constatations de frais financiers) ;
- excédent de l'amortissement dégressif par rapport à l'amortissement linéaire en début de période (on peut en effet considérer une partie du dégressif comme une incitation fiscale à l'investissement et non une charge) ou amortissement dérogatoire ;
- charges exceptionnelles (compte 67 du Plan comptable) et dotations aux provisions réglementées (provision pour hausse des prix, investissement, etc.)⁵⁰ ;
- charges identifiées couvertes par les provisions ;

⁴⁹ Sur la notion de « seuil de signification », cf. International Federation of Accountants (IFAC), *Normes internationales d'audit, Handbook*, 1998, p. 107 et s. Cf. également : CNCC, *Normes professionnelles et code de déontologie*. CNCC Édition, 2002, p. 102 et s.

⁵⁰ Cf. à ce sujet Georges LANGLOIS, Micheline FRIEDERICH et Alain BURLAUD, *Comptabilité approfondie*, Foucher, 2003, § 1 505 et s.

- charges ne présentant pas un caractère habituel dans la profession et devant être considérées comme un risque, telles les provisions pour dépréciation, les provisions pour litige, etc. ;
- enfin, les charges somptuaires que les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés doivent faire apparaître distinctement dans leur comptabilité (art. 223 quater du Code général des impôts).

Les charges supplétives correspondent à des consommations de biens ou services auxquelles la comptabilité générale ne reconnaît pas le statut de charge pour des raisons juridiques ou fiscales et qui, pourtant, représentent la rémunération de facteurs concourant au bon fonctionnement de l'entreprise. La plus usuelle des charges supplétives est la rémunération conventionnelle des capitaux propres investis qui, ajoutée à la rémunération des capitaux d'emprunt mesurée par les frais financiers, permet de prendre en compte la totalité du coût de la structure financière. On rend ainsi comparables les conditions d'exploitation de deux entreprises qui ne diffèrent que par leur niveau d'endettement.

De même, dans le cas d'entreprises individuelles, la rémunération du travail de l'exploitant, constituée par son bénéfice puisqu'il n'est pas salarié, peut être incluse dans les calculs de coûts. On rend ainsi le coût de revient indépendant de la forme juridique de l'entreprise.

Cette double manipulation peut être résumée dans les deux relations suivantes :

- | | |
|-----|---|
| I. | Charges de la comptabilité financière |
| | – Charges non incorporables |
| | + Charges supplétives |
| | <hr/> |
| | = Charges traitées en comptabilité de gestion |
| II. | Résultat de la comptabilité de gestion |
| | + Charges non incorporables |
| | – Charges supplétives |
| | <hr/> |
| | = Résultat de la comptabilité financière |

Ce premier aperçu de la méthode se voulait consacré aux principes. Il convient main-tenant de le compléter sur différents points qui laissent subsister des difficultés d'ordre pratique.

3 Les coûts complets : problèmes particuliers

Les compléments porteront sur quatre points :

- les méthodes de détermination des clés de répartition et unités d'œuvre ;
- l'évaluation des stocks ;
- les produits liés, sous-produits, déchets et rebuts ;
- les travaux en cours ;
- les prestations réciproques.

1. LA DÉTERMINATION DES CLÉS DE RÉPARTITION ET UNITÉS D'ŒUVRE

Notre objectif est seulement de donner quelques exemples, sans souci d'exhaustivité, tant les solutions sont nombreuses dans la pratique.

A. Clés de répartition

Rappelons qu'une clé de répartition est définie comme une proportion ou un pourcentage fixe s'appliquant à une charge et déterminant la part qui en revient à un centre déterminé. On distingue les clés de répartition primaire et secondaire.

1° *Clés de répartition primaire* (ou de répartition des charges indirectes entre centres d'analyse). Elles sont fonction de la nature de la charge. On rencontre fréquemment les suivantes :

- mètre carré (m²) pour les frais d'entretien des bâtiments (personnel d'entretien, amortissement, éclairage, taxe foncière, gardiennage, loyers) ;
- mètre cube (m³) pour la répartition des frais de chauffage ;
- effectif employé pour les frais de restaurant d'entreprise, visite médicale, honoraires de cabinets de recrutement, transport du personnel ;
- puissance installée pour les factures de gaz et d'électricité ;
- nombre de machines pour les contrats d'entretien de ces machines ;
- valeur des immobilisations pour certains frais financiers, voire pour leur totalité ;
- personnel administratif pour les fournitures de bureau, les frais d'affranchissement, etc.

2° *Clés de répartition secondaire* (utilisées pour les cessions de prestations entre centres). Les centres auxiliaires peuvent être des prestataires de services pour les centres principaux. La répartition secondaire peut donc se faire grâce à un système d'unités d'œuvre (fondé sur l'importance de la prestation) ou un système de clés lorsqu'il

n'est pas possible de mesurer le volume des prestations. Cette dernière solution a donc un caractère conventionnel⁵¹ plus marqué. On rencontre les clés suivantes :

- effectif employé pour certains frais administratifs (comptabilité des salaires, gestion du personnel) ;
- budget moyen des différents centres pour répartir les frais du centre « administration » ;
- puissance installée pour répartir les frais du centre « force motrice » ;
- mètre carré pour répartir les frais du centre « entretien ».

B. Unités d'œuvre ou inducteurs de coûts

Rappelons que l'on définit l'unité d'œuvre comme l'expression de l'activité d'un centre. Grâce à elle, le coût d'un centre de travail peut être équitablement cédé à d'autres centres de travail ou imputé aux coûts de produits et commandes par de simples multiplications.

Les unités d'œuvre fréquemment retenues sont :

- l'heure de main-d'œuvre directe dans les ateliers peu mécanisés ou les activités de service ;
- l'heure-machine dans les ateliers très mécanisés ;
- le poids ou le volume de la matière traitée ;
- le nombre de pièces usinées ;
- le kilomètre, la tonne par kilomètre, le mètre cube par kilomètre ou le kilomètre-passager pour répartir les frais d'un « centre de transport » ;
- le nombre d'actes administratifs ;
- etc.

C. Le problème des charges de structure

Leur volume relatif n'a cessé de croître au cours de l'industrialisation alors que leur maîtrise est rendue plus difficile par l'absence d'une relation simple liant leur montant à un niveau d'activité. Autrement dit, on peut trouver une clé de répartition mais difficilement une unité d'œuvre, ce qui pose le problème du caractère conventionnel des calculs de coûts.

Dès le début du siècle, le problème s'est posé dans les grandes firmes et les comptables n'ont pas manqué de faire des propositions. Ainsi, William Kent⁵² imagine de classer les charges de structure en quatre catégories selon l'unité d'œuvre la plus appropriée :

- *heure de main-d'œuvre* : direction d'usine, salaires des comptables, etc. ;
- *heures-machines* : salaire des contremaîtres, énergie, intérêts et amortissement des équipements, etc. ;
- *commande* : comptables chargés des calculs de coûts, ordonnancement et méthodes, etc. ;
- *matières premières* (valeur sans doute) utilisées : salaires des magasiniers, des grutiers et des chauffeurs, intérêts et amortissement des magasins, etc.

Fait significatif : la fonction commerciale occupe bien peu de place dans la littérature de l'époque.

Plus récemment, des réflexions originales ont été menées sur ce sujet, telles celle de Jeffrey Miller et Thomas Vollmann⁵³. Ils estiment que les charges de structure dans l'industrie sont souvent cachées (*hidden*) parce que « diluées » donc mal maîtrisées. Elles ne sont ni fixes, ni variables en fonction du volume de la production mais proportionnelles au nombre de « *transactions* ». Cette dernière expression recouvre soit les mouvements physiques de produits, soit des échanges d'informations. On peut donc réduire les charges de structure en diminuant le nombre de *transactions* grâce à des techniques telles le « juste à temps », l'analyse de la valeur⁵⁴, l'automation et la réduction des modifications techniques⁵⁵. Ils identifient quatre catégories de *transactions* entre lesquelles il faut répartir les charges de structure :

- *Transactions logistiques (logistical transactions)* : coûts de passation des commandes, réception des marchandises, expéditions, comptabilité et informatique de gestion, etc. ;
- *Transactions d'ajustement (balancing transactions)* : planification des temps de travail des machines et des hommes, ajustement des capacités de production aux besoins, prévisions, etc. ;
- *Transactions portant sur la qualité (quality transactions)* : contrôle de qualité, certains frais de développement, etc. ;
- *Transactions liées aux changements (change transactions)* : changements d'ordonnancement ou de méthodes, mise à jour des standards, certains frais de développement, coût de l'analyse de la valeur, etc. ;

⁵¹ Il ne faut pas confondre conventionnel et arbitraire. Ce dernier qualificatif ne convient qu'en l'absence de règles.

⁵² William KENT, « New Methods of Determining Factory Costs », *Iron Age*, 24 août 1916, p. 392 à 394.

⁵³ Jeffrey MILLER et Thomas VOLLMANN, « The Hidden Factory », *Harvard Business Review*, septembre-octobre 1985.

⁵⁴ Cf. à ce sujet chapitre 2, section 5, p. 193.

⁵⁵ *Engineering change orders* (ECO).

Chaque catégorie de *transaction* constitue une unité d'œuvre qui sensibilisera les directeurs des usines au coût de l'information. Le souci est louable mais le risque non négligeable de conduire à l'immobilisme, qui est la meilleure façon de réduire la quantité d'informations nécessaires...

2. ÉVALUATION DES STOCKS

C'est le principal point de contact entre comptabilité financière et comptabilité de gestion. En effet, les stocks sont évalués à leur coût d'acquisition ou de production et, en application de la règle de prudence, si leur valeur actuelle à la date d'arrêté des comptes (ou valeur d'inventaire) est inférieure au coût de revient, une provision pour dépréciation est constituée. Les coûts d'acquisition et de production sont fournis par la comptabilité de gestion. Le droit fiscal et le droit comptable pénètrent donc, par ce biais, la comptabilité de gestion. Historiquement, tout au moins en ce qui concerne les États-Unis, elle s'est d'ailleurs probablement plus développée sous la pression des auditeurs que des dirigeants d'entreprises⁵⁶. Pour certifier les comptes et plus particulièrement la valeur du stock, il fallait une comptabilité de gestion intégrée⁵⁷ ou articulée sur la comptabilité financière⁵⁸. Ce recoupement pouvait seul offrir toutes les garanties de régularité et permettre le contrôle des comptes, afin d'éviter les distributions de dividendes fictifs et plus tard de déterminer l'assiette de l'impôt⁵⁹.

Nous présenterons, à travers un exemple, les méthodes retenues par le Plan comptable pour les biens fongibles : le coût moyen pondéré calculé à chaque entrée ou sur une période n'excédant pas, en principe, une durée moyenne de stockage et la méthode FIFO⁶⁰. Puis nous traiterons de la méthode LIFO⁶¹, qui est autorisée en France pour les seuls comptes consolidés⁶². Pour les biens non fongibles, la seule méthode admise est l'évaluation au coût réel.

Soit un bien fongible dont, au cours de la période retenue pour faire le calcul de coûts, on a acheté les quantités suivantes :

- en début de période, 10 articles à 1 000 € pièce ;
- en milieu de période, 15 articles à 1 100 € pièce ;
- en fin de période, 12 articles à 1 200 € pièce ; le stock initial était de 5 articles évalués à la fin de la précédente période à 950 €. Enfin, les sorties de stocks, comptabilisées sur les fiches de stock, portent sur 32 articles et les frais d'approvisionnement imputés à cet article sont de 3 750 € pour la période en question.

Tableau 1.6

Compte d'inventaire permanent : article X							
Coût moyen pondéré calculé en fin de période							
Entrées				Sorties			
Libellés	Quantités	Coûts unitaires	Montant	Libellés	Quantités	Coûts unitaires	Montant
Stock initial	5	950	4 750	Consommations	32	1 200	38 400
Achat 1	10	1 000	10 000	Stock final	10	1 200	12 000
Achat 2	15	1 100	16 500				
Achat 3	12	1 200	14 400				
Frais d'approvisionnement		4 750					
Totaux	42	1 200	50 400		42		50 400

Si la méthode retenue est le *coût moyen pondéré calculé en fin de période*, le compte d'inventaire permanent se présente ainsi :

Pour calculer le coût unitaire moyen pondéré de la période qui est de 1 200 €, il suffit de comptabiliser toutes les entrées (y compris le stock initial et les frais d'approvisionnement) en quantité et en valeur. La somme en valeur divisée par la somme en quantité donne le coût moyen unitaire pondéré : $\frac{50\,400}{42} = 1\,200$ €. La partie droite du

compte (les sorties) peut être ensuite valorisée, le stock final constituant le solde du compte. Le résultat change selon la périodicité avec laquelle on calcule le coût moyen.

⁵⁶ Cf. à ce sujet Thomas JOHNSON et Robert KAPLAN, *Relevance Lost*, Harvard Business School Press, 1987, p. 131.

⁵⁷ Cf. *infra*, chapitre 4, section 3, p. 380.

⁵⁸ La comptabilité analytique en partie double était déjà mentionnée dans Émile CARCKE et John FELS, *Factory Accounts*, 1887.

⁵⁹ En France, l'impôt sur les sociétés ne fut créé qu'en 1949 et son taux était de 24 %.

⁶⁰ Abréviation de *First in, first out* (premier entré, premier sorti).

⁶¹ Abréviation de *Last in, first out* (dernier entré, premier sorti).

⁶² Article L. 233-23 du Code de commerce et article 248-8-c du décret du 23 mars 1967.

Si l'on retient la méthode *FIFO*, il faut d'abord imputer le coût d'approvisionnement à chaque commande. Nous proposons de convenir de le faire proportionnellement à leur valeur. Le total des achats de la période s'élève à :

$$10\,000 + 16\,500 + 14\,400 = 40\,900 \text{ €}$$

pour 4 750 € de frais d'approvisionnement, soit : $\frac{4\,750 \times 100}{40\,900} = 11,6 \%$.

Les *coûts* unitaires de chaque commande sont donc :

$$1\,000 \times 1,116 = 1\,116$$

$$1\,100 \times 1,116 = 1\,228$$

$$1\,200 \times 1,116 = 1\,339.$$

Le compte d'inventaire permanent se présente comme suit :

Tableau 1.7

Compte d'inventaire permanent : article X							
Premier entré, premier sorti (FIFO)							
Entrées				Sorties			
Libellés	Quantités	Coûts unitaires	Montant	Libellés	Quantités	Coûts unitaires	Montant
Stock initial	5	950	4 750	Sortie stock initial	5	950	4 750
Achat 1	10	1 116	11 160	Sortie achat 1	10	1 116	11 160
Achat 2	15	1 228	18 420				
Achat 3	12	1 339	16 068	Sortie achat 2	15	1 228	18 420
				Sortie achat 3	2	1 339	2 678
				Stock final	10	1 339	13 390
Totaux	42		50 398		42		50 398

Les sorties se font par prélèvement, en priorité, sur les lots les plus anciens puis, au fur et à mesure de leur épuisement, sur des lots plus récents. Le stock final est donc réputé – il s'agit de biens fongibles, rappelons-le – être constitué des lots les plus récents soit, lorsque les prix augmentent, des plus coûteux. Avec la méthode FIFO, la valeur du même stock final passe de 12 000 à 13 390 alors que la valeur des consommations diminue d'autant en passant de 38 400 à 37 008 (la différence de 2 provient des arrondis). L'ordre respectif des entrées et des sorties peut modifier le résultat, contrairement à ce qui se passe avec le coût moyen pondéré.

Enfin, selon la méthode LIFO qui, rappelons-le, ne peut être reprise en comptabilité financière que pour les seuls comptes consolidés, ce sont les biens les plus récents qui par convention sortent en premier. Le compte d'inventaire permanent devient alors :

Tableau 1.8

Compte d'inventaire permanent : article X							
Dernier entré, premier sorti (LIFO)							
Entrées				Sorties			
Libellés	Quantités	Coûts unitaires	Montant	Libellés	Quantités	Coûts unitaires	Montant
Stock initial	5	950	4 750	Sortie achat 3	12	1 339	16 068
Achat 1	10	1 116	11 160	Sortie achat 2	15	1 228	18 420
Achat 2	15	1 228	18 420	Sortie achat 1	5	1 116	5 580
Achat 3	12	1 339	16 068	Stock final	10		10 330
Totaux	42		50 398		42		50 398

Avec les mêmes données, selon les conventions, on obtient en fonction de la méthode retenue des évaluations du stock final qui diffèrent de presque 20 %. Ce chiffre ne constitue qu'un exemple, mais il montre le caractère conventionnel des résultats obtenus et souligne la nécessité de s'assurer de la permanence des méthodes comptables. Les écarts d'évaluation deviennent d'autant plus sensibles aux hypothèses retenues que l'on s'éloigne du point de contact en amont avec le marché en allant des matières premières vers les produits les plus élaborés, car la succession des conventions peut avoir un effet cumulatif. En effet, les modes d'imputation des charges de structure aux coûts de production peuvent varier de façon importante. Le coût des stocks ne doit pas inclure la rémunération des capitaux propres mais on peut s'interroger sur l'opportunité de leur faire supporter les frais financiers. Certains auteurs ne veulent faire dépendre le coût que des performances techniques de l'entreprise et non de sa structure financière. D'autres pensent que les deux aspects ne sont pas dissociables. L'incorporation des frais de recherche et de développement pose également un problème puisqu'ils pèsent sur des produits présents mais profitent à des produits futurs. Cette liste des difficultés ou questions n'est pas exhaustive.

Le Plan comptable, bien qu'il ne s'applique pas obligatoirement aux comptes analytiques, donne cependant une idée plus précise des pratiques généralement observées par les entreprises. Il distingue notamment les biens acquis (matières premières, marchandises) et les biens produits (encours, produits finis).

- « Le *coût d'acquisition d'un bien* s'obtient en additionnant les éléments suivants :
 - le prix convenu, c'est-à-dire le montant (en euros) résultant de l'accord des parties à la date de l'opération ;
 - les frais accessoires, c'est-à-dire les charges directement ou indirectement liées à l'acquisition pour la mise en état d'utilisation du bien ou pour son entrée en magasin (par exemple : frais de transport, frais d'installation et de montage...).

Les droits de mutation, honoraires et frais d'actes sont comptabilisés en charges. Ces charges peuvent être étalées sur plusieurs exercices⁶³. »

- « Le *coût de production d'un bien* s'obtient en additionnant les éléments suivants :
 - le coût d'acquisition des matières consommées pour la production du bien ;
 - les autres coûts engagés par l'entreprise, au cours des opérations de production, pour amener le bien dans l'état et à l'endroit où il se trouve, c'est-à-dire les charges directes de production et les charges indirectes de production dans la mesure où ces dernières peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien. Les charges financières, les frais de recherche et de développement, les frais d'administration générale en sont généralement exclus sauf si les conditions spécifiques d'exploitation le justifient. La quote-part de charges correspondant à la sous-activité est également exclue du coût de production^{64 65}. »

En ce qui concerne l'incorporation de frais financiers dans la valeur du stock, l'article 7 du décret du 29 novembre 1983 précise que « cette faculté est limitée à ceux dont le cycle de production dépasse nécessairement la durée de l'exercice ».

Nous laisserons de côté les problèmes de gestion des stocks qui, à eux seuls, font l'objet d'une importante littérature⁶⁶ et ne traiterons, ultérieurement⁶⁷ que de la contribution de la comptabilité matière (tenue des comptes d'inventaire permanent) à l'amélioration de la qualité du contrôle interne.

L'évaluation des encours que nous ne faisons qu'évoquer présente la particularité d'être relativement simple sur le plan conceptuel mais extrêmement complexe sur le plan pratique. En effet, la valeur d'un encours est égale au coût de l'ensemble des opérations ayant permis de le mettre dans l'état et le lieu dans lequel il se trouve à la date de l'inventaire. Les difficultés pratiques sont particulièrement importantes lorsque les étapes intermédiaires entre les matières premières et le produit fini sont très nombreuses (par exemple sur une chaîne de montage) ou lorsque le cycle de production est long et complexe (bâtiment et travaux publics, construction navale, etc.). Dans ce dernier cas, la notion de degré d'avancement des travaux est particulièrement délicate à apprécier.

Cette évaluation, issue de la comptabilité de gestion, ne donne que la valeur brute. Elle peut être ensuite corrigée par un ensemble de provisions qui apparaîtront en comptabilité financière pour donner la valeur nette figurant dans les comptes annuels. Les provisions ne figurent pas dans la comptabilité de gestion car il s'agit de charges non incorporables.

3. LES PRODUITS LIÉS, SOUS-PRODUITS, DÉCHETS ET REBUTS

A. Définition

La complexité croissante des cycles de production, la systématisation de la récupération et du recyclage des matières aboutissent à une multiplication des produits liés, sous-produits et déchets dont la gestion peut constituer un enjeu stratégique majeur⁶⁸.

- Les *produits liés* ou produits joints sont des produits qui apparaissent nécessairement au cours d'une même opération. Les exemples sont nombreux dans l'industrie chimique et agroalimentaire :
 - la distillation du pétrole donne notamment du kérosène, de l'essence, des huiles, des goudrons ;
 - l'électrolyse de l'eau donne nécessairement de l'hydrogène et de l'oxygène.

Ces différents produits ont une valeur comparable ou significative. Parfois, il faut un traitement complémentaire spécifique pour donner une valeur marchande aux différents produits liés.

⁶³ PCG, *op. cit.*, p. 97.

⁶⁴ *Ibid.*, p. 98.

⁶⁵ Le calcul du coût de la sous-activité fait l'objet de développements au chapitre 2, section 1. Cf. à ce sujet *infra*, p.121.

⁶⁶ Bibliographie relative à la gestion des stocks, cf. entre autres : Pierre BARANGER et Guy HUGUEL, *Production*, Vuibert, 1981, p. 73 à 112 ; Vincent GIARD, *Gestion de la production*, Economica, 1988, p. 45 à 353. Par ailleurs, une littérature récente traite de la façon de gérer l'absence de stock grâce au juste-à-temps. Cf. en particulier à ce sujet : Thomas JOHNSON et Robert KAPLAN, « Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting », Boston, Harvard Business School Press, 1987, p. 212 à 216.

⁶⁷ Cf. chapitre 2, section 4, p. 175 et s.

⁶⁸ On peut lire sur ce point avec plaisir le roman suivant : Dominique DRON, *Le Poids des déchets sur les entreprises*. Delenda, Eyrolles, 1990.

- Les *sous-produits* peuvent être définis comme des produits liés non désirés. Ils ont une valeur marchande certaine, parfois au prix d'un traitement complémentaire. Ainsi, dans l'élevage industriel on a, d'une part, la viande qui peut être vendue directement pour la consommation et, d'autre part, un certain nombre de sous-produits : bas morceaux que l'on valorise en les transformant en pâtes et conserves pour l'alimentation humaine ou animale, cuirs et peaux, etc.
 - Les *déchets* sont des matières premières, incorporées dans le cycle de production, qui ne se retrouvent pas dans le produit final. C'est le cas des limailles, sciures, chutes de tissu, bois ou métal dans des opérations de découpage. Ces déchets peuvent avoir une valeur marchande en l'état (chutes de cuivre, chiffons), après transformation (copeaux transformés en panneaux d'aggloméré) ou être réintroduits dans le cycle de fabrication (chutes de papier qui servent à refaire de la pâte à papier). Mais, quelle que soit leur utilisation, leur valeur est inférieure à celle des sous-produits. Dans certains cas, elle est même nulle et entraîne des frais d'enlèvement.
 - Enfin, les *rebut*s sont des articles ou produits finis qui n'ont pas les cotes ou les qualités voulues. Ils peuvent être purement et simplement détruits, recyclés (verre que l'on casse et réintroduit dans le cycle de fabrication du verre) ou vendus en l'état avec une forte remise à des clients bien spécifiques (matériel de sport ayant un « défaut d'aspect » vendu à des colonies de vacances).
- Il est important de noter que ces catégories ne constituent pas des cases au contour bien défini. Il existe en réalité une sorte de continuum allant du produit joint au rebut, en fonction des techniques de production et de recyclage, et de l'évolution de la demande. Ainsi, certains distillats du pétrole ont pu être des déchets dont on avait peine à se débarrasser et sont devenus des produits joints car leur valeur et la demande dont ils sont l'objet égalent celles de l'essence. Dans d'autres cas, c'est un effort commercial qui permet de valoriser les sous-produits, déchets ou rebuts.

B. Traitement comptable

Il s'agit de redistribuer des frais de production ayant un caractère global entre les différents produits principaux (liés) et les sous-produits et produits résiduels. Par exemple, il peut s'agir de répartir le coût de la distillation d'une tonne de pétrole entre les différents distillats.

Cette opération comptable a nécessairement un caractère conventionnel et n'apporte pas d'information utile aux dirigeants de l'entreprise, sauf si les coûts ainsi déterminés constituent la base d'un système de prix. Sa principale utilité est donc une meilleure valorisation des stocks de produits finis, sous-produits, déchets et rebuts. En effet, un directeur d'usine est intéressé par le coût global des opérations de production sans se soucier de la façon dont on le ventile. Les décisions relatives à la valorisation des sous-produits, déchets et rebuts (au moyen de traitements complémentaires) font appel aux notions de coût et recette marginaux, coût d'opportunité et aux analyses avantages-coûts⁶⁹.

Différentes méthodes de répartition des coûts de production communs sont possibles. Elles aboutissent à un résultat global différent si l'on tient des comptes d'inventaire permanent pour les sous-produits, déchets et rebuts. Les méthodes d'évaluation peuvent être regroupées en trois familles :

1° Celles qui « vont de l'amont vers l'aval » consistent à répartir le coût de production commun en fonction d'un critère prédéterminé. Par exemple, pour prendre le cas de produits liés, on peut répartir le coût de la distillation proportionnellement au poids ou au volume des différents distillats. Une autre solution consisterait à faire la répartition au prorata de la valeur marchande des différentes productions. Le Plan comptable général précise simplement que, « lorsque des biens différents sont produits de façon conjointe et indissociable pour un coût global de production, le coût d'entrée de chacun de ces biens est déterminé en ventilant le coût global entre eux, à proportion de la valeur relative qui peut être attribuée à chacun d'eux dans la valeur totale des biens, dès qu'ils peuvent être individualisés⁷⁰ ».

2° Celles qui « vont de l'aval vers l'amont » ou plus exactement qui considèrent la valeur marchande du déchet comme une atténuation du coût de production du produit principal. Si l'on veut être précis et tenir un compte d'inventaire des sous-produits, déchets et rebuts selon cette méthode, il convient d'éviter d'inclure dans leur valeur d'inventaire des coûts qu'ils n'ont pas encore supportés (frais de commercialisation, par exemple) et des bénéfices non encore réalisés (problèmes du décalage dans le temps entre production et vente). En pratique, on retient souvent le prix de vente unitaire diminué d'un pourcentage de bénéfice et des frais de distribution estimé (20 % par exemple)⁷¹. Cette deuxième famille de méthodes, contrairement à la première, s'applique surtout aux déchets et rebuts car elle prend mieux en compte leur caractère accessoire (atténuation du coût du produit principal). Le choix entre l'une ou l'autre méthode n'est ni indifférent ni laissé à l'entière discrétion du

⁶⁹ Au sujet des prix de cession internes, coût d'opportunité, coûts et recettes marginaux, *cf.*, respectivement, chapitre 3, section 4, p. 280 ; chapitre 3, section 6, p. 332 ; chapitre 1, section 2, p. 87.

⁷⁰ PCG, *op. cit.*, p. 98.

⁷¹ Il y a sur ce point une divergence entre l'administration fiscale et le Plan comptable. La doctrine fiscale n'admet pas d'en soustraire les frais de distribution et le bénéfice à prévoir. *Cf.* à ce sujet RAFFEEGEAU, DUFIS et CORRE, *Mémento pratique Francis Lefebvre Comptable*, § 1 189 ou Jurisclasseur *Comptabilité*, fascicule 812, § 44.

comptable. En effet, le Plan comptable énonce que « à défaut de pouvoir attribuer directement une valeur à chacun d'eux, le coût de chacun des biens acquis ou produits conjointement peut être déterminé à partir de la valeur attribuée à un ou plusieurs de ces biens⁷², la différence entre le coût global et cette valeur représentant le coût du (ou des) bien(s) restant à évaluer⁷³ ». La solution consistant à défalquer du coût de production du produit principal le prix de vente des déchets (sans prise en compte de leur coût de distribution et d'une marge bénéficiaire) peut être considérée comme intermédiaire entre la deuxième et la troisième famille de méthodes. Elle n'est acceptable que si la valeur des déchets et rebuts est relativement faible.

3° Les méthodes qui « restent en aval » sont celles qui considèrent le prix de vente des déchets et rebuts comme un bénéfice s'ajoutant au résultat analytique du produit principal. On considère leur coût de production comme nul et ils ne font pas l'objet d'un compte d'inventaire permanent. Ce type de solution n'est évidemment acceptable que si leur valeur est très faible.

Un exemple chiffré illustrera mieux ces différences. Soit 100 kg de matière première M à 60 € qui donnent, après transformation, 60 kg d'un produit principal P vendu 400 € et 30 kg d'un sous-produit S dont le prix de vente unitaire est de 200 €. Le coût du traitement est de 12 000 €. Les frais de distribution sont de 10 € pour S et on considère qu'un bénéfice de 20 % est normal pour ce type de produits. On néglige les variations de stock.

1) D'amont en aval

a) Répartition des coûts de production au prorata du poids fabriqué (du volume ou de tout autre indicateur de quantité).

Le coût global de la fabrication est

$$(100 \text{ kg} \times 60 \text{ €}) + 12\,000 \text{ €} = 18\,000 \text{ €}.$$

Poids total produit : 60 kg de P + 30 kg de S = 90 kg

$$\text{Coût de production de P : } 18\,000 \times \frac{60}{90} = 12\,000 \text{ €}.$$

$$\text{Coût de production de S : } 18\,000 \times \frac{30}{90} = 6\,000 \text{ €}.$$

b) Répartition au prorata de la valeur des produits.

$$\text{Valeur de la production de P : } 60 \text{ kg} \times 400 \text{ €} = 24\,000 \text{ €}$$

$$\text{Valeur de la production de S : } 30 \text{ kg} \times 200 \text{ €} = 6\,000 \text{ €}$$

$$\text{Valeur totale produite} = 24\,000 + 6\,000 = 30\,000 \text{ €}.$$

$$\text{Coût de production de P : } 18\,000 \times \frac{24\,000}{30\,000} = 14\,400 \text{ €}.$$

$$\text{Coût de production de S : } 18\,000 \times \frac{6\,000}{30\,000} = 3\,600 \text{ €}.$$

2) De l'aval vers l'amont

a) Coût total diminué du coût de production du sous-produit.

Prix de vente de S	6 000
Bénéfice « normal » (6 000 × 20 %)	– 1 200
Frais de distribution (10 € × 30 kg)	<u>– 300</u>
Coût de production de S :	4 500

$$\text{Coût de production de P : } 18\,000 - 4\,500 = 13\,500 \text{ €}.$$

b) Méthode intermédiaire : coût de production diminué du prix de vente du sous-produit.

Coût des opérations de production :	18 000
– Prix de vente de S :	<u>– 6 000</u>
Coût de production de P :	12 000

3) Rester en aval

Prix de vente de P :	24 000
– Coût des opérations de production (entièrement attribué à P)	<u>– 18 000</u>
Résultat analytique sur P :	6 000
+ Prix de vente de S :	<u>6 000</u>
Résultat global :	12 000

Le dernier problème est celui des déchets et rebuts réutilisés par l'entreprise elle-même. Dans ce cas, ils sont généralement soustraits du coût de production du produit fini dont ils proviennent et ajoutés au coût de production du produit fini dans la fabrication duquel ils sont utilisés. Deux articles identiques fabriqués au cours de périodes différentes sont considérés comme des produits distincts.

⁷² Il s'agit notamment de la valeur attribuée aux produits résiduels, valeur forfaitaire ou fixée par référence au prix du marché.

⁷³ PCG, op. cit., p. 98.

4. LES TRAVAUX EN COURS

Les travaux en cours ou en-cours de production se définissent comme la production commencée au cours de l'exercice N qui sera achevée en N+1 ou au cours d'une période ultérieure. Ils peuvent être particulièrement importants dans certains secteurs d'activité : industries dont le cycle de production est long (BTP, construction navale, etc.) ou certains services (travaux d'étude se déroulant sur plusieurs mois). Ils posent un double problème :

- quelle valeur leur attribuer ?
- quel traitement comptable leur associer ?

Pour ce qui est de l'évaluation des travaux en cours, les problèmes sont identiques à ceux rencontrés en matière d'évaluation des stocks⁷⁴.

En comptabilité, ils sont traités comme une production stockée. Ainsi, la production de l'exercice (globalement ou produit par produit) se définit de la façon suivante :

$$\begin{aligned} & \text{travaux en cours en début de période} \\ & + \text{coûts de production engagés au cours de la période} \\ & - \text{travaux en cours en fin de période} \\ \hline & = \text{production de la période (coût)} \end{aligned}$$

Cette étape permet ensuite de calculer le résultat (globalement ou produit par produit) de la période :

$$\begin{aligned} & \text{production de la période (coût)} \\ & + \text{stock initial de produits finis} \\ & - \text{stock final de produits finis} \\ \hline & = \text{coût de la production vendue} \\ & - \text{chiffre d'affaires de la période} \\ \hline & = \text{résultat de la période} \end{aligned}$$

Ce calcul n'a de sens que si les conventions retenues pour le calcul des coûts de production de la période et des en-cours et stocks sont bien les mêmes.

5. LES CESSIONS DE PRESTATIONS RÉCIPROQUES ENTRE CENTRES D'ANALYSE

La comparaison du coût complet d'un article et de son prix de vente unitaire moyen pondéré constitue, en économie de marché, l'indicateur privilégié de la performance économique de l'entreprise. Il y a création de valeur ou de richesse si la valeur de chacun de ses produits excède le coût des consommations de facteurs de production correspondants. Cela suppose, comme nous l'avons vu, que chaque produit puisse contribuer à la couverture des frais généraux nécessaires à l'exploitation ou, autrement dit, que ces derniers puissent être répartis entre les différents produits. La solution générale que nous avons présentée laissait de côté les difficultés qui naissent chaque fois que des centres de frais se rendent mutuellement service. Nous étudierons ce problème à travers un exemple numérique.

Le tableau de répartition des charges par nature se présente comme suit (tous les centres principaux sont ici regroupés, pour simplifier) :

Tableau 1.9

Libellé	Total des charges indirectes	Centres auxiliaires			Centres principaux
		Administration	Transport	Entretien	
Répartition des charges indirectes	300 000	50 000	20 000	30 000	200 000
Cessions de prestations :					
Administration			10 %	20 %	70 %
Transport		15 %		30 %	55 %
Entretien			25 %		75 %

L'existence de prestations réciproques entre les centres auxiliaires empêche leur « déversement » complet dans les centres principaux. Deux méthodes sont alors possibles.

1° Réitération des cessions de prestations jusqu'à ce que les sommes restant dans les centres auxiliaires deviennent négligeables. Une précision suffisante est générale-ment atteinte au bout de deux ou trois répétitions de l'opération.

⁷⁴ Cf. *supra* chapitre 1, section 2, p. 37.

Tableau 1.10

Itération 1

Libellé	Total des charges indirectes	Centres auxiliaires			Centres principaux
		Administration	Transport	Entretien	
Répartition des charges indirectes	300 000	50 000	20 000	30 000	200 000
Cessions de prestations :					
Administration		- 50 000	+ 5 000	+ 10 000	+ 35 000
Transport		+ 3 750	- 25 000	+ 7 500	+ 13 750
Entretien			+ 11 875	- 47 500	+ 35 625
Totaux après cessions de prestations	300 000	3 750	11 875	0	284 375

Tableau 1.11

Itération 2 et 3

Libellé	Total des charges indirectes	Centres auxiliaires			Centres principaux
		Administration	Transport	Entretien	
Total 1	300 000	3 750	11 875	0	284 375
Administration		- 3 750	+ 375	+ 750	+ 2 625
Transport		+ 1 838	- 12 250	+ 3 675	+ 6 737
Entretien			+ 1 106	- 4 425	+ 3 319
Total 2	300 000	1 838	1 106	0	297 056
Administration		- 1 838	+ 184	+ 367	+ 1 287
Transport		+ 194	- 1 290	+ 387	+ 709
Entretien			+ 189	- 754	+ 565
Total 3	300 000	194	189	0	299 617

On peut considérer ici qu'au niveau du total 3 les sommes restant dans les centres auxiliaires sont négligeables ($\approx 0,1\%$) et qu'il est inutile d'aller plus loin. On ne retrouvera dans les coûts de production des différents articles que pour 299 615 de charges indirectes, la différence de 385 devant être portée dans un compte d'écart pour un éventuel rapprochement avec la comptabilité financière.

2° Mise en équation du problème. La solution algébrique est plus rigoureuse. Elle nécessite le recours à l'informatique car, dans une entreprise d'une certaine taille, il y a un grand nombre de centres (plusieurs centaines dans les très grandes entreprises). Si l'on désigne par X, Y et Z le total des coûts déversés dans chacun des centres auxiliaires (dans l'ordre : administration, transport et entretien), le tableau de répartition se présente de la façon suivante :

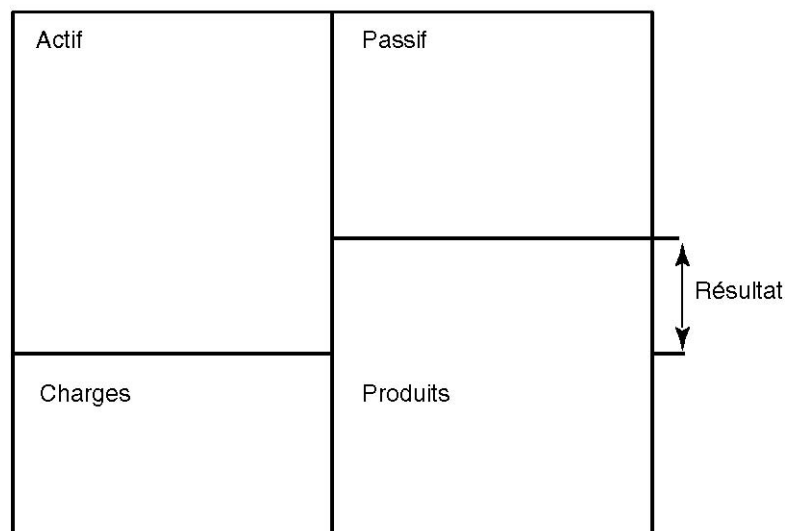
Tableau 1.12

Libellé	Total des charges indirectes	Centres auxiliaires			Centres principaux
		Administration	Transport	Entretien	
Répartition des charges indirectes	300 000	50 000	20 000	30 000	200 000
Cessions de prestations					
Administration		- X	+ 0,1 X	+ 0,2 X	+ 0,7 X
Transport		+ 0,15 Y	- Y	+ 0,3 Y	+ 0,55 Y
Entretien			+ 0,25 Z	- Z	+ 0,75 Z
Total	300 000	0	0	0	300 000

Ce tableau montre bien les contraintes qui s'expriment sous forme de trois équations (autant qu'il y a de centres auxiliaires ayant des prestations réciproques) :

$$\begin{cases} 50\,000 - X + 0,15 Y &= 0 \\ 20\,000 + 0,1 X - Y + 0,25 Z &= 0 \\ 30\,000 + 0,2 X + 0,3 Y - Z &= 0 \end{cases}$$

soit



Le résultat est affecté par tout déplacement de la frontière entre actif et charges.

Entendues dans un sens large, les charges correspondent aux dépenses ou autres causes de diminution de l'actif n'ayant pas comme contrepartie une augmentation du patrimoine. De façon plus restrictive, les charges s'entendent comme des consommations de biens ou de services nécessaires à l'obtention des produits de l'entreprise. À propos de la distinction entre charges et immobilisations, on considère que sont portées à l'actif du bilan les dépenses ayant pour contrepartie l'entrée dans le patrimoine de l'entreprise d'un élément qui en augmente sa valeur. Sont considérées comme des charges les dépenses ayant pour objet la rémunération d'un service ou l'acquisition d'un bien qui sera immédiatement ou très rapidement consommé pour les besoins de l'activité de l'entreprise.

Ces définitions ne permettent pas de tracer nettement une frontière. Parfois, et cela est propre à la France, le problème est tranché par un texte : Plan comptable, règle fiscale, etc. Ainsi, le matériel et l'outillage d'une valeur unitaire hors taxes inférieure à 500 € peut être comptabilisé dans un compte de charges à condition que sa durée d'utilisation soit assez brève et qu'il fasse l'objet d'un renouvellement permanent⁷⁵. Dans d'autres domaines, les considérations économiques pèsent d'un poids particulier et les solutions réglementaires doivent laisser place à des principes généraux susceptibles d'une interprétation et d'une adaptation à chaque cas particulier. Deux exemples illustrent ce type de difficulté : les activités de recherche et de développement (R&D) et les dépenses de publicité.

A. La comptabilisation des dépenses de recherche et de développement⁷⁶

Si la méthode du coût complet consiste à imputer au coût des produits P1 fabriqués aujourd'hui des dépenses de recherche qui se matérialiseront en un produit P2 fabriqué demain, on obtient tout autre chose que le coût de revient de P1. Le calcul aboutit à agréger les éléments hétérogènes, sans relation les uns avec les autres. Afin d'éviter cela, les principes comptables généralement admis prévoient que l'on puisse « accumuler » les dépenses de R&D dans un compte d'actif puis, au cours de la période où l'on produira P2, de les amortir et de les incorporer dans le coût de revient de P2. Les règles relatives à cette opération ont été précisées dans la *Norme comptable internationale* (IAS) n° 9 et le Plan comptable qui prévoit dans les immobilisations incorporelles un compte « 203. Frais de recherche et de développement » (cf. PCG 99 art. 3612).

Les § 15 à 17 de la norme IAS 9 précisent que :

« 15. Les frais de recherche doivent être comptabilisés dans les charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus et ne doivent pas être comptabilisés en tant qu'actif ultérieurement.

16. Les frais de développement d'un projet doivent être comptabilisés dans les charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus, à moins qu'ils ne satisfassent aux critères d'inscription à l'actif identifiés au paragraphe

17. Les frais de développement comptabilisés à l'origine en charge ne peuvent pas être ultérieurement comptabilisés en tant qu'actif.

17. Les frais de développement d'un projet doivent être comptabilisés en tant qu'actif lorsqu'ils satisfont à l'ensemble des critères suivants :

a) le produit ou le processus est clairement identifié et les coûts attribuables à ce produit ou à ce procédé peuvent être identifiés séparément et évalués de façon fiable ;

b) la faisabilité technique de fabrication du produit ou procédé peut être démontrée ;

c) l'entreprise a l'intention de produire et de commercialiser, ou d'utiliser le produit ou procédé ;

d) l'existence d'un marché pour ce produit ou procédé ou, s'il doit être utilisé au niveau interne plutôt que vendu, son utilité pour l'entreprise, peut être démontrée ; et

e) des ressources suffisantes existent, ou leur disponibilité peut être démontrée pour achever le projet et commercialiser ou utiliser le produit ou le procédé⁷⁷. »

En dépit de ces principes assez rigoureux, la liberté d'appréciation reste nécessairement assez grande dans ce domaine.

B. Le traitement comptable des dépenses de publicité⁷⁸

Le problème est similaire à celui des dépenses de recherche et de développement. On fait supporter aux ventes d'aujourd'hui des frais publicitaires qui n'auront d'effet que sur les ventes de demain et peut-être même d'après-demain. Les dépenses de publicité ont un effet qui peut être durable. Pour tenir compte de ce phénomène, les comptables ont le choix entre deux solutions :

⁷⁵ Cf. PCG 99 art. 3314 et LANGLOIS, FRIEDERICH et BURLAUD, *Comptabilité approfondie*, Foucher, 2003, § 304.

⁷⁶ Les problèmes de gestion liés à la R&D sont traités dans : Patrick BOISSELIER, *L'Investissement immatériel. Gestion et comptabilisation*, Bruxelles, Édition de Boeck, 1993. Voir également la norme IAS 9 : *Research and Development Costs*.

⁷⁷ International Accounting Standards Committee (IASC), « Frais de recherche et de développement », *Norme comptable internationale* n° 9, 1993, § 15 à 17.

⁷⁸ Cf. à ce sujet Jean-Pierre HELFER, « Pour une nouvelle politique comptable à l'égard des dépenses publicitaires », *Revue française de comptabilité* n° 77, novembre 1977, p. 565 à 574.

1° Comptabiliser toutes les dépenses de publicité en charges au fur et à mesure de leur engagement et considérer que les effets à long terme de la publicité sont implicitement pris en considération dans la valeur réévaluée du fonds de commerce. Du point de vue de la comptabilité de gestion, cela aboutit à ignorer la notion d'investissement publicitaire puisque le fonds de commerce ne fait généralement pas l'objet, en France, d'un amortissement⁷⁹.

2° Privilégier l'optique « résultat » par rapport à l'optique « patrimoniale », inscrire certaines dépenses de publicité à l'actif et les amortir au fur et à mesure que les effets de cet investissement s'atténuent. On obtient ainsi une meilleure répartition des charges dans le temps et, par conséquent, une mise en relation plus exacte des produits avec les coûts correspondants. Cette solution, bien qu'exceptionnelle, est en parfaite harmonie avec l'une des bases de la comptabilité : l'hypothèse de continuité de l'exploitation (ou principe du *going concern*). Elle est parfois adoptée lors de la création d'une entreprise. Il est alors admis que les frais de publicité exposés pour le lancement de la marque ou de l'entreprise soient portés en immobilisations incorporelles⁸⁰, et fassent l'objet d'un amortissement sur cinq ans au maximum (trois ans seulement du point de vue fiscal). La publicité pour un produit ou une marque peut également être « activée » provisoirement grâce à un compte de charges différées ou de charges à étaler⁸¹.

Ces deux exemples montrent que, au-delà des charges supplétives et des charges non incorporables, le contenu même de la notion de coût – et par conséquent d'actif – est malaisé à définir. « On peut comprendre que des raisons pratiques et *notamment* un souci de prudence fassent adopter la conception juridique du bilan et que n'y soient accueillis que les éléments présentant une valeur de revente. Il subsiste cependant un illogisme, puisque des éléments sans valeur vénale sont portés à l'actif incorporel (soumis, il est vrai, à un amortissement rapide), tandis que des investissements qui ne créent ni plus ni moins de valeur vénale (ex. dépenses de R&D et de publicité) sont comptabilisés dans les charges de l'exercice. Ceci est la marque de l'évolution subie par le bilan : on est parti d'une conception purement juridique et l'on est arrivé au milieu du gué, à une conception qui n'est ni entièrement juridique ni entièrement économique⁸². »

4 Les coûts complets : applications

PREMIER THÈME : LA MÉTHODE DES COÛTS COMPLETS SANS COMPTES D'INVENTAIRE PERMANENT

CAS BONNEVIS

Nous verrons :

- une description de l'entreprise Bonnevis par la comptabilité générale et l'organigramme fonctionnel ;
- la détermination des coûts complets et des résultats par la méthode des centres de coûts. Il n'y a pas de comptes d'inventaire permanent.

A. Présentation de l'entreprise

L'entreprise Bonnevis est de taille moyenne ; elle fabrique deux articles de visserie, V₁ et V₂, à partir d'une même matière première. Le compte de résultat du mois X se présente comme suit :

Tableau A. Compte de résultat de Bonnevis

Charges		Produits	
Achats de matières premières	240 000	Production vendue	500 000
Variation de stock	– 45 000	Production stockée	– 93 000
Autres charges externes	30 000		
Salaires, traitements et charges sociales	115 000		
Dotations aux amortissements	22 000		
Bénéfice	45 000		
Total	407 000		407 000

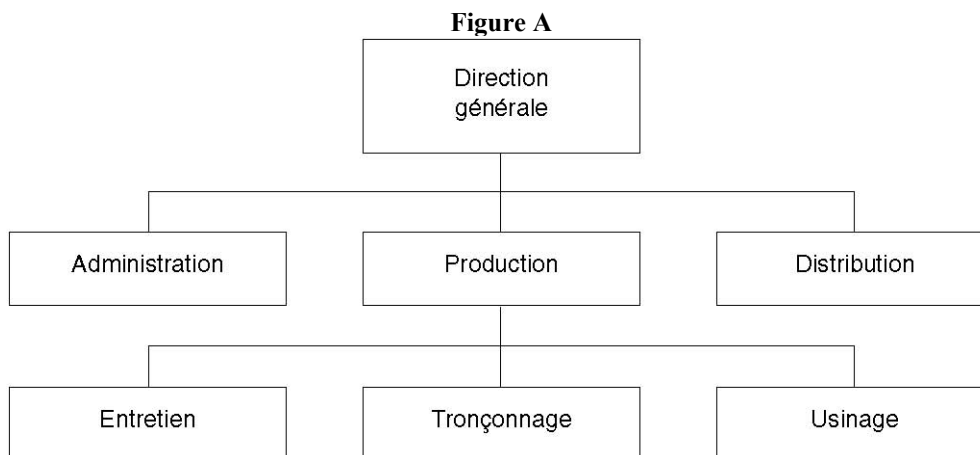
L'organigramme fonctionnel de l'entreprise se présente comme suit :

⁷⁹ D'autres pays pratiquent un amortissement du fonds de commerce, comme s'il s'agissait de frais d'établissement. C'est aussi ce qui est préconisé par la quatrième directive européenne.

⁸⁰ Dans un sous-compte du compte « 2012 – Frais de premier établissement “intitulé” 20122 – Frais de publicité », selon le Plan comptable.

⁸¹ Cf. à ce sujet : Pierre DUFILS et Claude LOPATER, *Comptable*, Éd. Francis Lefebvre, § 23035.

⁸² Pierre LASSEGUE, *Gestion de l'entreprise et comptabilité*, Dalloz, 9^e édition, 1983. Cf. également à ce sujet : Judith SAGHROUN et Claude SIMON : « Primauté du bilan ou du compte de résultat, le principe du pendule ». *Comptabilité, contrôle, audit*, mars 1999, p. 59 à 76.



Le chiffre d'affaires s'analyse ainsi :

V ₁ : 1 000 000 articles à 0,30 € pièce	300 000
V ₂ : 500 000 articles à 0,40 € pièce	<u>200 000</u>
	500 000

Pendant le mois considéré, il a été fabriqué 900 000 V₁ et 300 000 V₂.

B. Détermination des coûts complets et des résultats

1° Détermination des coûts et coûts de revient

Les étapes à suivre et les données à recueillir sont les suivantes :

a) Distinguer les charges directes et les charges indirectes. Pour Bonnevis, on considérera deux charges directes :

- la matière première ;
- une partie de la main d'œuvre (exécution).

b) Affecter les charges directes.

Consommation totale :

+ Achats	240 000
– Diminution de stock	<u>– 45 000</u>
Consommation	195 000

Ventilée

- d'après les *fiches de temps* :

$$\left. \begin{array}{l} V_1 : 900 \text{ heures à } 50 \text{ €/heure} = 45\,000 \\ V_2 : 600 \text{ heures à } 50 \text{ €/heure} = 30\,000 \end{array} \right\} \sim 75\,000$$

- Le taux de 50 €/h pour une équipe autonome comprend 35 € de salaires et 15 € de charges sociales et connexes.

c) Connaître les quantités produites pour pouvoir calculer les coûts directs unitaires:

$$V_1 : 900\,000 \text{ unités}, V_2 : 300\,000 \text{ unités}.$$

d) Déterminer les sections ou centres d'analyse à créer.

L'organigramme fonctionnel nous en suggère cinq :

- administration et direction générale ;
- entretien ;
- tronçonnage ;
- usinage ;
- distribution.

e) Répartir les charges indirectes dans les différents centres.

Cette étape est généralement la plus délicate mais aussi la plus fondamentale ; elle doit se faire successivement pour chaque nature de charge.

- Frais de personnel.

• Total	115 000
• Charges directes affectées	75 000
• Reste à répartir	40 000

La répartition peut se faire selon les salaires réels des personnes affectées à chaque centre :

• Administration	10 000
------------------	--------

- Entretien 5 000
- Tronçonnage 2 000
- Usinage 3 000
- Distribution 20 000

– Autres charges externes (pour 30 000).

Elles se décomposent d'une part en achats de sous-traitance et de services extérieurs pour 20 000. Leur répartition peut se faire selon une *clé de répartition* déterminée une fois par an après des études détaillées :

- Administration 85 %
- Entretien 5 %
- Usinage 5 %
- Distribution 5 %

D'autre part en autres services extérieurs pour 10 000 avec les clés de répartition suivantes :

- Administration 80 %
- Distribution 20 %

– Dotations aux amortissements. À partir des dotations réelles selon le matériel utilisé par chaque centre :

- Tronçonnage 2 000
- Usinage 15 000
- Distribution 5 000

f) Déterminer les centres principaux et répartir les centres auxiliaires.

Les centres principaux sont ceux dont on pourra imputer les frais aux coûts de revient ; les centres auxiliaires sont en quelque sorte les centres encore plus indirects que les autres.

Ici, on distingue les centres suivants :

- Administration, qui sert à l'ensemble des autres centres et qui est répartie par une *clé de répartition* (c'est-à-dire une proportion fixe) :

- 2/35^e à l'entretien ;
- 4/35^e au tronçonnage ;
- 7/35^e à l'usinage ;
- 22/35^e à la distribution.

- Entretien, qui se répartit en parts égales dans les deux centres principaux de production.

g) Imputer les centres principaux aux coûts de revient.

Cette imputation se fait par des *unités d'œuvre*, celles-ci étant un critère permettant de mesurer l'activité d'un centre et d'en imputer le coût aux coûts de revient.

Tableau B. Répartition

Nature des charges indirectes à répartir	Montant des charges indirectes	Administration	Entretien	Tronçonnage	Usinage	Distribution
Frais de personnel	40 000	10 000	5 000	2 000	3 000	20 000
Achats de sous-traitance et services extérieurs	20 000	17 000	1 000		1 000	1 000
Autres services extérieurs	10 000	8 000				2 000
Dotations aux amortissements	22 000	–	–	2 000	15 000	5 000
Total de la répartition primaire	92 000	35 000	6 000	4 000	19 000	28 000
Cessions de prestations entre centres		– 35 000	2 000	4 000	7 000	22 000
Coût des centres principaux			– 8 000	4 000	4 000	–
Unité d'œuvre (UO)	92 000	0	0	12 000	30 000	50 000
				Nb. pièces tronçonnées	Heure d'usinage	1 € de vente
Nombre d'UO				1 200 000	1 500	500 000
Coût de l'UO				0,01	20 F	0,1

Tableau C. Le compte de résultat fonctionnel et analytique

	Total	V ₁	V ₂
Chiffre d'affaires	500 000	300 000	200 000
Coût de fabrication			

– main-d'œuvre directe	75 000		45 000		30 000
– matières premières (consommées)	195 000		135 000		60 000
– tronçonnage	12 000		6 000		3 000
– usinage	30 000		18 000		12 000
Coût des marchandises produites	312 000		207 000		105 000
+ Diminution de stock	93 000		23 000 ¹		70 000 ²
Coût de production des marchandises vendues	405 000	– 405 000	230 000	– 230 000	175 000 – 175 000
Marge sur coût de production		95 000		70 000	25 000
Coût de distribution		– 50 000		– 30 000	– 20 000
Bénéfice		45 000		40 000	5 000

1. Nombre de vis vendues : 1 000 000

Nombre de vis fabriquées : – 900 000

Déstockage : 100 000

Coût de production unitaire : $\times 0,23$

Diminution de stock en valeur : 23 000

2. $93\,000 - 23\,000 = 70\,000$.

Un calcul direct, comme pour V_1 , aurait également été possible.

Nature des unités d'œuvre :

- Tronçonnage : nombre de pièces tronçonnées, identique au nombre de pièces fabriquées, soit 1 200 000.
- Usinage : nombre d'heures d'usinage soit un total de 1 500.
- Distribution : chiffre d'affaires.

Calcul du coût de revient unitaire de V_1

1. Coût direct

- Matière première $\frac{\text{Consommation}}{\text{Nombre d'articles fabriqués}} = \frac{135\,000}{900\,000} = 0,15$.
- Main-d'œuvre $\frac{\text{Coût total}}{\text{Nombre d'articles fabriqués}} = \frac{45\,000}{900\,000} = 0,05$.

Total du coût direct : $0,15 + 0,05 = 0,20$.

2. Coûts indirects de production

- Tronçonnage

Chaque article nécessite un tronçonnage

soit d'après le tableau de répartition : 0,01 par pièce

- Usinage

- Coût total d'usinage : $900\,h \times 20 = 18\,000$

- Coût unitaire : $\frac{18\,000}{900\,000} = 0,02\,€$

3. Coût de production : $0,20 + 0,01 + 0,02 = 0,23$.

4. Distribution

Le coût de distribution représente 10 % du chiffre d'affaires, donc du prix de vente unitaire, soit : $0,30 \times 10\% = 0,03$

5. Résultat

Prix de vente : 0,30
 – Coût de revient ($0,23 + 0,03$) – 0,26
 = Marge nette unitaire 0,04

De la même manière, on pourrait calculer le coût de revient unitaire de V_2 .

Analyse des résultats

Les coûts de revient obtenus tiennent compte :

- de toutes les charges directes ou indirectes → Coût de revient *complet*.
- des charges réellement supportées par l'entreprise telles qu'elles apparaissent dans la comptabilité financière. → Coût de revient *réel*.

Contrôle par rapprochement avec la comptabilité financière :

- Bénéfice sur V_1 : $0,04 \times 1\,000\,000 = 40\,000$

- Bénéfice sur V_2 : $0,01 \times 500\,000 = \underline{5\,000}$

Bénéfice obtenu en comptabilité financière 45 000

Applications de cette méthode

La connaissance précise des coûts de revient et de leurs composants permet :

- de déterminer les prix de vente ;
 - d'orienter les ventes sur les articles ayant les meilleures marges (ici V_1) ;
 - de prévoir l'effet du changement des conditions d'exploitation :
 - changement du coût des matières premières ;
 - changement des salaires et charges sociales ;
 - changement de productivité ;
 - de rendre chaque unité responsable de ses coûts ;
 - de valoriser les stocks qui figurent au bilan : cette valorisation doit se faire au coût de production et non au coût de revient complet. En effet, les produits finis en stock n'ont pas encore supporté de frais de distribution.
- À partir de cette méthode on peut présenter un compte de résultat fonctionnel et analytique. Ce type de compte de résultat permet de résumer tous les calculs précédents ; il permet une analyse à la fois par type de coûts et par produit (ou par activité ou département...) et constitue un véritable *tableau de bord* surtout s'il est établi sur différentes périodes à des fins de comparaisons.

DEUXIÈME THÈME : LA MÉTHODE DES SECTIONS HOMOGÈNES AVEC COMPTES D'INVENTAIRE PERMANENT

CAS MICROVOL⁸³

Première partie⁸⁴ : les données

La société Microvol est spécialisée dans la fabrication de quatre types de moteurs d'avions pour modèles réduits de 0,5 cm³, 2 cm³, 4,5 cm³ et 6 cm³. Ces moteurs sont obtenus par des travaux d'usinage d'un alliage léger et reçoivent chacun un carburateur fourni par une autre entreprise. La tendance du marché étant particulièrement favorable, la société Microvol, qui a de nombreux concurrents, vous demande une analyse de ses coûts.

À cet effet, les informations suivantes vous sont communiquées pour le mois de juillet considéré comme une période d'activité normale.

a) Matière première

Il s'agit d'un alliage léger, l'usinage entraînant une perte de poids de 20 % de la matière utilisée. Après usinage, le poids d'alliage contenu dans chaque moteur est de :

Moteur de 0,5 cm ³	: 100 g ;
2 cm ³	: 150 g ;
4,5 cm ³	: 160 g ;
6 cm ³	: 200 g.

Les déchets obtenus sont invendables et mis au rebut.

Au début du mois de juillet, il a été mis en fabrication 48 kg d'alliage répartis de façon inversement proportionnelle aux quantités de moteurs en stock.

b) Main d'œuvre directe

L'essentiel de la fabrication repose sur des travaux d'usinage de durée variable :

Moteur de 0,5 cm ³	: 2 heures ;
2 cm ³	: 3 heures ;
4,5 cm ³	: 4 heures ;
6 cm ³	: 5 heures.

Les charges sociales sont évaluées à 50 % de la main-d'œuvre directe (MOD) fixée elle-même à 20 € de l'heure.

c) Matières consommables

Elles sont achetées en début d'année et leur consommation s'étale uniformément sur 11 mois car l'entreprise ne travaille pas en août. La consommation de ces matières se répartit comme suit :

Moteur de 0,5 cm ³	: 10 % ;
2 cm ³	: 20 % ;
4,5 cm ³	: 30 % ;
6 cm ³	: 40 %.

⁸³ D'après le sujet du DECS.

⁸⁴ Deuxième partie, cf. p. 106 et troisième partie p. 107.

d) Charges indirectes

Tableau A. Tableau de répartition des frais du mois de juillet

Éléments	Montants	Centre auxiliaire Entretien	Centres principaux		
			Magasinage	Production	Distribution
61 Achats de sous-traitance	1 587				
62 Autres services	2 643				
624 Transports	982				
63 Impôts, taxes	267,64				
64 Charges de personnel	3 520				
66 Charges financières	364				
68 Dotations	2 436,36				
Totaux	11 800	2 000	1 500	4 800	3 500
Section entretien			10 %	90 %	
Totaux		0	...	...	...
Nature de l'unité d'œuvre				l'heure de MOD	100 € de vente
Nombre d'unités d'œuvre				...	...
Coût de l'unité d'œuvre				...	...
				arrondi à l'euro le plus proche	arrondi au centime le plus proche

Les frais de magasinage sont à imputer aux achats de matière première à raison de 80 % et aux achats de carburateurs à raison de 20 %. La partie affectée aux carburateurs se répartit entre eux proportionnellement aux nombres : 18, 7, 3, 6.

e) Renseignements complémentaires

Tableau B. Ventes de juillet

Moteurs	Quantités	Prix unitaire
0,5 cm ³	150	150
2 cm ³	100	180
4,5 cm ³	150	210
6 cm ³	80	260

Tableau C. État des stocks au 1^{er} juillet

Éléments	Quantités	Prix unitaire
Alliage	20 kg	150
Matières consommables	100 litres	4
Carburateurs pour moteurs de :		
0,5 cm ³	20	10
2 cm ³	10	15
4,5 cm ³	10	18
6 cm ³	10	25
Moteurs de ¹		
0,5 cm ³	30	104
2 cm ³	50	150
4,5 cm ³	150	200
6 cm ³	50	250

1. Munis chacun d'un carburateur.

Tableau D. Achats de juillet

Éléments	Quantités	Prix unitaire
Alliage	50 kg	155
Carburateurs pour moteurs de :		
0,5 cm ³	180	12
2 cm ³	70	16
4,5 cm ³	30	19
6 cm ³	50	26

Travail à faire

Présenter sous forme de tableaux⁸⁵ :

1. Les coûts de production globaux et unitaires de chaque modèle de moteurs fabriqués.
2. Les coûts de revient et les résultats analytiques des moteurs vendus en juillet.

Éléments de solution de la première partie

A. Question 1

1° Calculs préliminaires

Il y a des charges indirectes tout au long du cycle achat-production-vente. Il convient donc de commencer par le calcul des coûts des unités d'œuvre.

Tableau E

Éléments	Montants	Entretien	Magasinage	Production	Distribution
Totaux 1	11 800	2 000	1 500	4 800	3 500
Entretien		- 2 000	+ 200	+ 1 800	-
Totaux 2	11 800	0	1 700	6 600	3 500
Nombre d'unités d'œuvre				832 h ¹	92 800 ²
Coût de l'unité d'œuvre				7,932 7	3,771 6 %

1. *Calcul du nombre d'heures de main-d'œuvre directe.* L'énoncé ne donne que les temps de production par unité. Il faut donc calculer le nombre d'unités produites à partir des consommations de matières. L'atelier a sorti du stock 48 kg d'alliage mais, compte tenu des 20 % de perte, la quantité incorporée dans la production est $48 \times 0,8 = 38,4$ kg. Cf. ci-dessous, tableau F.

2. *Chiffre d'affaires.* Cf. ci-dessous, tableau G.

Il a été utilisé pour les différents modèles de moteurs des quantités inversement proportionnelles aux quantités en stock soit :

Tableau F

Modèle de moteur	Alliage			Nombre d'unités	Temps de MOD		Coût de la MOD
	Coefficient	Poids total/kg (3) = (2) × 38,4	Poids/ unité (kg) (4)		Temps/unité (h) (6)	Temps total (h) (7) = (5) × (6)	
(1)	(2)		(4)	(5) = (3) / (4)			(8) = (7) × 30 €
0,5 cm ³	5/12	16	0,1	160	2	320	9 600
2 cm ³	3/12	9,6	0,15	64	3	192	5 760
4,5 cm ³	1/12	3,2	0,16	20	4	80	2 400
6 cm ³	3/12	9,6	0,2	48	5	240	7 200
	12/12*	38,4				832	24 960

* Les quantités en stock sont respectivement 30, 50, 150 et 50, d'où les coefficients 1/30, 1/50, 1/150 et 1/50. Ramené au même dénominateur, on obtient : 5/150, 3/150, 1/150 et 3/150. Comme $5 + 3 + 1 + 3 = 12$, les coefficients de proportionnalité sont donc 5/12, 3/12, 1/12 et 3/12.

Tableau G

Modèle de moteur	Quantités vendues	Prix unitaire	Chiffre d'affaires
0,5 cm ³	150	150	22 500
2 cm ³	100	180	18 000
4,5 cm ³	150	210	31 500
6 cm ³	80	260	20 800
			92 800

2° Inventaire permanent de matières et pièces

a) Matière première (alliage)

Tableau H

Entrées				Sorties			
Libellé	Quantité	PU(€)	Valeur	Libellé	Quantité	PU(€)	Valeur
Stock initial	20 kg	150	3 000	Moteurs 0,5 cm ³	20 kg ²	173	3 460

⁸⁵ À titre d'entraînement, nous conseillons vivement au lecteur de répondre à ces questions en utilisant un tableau.

Achats	50 kg	155	7 750	Moteurs 2 cm ³	12 kg ²	173	2 076
Magasinage			1 360 ¹	Moteurs 4,5 cm ³	4 kg ²	173	692
				Moteurs 6 cm ³	12 kg ²	173	2 076
				Stock final	22 kg	173	3 806
Total	70 kg	173	12 110	Total	70 kg		12 110

1. $80\% \times 1\,700 = 1\,360\text{ €}$.

2. Il faut enregistrer ici les quantités d'alliage utilisées, soit plus que ce qui a été incorporé, compte tenu des 20 % de perte. On obtient respectivement : $16/0,8 = 20\text{ kg}$, $9,6/0,8 = 12\text{ kg}$, $3,2/0,8 = 4\text{ kg}$ et $9,6/0,8 = 12\text{ kg}$.

N.B. : S'il y avait eu des centres auxiliaires d'administration ou de frais financiers, ils auraient fait l'objet d'une répartition secondaire et auraient en partie été déversés dans les centres de magasinage et production. Or cette quote-part de charges administratives ou financières ne doit pas se retrouver dans la valeur du stock de matières premières ou de produits finis.

b) Carburateurs

On leur impute 20 % des frais de magasinage qui se répartissent entre les différents modèles selon les coefficients : 18/34, 7/34, 3/34 et 6/34, ce qui donne :

Moteurs 0,5 cm³ : 180 €

Moteurs 2 cm³ : 70 €

Moteurs 4,5 cm³ : 30 €

Moteurs 6 cm³ : 60 €

D'où les comptes d'inventaire permanent des carburateurs (tableau I) :

c) Matières consommables

Les 100 litres de matières consommables qui restent en stock au 1er juillet seront utilisés en cinq mois (fermeture en août), soit 20 l/mois. La consommation du mois de juillet, par modèle, est la suivante :

0,5cm³ : $20\text{ l} \times 4\text{ €} \times 10\% = 8\text{ €}$

2cm³ : $20\text{ l} \times 4 \times 20\% = 16\text{ €}$

4,5cm : $20\text{ l} \times 4 \times 30\% = 24\text{ €}$

6cm³ : $20\text{ l} \times 4 \times 40\% = 32\text{ €}$.

d) Coût de production des moteurs

Tableau I. Inventaire permanent des carburateurs

Modèles de carburateurs	Entrées				Sorties			
	Libellé	Quantité	PU(€)	Valeur	Libellé	Quantité	PU(€)	Valeur
0,5 cm ³	Stock initial	20	10	200	Sorties	160	12,70	2 032
	Achats	180	12	2 160	Stock final	40	12,70	508
	Magasinage			180				
	Total	200	12,70	2 540	Total	200	12,70	2 540
2 cm ³	Stock initial	10	15	150	Sorties	64	16,75	1 072
	Achats	70	16	1 120	Stock final	16	16,75	268
	Magasinage			70				
	Total	80	16,75	1 340	Total	80	16,75	1 340
4,5 cm ³	Stock initial	10	18	180	Sorties	20	19,50	390
	Achats	30	19	570	20	19,50	390	
	Magasinage			30				
	Total	40	19,50	780	Total	40	19,50	780
6 cm ³	Stock initial	10	25	250	Sorties	48	26,83	1 288
	Achats	50	26	1 300	Stock final	12	26,83	322
	Magasinage			60				
	Total	60	26,83	1 610	Total	60	26,83	1 610

Tableau J

	Modèles			
	0,5 cm ³	2 cm ³	4,5 cm ³	6 cm ³
Alliage	3 460	2 076	692	2 076
Carburateurs	2 032	1 072	390	1 288
Matières consommables	8	16	24	32
Main-d'œuvre directe	9 600	5 760	2 400	7 200
Frais de fabrication ¹	2 538	1 523	635	1 904

Coût de production	17 638	10 447	4 141	12 500
1. Coût de l'unité d'œuvre multiplié par le nombre d'heures de main-d'œuvre directe relatif à la production de chaque modèle.				

Tableau K. Inventaire permanent des moteurs

Modèles de moteurs	Entrées				Sorties			
	Libellé	Quantité	PU(€)	Valeur	Libellé	Quantité	PU(€)	Valeur
0,5 cm ³	Stock initial	30	104	3 120	Ventes ¹	150	109,25	16 388
	Production	160	110,24	17 638	Stock final	40	109,25	4 370
	Total	190	109,25	20 758	Total	190	109,25	20 758
2 cm ³	Stock initial	50	150	7 500	Ventes ¹	100	157,43	15 743
	Production	64	163,23	10 447	Stock final	14	157,43	2 204
	Total	114	157,43	17 947	Total	114	157,43	17 947
4,5 cm ³	Stock initial	150	200	30 000	Ventes ¹	150	200,83	30 124
	Production	20	207,05	4 141	Stock final	20	200,83	4 017
	Total	170	200,83	34 141	Total	170	200,83	34 141
6 cm ³	Stock initial	50	250	12 500	Ventes ¹	80	255,10	20 408
	Production	48	260,42	12 500	Stock final	18	255,10	4 592
	Total	98	255,10	25 000	Total	98	255,10	25 000

1. Sortie de stock au coût de production ou coût de production des marchandises vendues.

B. Question 2 : Coût de revient et résultat analytique

Tableau L

	Modèles			
	0,5 cm ³	2 cm ³	4,5 cm ³	6 cm ³
Sortie de stock	16 388	15 743	30 124	20 408
Coût de distribution ¹	849	679	1 188	784
Coût de revient	17 237	16 422	31 312	21 192
Chiffre d'affaires	22 500	18 000	31 500	20 800
Résultat ²	+ 5 263	+ 1 578	+ 188	- 392

1. 3,77 % du chiffre d'affaires.

2. Chiffre d'affaires – coût de revient.

En conclusion, on constate grâce au tableau L que l'entreprise perd de l'argent sur les moteurs de 6 cm³ mais qu'elle en gagne sur les trois autres modèles. Il serait trop simple d'en conclure qu'il faut abandonner la fabrication et la vente des moteurs de 6 cm³. En effet, dans ce cas, une partie des frais fixes relatifs à ces moteurs devraient être supportés par les autres modèles, ce qui diminuerait leur rentabilité et peut-être même la rentabilité globale de l'entreprise. Ce report de charges fixes sera étudié dans la section 2 ci-dessous relative aux coûts partiels. Par ailleurs, il y a des contraintes commerciales. Il peut être nécessaire, pour conserver sa clientèle, de lui offrir une gamme complète de produits. La décision ne peut donc jamais être prise sur la base des seules informations comptables.

Il n'en demeure pas moins que le fait qu'un produit soit subventionné par les autres doit attirer l'attention d'une direction. Est-ce inévitable ? Est-ce souhaitable ? Est-ce imputable aux conventions comptables portant sur le mode de traitement des charges indirectes ? Ne peut-on réduire le coût de revient du produit déficitaire en améliorant la productivité ou en modifiant certaines de ses caractéristiques ? Faut-il et peut-on en relever le prix de vente ? Comme on le voit, la comptabilité de gestion met à jour un problème mais ne le résout pas.

II – Les coûts partiels : pour une politique de prix avec segmentation du marché

Si la notion de coût complet réel (passé) ou préétabli (futur) occupe une place centrale tant dans la littérature consacrée à la comptabilité et au contrôle de gestion que dans la pratique, elle est insuffisante pour éclairer utilement un certain nombre de choix. Pour répondre à des besoins variés, les comptables ont développé d'autres concepts : coût fixe, variable, marginal, différentiel, contrôlable, évitable, discrétionnaire, structurel, par fonction, d'opportunité, etc. En la matière, il n'y a pas de limites à... l'imagination du comptable ! Un coût est

seulement un mode de regroupement des charges, les combinaisons étant aussi nombreuses que dans un jeu de construction. Les seuls obstacles à la prolifération des calculs de coûts sont :

- le coût du traitement de l'information et surtout de la collecte des informations de base (cette dernière opération étant, dans l'état actuel de la technique, informatisable mais les coûts de saisie et surtout d'exploitation de l'information restent élevés) ;
- la non-pertinence de certains calculs de coûts par rapport aux décisions qui peuvent être prises. Par exemple, il est inutile de faire une distinction coûts fixes/coûts variables si les quantités qui doivent être produites et vendues sont constantes et ne peuvent être modifiées.

Nous nous intéresserons dans les chapitres suivants à l'analyse des coûts en tant que support d'une mise sous contrôle et d'une mise sous tension de tout ou partie d'une organisation. Mais le contrôle de gestion ne se limite pas à l'organisation et au contrôle des relations internes. Il est également concerné par les relations de l'entreprise avec son environnement et en particulier par sa politique de prix. Dans la première section de ce premier chapitre, nous avons présenté des méthodes qui, indépendamment des développements dont elles peuvent faire l'objet sur le plan de la gestion interne de l'entreprise, servaient une politique de prix relativement simple : le prix de vente doit couvrir les coûts directs, spécifiques à chaque produit, plus une part « normale » des frais généraux. Dans cette deuxième section du premier chapitre, il s'agit d'intégrer les comportements d'entreprises qui pensent les problèmes en termes de marketing. Le calcul économique fait alors appel à la notion de coût partiel, terme générique englobant le coût variable, le coût marginal, le coût différentiel, etc. L'ensemble de ces procédés permet, en outre, de mettre en œuvre une politique de prix différenciés⁸⁶ ; autrement dit, il aide à segmenter le marché. Il s'agit de répartir les acheteurs en catégories homogènes du point de vue de l'attitude face au produit et d'adapter le « mix » (produit, prix, canal de distribution, mode de communication entre l'entreprise et son marché) à chacune d'elles⁸⁷.

1 Les coûts partiels : objectifs et contexte économique

Les techniques de gestion se sont adaptées à l'évolution du système économique dans les pays industriels occidentaux. Celui-ci peut être caractérisé, en schématisant et en ne retenant que les aspects relatifs à notre propos, par un mouvement de concentration et de croissance des entreprises. Il en résulte que de grands groupes se sont constitués dans les secteurs où les économies d'échelle sont les plus fortes tout en laissant survivre un « tissu industriel » de PME. Les règles de gestion ne sont évidemment pas les mêmes dans ces deux catégories d'organisation.

Si la disparition d'une petite entreprise est économiquement et socialement supportable, il n'en est plus de même lorsqu'il s'agit de grandes entreprises dont le chiffre d'affaires représente un pourcentage non négligeable du PNB du pays où elles sont installées. L'objectif de survie prime la recherche de toute autre performance économique. Corrélativement, la notion de risque fait une apparition massive dans le domaine de la gestion. Issue de la théorie des jeux, utilisée abondamment en matière de gestion de portefeuilles de titres⁸⁸, elle a été étendue à la gestion de portefeuilles d'investissements, de brevets et d'innovations, de couples produits-marchés, etc. D'une manière plus systématique, un certain nombre de praticiens aux États-Unis ont développé une nouvelle activité : le *risk management*, qui consiste en un inventaire de tous les risques encourus par une entreprise et en une étude des possibilités de couverture de ces risques (par diversification, mise en place d'équipements de sécurité pour protéger des ordinateurs, appel à des compagnies d'assurances, etc.)⁸⁹.

Cette aversion pour le risque économique, qui seul nous intéresse ici, conduit la grande entreprise à se rendre maître de son environnement, à le planifier⁹⁰. À une régulation de l'activité économique par un processus permanent de disparition et création de petites entreprises se substitue, pour au moins une partie de l'activité économique des pays industrialisés, une régulation « bureaucratique » décentralisée. C'est ce que Galbraith appelle la planification industrielle ou privée, la régulation de la demande globale par les entreprises privées ou la « filière inversée ». Il est évident que toute régulation économique a un coût :

- coût des faillites dans le cas d'une régulation par le marché ;
- coût des dysfonctionnements qui apparaissent dans une économie à planification centralisée et coût de sa bureaucratie ;

⁸⁶ Nous ne visons pas ici les pratiques discriminatoires réglementées par le droit de la concurrence (LAMY, *Droit économique*, 2003, § 1 241 et s.) mais des politiques de prix différenciés « justifiés » par des différences de présentation ou d'appellation du produit.

⁸⁷ Cf. à ce sujet Armand DAYAN et alii, *Manuel de gestion*, Éd. Ellipses, 1999, p. 241 à 548 ; Maryse GILETTA, *Prix*, Vuibert, 1992, et Maryse GILETTA, *Prix, politiques, stratégies et tactiques des entreprises*, Eyrolles, 1989.

⁸⁸ Cf. à ce sujet : J.P. HELFER et al., *Encyclopédie du management*, Vuibert, 1992, tome 2, p. 666 à 675.

⁸⁹ Sur la sécurité devenue marchandise, Cf. Pierre LASSEGUE et Alain BURLAUD, *Problèmes généraux de la gestion*, Les cours de droit, 1978, p. 350 à 352.

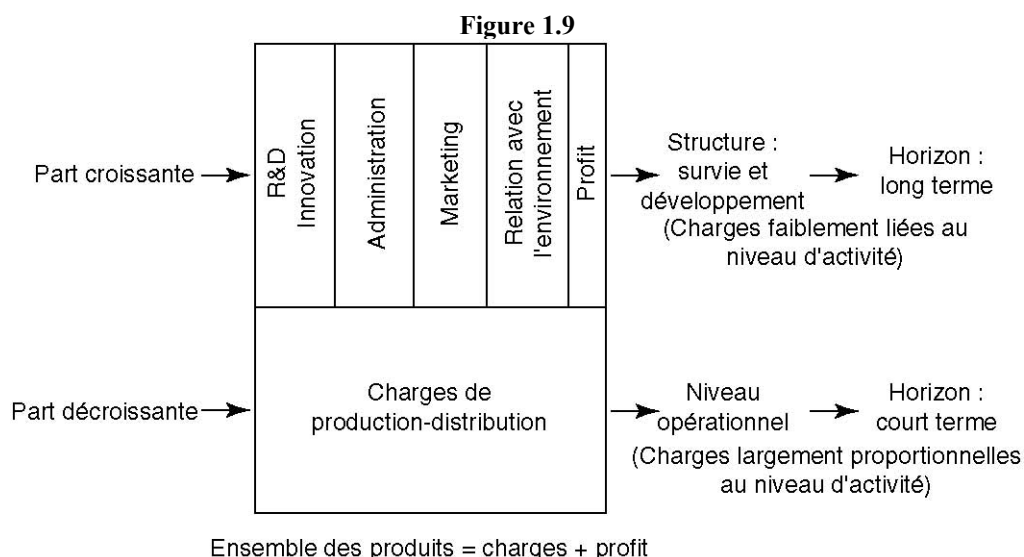
⁹⁰ J.K. GALBRAITH, *Le Nouvel État industriel*, NRF, Gallimard, 1969.

– coût de la technostructure et des différentes techniques de contrôle du marché dans une économie industrielle développée.

Ainsi, pour prendre l'exemple de la publicité, son « importance économique [...] ne provient pas en premier lieu d'une quelconque réallocation des dépenses des consommateurs entre les différents biens mais de son effet sur l'amplitude de la demande effective totale et partant sur un niveau de revenu et de l'emploi⁹¹ ».

Outre cela, dans le tertiaire figurent ce que Raymond Aron appelle « les frais généraux de la civilisation industrielle, les services indispensables pour réduire au minimum la main-d'œuvre occupée dans le primaire et dans le secondaire⁹² ».

Dans un univers instable, ces « frais généraux » sont à la fois la planche de salut de l'entreprise dans la mesure où ils organisent la maîtrise qu'elle a de son environnement et son point faible dans la mesure où il s'agit de charges de structure, difficilement adaptables à une réduction d'activité. (Ce n'est pas le moindre des paradoxes que de constater que ceux qui sont là pour organiser le changement constituent un facteur de rigidité !) Entrent dans ces « frais généraux » les dépenses d'administration (les fonctions de coordination, de communication, de formation et d'information sont de plus en plus lourdes au sein de grandes unités), de marketing, de recherche et développement, de relations avec l'environnement (fournisseurs, pouvoirs publics, organisations syndicales, groupes de pression divers, bailleurs de fonds et actionnaires, etc.). Non seulement ces frais croissent, mais ils représentent une part de plus en plus importante dans l'ensemble des charges des entreprises, absorbant une grande part des gains de productivité réalisés dans les opérations purement industrielles. Cela peut se résumer dans la figure 1.9.



Il existe donc des coûts supportés (ou financés) par les produits que l'on fabrique aujourd'hui mais qui profiteront aux produits de demain. Traditionnellement, et il faudrait presque dire par nature, la comptabilité de gestion masque cette solidarité entre les différentes productions d'une même entreprise et s'applique en réalité à des produits arrivés à maturité. Or, pour garantir sa sécurité, l'entreprise doit avoir à tout instant un portefeuille équilibré de produits. L'analyse des charges en charges de structure et charges opérationnelles doit donc être complétée par une étude de la contribution de chaque produit à la couverture de ces charges de structure. Le cycle de vie d'un produit est généralement représenté par la courbe de la figure 1.10.

Ces graphiques illustrent à quel point il est parfois peu pertinent de répartir les charges de structure sur les différents produits pour calculer un coût complet plus ou moins conventionnel. Il peut être préférable de déterminer une marge (terme volontairement peu précis) pour connaître la capacité contributive des différents produits à couvrir des frais communs. En fonction de l'élasticité de la demande par rapport aux prix, les taux de marge peuvent évoluer et être modulés.

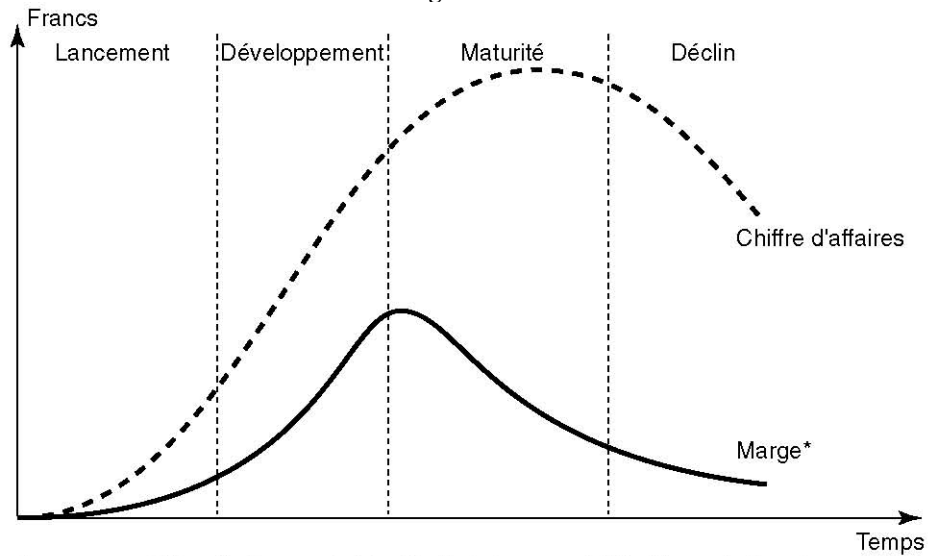
L'âge du produit n'est d'ailleurs pas la seule variable explicative. Le Boston Consulting Group⁹³ a mis au point la typologie suivante (cf. figure 1.11) pour analyser le portefeuille de produits d'une entreprise.

⁹¹ P.A. BARAN et P.M. SWEETZ, *Le Capitalisme monopoliste*, Maspéro, 1970, p. 121.

⁹² Raymond ARON, *Dix-huit leçons sur la société industrielle*, NRF, Gallimard, 1962, p. 181.

⁹³ Cf. à ce sujet Michel GERVAIS, *Stratégie de l'entreprise*, Economica, 1995, p. 89.

Figure 1.10



*La marge peut être négative pendant la période de lancement. L'équilibre est obtenu lorsque la pyramide des âges des produits est elle-même harmonieuse, comme le montre le graphique suivant

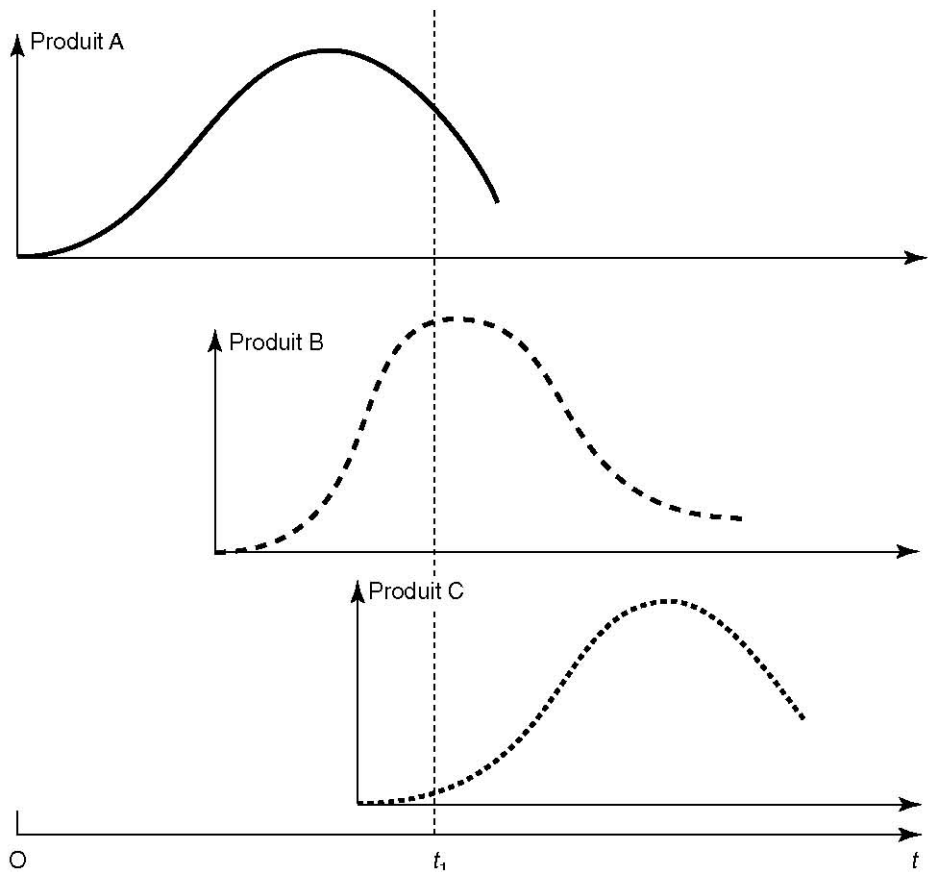


Figure 1.11

Part du marché de l'entreprise	Faible	Forte
Taux de croissance du marché		
Faible	Poids morts	Vaches à lait
Fort	Dilemmes	Étoiles ou vedettes

La gestion des couples produits/marchés consiste à se débarrasser des poids morts et à financer la croissance rapide du marché des « étoiles » avec les « vaches à lait ». Les « dilemmes » peuvent devenir des « étoiles » si l'entreprise accroît sa part de marché ou des « poids morts » si le taux de croissance du marché ralentit. Pour que les « étoiles » soient nombreuses, il faut différencier les produits, introduire progressivement et régulièrement

des innovations techniques ou commerciales afin d'être aussi souvent que possible dans la situation de celui qui réalise une rente de monopole. Mais peut-on imputer à chaque couple produit/marché une quote-part d'une stratégie commerciale globale consistant à équilibrer le portefeuille ? Ne faut-il pas plutôt raisonner sur un coût total correspondant à la durée de vie du produit plutôt qu'un coût par période (mois, année) ? La rentabilité d'un produit se mesure sur l'ensemble de son cycle de vie.

Ce rapide et schématique survol de la stratégie des grandes entreprises montre qu'à l'éclatement de la notion de marché (sa segmentation) correspond un éclatement de la notion de coût. Chaque type de marché appelle une certaine définition du concept de coût. Les relations avec les différents types de clients doivent s'apprécier tantôt par rapport à un coût complet, tantôt par rapport à un coût variable ou encore par rapport à un coût marginal, un coût « corrigé », etc.

Mais les problèmes que l'on rencontre dans la définition d'un coût ne sont pas seulement fonction de la nature de l'information souhaitée par ceux qui gèrent un couple produit/marché. Ils dépendent aussi de la définition d'un périmètre à l'intérieur duquel se trouvent les charges que l'on souhaite prendre en compte. En d'autres termes, lorsque la grande entreprise conserve son unité juridique, toutes les charges de structure sont diluées dans les charges par nature de la comptabilité financière ; leur regroupement est plus ou moins aisé et leur exclusion ou leur inclusion dans les calculs de coûts (et, dans ce dernier cas, le traitement qu'elles subissent) ne sont que l'expression d'opinions (manières de penser qui ne reposent pas sur un fondement certain). Mais, de plus en plus souvent, on observe un éclatement de la structure juridique de l'entreprise en un groupe de sociétés⁹⁴, un réseau⁹⁵, une nébuleuse, les unes étant spécialisées dans la production, d'autres dans la distribution et d'autres encore dans la recherche, le service informatique, diverses activités de conseil, etc. Quant à l'élaboration de la politique générale et de la stratégie de l'entreprise, elle se fait au niveau d'un holding et pour l'ensemble des sociétés du groupe⁹⁶. À l'éclatement de l'entreprise, au sens économique du terme, en plusieurs entités juridiques, correspond une « externalisation » de certains coûts qui deviennent des prix⁹⁷ internes au groupe, faute d'une comptabilité de gestion pour l'ensemble du groupe. Certaines charges font alors l'objet d'une facturation (entre sociétés du groupe) alors qu'auparavant elles constituaient des cessions de prestations entre centres d'analyse. Ce peut même être le cas de frais de direction et contrôle du holding : facturation de *management fees* (honoraires de gestion) pour certains groupes. Ces prix n'ont de prix que le nom, puisqu'ils ne résultent pas d'un ajustement d'une offre et d'une demande mais sont souvent imposés ; ils sont une façon d'introduire dans les coûts de revient des filiales des charges calculées à un autre niveau en fonction d'objectifs qui leur échappent. Pour situer sa performance économique, la filiale est alors amenée à choisir des indicateurs extracomptables (temps de montage d'un appareil, par exemple) ou des indicateurs de coûts n'incluant que ceux maîtrisés par la filiale. Dans ce dernier cas, il s'agit nécessairement de coûts partiels n'incluant que les prix des facteurs de production acquis librement.

Le pluralisme en matière de calcul des coûts reflète la complexité croissante du contexte économique dans lequel évolue l'entreprise et la diversité des points de vue que les dirigeants doivent prendre en compte. Nous avons vu que les causes en étaient :

- l'augmentation de la taille des entreprises qui pose des problèmes de coordination et de contrôle ;
- la diversification de leurs activités ;
- le hiatus entre la définition économique et la définition juridique de l'entreprise.

Le schéma suivant montre qu'un coût est une construction, une combinaison issue de trois choix :

- choix de l'objet de coût (champ d'application) : calcule-t-on le coût d'un objet, d'une fonction, d'une ressource, d'une décision ?
- choix du contenu du coût : calcule-t-on un coût complet ou partiel (variable, direct) ?
- choix du moment de calcul du coût : calcule-t-on un coût constaté ou un coût prévu ?

Chaque type de coût se définit par trois caractéristiques indépendantes les unes des autres :

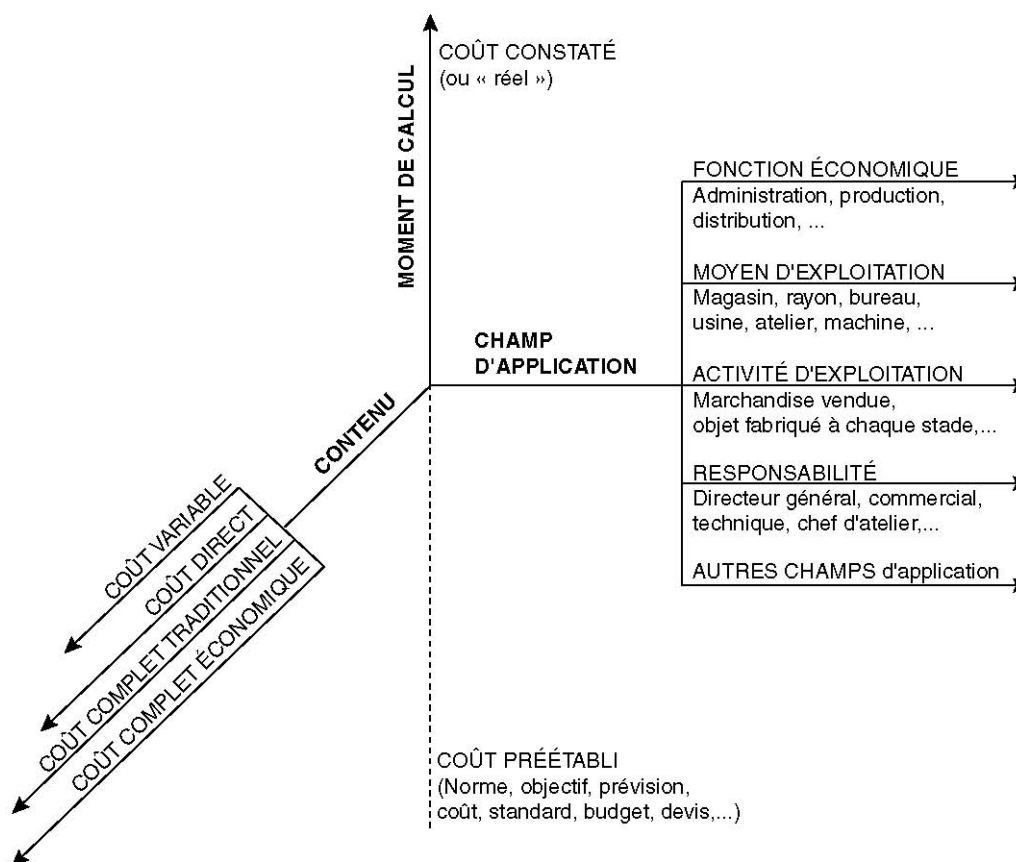
⁹⁴ Pour une définition juridique du groupe, Cf. Barthélemy MERCADAL et al., *Sociétés commerciales*, Éd. Francis Lefèbre, 2001, § 25 500 et s.

⁹⁵ Cf. à ce sujet Gilles PACHE et Claude PARAPONARIS, *L'Entreprise en réseau*, Que sais-je ? 1993.

⁹⁶ Outre ses activités de coordination, un holding est assez souvent propriétaire de l'ensemble du patrimoine immobilier, des marques et des brevets du groupe. Il perçoit ainsi des filiales loyers et redevances, ce qui lui assure des recettes stables et prévisibles en particulier pour le service des dividendes à ses actionnaires.

⁹⁷ Un prix suppose une transaction avec une autre personne physique ou morale, ce qui n'est pas le cas pour un coût.

Figure 1.12
CHAMP D'APPLICATION – CONTENU – MOMENT DE CALCUL



Source : PCG 82, p. 263.

Nous allons maintenant étudier les fondements techniques et organisationnels des principaux coûts partiels dégagés par la pratique comptable pour répondre aux besoins en informations nés d'un double compartimentage du marché :

- d'une part, la segmentation issue d'une politique de marketing ;
- d'autre part, l'apparition de la distinction entre opérations hors groupe et opérations intragroupe.

Il n'est guère possible de relier les différents coûts partiels à une typologie simple des entreprises ou des marchés sur lesquels elles opèrent. C'est pourquoi nous présenterons successivement les principales familles de coûts partiels en mentionnant à chaque fois les différents problèmes qu'elles sont le plus aptes à résoudre.

2 Les coûts partiels : fondements techniques et organisationnels

Puisque chaque décision envisagée n'a d'incidence que sur une partie des coûts qui peuvent être rattachés au cycle de production-vente d'un bien ou service, on essaie d'isoler les seuls coûts pertinents. Il existe donc autant de coûts partiels qu'il y a de problèmes, de décisions à prendre. Mais cela n'empêche pas la pratique d'avoir dégagé quelques grandes familles de méthodes.

Nous étudierons successivement les analyses en coût variable/coût fixe, coût direct/coût indirect puis les coûts marginaux et les coûts différentiels. Les deux premières méthodes ont en commun le refus de répartir une masse de frais « résiduels » ou communs, comme le montre la figure 1.13.

Ce changement d'approche est lourd de signification dans la mesure où il inverse toute une conception du mode de fixation des prix. Avec la méthode des coûts complets, c'est le comptable qui a l'initiative du mode de répartition des charges de structure et essaiera de la faire accepter par le marché. Les méthodes du coût variable

ou coût direct laissent au contraire aux forces du marché le pouvoir de déterminer la contribution de chaque segment à la couverture de ces frais communs⁹⁸.

Les coûts marginaux et différentiels sont, quant à eux, d'un usage plus ponctuel et s'apparentent plus à une procédure comptable.

Figure 1.13

	Produit A	Produit B	Produit C
Chiffre d'affaires	CA (A)	CA (B)	Ca (C)
- Coût variable ou direct	- C (A)	- C (B)	- C (C)
= Marge	M (A)	M (B)	M (C)
Σ des marges	Marge globale		
- Frais résiduels ou communs (Frais de structure, par exemple)		- F	
= Résultat global		R	

1. L'ANALYSE COÛT VARIABLE/COÛT FIXE (OU LE *DIRECT COSTING*)

En étudiant les coûts complets, nous avons établi une partition de l'ensemble des charges distinguant les charges directes et les charges indirectes qui étaient traitées différemment. Ce même ensemble de charges sera maintenant divisé en charges variables et charges fixes afin de dégager une relation coût-niveau d'activité-profit ou coût-volume-profit.

À notre connaissance, c'est dans les chemins de fer que ce problème fut analysé en premier à cause du poids particulièrement élevé des frais fixes. Ainsi, Dionysius Lardner⁹⁹ explique que certains coûts sont indépendants du trafic alors que d'autres sont proportionnels et que, du fait de l'importance des premiers, plus le trafic augmentait, plus le coût unitaire diminuait, ce qui augmentait les profits mais permettait aussi de diminuer les prix afin d'augmenter encore la demande. Quelques années plus tard, Eugen Schmalenbach¹⁰⁰ étudie à son tour la relation entre le coût unitaire et le niveau d'activité. Dans le prolongement de ce mouvement de pensée, Gordon¹⁰¹ s'insurge contre la méthode du coût complet qui réalise ce miracle consistant à convertir des coûts fixes en coûts proportionnels au niveau d'activité.

Nous verrons successivement les fondements de la méthode puis son utilisation.

A. Les fondements de la méthode

Une analyse charges fixes/charges variables suppose que l'on définisse auparavant le facteur de causalité des variations du niveau des charges. En effet, les charges peuvent être variables en fonction de la production (nombre d'articles produits) mais aussi en fonction de la productivité, du taux de rotation du stock, du temps qui s'écoule, etc. Par exemple, les frais de livraison tels l'essence des camionnettes peuvent varier en fonction du nombre d'articles livrés ou selon la distance et la façon dont les chauffeurs organisent leurs tournées (problème d'optimisation des transports pour lequel la recherche opérationnelle peut apporter des solutions) et en fonction du taux de remplissage des véhicules qui lui-même dépend de la répartition des commandes dans le temps (si elles sont réparties très irrégulièrement, aux périodes creuses le taux de remplissage sera faible). Le problème est complexe car, en voulant calculer le coût variable d'un article, on risque d'additionner des coûts qui ne sont plus variables en fonction du même paramètre. Pratiquement, on est amené à simplifier le problème en introduisant des concepts statistiques dans le traitement comptable des informations.

1. La première simplification consiste à retenir comme seule variable explicative des différents niveaux de charge le nombre d'unités d'œuvre ou les quantités de bien ou services produits et vendus, la quantité étant elle-même définie comme l'unité de facturation interne ou externe. Les observations peuvent se ramener à trois cas, illustrés sur la figure 1.14, les observations (nuage de points) étant réduites à un ajustement linéaire.

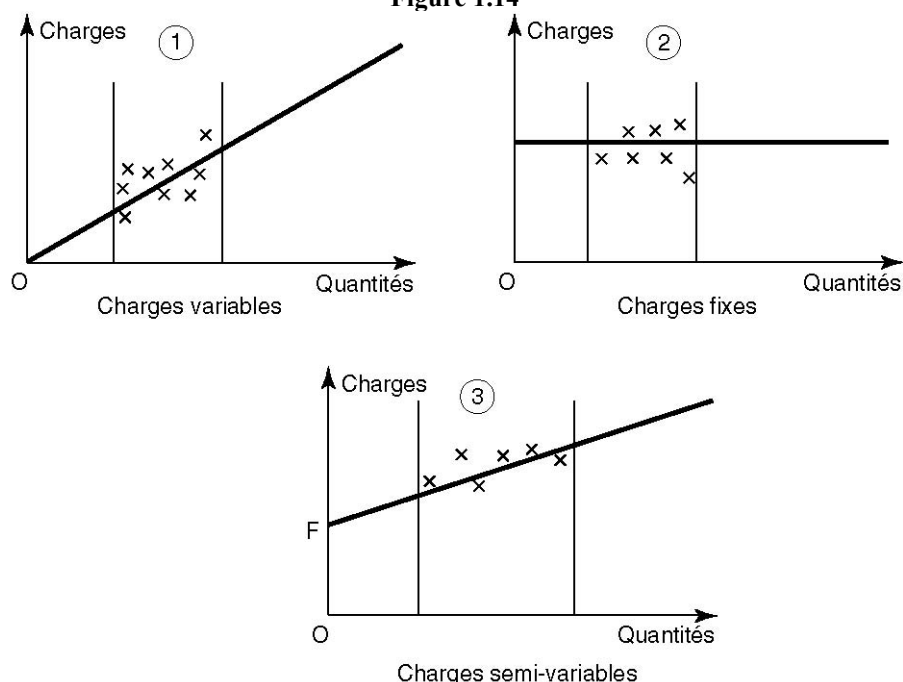
⁹⁸ Un tel point de vue fut déjà défendu par Harrington EMERSON, « Percentage Methods of Determining Production Costs », *The Foundry*, octobre 1904, p. 8081.

⁹⁹ Dionysius LARDNER, *Railway Economy*, 1850. Cité par David SALOMONS, *Studies in Cost Analysis*, éd. Sweet Maxwell, Londres, 1968, p. 32. La différence entre coûts fixes et variables fut aussi évoquée par C. Adolphe GUILBAULT, *Traité de comptabilité et d'administration industrielles*, Paris, 1865, p. 120.

¹⁰⁰ Eugen SCHMALENBACH, « Buchführung und Kalkulation im Fabrikgeschäft », *Deutsche Metallindustriezeitung*, 1899.

¹⁰¹ R.A. GORDON, « Shortperiod Price Determination in Theory and Practice », *American Economic Review*, volume 38, n° 3, juin 1948, p. 276.

Figure 1.14



Dans le cas ①, le nuage de points peut être ajusté (souvent par la méthode des moindres carrés) par une droite passant par l'origine ou ayant une ordonnée à l'origine négligeable. Les charges sont alors totalement variables et la pente de la droite représente la charge variable unitaire. Il est évident que cette relation volume-coût n'est vérifiée qu'à l'intérieur d'une fourchette relativement étroite. À l'extérieur de la fourchette, il y a des modifications de la productivité (courbes d'apprentissage, phénomènes d'encombrement) et des coûts unitaires des facteurs (taux majoré pour les heures supplémentaires, prix des matières premières qui varient avec les quantités commandées) qui augmentent ou diminuent le coût variable unitaire. Plus que d'une droite, sur une importante plage de variation, il faudrait parler d'une succession de segments de droites ayant des pentes différentes.

Dans le cas ②, le nuage de points est ajusté par une droite de pente nulle ou quasi nulle. Les charges sont alors fixes (indépendantes du niveau d'activité) à l'intérieur d'une fourchette. Quand l'activité diminue, certaines charges fixes peuvent diminuer (vente d'une machine ou d'un véhicule devenu inutile compte tenu du faible niveau d'activité) par paliers. Toutefois, la résistance à ce type de compression des charges est grande du fait de l'existence d'« effets de cliquet ». Inversement, quand l'activité augmente, la nécessité d'embaucher du personnel d'encadrement et d'acquérir de nouvelles machines (qu'il faut amortir) relève, par paliers, le niveau des charges fixes. L'importance plus ou moins grande de ces inerties détermine la largeur de la fourchette.

Dans le troisième et dernier cas, la droite d'ajustement a une ordonnée à l'origine positive importante. Il s'agit d'une charge semi-variable que l'on décompose en une charge fixe (l'ordonnée à l'origine) et une charge variable. De telles charges sont très nombreuses : téléphone pour lequel il faut payer l'abonnement (fixe) et les communications (selon le compteur), électricité, location de véhicules, commissions des représentants auxquels on accorde un salaire minimum fixe de base, etc. L'importance de ce type de charge fut mis en évidence par Henry Hess¹⁰², ce qui lui permit de poser les bases de la technique des budgets flexibles (cf. chapitre 2, section 2). Aujourd'hui, les charges semi-variables tendent à devenir prépondérantes si l'on fait, bien sûr, exception des consommations de matières premières et de la sous-traitance¹⁰³. Cela résulte d'un équilibre entre deux tendances opposées : la propension de toutes les charges à devenir fixes (mensualisation des salaires, substitution capital-travail) et les efforts des entreprises pour les « variabiliser » (travail temporaire, crédit-bail, sous-traitance, etc.). Quant à la méthode d'analyse des charges semi-variables en deux composantes (l'une fixe et l'autre variable), elle fit l'objet de publications dès le début des années 1920¹⁰⁴.

Cette décomposition de toutes les charges en charges fixes et charges variables est approximative pour au moins trois raisons :

a) Un ajustement est une simplification de la réalité. Étant généralement linéaire, il suppose implicitement une stabilité de la fonction de production.

¹⁰² Henry HESS, « Manufacturing : Capital, Costs, Profits and Dividends », *Engineering Magazine*, décembre 1903, p. 367.

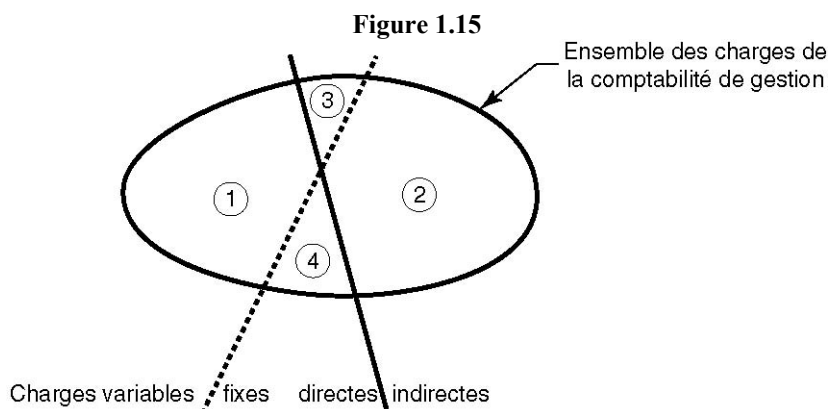
¹⁰³ Cf. à ce sujet : Pierre MEVELLEC, « La comptabilité analytique face à l'évolution technologique », *Revue française de gestion*, janvier-février 1988, p. 32.

¹⁰⁴ John H. WILLIAMS, « A Technique for the Chief Executive », *Bulletin of the Taylor Society*, volume 7, 1922, p. 47 à 68.

b) Il porte sur des charges qui ont déjà fait l'objet de regroupements. Afin d'alléger les calculs, il est en effet impossible d'analyser les charges élémentaires une à une. Or ces regroupements ne sont pas sans incidence sur le résultat.

c) Le nuage de points doit correspondre à un ensemble d'observations suffisamment récentes et concentrées dans le temps, faute de quoi l'ajustement risque de montrer plus une variation des prix en fonction du temps qu'un niveau de charges en fonction de l'activité. La première relation n'est pas sans intérêt, mais elle ne répond pas à la question posée. Éventuellement, les charges peuvent être déflatées au moyen d'indices et calculées en monnaie à pouvoir d'achat constant¹⁰⁵.

2. La deuxième simplification et difficulté lors de la mise en œuvre de cette méthode tient au fait que la distinction charges variables/charges fixes ne recouvre pas nécessairement la distinction charges directes/charges indirectes, comme le montre la figure 1.15.



L'ensemble des charges est ainsi décomposé en quatre sous-ensembles :

a) Charges variables directes ①

Il s'agit essentiellement des consommations de matières, de la sous-traitance, de la main-d'œuvre directe lorsqu'on est dans la plage des heures supplémentaires et d'énergie. Ces charges sont affectées au coût des différents produits sans difficulté.

b) Charges fixes indirectes ②

Cette catégorie qui, comme nous le verrons, a tendance à devenir de plus en plus importante, regroupe tous les frais généraux, administratifs, une part importante des frais de commercialisation et même des coûts de production (matériel de production adaptable ou polyvalent, machines-outils à commande numérique, frais de recherche-développement, études et méthodes, etc.) et d'approvisionnement. Ces charges sont isolées et cumulées mais forment une masse commune qui ne subit aucun traitement complémentaire. C'est là que réside d'ailleurs l'avantage essentiel de la méthode qui, par rapport au coût complet, évite la lourdeur et le caractère conventionnel de la répartition et de l'imputation de ces charges.

c) Charges variables indirectes ③

Elles ne peuvent être rattachées aux comptes de coût des différents produits sans transiter par un centre d'analyse, donc sans traitement préalable. Néanmoins, elles varient avec le niveau d'activité, dont il convient d'ailleurs de préciser la nature. On trouve dans cette catégorie les frais d'éclairage et de chauffage d'ateliers où l'on fabrique plusieurs produits (si l'on en fabriquait qu'un seul, il s'agirait de charges directes variant avec la durée du travail, par conséquent variant avec la production), les frais de matériel de manutention (carburant, entretien des moteurs, pneus, etc.).

d) Charges fixes directes ④

Ce sont « celles qu'il est possible d'affecter immédiatement, sans calcul intermédiaire, au coût d'un produit déterminé¹⁰⁶ » et qui, de plus, sont indépendantes du niveau d'activité. Il peut s'agir de la main-d'œuvre directe lorsque les ouvriers sont mensualisés et que l'on se trouve en deçà de la zone des heures supplémentaires, de l'amortissement de machines spécialisées servant à la production d'un seul article, sauf si l'on passe par exemple d'une à deux équipes, auquel cas il conviendrait de modifier la durée d'amortissement.

Le principe de la méthode étant d'affecter toutes les charges variables aux différents produits pour obtenir leur coût variable et de regrouper les charges fixes en une masse indifférenciée, la principale difficulté provient des charges variables indirectes. Alors que leur volume relatif est généralement peu important, elles nécessitent la définition de centres d'analyse avec toutes les lourdeurs administratives que cela entraîne. Aussi, pour simplifier, considère-t-on souvent comme variables les seules charges qui soient à la fois variables et directes ① (sur la figure 1.15) et comme fixes toutes les autres ②, ③ et ④.

¹⁰⁵ Cf. à ce sujet Alain BURLAUD, *Comptabilité et inflation*, Cujas, 1979, 233 pages.

¹⁰⁶ Alain BURLAUD, Jean-Yves EGLEM et Patrick MYKITA, *Dictionnaire de gestion. Comptabilité, finance, contrôle*, Foucher, 1995, p. 78.

Ces deux simplifications apportées à la définition abstraite d'un coût variable (1 – ne retenir que les quantités de biens ou services produits comme facteurs explicatifs des variations et 2 – considérer comme fixes toutes les charges indirectes) permettent pratiquement le calcul du coût variable *moyen* de la production de l'entreprise. La différence entre le coût variable unitaire et le prix de vente de chaque article (ou sa marge sur coût variable) constitue sa contribution à la couverture des charges fixes (appelées parfois charges de structure).

3. Une troisième simplification et difficulté tient au fait qu'un coût peut ne pas être variable ou fixe en soi mais que cela dépend de l'horizon temporel que l'on se fixe. En caricaturant, on peut dire que tous les coûts hors consommations de matières premières et sous-traitance sont fixes à court terme et variables à long terme¹⁰⁷. En effet, l'ajustement de la capacité de production (investissement ou désinvestissement) permet une variation des frais fixes. Toutefois, cette adaptation a un coût tel, qu'elle ne peut se faire au jour le jour, tout comme un particulier n'achète pas une voiture pour satisfaire le besoin d'un seul jour. De même, les recrutements et les licenciements (ou autres formules plus douces de réduction des effectifs telle l'« évaporation naturelle ») permettent de faire varier une masse salariale composée de salaires mensualisés, donc fixes. Mais on ne peut recruter aujourd'hui pour licencier demain. La flexibilité, la polyvalence des hommes et des machines permettent de réduire et non de supprimer le délai et le coût des ajustements, de rapprocher la limite au-delà de laquelle toutes les charges sont variables.

En bref, il est nécessaire de définir d'abord l'horizon que l'on souhaite retenir et qui sera fonction de la décision à prendre, puis seulement de procéder à la classification des charges.

B. L'utilisation de la méthode

1° Définition d'une politique de prix

La notion de contribution est essentielle à une bonne compréhension de la politique de prix de certaines entreprises.

Dans certains cas, elle est indifférenciée. La marge sur coût variable est égale à un pourcentage constant du coût variable, quel que soit l'article ou le client. Cette situation peut se rencontrer dans le secteur de la distribution, le seul coût considéré comme variable étant le prix d'achat des produits vendus (plus éventuellement quelques frais : transport, emballage, impôts et taxes, etc.) et le prix de vente étant égal au coût variable multiplié par un coefficient (coefficient multiplicateur). L'équilibre de l'exploitation s'exprime alors sous la forme suivante :

$$\frac{\text{Chiffre d'affaires} \times \text{Taux de marque}^{91}}{\text{Marge sur coût variable}} \geq \text{Charges fixes.}$$

108

Nous aurons l'occasion de revenir sur cette relation à propos de l'étude du point mort (*cf. infra*, p. 77). Nous pouvons remarquer qu'elle ne résume pas toutes les contraintes. En effet, une diminution du chiffre d'affaires peut être compensée par une augmentation du taux de marge (ou inversement) mais dans des limites assez étroites dues à l'existence d'une concurrence, de produits de substitution ou à des effets pervers du marché (« effet Veblen » : une baisse de prix nuit à l'image de marque¹⁰⁹ et peut faire chuter la demande notamment de produits de luxe).

Dans d'autres cas, la politique du prix ou, plus exactement, les taux de marge sont différenciés soit selon les produits, soit selon les clients, soit selon les deux à la fois. La contrainte de rentabilité s'exprime alors sous la forme :

$$\sum_{i=1}^n \text{Chiffres d'affaires } i \times \text{Taux de marque } i \geq \text{Charges fixes.}$$

L'inégalité met en lumière le fait que tout produit contribue à la couverture des charges fixes, donc à l'apparition d'un bénéfice, dès lors que sa marge sur coût variable est positive. Mais cette remarque, presque tautologique, en appelle une autre : l'abandon d'un produit vendu en dessous de son coût de revient mais au-dessus de son coût variable entraîne une diminution du résultat global de l'entreprise. Un exemple numérique permettra d'illustrer cette situation.

Soit une entreprise produisant et vendant (sans variation de stock) deux produits P₁ et P₂ dont les caractéristiques sont les suivantes :

¹⁰⁷ Cette constatation fut faite par J. Maurice CLARK, *Studies in the Economics of Overhead Costs*, University of Chicago Press, 1923, p. 5154.

¹⁰⁸ Taux de marque = Marge sur coût variable calculée en pourcentage du chiffre d'affaires.

¹⁰⁹ Cette théorie fut développée par Thorstein VEBLEN dans son ouvrage principal : *The Theory of the Leisure Class*, publié en 1899 aux États-Unis.

	Quantité	Prix de vente	Coût de revient	Coût variable
P ₁	1 000	200	150	120
P ₂	500	140	190	100

La marge sur coût variable est positive pour les deux produits mais le produit P₂ est vendu en dessous de son coût de revient. La vente du produit P₂ peut donc apparaître comme une vente à perte¹¹⁰ et l'on peut être tenté de conclure hâtivement qu'il faut abandonner ce produit. En réalité, le bénéfice dans l'hypothèse où l'on garde les produits P₁ et P₂ s'élève à

$$\underbrace{1\,000 (200 - 150)}_{P_1} + \underbrace{500 (140 - 190)}_{P_2} = \underbrace{50\,000}_{P_1} - \underbrace{25\,000}_{P_2} = 25\,000.$$

Si l'on abandonne P₂, les charges fixes vont, par définition, rester inchangées.

$$\begin{aligned} \text{Charges fixes totales} &= \underbrace{1\,000 (150 - 120)}_{\substack{\text{charges fixes} \\ \text{supportées par } P_1}} + \underbrace{500 (190 - 100)}_{\substack{\text{charges fixes} \\ \text{supportées par } P_2}} \\ &= 30\,000 + 45\,000 = 75\,000 \end{aligned}$$

Le résultat est égal à : chiffre d'affaires P₁ – charges fixes – charges variables P₁, soit

$$\begin{aligned} R &= (1\,000 \times 200) - 75\,000 - (1\,000 \times 120) \\ &= 200\,000 - 75\,000 - 120\,000 = 5\,000. \end{aligned}$$

Dans notre exemple, l'abandon du produit P₂, qui semblait être vendu à perte, entraîne une baisse du résultat, qui passe de 25 000 à 5 000. Si la part de charges fixes supportées par P₂ avait été encore plus importante, le résultat aurait même pu devenir négatif.

En résumé, le coût variable est un élément important de l'information nécessaire à l'élaboration d'une politique de prix. Un produit peut contribuer à la formation d'un bénéfice dans l'entreprise dès lors qu'il est vendu au-dessus de son coût variable. Néanmoins, il faut que l'ensemble des marges sur coût variable soit suffisant pour couvrir les charges fixes. Indépendamment de son apport à la politique de prix qui constitue pratiquement l'objet même de la méthode, elle peut avoir d'autres usages.

2° Calcul d'un seuil de rentabilité ou point mort¹¹¹

Il s'agit de déterminer le niveau minimum d'activité de l'entreprise pour que l'exploitation soit équilibrée¹¹².

La représentation graphique est sans doute la façon la plus directe d'aborder le problème. On porte en ordonnée des unités monétaires et en abscisse une unité de mesure de l'activité de l'entreprise qui peut être : le chiffre d'affaires, un nombre d'articles produits et vendus, un nombre de jours d'activités, etc. (cf. figures 1.16. et 1.17.) On constate bien que, pour un niveau d'activité égal au point mort, il y a égalité entre le chiffre d'affaires et les charges totales, c'est-à-dire un résultat nul. Le point d'intersection des deux droites correspond à l'équation suivante (x étant le volume d'activité) :

$$\text{Prix de vente unitaire} \times x = \text{Coût variable unitaire} \times x + \text{Charges fixes.}$$

Elle peut être modifiée comme suit :

$$(\text{Prix de vente unitaire} - \text{Coût variable unitaire}) \times x = \text{Charges fixes,}$$

soit

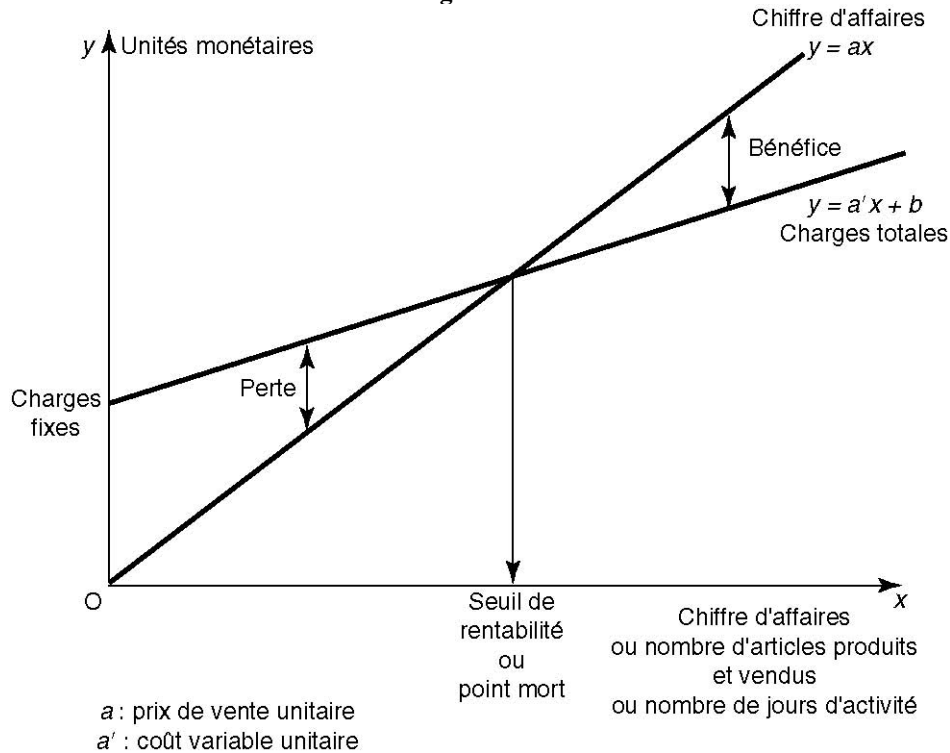
$$\text{Marge sur coût variable unitaire} \times x = \text{Charges fixes.}$$

¹¹⁰ Il ne s'agit pas ici de la définition juridique de la vente à perte qui est beaucoup plus restrictive. Sur ce dernier point, cf. Lamy, *Droit économique*, 2003, § 1 241 et s.

¹¹¹ Certains utilisent l'expression anglaise *breakeven point*.

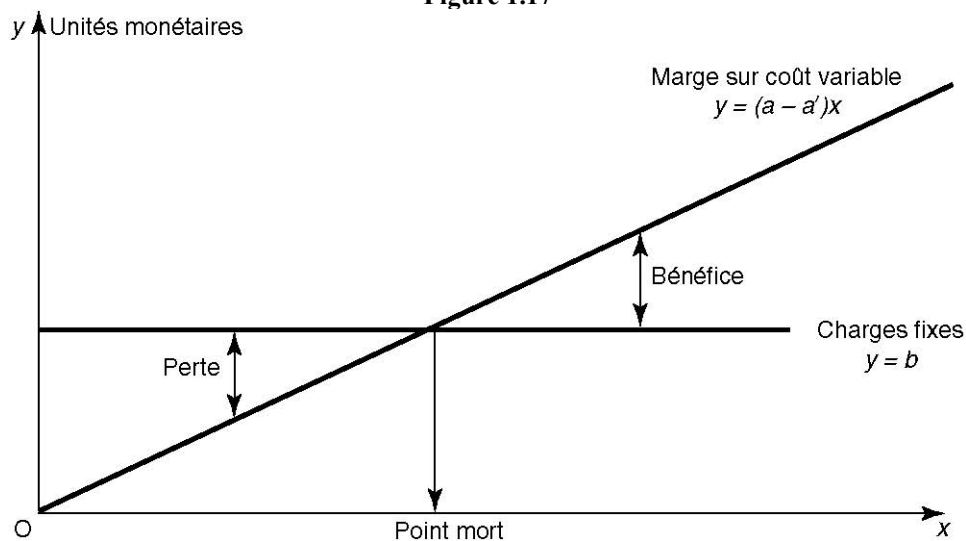
¹¹² À l'attention des historiens de la comptabilité, citons deux références du début du siècle : Henry HESS, *op. cit.*, et John MAHN, *Encyclopaedia of Accounting*, 1904, volume 5, p. 217 218.

Figure 1.16



Cela donne avec les notations que nous avons adoptées : $(a - a')x = b$. Cette nouvelle formulation peut être représentée graphiquement sur la figure 1.17.

Figure 1.17



Mais la séduisante simplicité de ces schémas et du raisonnement dont ils sont issus provient plus d'une accumulation d'hypothèses que de la réalité que l'on s'efforce de saisir.

En ce qui concerne la droite du chiffre d'affaires, la principale hypothèse est que les prix de vente unitaires sont indépendants des quantités vendues. Cela serait exact sur un marché pur et parfait où le prix de vente unitaire serait une variable exogène pour l'entreprise, déterminé par l'équilibre global de l'offre et de la demande. En réalité, il existe plusieurs types de clientèle pour un même produit dont la sensibilité au prix (et aux autres éléments du *marketingmix* : présentation, distribution, communication) n'est pas la même. De plus, l'entreprise fabrique et vend plusieurs produits. Sauf dans quelques cas particuliers (médicaments, journaux, etc.) il n'y a donc généralement pas unicité du prix de vente, même dans la firme monoproduit. Il faut aussi faire l'hypothèse, loin d'être vérifiée, que la part des différents couples prix/produits reste constante dans le chiffre d'affaires global.

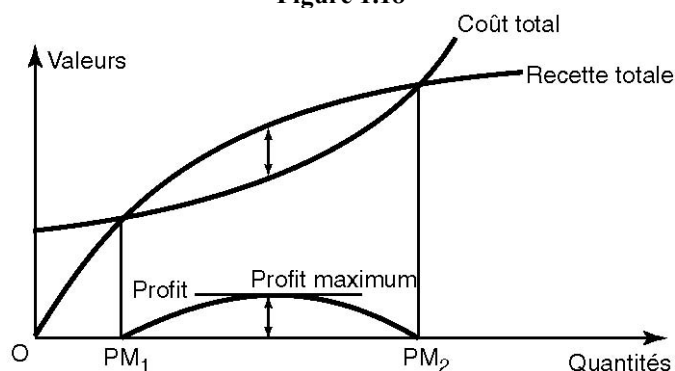
En ce qui concerne la droite de coût, les hypothèses sont encore plus nombreuses. Les coûts des facteurs ne sont pas indépendants des quantités. Pour les matières, les fournisseurs accordent des ristournes lorsque les quantités

sont importantes. Les frais de transport sont moindres lorsque les livraisons peuvent être effectuées par wagons ou camions entiers. Pour les salaires, les heures supplémentaires sont payées à un taux majoré. Indépendamment des deux points évoqués ci-dessus, la fonction de production est de forme très complexe (à tel point qu'on renonce généralement à la formuler en termes mathématiques), car la productivité n'est pas constante. Lorsque la durée du travail descend en dessous des 39 ou 35 heures hebdomadaires, on observe généralement un ralentissement des cadences, un accroissement du temps passé au réglage et à l'entretien des machines afin d'éviter le chômage technique. Inversement, en période de suractivité, on enregistre des gains de productivité (courbes d'apprentissage et accélération des cadences, accroissement de la productivité des machines qui n'ont plus de temps morts coûteux) qui peuvent, au-delà d'un certain seuil, être compensés par de nouveaux freins à la productivité (phénomènes d'encombrement, goulots d'étranglement, fatigue, entretien insuffisant des machines, etc.). Même le coût des matières par unité produite varie. Un approvisionnement d'urgence, un recours exceptionnel à la sous-traitance coûtent cher. L'interaction de ces différents phénomènes donne à la courbe de coût, dans la réalité, une allure extrêmement complexe, difficilement modélisable.

Enfin, dernière simplification, on néglige les variations de stock puisque l'on suppose que les quantités produites correspondent aux quantités vendues. Si cela peut être vérifié dans quelques secteurs, ce n'est évidemment pas le cas de ceux qui ont une activité saisonnière.

L'abandon d'une ou plusieurs de ces hypothèses aboutit au remplacement de ces droites par des courbes et, éventuellement, à la définition de plusieurs points morts. On peut obtenir par exemple un schéma du type :

Figure 1.18



Si l'on arrive à construire un tel schéma, on obtient alors des indications particulièrement précieuses sur le niveau de prix et d'activité qui maximise le profit.

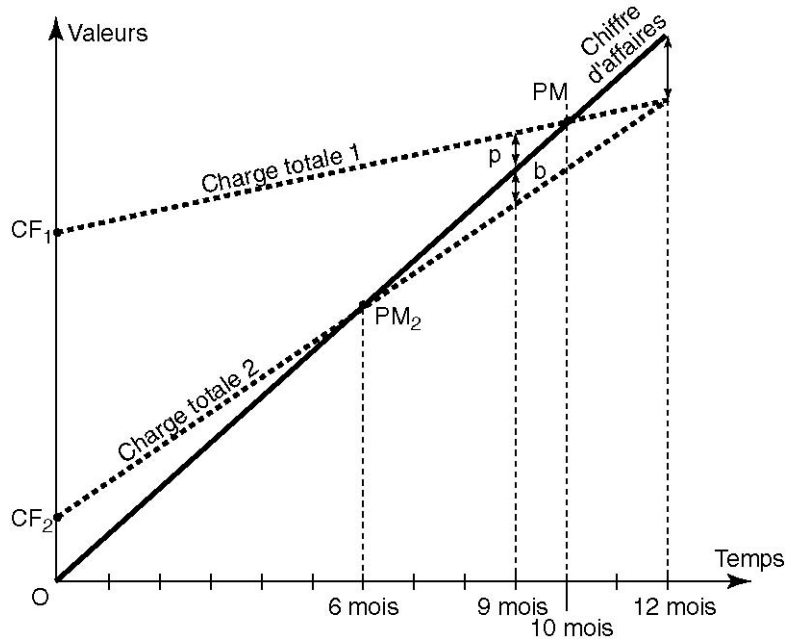
3° Mesure du risque

Le risque dans l'entreprise provient autant d'erreurs d'appréciation de la situation présente et d'erreurs de prévision que de la lenteur à s'adapter à une situation nouvelle ou à réagir à un événement imprévu. Or la croissance des charges fixes (mécanisation de la production¹¹³, mensualisation des salaires, etc.) réduit la flexibilité de l'entreprise¹¹⁴, sa marge de manœuvre. La figure 1.19. le montre bien.

¹¹³ Ce que Karl MARX dénomme « élévation de la composition organique du capital », c'est-à-dire augmentation du capital constant par rapport au capital variable. Cf. à ce sujet Henri DENIS, *Histoire de la pensée économique*, PUF, 1980, p. 437 et s.

¹¹⁴ Cf. à ce sujet Robert REIX, *La Flexibilité de l'entreprise*, Cujas, 1979.

Figure 1.19



Les deux entreprises 1 et 2 (correspondant à charge totale 1 et charge totale 2 sur la figure 1.19) ont le même chiffre d'affaires, opèrent sur le même marché et ont en fin d'année réalisé le même bénéfice B. Mais, ayant des charges fixes très importantes, l'entreprise 1 n'atteint son point mort qu'au bout de dix mois d'activité alors que la seconde l'atteint dès la fin du sixième mois.

Envisageons maintenant un fléchissement de la demande qui entraîne une réduction de l'activité de 25 %. La production et la vente se stabilisent à un niveau équivalent à neuf mois d'activité, au rythme de l'année précédente. On voit alors sur le graphique que l'entreprise 1 supporte une perte (*p*) alors que l'entreprise 2 reste bénéficiaire (*b*). En cas de baisse de l'activité, on est en présence d'un levier opérationnel négatif. Il devient bien évidemment positif en cas de hausse de l'activité puisque le bénéfice augmente plus que proportionnellement à l'activité.

Cela permet de comprendre que, dans un environnement instable, beaucoup d'entreprises cherchent à adopter une stratégie de flexibilité par appel au crédit-bail, au travail temporaire, aux contrats de travail à durée déterminée, au travail posté ou travail en équipes (2 à 5 équipes selon qu'il y a ou non une interruption la nuit, le samedi, le dimanche et les jours fériés), à la sous-traitance, etc.¹¹⁵, et essaient d'obtenir ainsi une courbe des charges totales à pente forte (modèle de l'entreprise 2).

4° Élaboration de budgets flexibles en fonction du niveau d'activité

Jusqu'à présent, nous avons raisonné implicitement sur des coûts passés. Mais rien ne s'oppose au traitement, selon la même méthode, de coûts prévisionnels. Notamment, la distinction entre charges fixes et charges variables permet de calculer des coûts et, par conséquent, de faire des prévisions budgétaires selon plusieurs hypothèses de niveau d'activité. Nous reviendrons sur ce point ultérieurement¹¹⁶.

Mais dès maintenant, il convient de souligner que maintes charges fixes (amortissements, frais financiers, loyers, etc.) proviennent d'engagements à long terme de l'entreprise et peuvent être budgétées avec une grande précision. En revanche, les charges variables correspondent plus à des engagements à court terme, à des opérations quotidiennes et se caractérisent par une plus grande incertitude, notamment quant à l'évolution des prix et des quantités. Ces hypothèses budgétaires servent de guide à l'action commerciale. Pour bien s'en persuader, il faut raisonner en coût de revient unitaire. L'équation de ce dernier est de la forme :

$$\text{Coût de revient unitaire} = \frac{(\text{Coût variable unitaire} \times Q) + \text{Coûts fixes}}{Q}$$

Q représentant les quantités.

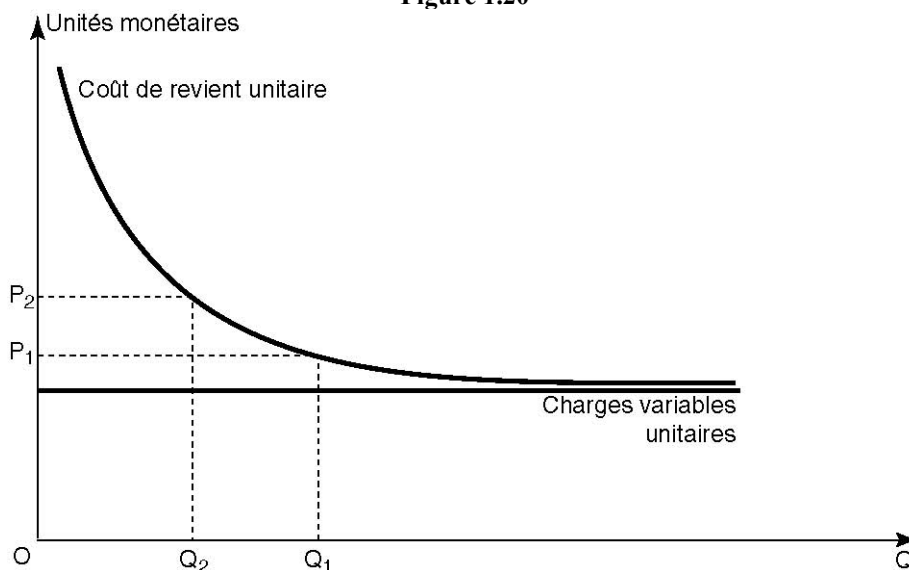
La courbe représentative de ce coût unitaire est une branche d'hyperbole ayant une équation de la forme

$$y = \frac{ax + b}{x} \text{ avec } x \text{ et } y > 0.$$

¹¹⁵ 98. Sur l'attitude des organisations syndicales ouvrières face à ces stratégies, cf. V.A. : « Mutations et mobilité », *CFDT Aujourd'hui*, n° 72, mars-avril 1985, p. 1 à 84 ; Daniel TORQUEO, « Flexibilité, que d'abus on commet en ton nom ! », *CFDT Aujourd'hui*, n° 73, mai-juin 1985, p. 25 à 32 ; Denis TONNERRE, « Vous avez dit : Flexibilité ! », *CFDT Aujourd'hui*, n° 73, mai-juin 1985, p. 45 à 52.

¹¹⁶ Cf. *infra*, p. 159 et s. (budget flexible et standards).

Figure 1.20



En supposant les charges variables unitaires indépendantes des quantités produites et vendues, on constate que le coût de revient unitaire diminue asymptotiquement vers les charges variables unitaires lorsque les quantités augmentent et qu'inversement il tend vers l'infini lorsque les quantités tendent vers zéro¹¹⁷. Sur notre graphique, la baisse d'activité de Q₁ à Q₂ se traduit par une hausse de coût de P₁ à P₂. En période de sous-activité, non seulement les services commerciaux sont amenés à multiplier leurs efforts pour convaincre une clientèle raréfiée, mais ils doivent encore répercuter sur les prix de vente la hausse des coûts sous peine de vendre à perte¹¹⁸. Il y a donc un effet cumulatif, une dynamique du succès (augmentation de la demande → augmentation de la production → diminution des coûts → diminution des prix → augmentation de la demande) tout comme une conduite d'échec ou un cercle vicieux (diminution de la demande → diminution de l'activité → augmentation des coûts → augmentation des prix → diminution de la demande).

C. Les développements de la méthode

1° L'évaluation des stocks

Les stocks de produits en cours et produits finis sont évalués à leur coût d'entrée. Celui-ci « ne comprend que les seuls éléments qui interviennent *normalement* dans sa formation »¹¹⁹, à l'exclusion des charges financières calculées (charges supplétives telle la rémunération des capitaux propres). L'adverbe « normalement », dans la définition précédente, introduit la distinction entre charges variables et charges fixes en matière d'évaluation des stocks. Ainsi, « l'affectation des frais généraux fixes de production aux coûts de transformation est basée sur la capacité normale des installations de production. La capacité normale est la production moyenne que l'on s'attend à réaliser sur un certain nombre d'exercices ou de saisons dans des circonstances normales, en tenant compte de la perte de capacité résultant de l'entretien planifié. Il est possible de retenir le niveau réel de production s'il est proche de la capacité de production normale. Le montant des frais généraux fixes affectés à chaque unité produite n'est pas augmenté par suite d'une baisse de production ou d'une capacité inutilisée. Les frais généraux non affectés sont comptabilisés comme une charge de l'exercice au cours de laquelle ils sont encourus¹²⁰. Dans des périodes de production anormalement élevée, le montant des frais généraux fixes affecté à chaque unité produite n'est pas augmenté par suite d'une baisse de production ou d'un outil de production inutilisé. Les frais généraux non affectés sont comptabilisés comme une charge de l'exercice au cours de laquelle ils sont encourus¹²¹ ». Ce point fera l'objet de développements plus importants dans la suite de l'ouvrage¹²².

2° Le coût direct mixte (ou direct costing évolué)

Cette notion, un peu hybride sur le plan théorique mais assez répandue dans la pratique, résulte de la recherche d'un compromis entre les avantages et les inconvénients du coût variable et du coût complet. Il s'agit donc d'un modèle « impur » mais facilement exploitable. En effet, le compromis porte sur la recherche d'une solution aux deux difficultés suivantes :

¹¹⁷ Cf. à ce sujet Alain BURLAUD, *Comptabilité et inflation*, Cujas, 1979, p. 9.

¹¹⁸ Sans doute faut-il trouver là une explication de la coexistence du chômage et de l'inflation (stagflation).

¹¹⁹ Conseil national de la comptabilité, *Plan comptable général*, Imprimerie nationale, 1982, p. 102.

¹²⁰ Ils constituent des charges non incorporables.

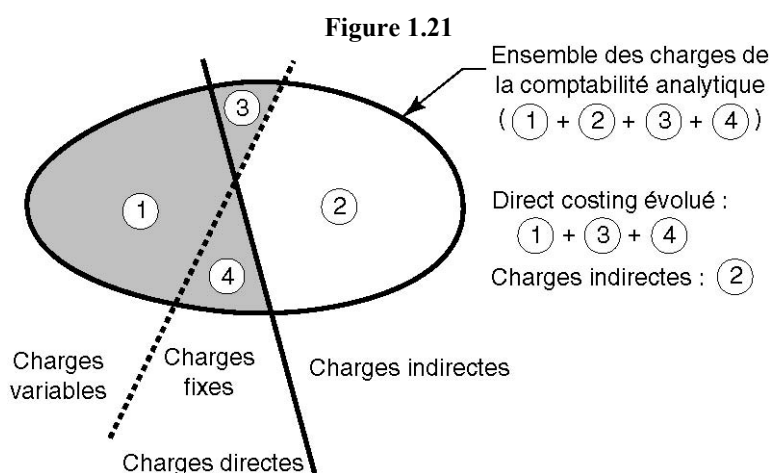
¹²¹ International Accounting Standards Committee, « Stocks », *Norme comptable internationale* n° 2, 1993, § 11.

¹²² Cf *infra*, p. 121 et s.

– le coût variable permet de calculer une marge sur coût variable exprimant la contribution de chaque produit à la couverture de l'ensemble des charges fixes. Mais lorsque la part des charges fixes dans l'ensemble des charges atteint par exemple 90 %, cette notion de contribution perd beaucoup de sa signification et n'apporte pas d'informations utilisables pour l'élaboration d'une politique de prix. Le coût variable des produits devient dérisoire et ne peut servir de garde-fou si l'entreprise se lance dans une action commerciale fondée sur la baisse des prix de vente. Par réaction et par crainte de ne pouvoir couvrir l'ensemble des charges fixes, l'entreprise aura alors tendance à exiger des marges sur coût variable excessives et non modulées selon les produits (application d'un coefficient) ;

– par opposition, la méthode du coût complet constitue bien un garde-fou si la concurrence se fait par les prix mais elle n'incite pas à les moduler en fonction des différents segments du marché et de l'élasticité de la demande par rapport au prix. Elle a donc implicitement un rôle informateur en matière de politique de prix qui nuit aux bonnes performances commerciales de l'entreprise, alors que le coût complet résulte d'une répartition souvent contestable des charges indirectes, dont une part importante est composée de charges fixes.

La méthode du coût direct mixte consiste à conserver la notion de contribution de chaque produit à la couverture des charges fixes mais en la limitant aux seules charges de structure. Autrement dit, on calcule pour chaque produit un coût englobant les charges variables relatives à ce produit plus les charges fixes directes. La figure 1.21 permet de mieux visualiser les éléments pris en compte.



La partie hachurée qui représente le coût direct mixte ou *direct costing* évolué est égale à la somme de ① + ② + ③. La tendance à l'accroissement de la part des charges fixes se fait, pour beaucoup, par une augmentation importante des charges du sous-ensemble ④, notamment du fait des investissements et des rémunérations. Les charges variables directes, dans lesquelles on classe traditionnellement les matières premières consommées et la main-d'œuvre directe, se résument de plus en plus aux matières à la sous-traitance et éventuellement aux heures supplémentaires. En outre, la mécanisation de la production entraîne un accroissement des charges d'amortissement qui sont souvent des charges directes si les machines sont spécialisées et ne servent à la production que d'un seul article. Nous sommes donc ici en présence de changements dans l'environnement juridique (mensualisation des salaires) et dans les techniques de production (substitution de capital au travail) qui ont entraîné non seulement une modification de la nature des coûts mais aussi de leur définition. Les coûts pertinents ne sont plus les mêmes.

L'exemple chiffré suivant illustre cette nouvelle définition :

Chiffre d'affaires du produit A	200 000
Coût variable des produits A vendus ¹²³	<u>- 80 000</u>
Marge sur coût variable	120 000
Coûts fixes directs	<u>- 50 000</u>
= Contribution du produit A à la couverture des charges de structure	70 000

Coût direct mixte = Coût variable + Coûts fixes directs
= 80 000 + 50 000
= 130 000.

Les charges de structure qui « restent » (sous-ensemble 2) correspondent effectivement au coût de la coordination des différentes activités de l'entreprise, au coût de son développement et/ou de sa survie

¹²³ Généralement, le nombre de produits vendus et le nombre de produits fabriqués ne correspondent pas car il y a des variations de stock. Si la production est inférieure à la vente, il faut ajouter à cette première le coût des articles prélevés sur le stock et évalués à leur coût variable (calculé au cours d'une période antérieure). Dans le cas inverse, il faut retrancher de la production les nouveaux produits stockés, valorisés au coût variable de la période.

(innovation, recherche et développement, relations publiques, etc.)¹²⁴. Il est évident que chaque couple produit/marché doit contribuer à leur couverture mais uniquement « dans la mesure de ses moyens ». Cela sous-tend donc une politique de prix ayant un minimum de rigueur financière puisque le prix couvre les charges ayant une relation avec le produit vendu (le client paie au moins le coût des facteurs de production consommés et incorporés dans le produit) mais en même temps modulée puisque la contribution à la couverture des charges de structure n'est plus fonction d'une clé de répartition plus ou moins arbitraire mais d'une politique commerciale qui obéit à une autre logique. L'appréciation de la rentabilité des différents couples produit/marché se fait donc sur des bases beaucoup plus saines que dans le cadre de la méthode du coût variable, chaque fois que les coûts fixes directs atteignent des proportions non négligeables.

D. Conclusion : la parabole du boulanger et du pâtissier

Il était deux boutiques voisines : l'une était une boulangerie et l'autre une pâtisserie. Chacun de ces deux artisans exerçait son art avec profit lorsque le démon de la gestion s'empara du boulanger. Il eut la révélation que le chauffage de son four était pratiquement un coût fixe et que, après avoir cuit son pain, le four était encore assez chaud pour cuire les gâteaux. Sans pouvoir l'exprimer dans le langage des « managers », il eut donc l'idée de proposer à ses clients de la pâtisserie qu'il pouvait vendre au coût variable et prit ainsi la clientèle de son voisin. Mais ce dernier ne fut pas long à comprendre qu'il pouvait aussi faire du pain dans son four de pâtissier qu'il fallait chauffer, de toute façon, pour faire cuire des gâteaux. Il pouvait donc vendre ce pain au coût variable et faire concurrence à son voisin. La clientèle eut vite fait de comprendre que, finalement, il était plus avantageux d'acheter les gâteaux chez le boulanger et le pain chez le pâtissier... Tous deux firent faillite car il n'y avait plus personne pour supporter le coût du chauffage des deux fours. Les habitants du quartier furent sauvés des privations résultant de la disparition de ces deux activités essentielles par un troisième homme qui comprit que l'on pouvait faire « un flot de pertes dans un océan de profits » à condition de fusionner les deux activités et de devenir le plus grand boulanger-pâtissier de la région. On dit même que plus tard il ouvrit un salon de thé... pour étaler davantage encore ses charges fixes.

2. LES COÛTS MARGINAUX ET LES COÛTS DIFFÉRENTIELS

La plupart des décisions de gestion ne sont que des modifications, par touches successives, apportées à une situation antérieure. La création de toutes pièces d'une usine aussi bien que son démontage restent des opérations exceptionnelles. Le processus d'adaptation est continu. Aussi la seule information pertinente qui puisse être extraite de la comptabilité de gestion pour éclairer cette démarche est-elle constituée de calculs de variations de coûts ou de produits, donc de calculs « à la marge » et non de coûts globaux ou de coûts moyens. Un exemple illustrera la différence entre coût marginal et coût moyen unitaire. Il retrace l'évolution du coût marginal et du coût moyen unitaire en fonction de l'activité (nombre de lots produits).

Tableau 1.14

Nombre de lots produits ①	Coût marginal ②	Coût marginal cumulé ③	Coût moyen unitaire du lot ④
1	100 000 ¹	100 000	100 000
2	40 000	140 000	70 000
3	20 000 ²	160 000	53 333
4	40 000 ³	200 000	50 000
5	60 000	260 000	52 000 ⁴

(1) Le premier lot produit supporte l'ensemble des frais de structure.
(2) Les rendements sont croissants : le coût marginal diminue.
(3) Les rendements deviennent décroissants.
(4) La baisse de rendement n'apparaît qu'avec retard dans le coût moyen car elle est masquée par l'étalement des charges de structure sur un plus grand nombre de lots.

La transposition de ce tableau sous forme graphique fait apparaître les courbes en U classiques de la théorie microéconomique (cf. figure 1.23 p. 93).

¹²⁴ Cf. *supra*, figure 1.9, page 67.

A. Les fondements de la méthode

Les comptables, à la suite des économistes, ont repris les notions de coût marginal (coût de la dernière unité produite), de coût différentiel (coût du dernier lot ou de la dernière série produite) et de recette marginale¹²⁵. La logique qui sous-tend ces définitions est totalement différente de ce que nous avons vu jusqu'à présent. L'équilibre prix de vente/coût complet moyen et, dans une moindre mesure, prix de vente/coût variable ou coût direct décrivent les équilibres à long terme. En revanche, l'équilibre prix de vente/coût marginal ou différentiel décrit un équilibre à court terme. C'est celui que doit vérifier, lors de chaque prise de commande, une entreprise travaillant à la commande (*job order processing*) ou, autrement dit, faisant du sur-mesure. C'est aussi, par exemple, celui que doit observer, avec quelques aménagements, un directeur d'usine qui, pour chaque modification apportée à son outil de production, met en balance son coût avec les économies ou avantages qu'elle permettra de réaliser. On peut enfin généraliser la notion de coût marginal en associant un coût à tout changement « à la marge », obtenant ainsi le coût d'une décision ou d'un projet.

À travers la façon dont il permet de poser les problèmes, le raisonnement marginaliste semble beaucoup plus proche des préoccupations opérationnelles du gestionnaire. En fait, sa généralisation se heurte à deux obstacles :

1° L'outil comptable est peu adapté à la saisie de ce type de coût qui suppose soit une possibilité d'expérimentation (observer réellement l'évolution des coûts lorsque la production s'accroît d'une unité) soit une possibilité de simulation (observer de manière abstraite l'évolution des coûts à travers une fonction de coût dont le coût marginal est la dérivée première). Or l'expérimentation n'est guère possible (une entreprise n'est pas un cobaye) et la simulation souvent délicate car elle suppose une modélisation qui ne peut être à la fois simple pour être utilisable et fidèle à une réalité infiniment complexe.

2° Dans la pratique, on a bien souvent du mal à distinguer un coût marginal d'un coût variable, au point que l'on confond fréquemment les deux. Un exemple caricatural illustrera cette remarque.

Exemples

a) Supposons que, pour relier deux villes A et B en chemin de fer, un convoi normal coûte :

10 000 de frais fixes (salaires, amortissements, etc.) ;

8 000 d'électricité (charge variable en fonction de la distance mais approximativement indépendante du nombre de passagers) ;

5 de charges variables par passager (impression du billet, nettoyage des voitures, etc.).

Un train, dans sa composition habituelle, contient un maximum de 1 000 places et toute voiture supplémentaire entraîne un accroissement des charges fixes de 2 000 sur la distance considérée.

Tant que le train n'est pas plein, le coût marginal du voyageur est égal à son coût variable (5). Si, dans l'hypothèse où le train serait plein, on accrochait une voiture supplémentaire pour offrir une place au 1 001^e voyageur, le coût marginal de ce voyageur serait de 2 005 alors que son coût variable resterait de 5 puisque le coût de la voiture supplémentaire n'est pas considéré ici comme variable par rapport au nombre de passagers mais par rapport à la seule distance. Le coût de l'accroissement de capacité fait donc partie du coût marginal et a fortiori du coût différentiel, alors qu'il ne fait partie du coût variable que s'il entraîne des coûts variables supplémentaires, ce qui n'est pas le cas dans notre exemple.

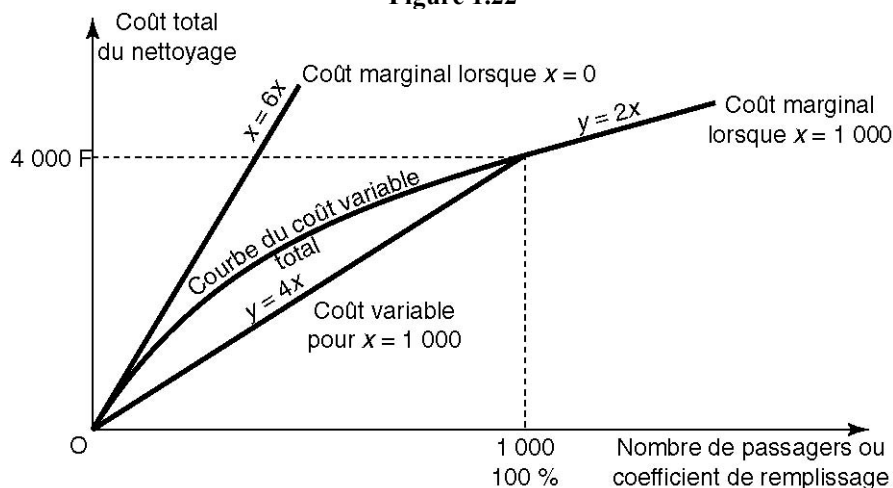
En conclusion de ce premier exemple, on peut énoncer la règle suivante :

À *rendement constant*, en période de sous-emploi : coût variable = coût marginal. En période de plein-emploi, lorsque l'augmentation de l'activité nécessite une augmentation de la capacité de production : coût variable < coût marginal.

b) Supposons maintenant qu'il y ait des gains de productivité et que le coût du nettoyage des voitures varie de 6 par passager supplémentaire lorsque le coefficient de remplissage du train est faible, à 2 lorsqu'il est élevé, le prix d'impression du billet restant de 1 par personne. La fonction de coût est donc une courbe dont la dérivée première a une pente décroissante lorsque l'activité augmente (productivité croissante), ayant la forme donnée ci-avant.

¹²⁵ À propos de la théorie marginaliste, cf. Henri DENIS, *Histoire de la pensée économique*, op. cit., p. 476 et s. La « loi de la rente différentielle » de Robert MALTHUS, exposée dans un opuscule publié en 1815, est une première application du coût marginal croissant des produits agricoles avec la mise en culture de terres dont la fertilité est décroissante.

Figure 1.22



Le coût variable qui, rappelons-le, est toujours un coût moyen est différent du coût marginal. En effet, par exemple lorsque le train est plein, le coût variable moyen est de 4 par passager alors que le coût marginal n'est plus que de 2.

En conclusion, on peut énoncer la règle suivante :

En période de *rendements croissants* et en l'absence d'une augmentation de la capacité de production : coût marginal < coût variable moyen. Il va de soi que, inversement, en période de *rendements décroissants* : coût marginal > coût variable moyen.

Mais en fait, peu d'entreprises connaissent avec précision leur fonction de coût et sont à même de tracer une courbe telle que celle que nous avons tracée ci-dessus. Tout au plus en connaissent-elles quelques points que l'on serait d'ailleurs bien en peine de relier par une courbe. Les phénomènes réels sont complexes et les évolutions se font rarement de façon continue.

Le calcul du coût marginal ou d'un coût différentiel ne pose, sur le plan pratique, que des problèmes de saisie de l'information, de recensement des coûts à prendre en compte. Certaines charges sont aisément identifiables. Par exemple, la production et la vente d'un article supplémentaire entraînent une consommation de matières premières et de pièces supplémentaires faciles à connaître et à valoriser. En revanche, le problème est beaucoup plus complexe en ce qui concerne certaines charges calculées. Quelle est l'usure supplémentaire d'une machine résultant d'un accroissement de la production ? Il est évident que l'on n'est pas tenu ici par les règles fiscales de l'amortissement et que l'on peut provisionner les charges d'entretien. Mais la valorisation de ces éléments reste un point toujours très contestable.

B. L'utilisation de la méthode

1° Politique de prix

Deux cas très différents sont à envisager : celui de l'entreprise produisant en série des biens banalisés et celui de l'entreprise produisant à la commande des articles « sur mesure ».

a) Production en série

Si les articles sont rigoureusement identiques, c'est-à-dire s'ils portent la même marque et ont la même présentation, ils doivent théoriquement tous être vendus au même prix sous peine, pour l'entreprise, de se trouver en infraction avec l'interdiction des pratiques discriminatoires. En fait, une segmentation du marché avec des prix différents reste possible même dans ce cas, dès lors qu'elle repose sur les quantités achetées et/ou les services rendus par le client à son fournisseur. En effet, les dispositions de la circulaire « Scrivener » rendent licites les différences de prix fondées sur des différences de coûts¹²⁶. Encore faut-il les calculer... Sont ainsi licites les remises résultant :

- « de barèmes d'écarts correspondant aux livraisons effectuées en une seule fois, en un seul point¹²⁷ ». Ce barème doit être justifié par des différences correspondantes de coûts de revient qui ne peuvent résulter que de l'étude du comportement des coûts marginaux lorsque les quantités produites augmentent ;
- de services effectivement rendus par les clients à leurs fournisseurs (entreposage, livraison, service après-vente, etc.) ;

¹²⁶ Circulaire du 10 janvier 1978.

¹²⁷ LAMY, *Droit économique*, 2003, § 1 353.

– d’une politique de coopération commerciale fondée sur un accord contractuel¹²⁸. Les deux derniers cas sont particulièrement difficiles à appréhender car la mesure de l’économie résultant d’une plus grande régularité des livraisons dans le temps ou d’une meilleure programmation de l’activité reste toujours quelque chose de problématique. Elle fait néanmoins appel au calcul à la marge qui permet une comparaison du coût marginal, ou plus exactement du coût différentiel de la commande recevant un traitement de faveur avec le coût moyen complet de la production avant sa prise en compte. À cette occasion, il importe de souligner le caractère souvent prospectif des calculs de coût marginal. Les différentes hypothèses de niveau d’activité retenues et leur étalement dans le temps peuvent correspondre à des tranches d’un barème de prix.

Exemples

- Une entreprise spécialisée dans la préparation et le conditionnement de terreau peut proposer le barème de prix suivant :

Unité de livraison	Coût complet au litre (€)	Prix de vente au litre (transport compris)
Sac de 50 litres	1	2
Palette de 1 000 litres	0,80	1
Vrac (par 10 000 litres)	0,50	0,60

Les différentes présentations du produit correspondent à une première segmentation du marché que l’on peut schématiser de la façon suivante :

- sacs de 50 litres : petits détaillants ;
- palettes de 20 sacs de 50 litres : *garden centers* ;
- vrac : particuliers qui font construire une maison et collectivités (en particulier les collectivités locales qui sont chargées de l’entretien des jardins publics).

Les différences de prix sont fondées sur des différences de coûts complets, puisque la présentation des produits est différente et cela pour une hypothèse de niveau d’activité donnée (rarement explicitée mais le plus souvent, c’est l’activité de la période précédente¹²⁹). Ainsi, le terreau en vrac est vendu 0,60 € le litre alors qu’il ne pourrait pas être vendu en sac à ce prix-là, car le coût passe alors à 1 € le litre.

L’entreprise désire compléter cette première segmentation (que l’on peut qualifier de technique) par une seconde (que l’on peut qualifier d’économique) qui permettrait de traiter différemment les clients selon le volume de leurs achats de palettes seulement.

Ainsi, le coût de la livraison à un *garden center* d’une palette est-il sensiblement le même que celui de la livraison de deux palettes.

Coût complet de la livraison d’une seule palette (inclus dans le prix de vente).....	200 €
Coût de la livraison d’une palette supplémentaire	18 €
Manutention	10 €
Augmentation de la consommation de carburant du camion	8 €
Coût marginal de la livraison	18 €
Différence : Coût complet – Coût marginal	182 €

Le coût marginal reste de 18 € jusqu’à ce que le camion soit plein (dix palettes).

Ensuite, il faut un second camion et la 11^e palette a un coût de transport de 200 €.

Si une étude des commandes fait apparaître qu’aucun client n’est susceptible de commander plus de dix palettes à la fois, on peut proposer une remise de 182 € au maximum pour chaque palette commandée et livrée au-delà de la première. Les clients seront ainsi incités non seulement à grouper leurs commandes dans le temps mais également à les concentrer sur un même fournisseur dont les prix deviennent ainsi plus compétitifs que ceux des concurrents (sans qu’il y ait pour autant vente à perte).

- Un fabricant de pneumatiques segmente nécessairement son marché en au moins deux sous-ensembles :
 - la « première monte » ou vente de pneumatiques à des constructeurs qui en équiperont les véhicules neufs ;
 - la « seconde monte » ou vente à des grossistes et détaillants de pneus qui remplacent les pneumatiques usagés des véhicules en circulation. Il est évident que ce second marché est étroitement dépendant du premier, car les automobilistes ont tendance à remplacer leurs pneus usés par des pneus de même modèle et il est non moins évident que les prix pratiqués sur ces deux marchés ne sont pas les mêmes. Une présence sur le premier marché a une telle importance par ses retombées commerciales sur le second qu’elle doit être maintenue à « n’importe quel prix ! ». La pratique de prix différents est parfaitement licite dès lors que les clients travaillent sur des marchés différents¹³⁰. Bien sûr, il y a des frais spécifiques à chacun de ces deux marchés : les frais et les modes de livraison ne sont pas les mêmes, les conditions de paiement et les risques d’impayés non plus. La publicité peut être intégralement imputée aux pneus de « seconde monte », puisque l’automobiliste peut alors

¹²⁸ *Ibid* § 1 355 et s.

¹²⁹ Le filtrage des écarts de coûts complets en fonction du niveau d’activité fera l’objet du chapitre 2, section 1, § 1, p. 121 et s.

¹³⁰ LAMY, *Droit économique*, 2003, § 1 348 et s.

exercer un choix, alors qu'on lui a imposé la marque des pneus équipant son véhicule neuf. Il s'agit dans ce cas d'une différence de coût direct qui ne suffit probablement pas à expliquer la différence de prix de vente d'un même article sur l'un et l'autre marché.

La vente sur le marché « seconde monte » est soumise à des fluctuations saisonnières avec deux pointes d'activité : le début de l'été et le début de l'hiver. En revanche, le marché « première monte » est plus régulier. On peut donc admettre que les pneus destinés à la première monte soient vendus à leur coût marginal, ou plus exactement au coût différentiel unitaire majoré d'une marge, s'ils sont produits pendant les périodes creuses et ne remettent pas en cause les livraisons sur le marché de la seconde monte.

Ces deux exemples montrent que l'analyse économique et l'argumentation qui en découle, qui peuvent rendre licites les différences de prix entre clients, reposent en très grande partie sur le choix de méthodes de calcul des coûts appropriés : coût variable, coût direct mixte, coût marginal ou coût différentiel.

b) Production à la commande

Dans ce cas, il n'y a généralement pas de production en série et l'on ne peut comparer le prix d'un même article vendu à deux clients différents. La réglementation des prix s'applique alors plus difficilement. Certes, chaque commande fait l'objet d'une décomposition en opérations élémentaires pour lesquelles il existe des tables de coûts élémentaires : coût d'une heure d'usinage dans un atelier A1, de montage dans un atelier A2, des heures de conception, de dessinateur, etc.¹³¹ Lorsque la commande porte sur un ensemble complexe, la marge n'est pas égale à la somme des marges élémentaires préétablies pour chaque type d'opération, mais fait l'objet d'une négociation globale et indirecte à travers la fixation du prix de vente. Si normalement ce dernier doit égaler le coût complet de la commande, il n'est pas exclu que, dans le cas de contrats ayant des retombées économiques (redonner du travail à un atelier qui sans cela aurait été mis au chômage partiel), techniques (travail permettant la mise au point de méthodes de fabrication qui seront réutilisables ultérieurement) ou commerciales (se créer une réputation qui facilitera l'obtention d'autres marchés), la négociation aboutisse à un prix de vente proche du coût marginal (et non plus différentiel).

POLÉMIQUE SUR LES TARIFS D'EDF UN CHOIX POLITIQUE

par Marcel Boiteux, président d'EDF.

« [...] les prix de chaque catégorie de kilowattheures doivent refléter les coûts de ces kilowattheures ; c'est le principe de la vente "au prix de revient" ».

Mais lorsque, comme c'est le cas pour EDF avec toute sa gamme de kilowattheures, une même entreprise livre une gamme étendue de produits, on sait combien il est facile de faire varier le prix de revient de chaque produit en ventilant d'une manière ou d'une autre les charges de capital et les frais généraux.

C'est là qu'intervient la notion de prix de revient "marginal". En cas de productions multiples, le prix de revient moyen de chaque produit est indéterminé ; en revanche, les prix de revient marginaux, eux, sont parfaitement définis. Or ce sont bien eux, en fait, que l'on doit refléter dans les tarifs pour orienter les choix. Car ce qui importe, c'est qu'un client qui va développer sa consommation paie ce que va coûter à EDF le développement parallèle de son activité de production et de distribution. Et ce qui importe aussi, c'est qu'un client qui renonce à consommer fasse une économie dont le montant égale ce que EDF économisera en n'incluant pas dans le développement de ses activités ce qui eût été nécessaire pour continuer à l'alimenter.

Il se trouve donc – et ce n'est pas, à vrai dire, un hasard – que le seul prix de revient qui importe, le prix de revient marginal, est le seul qui soit, dans son principe, parfaitement déterminé.

Qu'il y ait, du principe à l'application, bien des obstacles à vaincre, bien des ambiguïtés à lever par la réflexion théorique, on en conviendra volontiers. Mais ce n'est pas le lieu ici de s'y étendre. Admettons donc qu'après des années de travail et de calcul on soit parvenu à chiffrer les coûts marginaux des diverses catégories de kilowattheures, et à les exprimer en forme de tarifs. C'est ce que EDF prétend avoir fait, avec une marge d'imprécision très faible.

On dispose ainsi de barèmes qui vont orienter les choix des usagers en fonction du coût – parfaitement déterminé – de la fourniture qu'ils requièrent. »

Source : le Monde du 11 juillet 1986.

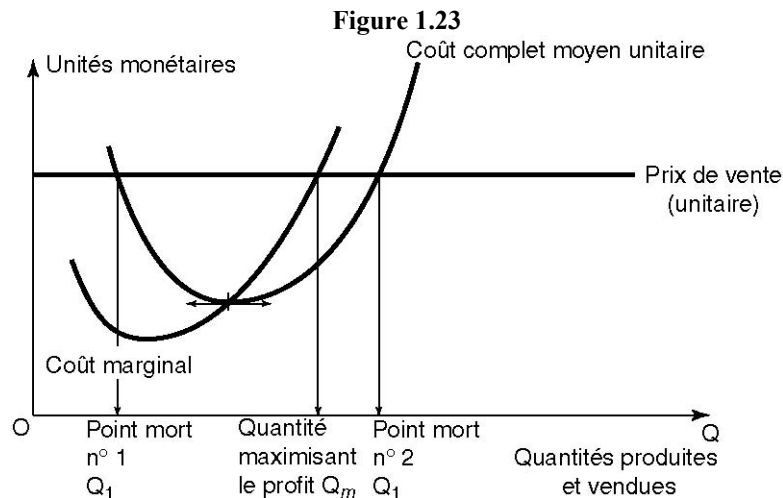
2° Le choix des investissements

Cette application de la méthode du coût marginal est plus directement issue de la théorie marginaliste développée par les économistes, qui veut que l'offre augmente jusqu'à ce que la « recette marginale¹³² » égale la

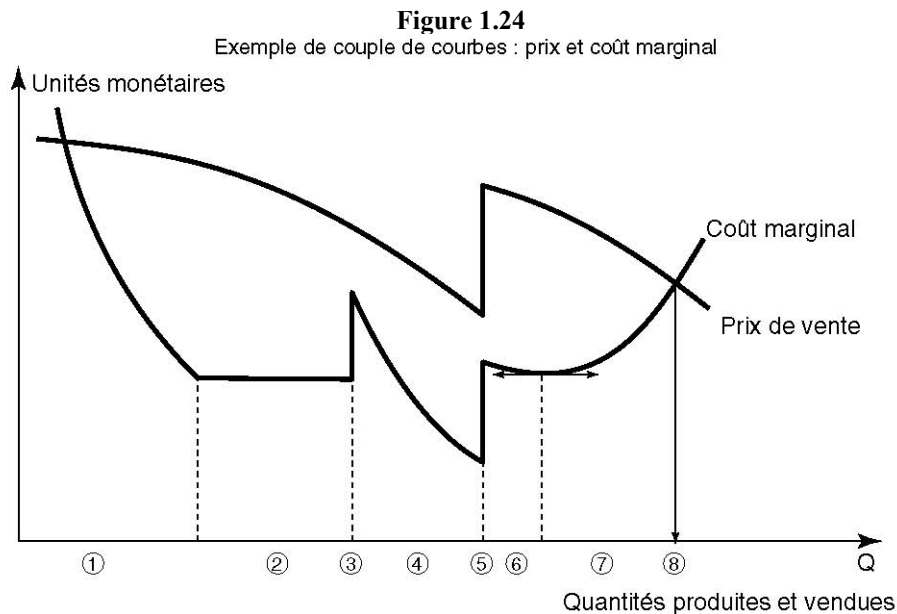
¹³¹ Cette approche sera développée ultérieurement lors des coûts préétablis ou coûts standards. Cf. *infra*, p. 134.

¹³² C'est-à-dire, en faisant abstraction des délais de règlement, le produit marginal.

« dépense marginale¹³³ » et ceci dans l'hypothèse de rendements décroissants et dans le cadre d'un marché pur et parfait. Rappelons le célèbre schéma qui représente graphiquement la situation décrite (théorique) :



Contrairement à ce que nous avons vu jusqu'à présent, il n'y a pas ici de politique de prix possible, puisque le seul prix acceptable est celui du marché, fixé en dehors de l'entreprise. Mais ce schéma, dont on peut contester l'aptitude à expliquer la réalité contemporaine, montre tout de même que l'entreprise a intérêt à investir jusqu'à ce qu'elle atteigne une capacité de production Q_m . Ce dernier raisonnement, par contre, moyennant quelques précisions, peut être encore un instrument de décision. La droite de prix doit être remplacée par une courbe (le prix est fonction des quantités offertes) ou par plusieurs courbes (autant de courbes de prix que d'hypothèses retenues pour l'action commerciale). La courbe de coût marginal n'est pas nécessairement une courbe en U ; de fait on peut en construire plusieurs, associant chacune d'elles à une politique commerciale (courbe de la figure 1.24).

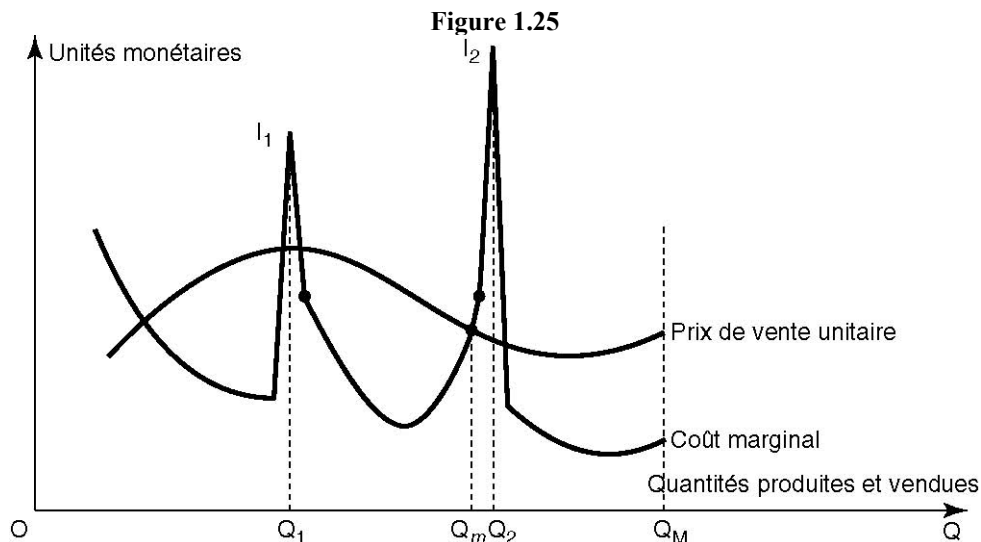


- ① Rendements croissants : le coût marginal diminue.
- ② Rendements constants.
- ③ Investissement de capacité : achat d'une nouvelle machine.
- ④ Rendements croissants.
- ⑤ Investissement dans une action commerciale qui permet de relever les prix unitaires.
- ⑥ Rendements croissants.
- ⑦ Rendements décroissants : le coût marginal augmente.
- ⑧ Quantité qui maximise le profit.

¹³³ La différence entre dépense et charge ne se résume pas ici à un problème de délais de règlement mais doit aussi tenir compte des charges calculées. La plus grande précision du vocabulaire comptable devrait amener à parler ici exclusivement de charges marginales ou de coût marginal.

À chaque stratégie de marketing envisagée correspond un couple de courbes (prix et coût marginal) avec éventuellement plusieurs points d'intersection. Chacun d'eux se rapporte à un seuil qui pose le problème de l'adéquation de la capacité de production. Nous faisons ici un usage prospectif de coûts marginaux calculés *ex ante* et de façon ponctuelle. En effet, si le problème du suivi des coûts (calcul *ex ante*, calcul *ex post* et contrôle de l'écart) est un problème quotidien, celui de l'adéquation de la capacité de production est simplement plus ou moins périodique.

Dans le cas d'un investissement de capacité¹³⁴, c'est bien en ces termes que se pose le problème. L'investissement ne sera retenu que si le coût différentiel d'un accroissement de la production rendu possible par l'augmentation de la capacité de production est inférieur à l'accroissement du chiffre d'affaires, participant ainsi à une augmentation du résultat (figure 1.25).



À partir de Q_1 , l'outil de production initial est saturé et un nouvel investissement, I_1 , doit être mis en place pour accroître la capacité de production de $(Q_2 - Q_1)$. Pour aller au-delà de Q_2 , il faut un autre investissement, I_2 . Ces courbes, qui supposent une connaissance des fonctions de coût et de prix à laquelle on ne parvient que de façon très imparfaite, montrent, dans cet exemple, l'existence de trois seuils (Q_1 , Q_m et Q_2) méritant un examen très détaillé.

Si $Q < Q_1$, l'entreprise a intérêt à produire à la limite de la saturation de ses équipements d'origine puisque le coût marginal est sans cesse décroissant et inférieur au prix de vente.

Lorsque $Q_1 < Q < Q_2$, l'entreprise n'a pas intérêt à saturer l'équipement I_2 , mais à produire une quantité Q_m car, au-delà, le coût marginal excède le prix de vente.

Enfin, lorsque $Q > Q_2$, il faut passer à un niveau d'activité Q_M qui sature I_2 et maximise le profit.

3 Les coûts partiels : applications

1. PREMIER THÈME : CHARGES FIXES ET VARIABLES, SEUIL DE RENTABILITÉ

Énoncé

1° On dispose pour analyser les résultats du Comptoir d'appareillage électrique (CAE), pour l'année n , des renseignements suivants :

- l'impôt sur les bénéfices est de 50 %;
- le bénéfice net après impôt est de 1 500 ;
- l'excédent des profits exceptionnels sur les pertes exceptionnelles est de 400, imposable au taux de 50 %;
- les ventes sont classées en deux catégories, produits A et produits B.

Le contrôle de gestion a fourni les indications suivantes :

¹³⁴ Dans le cas d'un investissement de productivité, il ne s'agit plus d'une comparaison avantage-coût, l'avantage étant un gain de productivité moyen sur l'ensemble de la production et non une recette marginale, et le coût, le prix de l'investissement et non le coût différentiel d'une variation de niveau d'activité puisque ce dernier reste constant. L'investissement de productivité permet de produire la même quantité, mais avec une économie de facteurs.

Produits		
	A	B
Coût variable des produits vendus	5 000	12 400
Taux de marge*	50 %	38 %

* Rapport de la marge sur coût variable au chiffre d'affaires.

Question 1. Quel est le résultat d'exploitation de l'exercice ?

Question 2. Quel est le montant des charges variables du compte de résultat (charges enregistrées en comptabilité) ?

Question 3. Présenter le compte de résultat « différentiel », (charges classées en charges variables et charges fixes).

Question 4. Quel est le taux de marge global, toutes catégories de produits confondues ? Calculer sur cette base le seuil de rentabilité (chiffre d'affaires du seuil et date de rentabilité « zéro » en admettant une répartition uniforme de l'activité sur l'année).

Question 5. Exprimer le taux global en fonction des taux de marges par catégorie de produits et des chiffres d'affaires respectifs (symboles à utiliser t_A , t_B = taux de marge des produits A et B ; $CA(A)$ et $CA(B)$ = chiffre d'affaires des produits A et B).

2° Le service commercial estime qu'il est possible d'accroître les ventes du produit A au prix d'un accroissement des frais de publicité (frais fixes). Il est donc envisagé une augmentation des ventes de A de 25 %. Ce supplément de production se fera à coût variable accru (versement d'heures supplémentaires) et, pour cette fraction de la production, le taux de marge tombera à 35 %.

Question 6. Quel sera, dans cette hypothèse, le nouveau taux de marge sur le nouveau chiffre d'affaires du produit A ?

Question 7. Quelle sera la valeur de la nouvelle marge si la vente du produit A augmente effectivement de 25 % ? Quelle est la limite supérieure des dépenses de publicité (frais fixes) envisagées pour augmenter les ventes ?

Éléments de solution

Question 1.

Résultat d'exploitation	x
+ Profit exceptionnel net	<u>+ 400</u>
= Résultat avant impôt	$x + 400$
– IS	<u>$1/2(x + 400)$</u>
= Résultat après IS	$1/2(x + 400) = 1\,500$

d'où $x = 2\,600$.

Question 2.

S'il n'y a ni charges supplétives ni charges non incorporables, les charges variables du compte de résultat sont égales à :

$$5\,000 + 12\,400 = 17\,400.$$

Question 3.

Compte de résultat « différentiel ».

Chiffre d'affaires :	30 000
Charges variables	<u>– 17 400</u>
= Marge sur coût variable	12 600
Charges fixes	<u>– 10 000</u>
= Résultat d'exploitation	2 600

Question 4.

$$\text{Taux de marge global} = \frac{12\,600}{30\,000} = 42\%.$$

Seuil de rentabilité (si la proportion de A et B reste constante) :

$$SR = \frac{10\,000}{0,42} = 23\,809 \text{ de chiffre d'affaires.}$$

Pour simplifier, supposons qu'il y ait 360 jours dans l'année,

$$\frac{x \text{ jours}}{360} = \frac{23\,809}{30\,000} \Rightarrow x = 286 \text{ jours.}$$

Question 5.

$$\text{Taux de marge global} = \frac{(CA(A) \times tA) + (CA(B) \times tB)}{CA(A) + CA(B)}.$$

Question 6.

Nouveau taux de marge sur A :

$$tA = \frac{10\,000 \times 0,5 + 10\,000 \times 0,25 \times 0,35}{10\,000 \times 1,25} = 0,47.$$

Question 7.

La nouvelle marge sur coût variable de A est

$$12\,500 \times 0,47 = 5\,875.$$

Le produit B peut absorber $20\,000 - 12\,400 = 7\,600$ de charges fixes. Il reste donc $10\,000 - 7\,600 = 2\,400$ de charges fixes à absorber par A. La nouvelle marge sur coût variable de A étant 5 875, les frais de publicité sont plafonnés à :

$$5\,875 - 2\,400 = 3\,475.$$

2. DEUXIÈME THÈME : CHARGES FIXES ET VARIABLES, SEUIL DE RENTABILITÉ, LEVIER OPÉRATIONNEL, INFLATION

Énoncé

Question 1. Indiquer de façon précise quels postes du bilan, quels comptes du compte de résultat voient leur fiabilité dépendre de l'existence et de la qualité de la comptabilité de gestion (on se placera dans le cas de l'entreprise industrielle).

Question 2. Dans une entreprise, les charges fixes annuelles prévisionnelles sont de 600 000 (dont 120 000 d'amortissements). Les coûts variables (qui ne comportent pas d'amortissements) sont de 60 % du chiffre d'affaires, aussi longtemps que ce dernier n'excède pas 1 200 000. Ils sont de 55 % sur la fraction excédant 1 200 000.

1° Déterminer le seuil de rentabilité prévisionnel.

2° La firme retient un objectif de chiffre d'affaires (budget) de 1 600 000.

Déterminer pour ce niveau d'activité :

a) le résultat prévisionnel et la capacité d'autofinancement ;

b) le « levier opérationnel » (élasticité du résultat par rapport au chiffre d'affaires). Quel intérêt – et quelles limites – présente cette notion d'élasticité sur le plan de la gestion prévisionnelle ?

3° En fait, l'entreprise réalise un chiffre d'affaires de 2 000 000 (en hausse de 25 % par rapport à l'objectif) et un bénéfice de 84 000 (en hausse de 40 %), dans le cadre d'une structure inchangée. Les frais fixes se sont élevés à 650 000 (dont 120 000 d'amortissements). Analyser et commenter performances et résultats de la firme.

4° Il convient en réalité de tenir compte d'une inflation estimée à 10 % pour la période séparant la date de prévision budgétaire de celle des réalisations (les budgets avaient été faits dans l'hypothèse d'une inflation nulle). Analyser et commenter les performances et résultats réels.

Éléments de solution

Question 1.

Il s'agit essentiellement de la production immobilisée et des stocks d'encours et de produits finis.

Question 2.

1° Si le chiffre d'affaires $\leq 1\,200\,000$, le taux de marge est de 40 %, ce qui donne une marge sur coût variable de

$$1\,200\,000 \times 0,4 = 480\,000.$$

Il reste $600\,000 - 480\,000 = 120\,000$ de charges fixes à couvrir. Si le chiffre d'affaires $> 1\,200\,000$, le taux de marge passe à 45 %. Pour couvrir les 120 000 de charges fixes, il faut un chiffre d'affaires, au-delà de 1 200 000, de

$$x = \frac{120\,000}{0,45} = 266\,667$$

Le seuil de rentabilité est atteint pour un chiffre d'affaires de

$$1\,200\,000 + 266\,667 = 1\,466\,667.$$

2°

Chiffre d'affaires	1 200 000	+	400 000	=	1 600 000
Taux de marge	$\times \frac{0,4}{1}$		$\times \frac{0,45}{1}$		
Marge sur coût variable	480 000	+	180 000	=	660 000
Charges fixes				=	- 600 000
Résultat				=	60 000
Dotation aux amortissements				=	+ 120 000
Capacité d'autofinancement avant impôt				=	180 000

Levier opérationnel : + 0,45 pour un chiffre d'affaires supérieur à 1 466 667 F.

Intérêt : permet de calculer instantanément l'incidence sur le résultat d'une variation de chiffre d'affaires.

Limite : néglige les variations de rendement et la hausse des charges fixes par paliers (seuils de capacité de production).

3° Pour 2 000 000 de chiffre d'affaires, le résultat aurait dû être

$$(2\,000\,000 - 1\,466\,667) \times 0,45 = 240\,000.$$

Il n'est que de 84 000, soit un écart de

$$240\,000 - 84\,000 = 156\,000.$$

50 000 s'expliquent par une hausse des charges fixes autres que les amortissements et les 106 000 restants par une augmentation des charges variables unitaires (hausse de prix ou baisse de rendement). L'entreprise a donc réalisé une bonne performance commerciale (gros chiffre d'affaires) mais une mauvaise performance technique ou financière (mauvais résultat). On notera le caractère trompeur des pourcentages donnés dans l'énoncé de la question.

4° Il faut choisir une unité de mesure. Nous prendrons l'unité monétaire à la date de réalisation, ce qui oblige à réévaluer le budget (dans l'hypothèse inverse, il aurait fallu déflater les réalisations).

Tableau 1.15

	Budget	Budget réévalué	Réalisation	Écart sur volume*
	(1)	(2) = (1) $\times$ 1,1	(3)	(4) = (3) - (2)
Chiffre d'affaires	1 600 000	1 760 000	2 000 000	240 000
Charges variables	- 940 000	- 1 034 000	- 1 266 000	- 232 000
Marge sur coût variable	600 000	726 000	734 000	+ 8 000
Charges fixes	- 600 000	- 660 000	- 650 000	+ 10 000
Résultat	60 000	66 000	84 000	+ 18 000

* En unités monétaires de la période de réalisation.

Compte tenu de l'inflation, les charges fixes sont en réalité inférieures à ce qui a été budgété. Par contre, la marge sur coût variable n'a pas pu être maintenue puisque l'augmentation du chiffre d'affaires « en volume » de 240 000 n'a accru la marge que de 8 000 alors que normalement elle aurait dû augmenter de

$$240\,000 \times 0,45 = 108\,000$$

(Cf. levier opérationnel). Il y a donc une baisse importante de la productivité.

3. TROISIÈME THÈME : PRÉVISION DE RENTABILITÉ EN FONCTION D'HYPOTHÈSES DE PRIX DE VENTE, EN FONCTION D'INVESTISSEMENTS

CAS NOMIS

À titre de conseiller de gestion, vous intervenez en janvier n dans une entreprise.

L'entreprise vous a demandé de la conseiller car elle prévoit pour l'année $n + 1$ une augmentation importante de son chiffre d'affaires (de l'ordre de 20 %) ; le PDG pense qu'une telle expansion implique :

- l'élaboration de prévisions ;
- la mise en place de nouveaux moyens de production.

En accord avec la direction, vous décidez que votre étude devra permettre de prévoir :

1° Les résultats de l'année n à partir des hypothèses suivantes :

- maintien des données de l'année $n - 1$;
- développement du chiffre d'affaires par réduction du prix de vente après absorption des charges fixes.

2° Les résultats de l'année $n + 1$ à partir des hypothèses suivantes :

- aucun changement des conditions de production ;
- mise en place de nouveaux moyens de production.

Vous prenez connaissance des données de l'entreprise, ce qui vous amène à sélectionner les informations suivantes :

- l'entreprise fabrique des articles de série (confection de vêtements masculins) ;
- la comptabilité financière de $n - 1$ vous permet d'extraire les renseignements suivants (tous chiffres hors taxes et en milliers) :

Chiffre d'affaires	1 250 940	
Consommation de matières premières	320 640	Variable à 100 %
Frais de main-d'œuvre	260 400	Variables à 100 %
Frais de fabrication	201 600	Variables pour les 2/3
Frais d'administration	160 650	Variables pour les 2/5
Frais d'entretien	99 840	Variables à 100 %
Frais sur les ventes	104 760	Variables pour les 9/20

- l'élasticité des ventes en volume par rapport au prix est de $-2,5$ c'est-à-dire :

$$\frac{\Delta CA}{\Delta P} = -2,5 ;$$

- toutes choses égales par ailleurs (non-changement des conditions de production), le budget de $n + 1$ peut se résumer comme suit :

Chiffre d'affaires	1 299 000
Charges variables	996 000
Charges fixes	222 000

- la mise en place de nouveaux moyens de production en $n + 1$ pourrait se faire selon le calendrier suivant :
 - le 1^{er} mars $n + 1$, création d'un bureau d'études (coût pour les dix mois : 50 900) ;
 - le 1^{er} juin $n + 1$, mise en place d'une nouvelle machine augmentant la production de 20 % (cet excédent de production pouvant être à cette date vendu sans charges supplémentaires) ; coût variable pour les sept mois : 49 000 (énergie + main-d'œuvre spécialisée) ; coût fixe pour les sept mois : 14 000 pour l'acquisition de la machine en crédit-bail ;
 - le 1^{er} septembre $n + 1$, mise en place d'un procédé de fabrication automatique pouvant fonctionner immédiatement : coût variable 1 000 par mois, coût fixe 4 000 par mois, réduction de coût : main-d'œuvre 7 700 par mois et matières 2 010 par mois.

Corrigé indicatif du cas Nomis

PLAN DU RAPPORT PRESENTE A LA DIRECTION DE L'ENTREPRISE

I. Étude prévisionnelle de l'année n

- étude de la structure des charges ;
- étude du seuil de rentabilité ;
- étude d'une hypothèse de prix de vente (compte de résultat prévisionnel) ;
- conclusions et remarques : calcul du seuil de l'élasticité, calcul du seuil de la marge sur coût variable.

II. Étude prévisionnelle de l'année $n + 1$

- calendrier des opérations ;
- comptes de résultat prévisionnels mensuels pour $n + 1$;
- conclusions et remarques : analyse de l'amélioration du résultat, seuil de rentabilité.

RAPPORT PRESENTE A LA DIRECTION DE L'ENTREPRISE

I. Étude prévisionnelle de l'année n

Les délais trop courts ne permettent pas d'envisager des modifications dans les conditions de production ; par ailleurs, les études de marché ne permettent d'envisager aucune augmentation des ventes sauf si l'entreprise abaisse ses prix.

Nous avons étudié cette dernière possibilité, celle-ci nécessitant la connaissance :

- de la marge sur coût variable ;
- de la date d'atteinte du seuil de rentabilité.

1° Étude analytique de l'exercice $n - 1$

Tableau A

	Charges	Variables	Fixes
--	---------	-----------	-------

Matières premières	320 640	320 640	
Main-d'œuvre	260 400	260 400	
Fabrication	201 600	134 400	67 200
Administration	160 650	64 260	96 390
Entretien	99 840	99 840	
Frais sur les ventes	104 760	47 142	57 618
Total	1 147 890	926 682	221 208

2° Étude de la diminution du prix de vente

a) À quelle date ?

Il est prudent de n'envisager une réduction des prix de vente qu'après avoir passé le seuil de rentabilité (niveau à partir duquel les frais fixes seront complètement absorbés, la marge sur coût variable qui sera dégagée sur les opérations postérieures entrant à 100 % dans le bénéfice).

$$\text{Seuil de rentabilité} = \frac{CA \times \text{Frais fixes}}{CA - \text{Frais variables}} = \frac{1\,250\,940 \times 221\,208}{1\,250\,940 - 926\,682} = 853\,388.$$

Date d'atteinte du seuil de rentabilité :

$$\frac{365 \times 853\,388}{1\,250\,940} = 249 \text{ jours} \Rightarrow 12 \text{ septembre inclus.}$$

b) De combien ?

Le maximum absolu de diminution du prix de vente est de 26 % ; en effet, au seuil de rentabilité, le chiffre d'affaires réalisé a permis de ne couvrir que les frais fixes ; le résultat est nul ; si, au-delà de ce seuil, le prix de vente est abaissé de la marge sur coût variable, le prix de vente est donc égal au coût variable et le bénéfice reste nul.

Par ailleurs, un abaissement très faible ne serait pas ressenti et l'élasticité serait certainement inférieure au niveau moyen (2,5 dans le cas présent).

Pour ces deux raisons, nous pensons qu'une réduction des prix de 10 % (entraînant une augmentation de volume de 25 %) peut être envisagée.

Résultats mensuels comparés (l'un avant la diminution et l'autre après)

Tableau B

	Avant	%	Après réduction de 10 % du prix de vente	%
Chiffre d'affaires	104 245	100	117 276 $(104\,245 \times 0,9 \times 1,25) =$	100
Charges variables	– 77 000	74	96 529 $(77\,223 \times 1,25) =$	81,5
Marge sur coût variable	27 022	26	20 747	18,5
Charges fixes	18 434		18 434	
Résultat	8 588	8,25	2 313	2

Conclusion.

Malgré l'augmentation corrélative des ventes, la diminution du prix de vente ne fait que diminuer la rentabilité ; elle est donc a priori à proscrire.

Remarque.

La non-rentabilité dans le cas présent est due :

- à une marge sur coût variable trop faible ;
- à une élasticité trop faible.

Définissant l'une de ces deux données, on peut calculer quelle devrait être la valeur de l'autre pour parvenir au même résultat. Si la marge sur coût variable est de 26 %, quelle est l'élasticité minimum qui permettrait de ne pas abaisser le résultat ? Soit E le coefficient multiplicateur du volume (ici 1,25 : élasticité)

$$\Delta \text{MCV} = \Delta \text{CA} - \Delta \text{charges variables}$$

ou à partir de pourcentages : $0,26 = (1 \times E \times 0,9) - (1 \times 0,74 \times E.) \Rightarrow E = 1,62$. Par conséquent, pour toute élasticité supérieure à 6,2, il y a amélioration du résultat lorsque le prix unitaire baisse de 10 % (coefficient 0,9).

Ce résultat est très significatif car :

- la marge sur coût variable est souvent une donnée fixe pour une industrie ;
- mais, dans une même industrie, des articles différents peuvent avoir des élasticités différentes ;
- l'élasticité pour un même produit n'est pas fixe ; elle peut varier :
 - dans le temps (ex. effet de la mode) ;
 - dans l'espace (elle dépend des habitudes de consommation et peut par exemple être différente dans les zones rurales et urbaines) ;

- selon les prix (ex. existence de seuils de prix aux alentours desquels l'élasticité est très forte même pour de très faibles variations du prix comme le passage de 99 à 100 €).

Si l'élasticité est de 2,5, quelle devrait être la marge sur coût variable minimum pour obtenir un résultat au moins égal au précédent ?

Soit CV le coût variable correspondant (la marge sur coût variable en pourcentage est son complément à 100) et soit 1 le chiffre d'affaires initial :

$$1 - CV = (1 \times 0,9 \times 1,25) - (CV \times 1,25)$$

$$CV = 0,50 \Rightarrow \text{marge sur coût variable} = 50 \%$$

Si la marge sur coût variable est supérieure à 50 % et que l'élasticité est de 2,5, un abaissement du prix de vente implique une augmentation du résultat.

Cette donnée est également intéressante car, si l'élasticité doit être considérée comme intangible, on sait par simple référence à la marge sur coût variable réelle si un abaissement du prix de vente implique une augmentation du résultat.

On peut là aussi s'efforcer d'agir sur la marge sur coût variable (ex. diminution de la qualité ou de certaines qualités ; modernisation des équipements).

Notons également que ce type de calculs s'applique aussi à la hausse des prix de vente.

II. Étude prévisionnelle de l'année $n + 1$

1° Calendrier comptable des opérations

Mars : Bureau d'études $\Rightarrow$ augmentation des frais fixes $\Delta FF = 50\,900$.

Juin : Nouvelle machine $\Rightarrow$ les augmentations suivantes :

$\Delta CA = 20\% \Rightarrow CA$ mensuel = 129 900

$\Delta FV = 49\,000 \Rightarrow 7\,000/\text{mois}$

$\Delta FF = 14\,000 \Rightarrow 2\,000/\text{mois}$ (crédit-bail).

Septembre : *Fabrication automatique*

$\Delta FV = +1\,000/\text{mois}$ (coût variable supplémentaire)

– 7 700/mois (réduction du coût de la main-d'œuvre)

– 2 010/mois (réduction du coût des matières)

$\Delta FF = +4\,000/\text{mois}$.

2° Étude chiffrée de l'année $n + 1$

Tableau C

	Janvier	%	Mars	%	Juin	%	Septembre	%
Chiffre d'affaires	108 250	100	108 250	100	129 900	100	129 900	100
Charges variables								
• d'origine	83 000		83 000		83 000		83 000	
• nouvelle machine					7 000		7 000	
• fabrication automatique							+ 1 000	
							– 7 700	
							– 2 010	
Total charges variables	83 000	76,7	83 000	76,7	90 000	69,2	81 290	62,5
Marges/coût variable	25 250	23,3	25 250	23,3	39 900	30,8	48 610	37,5
Frais fixes								
• d'origine	18 500		18 500		18 500		18 500	
• bureau d'étude			5 090		5 090		5 090	
• nouvelle machine					2 000		2 000	
• fabrication auto.							4 000	
Total charges fixes	18 500	17,1	23 590	21,8	25 590	19,8	29 590	22,9
Résultat	6 750	6,2	1 660	1,5	14 310	11	19 020	14,6
Nombre de mois pendant lesquels ce résultat est réalisé	2 mois janvier et février		3 mois mars à mai		3 mois juin à août		4 mois septembre à décembre	

Résultat de l'exercice $n + 1$:

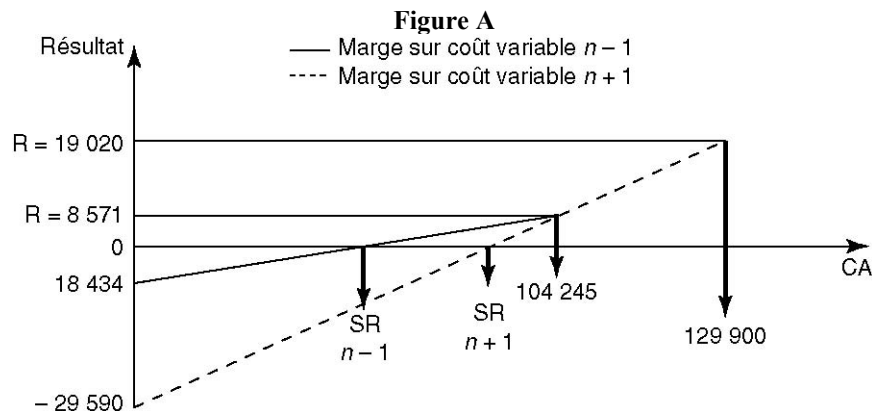
$$6\,750 \times 2 + 1\,660 \times 3 + 14\,310 \times 3 + 19\,020 \times 4 = 137\,490.$$

D'après les hypothèses qui ont été données, les décisions de la direction sont très bénéfiques en $n + 1$. L'accroissement de la marge sur coût variable est plus important que celui des frais fixes, ce qui entraîne un développement du résultat en valeur absolue et en pourcentage.

L'augmentation du bénéfice entre les mois de janvier et de septembre est mensuellement de : $19\,020 - 6\,750 = 12\,270$ et s'explique de la façon suivante :

- | | |
|---|-------------------------|
| - écart dû au volume des ventes : | |
| (129 900 – 108 250)23,3 % = | + 5 050 ¹³⁵ |
| - écart dû à l'augmentation de la marge sur coût variable : | |
| (37,5 % – 23,3 %)129 900= | + 18 310 ¹³⁵ |
| - écart dû à l'augmentation des charges fixes : | |
| 18 500 – 29 590 | <u>- 11 090</u> |
| | 12 270 ¹¹⁸ |

On peut comparer graphiquement l'exploitation telle qu'elle ressort du mois de septembre (c'est-à-dire en supposant que tous les mois sont identiques à septembre) et l'exploitation de l'année ($n - 1$).



On constate que, malgré l'augmentation de la marge sur coût variable, 37,5 % contre 26 %, le seuil de rentabilité est atteint plus tard en raison de l'augmentation des charges fixes. En effet, le seuil de rentabilité (SR) mensuel est de :

$$SR = \frac{129\,900 \times 29\,590}{129\,900 - 81\,290} = 78\,700$$

soit un seuil de rentabilité annuel de $78\,700 \times 12 = 944\,400$.

- La rapidité d'atteinte du seuil de rentabilité n'est pas un critère de rentabilité de l'entreprise ; ici le point mort est atteint plus tard mais les résultats sont supérieurs.
- L'atteinte rapide du seuil de rentabilité signifie essentiellement que les charges fixes sont très faibles.
- Le seuil de rentabilité est plutôt un critère d'adaptabilité aux fluctuations économiques : en effet
 SR faible $\Rightarrow$ charges fixes faibles $\Rightarrow$ risques réduits en cas de récession importante.
 SR élevé $\Rightarrow$ charges fixes élevées $\Rightarrow$ risque de perte importante en cas de crise.

L'entreprise est donc a priori plus rentable en $n + 1$ mais aussi plus vulnérable aux fluctuations du marché. En conséquence, si les perspectives d'avenir sont prometteuses, les investissements envisagés sont à retenir ; par contre, si l'avenir du marché est incertain, des investissements plus modestes seraient conseillés. En particulier si l'année $n + 2$ est incertaine, nous recommanderions à l'entreprise d'envisager la location ou le crédit-bail pour le matériel.

¹³⁵ Les pourcentages sont pris pour leur valeur réelle dans le calcul et non pour leur valeur arrondie.

4. QUATRIÈME THÈME : CALCUL DE COÛT VARIABLE, SEUIL DE RENTABILITÉ, COÛT MARGINAL

CAS MICROVOL (suite)

Deuxième partie (Énoncé : cf. p. 57).

Travail à faire

Les résultats médiocres obtenus sur les ventes de moteurs de 4,5 cm³ et 6 cm³ vous incitent à rechercher le nombre minimum de moteurs à vendre mensuellement dans chacune de ces deux catégories.

En admettant :

- que les frais de production soient considérés comme variables à 60 % et ceux de distribution à 80 %;
- que le total des charges fixes mensuelles soit évalué à 1 200 pour les moteurs de 4,5 cm³ et à 1 000 pour les moteurs de 6 cm³ ;
- que les marges sur coût variable puissent être arrondies à la centaine la plus proche ;

1. Présenter un tableau de *direct costing* pour chacun des deux types de moteurs vendus en juillet.

2. Calculer le nombre minimal de moteurs à vendre mensuellement.

Éléments de solution

Question 1. L'énoncé ne précise pas si les frais d'entretien et de magasinage sont fixes ou variables. Nous retiendrons donc l'hypothèse la plus simple qui consiste à considérer que ces charges indirectes sont variables. Cela permet de prendre les consommations de matières à leur coût de sortie du compte d'inventaire permanent. Si l'hypothèse contraire avait été retenue, il aurait fallu recalculer les coûts des consommations en ne retenant que les charges variables.

La main-d'œuvre directe est supposée variable.

Tableau D

	Modèles	
	4,5 cm ³	6 cm ³
Alliage ¹	+ 692 +	2 076
Carburateur ¹	+ 390	+ 1 288
Matières consommables ²	+ 24	+ 32
Main-d'œuvre directe ²	+ 2 400	+ 7 200
Frais de fabrication ³	+ 381	+ 1 142,4
Coût de production variable	= 3 887	= 11 738,4
Quantité produite	: 20	: 48
Coût de production variable unitaire	= 194,35	= 244,45

1. Sortie des comptes d'inventaire permanent, cf. p. 61 (alliage) et p. 62 (carburateurs).

2. Cf. compte de coût de production, p. 63.

3. 60 % des frais de production imputés à chaque type de moteur, soit respectivement : 60 % × 635 = 381 et 60 % × 1 904 = 1 142,4. (Cf. compte de coût de production, p. 63).

Tableau E

	Modèles	
	4,5 cm ³	6 cm ³
Coût de production variable unitaire	= 194,35	= 244,55
Quantité vendue ⁴	× 150	× 80
Coût de production variable des articles vendus	= 29 152,5	= 19 564
Coût de distribution variable ⁵	+ 950,4	+ 627,20
Coût variable total	= 30 102,9	= 20 191,20
Chiffre d'affaires	31 500	20 800
Marge globale	+ 1 397,10	+ 608,80
Marge par unité ⁶	+ 9,314	+ 7,61

4. Les quantités vendues seront évaluées à leur coût de production variable du mois de juillet car on ne connaît pas la valeur du stock initial de produits finis en coût variable.

5. 80 % des frais de distribution imputés à chaque type de moteur soit respectivement : 80 % × 1 188 = 950,40 et 80 % × 784 = 627,20.

6. La marge par unité est obtenue en divisant respectivement la marge globale par 150 et 80 unités.

Question 2

Charges fixes imputées Nombre minimal de moteurs de 4,5 cm³ =
$$\frac{\text{Charges fixes imputées}}{\text{Marge sur coût variable unitaire}}$$

soit : $\frac{1\,200}{9,314} = 129$ moteurs

Pour les moteurs de 6 cm^3 , on obtient : $\frac{1\,000}{7,61} = 131$ moteurs.

Troisième partie

Une entreprise spécialisée dans la fabrication et la commercialisation de modèles réduits à construire souhaite vendre des boîtes équipées d'un moteur de $4,5\text{ cm}^3$. Elle propose à la société Microvol de lui en confier la fabrication.

La production actuelle, 200 moteurs en moyenne par mois, s'écoule facilement. Les charges fixes mensuelles peuvent être évaluées à 1 600 et les charges variables unitaires à 192. Au-delà de cette production de 200 moteurs, les charges fixes mensuelles devraient doubler en raison des nouveaux investissements.

Travail à faire

Sachant que les séries de fabrication sont de 40 moteurs :

1. Présenter, dans un tableau, pour des fabrications de 200, 240, 280 et 320 moteurs de $4,5\text{ cm}^3$:

- le coût global de production ;
- le coût total moyen ;
- le coût marginal de série ou coût différentiel ;
- le coût marginal par moteur.

2. Préciser, en fournissant toutes justifications utiles, si la société Microvol aurait intérêt à accepter la proposition qui lui est faite, selon que le marché porterait sur la livraison de 40, 80 ou 120 moteurs par mois, vendus au prix unitaire de 210.

Éléments de solution

Question 1.

Tableau F

Éléments de coûts (moteurs $4,5\text{ cm}^3$)	200 moteurs	240 moteurs	280 moteurs	320 moteurs
Charges variables				
192×200	38 400			
192×240		46 080		
192×280			53 760	
192×320				61 440
Charges fixes	1 600	3 200	3 200	3 200
Coût global	40 000	49 280	56 960	64 640
Coût total moyen (coût global : nombre de moteurs)	200	205,33	203,43	202
Coût différentiel (coût global de la série – coût global de la série précédente)	–	9 280	7 680	7 680
Coût marginal unitaire (coût différentiel : 40 moteurs)	–	232	192	192

Question 2.

Le calcul consiste à voir comment évolue le bénéfice dans chacune des quatre hypothèses. On a le choix entre quatre méthodes qui toutes reviennent au même :

- méthode 1 : chiffre d'affaires total – coût global ;
- méthode 2 : (prix de vente unitaire – coût total moyen unitaire) $\times$ quantité totale vendue ;
- méthode 3 : chiffre d'affaires différentiel – coût différentiel ;
- méthode 4 : (prix de vente unitaire – coût marginal) $\times$ 40 moteurs.

Nous allons appliquer chaque méthode à une seule hypothèse.

Méthode 1 – Hypothèse 1 (200 moteurs)

Chiffre d'affaires : 200 moteurs $\times$ 210	= 42 000
Coût global :	<u>– 40 000</u>
Résultat :	+ 2 000

Méthode 2 – Hypothèse 2 (240 moteurs)

Prix de vente unitaire :	210
– Coût de revient unitaire :	<u>– 205,33</u>

× Quantité totale vendue :	= 4,67
= Résultat :	<u>240</u>
	+ 1 120

Cette seconde hypothèse est moins avantageuse que la précédente puisque le bénéfice diminue de : $2\,000 - 1\,120 = 880$.

Méthode 3 – Hypothèse 3 (280 moteurs)

Chiffre d'affaires différentiel : 40×210	= 8400
– Coût différentiel :	<u>– 7 680</u>
Variation de résultat par rapport à l'hypothèse 2 :	720
Résultat global dans l'hypothèse 2 :	<u>1 120</u>
Résultat global dans l'hypothèse 3 :	1 840

L'hypothèse 3 est plus avantageuse que l'hypothèse 2 puisque le résultat augmente de 720. Mais cela ne suffit pas à compenser la chute du bénéfice par rapport à l'hypothèse 1 qui a été de 880.

La solution 3 reste donc moins intéressante que la première.

Méthode 4 – Hypothèse 4 (320 moteurs)

Prix de vente unitaire :	210
– Coût marginal :	<u>– 192</u>
	18
× Nombre de moteurs de la série supplémentaire :	<u>× 40</u>
Variation de résultat par rapport à l'hypothèse 3 :	720
Résultat global dans l'hypothèse 3 :	<u>1 840</u>
Résultat global dans l'hypothèse 4 :	2 560

L'hypothèse 4 permet une nouvelle amélioration du résultat qui passe à 2 560. Cette dernière solution est donc la plus avantageuse.

III – L'entreprise modélisée : une application du tableau des entrées-sorties à l'analyse des coûts

1 Présentation du modèle¹³⁶

Le tableau des entrées-sorties (TES), sorte de compte de résultat de la comptabilité nationale, résulte des travaux de Wassily Leontief. Ce modèle est à la fois une description de l'économie d'un pays et un instrument de simulation permettant d'étudier l'ensemble des conséquences de la variation du prix d'un facteur ou du niveau de la demande d'un bien ou service.

Il n'est pas possible, dans le cadre de cet ouvrage, de présenter de façon détaillée les travaux de Leontief. Pour mémoire, signalons seulement que Quesnay est considéré comme un précurseur de Leontief avec son « Tableau économique », datant de 1766.

Le tableau des entrées-sorties comprend trois sous-ensembles :

1. Un tableau A croisant les différentes branches de l'économie avec les consommations des produits par ces branches. Par exemple, la branche de l'industrie textile consomme des produits de l'agriculture (laine, etc.) et de l'électricité. Il s'agit bien de consommations intermédiaires puisque les consommations de laine et d'électricité servent à la fabrication de pelotes de laine. Ce tableau A est parfois désigné sous le terme de « matrice de Leontief » ou tableau d'échanges interindustriels (TEI).
2. Un tableau B qui ajoute aux consommations intermédiaires la valeur ajoutée brute pour obtenir la production de chaque branche évaluée aux prix à la production, puis les marges commerciales et les importations pour donner l'équivalent du chiffre d'affaires de chaque branche.

¹³⁶ Ce paragraphe doit beaucoup aux travaux de Didier LECLERE. Voir notamment ses deux articles : « L'analyse entrées-sorties des équilibres comptables », *Revue française de comptabilité*, juin 1979, p. 266 à 282 ; « L'utilisation du calcul matriciel dans la planification du développement de l'entreprise : un exemple numérique simple », *Économie et comptabilité*, n° 113, mars 1976, p. 43 à 50. Cf. également Jean-Guy DEGOS et Didier LECLERE, *Méthodes matricielles de gestion comptable approfondie*, Eyrolles, 1990.

3. Un tableau C qui ventile la production totale de chaque article évaluée au prix du marché entre consommations intermédiaires, consommations finales, investissement (formation brute de capital fixe) et exportations.

Les consommations intermédiaires C_{ij} (valeur du produit i qui est produit par la branche j) peuvent être évaluées en unités monétaires, mais peuvent également être exprimées sous forme de coefficients techniques qui peuvent devenir des normes de consommation par branche ou par produit. C_{qp} signifie que la branche p consomme une quantité de produit q pour une valeur C .

$\sum_{p=1}^{p=j} C_{qp}$ signifie que le produit q est consommé par les branches 1 à j pour une valeur totale égale à la somme de la ligne q .

Enfin, $\sum_{q=1}^{q=i} C_{qp}$ signifie que la branche p a consommé de chacun des produits 1 à q pour une valeur totale égale au total de la colonne q .

Le nombre de branches est égal au nombre de produits plus un, soit $p = q + 1$. En effet, les branches sont définies de telle sorte qu'à chaque branche corresponde une seule famille de produits et réciproquement, que chaque famille de produits soit le résultat de l'activité d'une seule branche, sous réserve des consommations intermédiaires en provenance des autres branches. Le tableau A serait donc une matrice carrée, si l'on n'avait pas ajouté une branche « commerces » qui consomme différents biens ou services (électricité, transports, etc.), sans contribuer plus spécifiquement à la production de l'un d'eux.

Les tableaux B et C présentent le même total T, satisfaisant ainsi à l'équation « Emplois = Ressources ». Toutefois, nous éviterons ce vocable dans la suite, car les comptes nationaux l'utilisent pour désigner les flux réels (biens ou services), alors que les comptes d'entreprise s'en servent pour parler des flux financiers. Ces deux flux étant, bien sûr, de sens opposé, ce que les uns appellent « emploi », les autres le nomment « ressource »..., ce qui ne contribue pas à la clarté de l'exposé !

Tableau 1.16. Tableau d'entrées-sorties simplifié

C	Consommations intermédiaires par produit	Consommation finale	Investissement	Exportation de produits finis	« Chiffre d'affaires » par produit
Produit 1	$\sum_{p=1}^{p=j} C_{1p}$				
Produit 2	$\sum_{p=1}^{p=j} C_{2p}$				
...	...				
Produit i	$\sum_{p=1}^{p=j} C_{ip}$				
	$\sum C_{qp}$				T

A	Branche 1	Branche 2	...	Branche J	Consommations intermédiaires par produit
Produit 1	0	C_{12}	...	C_{1j}	$\sum_{p=1}^{p=j} C_{1p}$
Produit 2	C_{21}	0	...	C_{2j}	$\sum_{p=1}^{p=j} C_{2p}$
...	...	...	0	...	...
Produit i	C_{i1}	C_{i2}	...	C_{ij}	$\sum_{p=1}^{p=j} C_{ip}$
Consommations intermédiaires par branche	$\sum_{q=1}^{q=i} C_{q1}$	$\sum_{q=1}^{q=i} C_{q2}$	...	$\sum_{q=1}^{q=j} C_{qj}$	$\sum C_{qp}$
B	Branche 1	Branche 2	...	Branche J	
Consommations intermédiaires par branche	$\sum_{q=1}^{q=i} C_{q1}$	$\sum_{q=1}^{q=i} C_{q2}$	...	$\sum_{q=1}^{q=j} C_{qj}$	$\sum C_{qp}$
Valeur ajoutée					
Production (au prix à la production)					
Importations de produits finis de la branche					
Marges commerciales					
« Chiffre d'affaires » par branche					T

Schématiquement, l'équilibre du TES traduit la relation suivante :

Consommations intermédiaires + Valeur ajoutée + Importations de produits finis + Marges commerciales	=	Ventes de consommations intermédiaires + Ventes au consommateur final + Ventes de biens d'équipement + Ventes à l'exportation
= Production au prix de vente		= Chiffre d'affaires total

Ainsi présentée, la relation évoque le compte de résultat d'une entreprise et peut être transposée de la façon suivante (en supposant que la quantité produite soit égale à la quantité vendue ou, autrement dit, qu'il n'y ait pas de variation de stock de produits finis) :

Consommations internes		Ventes internes
+ Consommations en provenance de tiers		+ Ventes externes
+ Valeur ajoutée	=	
= Production au prix de vente		= Chiffre d'affaires total

Les consommations internes et ventes internes représentent les opérations réalisées entre les différents centres d'analyse de l'entreprise. Par définition, on a la relation :

Consommations internes	=	Ventes internes
------------------------	---	-----------------

Le compte de résultat, qui élimine les opérations internes à l'entreprise, est bien une représentation de la relation :

Consommations en provenance des tiers		Ventes externes
+ Valeur ajoutée	=	

Tableau 1.17

Tableau 117

A							C								
Production Consommation	(1) Division 1	(i) Division i	(n) Division n	(n+1)=1+... (n) Σ Ventes internes	(n+2) Ventes externes	(n+3)= (n+1)+(n+2) Σ des produits									
(1) Division 1	0	C _{1i}	C _{1n}	$\sum_{p=1}^n C_{1p}$	V ₁	t ₁									
(i) Division i	C _{i1}	0	C _{in}	$\sum_{p=1}^n C_{ip}$	V _i	t _i									
(n) Division n	C _{n1}	C _{ni}	0	$\sum_{p=1}^n C_{np}$	V _n	t _n									
(n+1)= (1)+...+(n) Σ des consommations internes	$\sum_{q=1}^n C_{q1}$	$\sum_{q=1}^n C_{qi}$	$\sum_{q=1}^n C_{qn}$	$\sum C_{qp}$	$\sum_{i=1}^n V_i$	T									
(n+2) Consommations externes	CE ₁	CE _i	CE _n	$\sum_{i=1}^n CE_i$	Compte de résultat <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th style="width: 60%; text-align: center;">Charges</th> <th style="width: 40%; text-align: center;">Produits</th> </tr> <tr> <td>Consommations externes</td> <td style="text-align: center;">Ventes externes</td> </tr> <tr> <td>Consommations de facteurs de production</td> <td style="text-align: center;">$\sum_{i=1}^n V_i$</td> </tr> <tr> <td>Résultat</td> <td></td> </tr> </table>		Charges	Produits	Consommations externes	Ventes externes	Consommations de facteurs de production	$\sum_{i=1}^n V_i$	Résultat		
Charges	Produits														
Consommations externes	Ventes externes														
Consommations de facteurs de production	$\sum_{i=1}^n V_i$														
Résultat															
(n+3) Consommation de facteurs de production	CF ₁	CF _i	CF _n	$\sum_{i=1}^n CF_i$											
(n+4) Résultat	R ₁	R _i	R _n	$\sum_{i=1}^n R_i$											
(n+5)= (n+1)+...+ (n+4) Σ des produits	t ₁	t _i	t _n	T											
B															

(Consommations de facteurs de production + Résultat = Valeur ajoutée brute). Le compte de résultat obtenu à partir de ce tableau s'apparente à un compte de résultat consolidé puisque les activités internes sont éliminées.

Rappelons que nous avons négligé ici les variations de stocks de produits finis. Leur prise en compte amènerait à remplacer les « ventes externes » par la « production vendue et stockée ».

Transposé à l'entreprise, le TES devient un modèle global retraçant les flux, tant internes (comptabilité de gestion) qu'externes (compte de résultat). En fonction des objectifs de l'analyse et de l'organisation de

l'entreprise, les flux internes représentent des prestations entre centres d'analyse (administration, approvisionnement, production, service commercial, etc.), ou entre divisions (*exemple* : division automobile, poids lourds, machines-outils, etc.). Tous les flux internes seront analysés dans l'équivalent du tableau A, les consommations externes dans l'homologue du tableau B et les ventes (y compris la production stockée qui est assimilée à une vente externe) dans le tableau C.

Le tableau B, limité aux consommations, donne une matrice des coûts par article, le total de chaque colonne donnant le coût total de chaque article et, horizontalement, le total de chaque ligne donnant les charges par nature. Ramenés à des coûts unitaires, ces chiffres peuvent donner une grille de standards (*cf.* à ce sujet le chapitre 2, section 2)¹³⁷.

2 Application¹³⁸ : la poule et l'œuf

A. Les données

Une société d'élevage vend sur le marché régional des œufs frais et des poules. Sur une période d'un an, le processus de production est le suivant : la société produit des œufs, non seulement pour la vente, mais aussi pour assurer, après éclosion et élevage, la production de poules. De la même façon, la société produit des poules, non seulement pour les vendre, mais également pour assurer la ponte.

Sur le marché, le prix d'un œuf est de 1, alors que le prix d'une poule est de 5. Pour obtenir une poule, il faut bien entendu un œuf. Par ailleurs, pour obtenir 100 œufs au cours d'une période, il faut affecter 3 poules à la ponte (et donc ne pas les vendre comme volailles).

Nous espérons qu'à ce stade le lecteur voudra bien accepter les hypothèses restrictives que notre modèle implique, sans sombrer dans l'angoisse du problème de savoir si c'est la poule qui a fait l'œuf ou si c'est l'œuf qui a fait la poule...

Pour l'année n , le compte de résultat de l'entreprise se présente comme suit :

Tableau 1.18

Compte de résultat de l'année n			
Charges directes, activité « Poules »	50 000	Vente de poules	70 000
Charges directes, activité « Œufs »	70 000	Vente d'œufs	180 000
Charges de structure communes	100 000		
Résultat	30 000		
Total	250 000	Total	250 000

La production d'œufs a été de 200 000, car, en plus des 180 000 œufs destinés à la vente, il a fallu produire 20 000 œufs qui ont été couvés.

De la même manière, l'élevage a porté sur 20 000 poules, dont 6 000 pour assurer la ponte.

B. La construction du tableau d'entrées-sorties

À partir de ces données, nous pouvons représenter la structure des flux internes et externes par un tableau d'entrées-sorties comme suit :

Tableau 1.19. TES – Année n

Consommation	Production	Activité Poules	Activité Œufs	Σ Ventes internes	Σ Ventes	Σ Produits
Poules		0	30 000	30 000	70 000	100 000
Œufs		20 000	0	20 000	180 000	200 000
Σ Consommations internes		20 000	30 000	50 000	250 000	300 000
Autres charges (directes)		50 000	70 000	120 000		
Marge sur coût direct		30 000	100 000	130 000		
Σ		100 000	200 000	300 000		

Ce tableau vérifie, pour chaque activité, l'égalité des ressources et des emplois, c'est-à-dire :

¹³⁷ On trouve des représentations anciennes de tels tableaux. Un potier anglais, Josiah Wedgwood, produisant 31 références de vases, en avait déjà conçu en 1772. Il avait prévu 14 natures de charges, comprenant une ligne de charges supplétives pour la rémunération des capitaux propres bruts, dont le total donnait le coût complet de chaque vase. La connaissance détaillée des coûts lui aurait permis de prospérer malgré la crise de la poterie que connaissait l'Angleterre à l'époque... *Cf.* à ce sujet : Neil McKENDRICK : « Josiah Wedgwood and Cost Accounting in the Industrial Revolution », *Economic History Review*, volume 23, 1970, p. 50 et 51.

¹³⁸ D'après D. LECLERE : « L'utilisation du calcul matriciel dans la planification du développement de l'entreprise : un exemple numérique simple », *op. cit.*

$\text{Consommations internes} + \text{Autres charges directes} + \text{Marge} = \text{Ventes externes} + \text{Ventes internes}$

Ainsi, pour l’activité « œufs », on a :

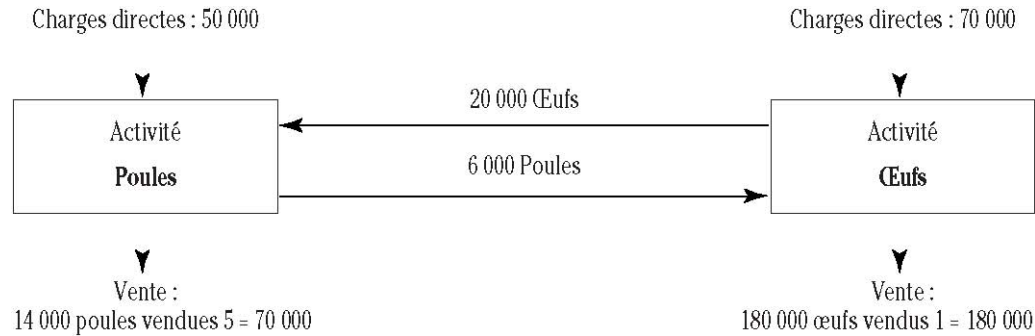
$$30\,000 + 70\,000 + 100\,000 = 180\,000 + 20\,000.$$

Le tableau 1.19. appelle quatre remarques :

1° La ligne et la colonne « somme des consommations internes ou ventes internes », ne sont pas indispensables dans cet exemple simple, mais, dans le cas où nous aurions plus de deux activités, elles permettraient de vérifier l’égalité arithmétique des achats et des ventes internes (en effet, ce qui est « vente » pour une division est « achat » pour une autre).

2° Nous n’avons pas fait apparaître les charges de structure qui n’interviennent pas dans le calcul. Nos colonnes ne comportent donc que des éléments directs. Mais rien n’interdirait de décomposer la marge sur coût direct en coûts de structure et bénéfice sur deux lignes distinctes.

Notre entreprise comporte donc deux centres d’activités, dénommés « Poules » et « Œufs », qui entretiennent entre eux les relations suivantes :



Ces deux centres d’activité peuvent être érigés en centres de profits. Dans ce cas, nous pouvons désagréger le compte de résultat en deux comptes par activité, faisant apparaître les prestations internes, évaluées au prix du marché :

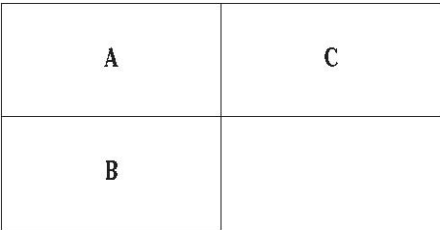
Exploitation Activité « Poules »

Achats internes (œufs)	20 000	Ventes « externes »	70 000
Autres charges	50 000	Ventes « internes »	30 000
Marge sur coût direct	30 000		
	100 000		100 000

Exploitation Activité « Œufs »

Achats internes (poules)	30 000	Ventes « externes »	180 000
Autres charges	70 000	Ventes « internes »	20 000
Marge sur coût direct	100 000		
	200 000		200 000

3° Le tableau comporte en fait trois parties distinctes :



La partie A décrit les flux internes, c’est-à-dire les prestations entre centres d’activité. Son intérêt est de se présenter comme une matrice carrée qui va permettre de traiter le modèle par le calcul matriciel.

La partie B représente les « entrées » du système, c’est-à-dire, ici, essentiellement les charges directes propres à chaque centre d’activité.

La partie C représente les « sorties » du système, c’est-à-dire, ici, les « ventes externes » sur le marché. Dans un modèle plus complexe, cette partie pourrait comporter d’autres postes, les variations de stock par exemple. Dans ce cas, il faudrait ajouter une colonne, « Production stockée ».

4° Les flux retracés dans le cadre A n'apparaissent pas en comptabilité financière. Par contre, les éléments de l'exploitation apparaissent à la lisière des tableaux B et C, comme le montre l'extrait de compte de résultat suivant.

Compte de résultat			
Autres charges (directes)	120 000	Ventes externes	250 000
Marge sur coût direct	130 000		
Total	250 000	Total	250 000

C. Les prolongements de la méthode : la simulation et la construction de budgets

De simple représentation des flux internes et externes, le TES peut devenir outil de simulation et de budgétisation, si l'on introduit l'hypothèse suivante : les charges directes sont supposées variables et, corrélativement, les charges indirectes ou charges de structure sont considérées comme fixes. Dans bien des cas, cette hypothèse constitue une approximation acceptable qui permet de faire du cadre A du TES une matrice des coefficients techniques.

Lorsque la totalité de la production est vendue à l'extérieur, la construction du budget est relativement simple. En l'absence de variation de stock (quantité vendue = quantité produite), le budget peut se résumer à l'équation :

$\text{Prix de vente unitaire} \times \text{Quantité} = (\text{Coût variable unitaire} \times \text{Quantité}) + \text{Charges fixes} + \text{marge}$

Mais, lorsque la production est pour partie seulement vendue à l'extérieur et pour le reste utilisée dans la fabrication d'un autre article, il faut répartir les charges fixes, qui sont par hypothèse également indirectes, entre ventes internes et ventes externes. La solution la plus habituelle consiste à les répartir proportionnellement aux quantités, c'est-à-dire en passant par le coût moyen unitaire. De linéaire, la relation budgétaire devient alors circulaire. Dans notre exemple :

- plus on fait d'œufs, plus leur coût moyen unitaire diminue et plus celui des poules diminue également, puisque les quantités de poules augmentent ;
- plus on fait de poules, plus leur coût unitaire diminue et plus celui des œufs diminue également, puisqu'il faut accroître leur production.

Autrement dit, les économies d'échelle réalisées dans une structure d'activité profitent à l'autre secteur d'activité et réciproquement.

La traduction mathématique de cette relation circulaire fait appel au calcul matriciel. En effet, on a, en reprenant les chiffres de notre exemple :

$$\begin{array}{lcl}
 \sum \text{des produits} & = & \text{Ventes internes} + \text{Ventes externes} \\
 & & [P] \qquad \qquad [Vi] \qquad \qquad [Ve] \\
 \text{Poules :} & \begin{bmatrix} 100\,000 \\ 200\,000 \end{bmatrix} & = \begin{bmatrix} 30\,000 \\ 20\,000 \end{bmatrix} + \begin{bmatrix} 70\,000 \\ 180\,000 \end{bmatrix} \\
 \text{Œufs :} & &
 \end{array}$$

Les ventes internes sont fonction de la production globale, la relation entre ces deux agrégats étant assurée par la nature des coefficients techniques. Toutefois, pour que la relation soit homogène, il faut que les ventes internes soient évaluées au prix de vente unitaire externe. Autrement dit, les prestations réciproques se font aux conditions du marché.

Nous avons vu qu'il fallait des œufs pour une valeur de 20 000 pour produire des poules pour une valeur de 100 000. Le coefficient technique de l'activité « Poules » est donc de 0,2. Inversement, il faut des poules pour une valeur de 30 000 pour produire des œufs pour une valeur de 200 000, d'où un coefficient technique de 0,15. La relation entre ventes internes et production s'énonce :

$$\begin{array}{lcl}
 \text{Ventes internes} & = & \text{Coefficients techniques} \times \text{Production} \\
 & & [Vi] \qquad \qquad [M] \qquad \qquad [P] \\
 \text{Poules :} & \begin{bmatrix} 30\,000 \\ 20\,000 \end{bmatrix} & = \begin{bmatrix} 0 & 0,15 \\ 0,2 & 0 \end{bmatrix} + \begin{bmatrix} 100\,000 \\ 200\,000 \end{bmatrix} \\
 \text{Œufs :} & &
 \end{array}$$

soit

$$\begin{aligned}
 [P] &= \{[M] \times [P]\} + [Ve] \quad [Ve] = [P] - \{[M] \times [P]\} \\
 [Ve] &= \{[I] - [M]\}[P]
 \end{aligned}$$

où I représente la matrice unitaire.

Avec les chiffres de notre exemple, on obtient :

	Ventes internes =	Coefficients techniques	×	Production	
	$[Vi]$	$[M]$		$[P]$	
Poules :	$\begin{bmatrix} 30\,000 \\ 20\,000 \end{bmatrix}$	=	$\begin{bmatrix} 0 & 0,15 \\ 0,2 & 0 \end{bmatrix}$	+	$\begin{bmatrix} 100\,000 \\ 200\,000 \end{bmatrix}$
Œufs :		=		+	

d'où la relation :

$[P] = [I - M]^{-1} \times [Ve]$

Elle permettra, à partir de plusieurs hypothèses de chiffre d'affaires, variable essentielle puisque lui seul contribue au résultat de l'entreprise, de calculer la production requise, c'est-à-dire le niveau d'activité des différents centres d'analyse.

CHAPITRE 2

La comptabilité de gestion pour une mise sous tension de la production

Si, dans un premier temps, la comptabilité de gestion a eu pour objet de fournir des informations destinées à définir la politique des prix, il est progressivement apparu nécessaire de mettre en œuvre des techniques quantitatives, issues de la comptabilité, pour minimiser les coûts par une mise sous contrôle et sous tension de l'appareil de production.

Deux évolutions, l'une économique – l'augmentation de la taille des entreprises –, l'autre sociale – une nouvelle conception de l'organisation du travail –, ont rendu nécessaire et possible ce développement de la comptabilité de gestion. La grande taille des entreprises et la division du travail ne permettent pas le contrôle direct et personnel que peut exercer le chef d'une petite entreprise sur la production. Il a donc fallu déléguer ce contrôle, tout en maintenant l'autorité du chef d'entreprise. Deux moyens ont été mis en œuvre : d'une part, le développement de la hiérarchie – et particulièrement de la maîtrise – et d'autre part, un nouveau mode de direction fondé sur la définition d'objectifs concrets et mesurables – normes ou « standards » en anglais – et le contrôle de la réalisation de ces objectifs – écarts par rapport à la norme.

Dans un premier temps, le taylorisme est apparu comme mode de gestion d'une division du travail adaptée à la structure industrielle naissante. Selon cette doctrine, chaque tâche doit être minutieusement préparée, mesurée, chronométrée, « standardisée », afin d'améliorer les rendements et de diminuer les coûts.

Les fondements du *cost control* – ou contrôle des coûts de production – sont posés. Il s'agit d'abord de prédéterminer les coûts à partir des normes, mais ensuite et surtout de fournir un instrument de rétroaction – *feed-back* – permettant de contrôler le respect des normes préétablies et d'évaluer les écarts, c'est-à-dire d'en mesurer l'impact sur le résultat de l'entreprise.

Si le principe du contrôle de la production est simple, sa mise en œuvre est généralement complexe.

Pour rendre l'appareil de production responsable des coûts, il faut d'abord isoler l'effet du volume de l'activité – dont les services de production sont rarement responsables – sur les coûts : c'est la méthode dite de l'imputation rationnelle des charges fixes, qui fera l'objet de la première section.

Toutes les normes de coût de production ne sont pas établies de la même façon. Les charges directes donnent lieu à la détermination de standards techniques, alors que les charges indirectes sont prévues et contrôlées dans le cadre des budgets des centres de production. Nous étudierons successivement ces deux aspects dans les deuxième et troisième sections du présent chapitre.

De plus, le calcul des écarts impose une collecte – ou saisie – précise et fiable des informations sur les coûts réels de production qui suppose une bonne organisation du système d'analyse des coûts, auquel nous consacrerons la quatrième section.

Enfin, la section 5 montrera les limites de l'analyse des coûts en matière de gestion de la production et plus particulièrement la nécessité de relayer la mise sous tension de l'appareil de production par l'étude technique des produits (analyse de la valeur fonctionnelle) ou des processus de production.

I – Le filtrage des seuls écarts sur activité : l'imputation rationnelle des charges fixes

Les crises économiques ont mis en lumière, au niveau macroéconomique, l'effet des variations d'activité sur les coûts. La stagflation (stagnation et inflation) qui a régné après la période des trente glorieuses (1945-1975) s'explique en partie par l'augmentation des coûts due à la récession¹³⁹. Depuis, les entreprises ont essayé d'adapter leurs modes de production afin de réduire ces coûts. Sur le plan technique, le développement d'*ateliers flexibles* permet une réallocation rapide des capacités de production. Sur le plan économique, les charges ont été au maximum « variabilisées » grâce au recours à la sous-traitance, au crédit-bail pour le capital et au travail temporaire sous ses différentes formes.

Pour parvenir à une bonne maîtrise de leurs coûts, les entreprises ne peuvent pas se contenter de constater l'existence de coûts de sous-activité : elles doivent aussi les chiffrer. Tel est l'objectif de la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes.

1 L'imputation rationnelle des charges fixes : le contexte économique et les objectifs

L'effet du niveau d'activité sur les coûts de revient peut s'analyser grâce à la formule¹⁴⁰ :

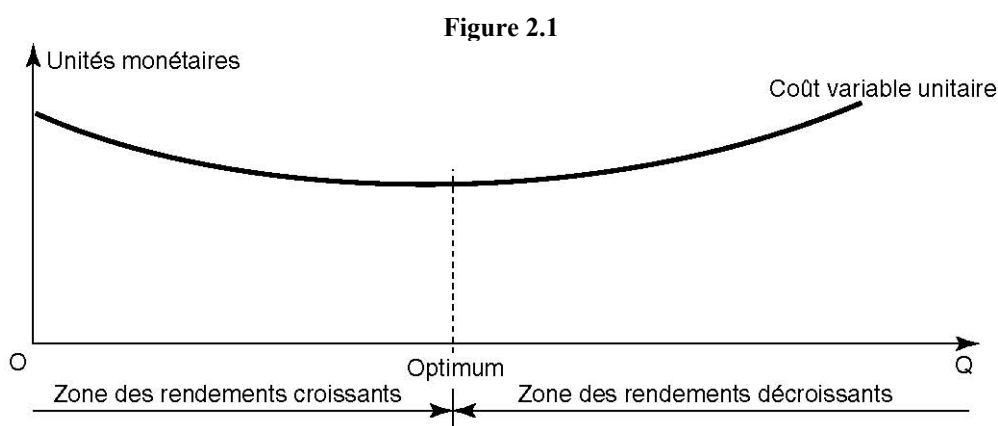
$$\text{Coût de revient unitaire} = \frac{(\text{Coût variable unitaire} \times \text{Quantités}) + \text{Coûts fixes}}{\text{Quantités}}$$

qui nous conduit à examiner l'effet de la variation au niveau de l'activité, mesurée par la quantité, sur le coût variable unitaire d'une part, et les coûts fixes d'autre part.

1. L'EFFET DU NIVEAU DE L'ACTIVITÉ SUR LE COÛT VARIABLE UNITAIRE

En principe, le *coût variable unitaire est fixe*. Ainsi, pour une voiture, la consommation d'essence est une charge variable, fonction du nombre de kilomètres parcourus, mais pour *un* kilomètre la consommation d'essence est fixe et indépendante du kilométrage annuel effectué ; la consommation kilométrique varie cependant, pour une même voiture, selon qu'elle circule en ville, à la campagne ou sur autoroute.

En général, dans les entreprises, on constate que la courbe du coût variable unitaire en fonction de la quantité produite a la forme suivante :



Ce qui nous conduit à analyser les facteurs de croissance et de décroissance des rendements.

¹³⁹ Ce phénomène n'a toutefois pas été découvert à l'occasion de cette crise économique. Au tout début du siècle, Alexander Hamilton CHURCH avait déjà montré en quoi il était absurde de calculer des variations de coûts lorsque le niveau d'activité lui-même variait. S'il avait utilisé l'imputation rationnelle des charges fixes, il confondait cependant plein-emploi et productivité maximale, oubliant que d'autres facteurs pouvaient intervenir. Cf. A.H. CHURCH, « The Proper Distribution of Establishment Charges », *Engineering Magazine*, volume 21, juillet-septembre 1901 et volume 22, octobre-décembre 1902. Cité par David SALOMONS : *Studies in Cost Analysis*, éd. Sweet & Maxwell, Londres, 1948, p. 25.

¹⁴⁰ Cf. *supra* (chapitre 1, section 2, p. 83 et s.).

A. Les facteurs de rendements croissants

Les facteurs de croissance des rendements sont nombreux et, sans prétendre être exhaustif, on peut citer :

- la diminution du coût d'achat des matières (remises quantitatives des fournisseurs) ;
- la meilleure organisation évitant les déchets et rebuts ;
- le travail en séries plus longues qui diminue les « temps morts » dus aux lancements de production ;
- la « montée en cadence » du personnel de production, dont les tâches répétitives s'automatisent progressivement.

Ces gains de rendements sont parfois très importants et incitent certaines entreprises à constituer des stocks en période de sous-activité.

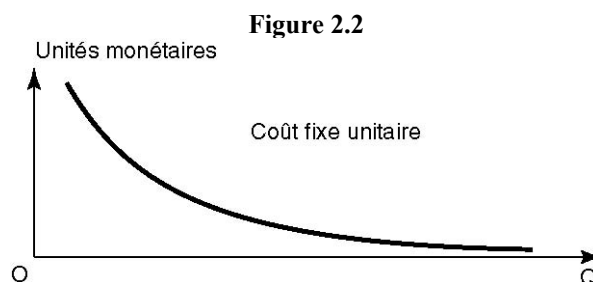
B. Les facteurs de rendements décroissants

Lorsque le niveau d'activité oblige l'entreprise à produire au-delà de sa capacité de production normale – qui correspond à son optimum économique –, les mauvaises conditions de production créent des augmentations de coûts qui font décroître ses rendements. Parmi les facteurs qui contribuent à ce phénomène, on peut citer :

- le coût plus important du personnel lorsqu'il travaille en heures supplémentaires, la nuit, ou encore lorsqu'on fait appel à de la main-d'œuvre temporaire ;
- la fatigue et la lassitude du personnel qui contribuent à faire baisser la productivité ;
- l'encombrement des ateliers qui ralentit la circulation des hommes et des matières ;
- le raccourcissement des séries : en période de suractivité, l'entreprise peut avoir des difficultés à honorer toutes ses commandes ; afin d'éviter les ruptures, elle fait face aux urgences en multipliant des petites séries pour chacun des produits.

2. L'EFFET DE L'ACTIVITÉ SUR LE COÛT FIXE UNITAIRE

Le *coût fixe unitaire* $\left(\frac{\text{Charges fixes}}{Q} \right)$ est *variable* ; il suit une fonction de la forme $\frac{a}{x}$ qui correspond à une branche d'hyperbole.



L'effet des variations des quantités sur le coût fixe unitaire est donc très important. Par ailleurs, l'évolution économique conduit à une augmentation de la part des charges fixes qui amplifie le phénomène :

- la mécanisation des productions nécessite des équipements sophistiqués dont le coût de financement et l'amortissement constituent des charges fixes ;
- la conception des produits devient une phase essentielle dont les coûts élevés doivent s'amortir sur des durées de vie de plus en plus courtes des produits. Ainsi, dans l'automobile, les frais de conception atteignent couramment 2 milliards d'euros à amortir sur une durée moyenne de quatre à sept ans contre dix ans il y a quelques décennies ; il en est de même dans la pharmacie ;
- les coûts de marketing (fixes) remplacent ceux de distribution (variables). L'effet de l'activité sur le coût fixe unitaire a donc tendance à s'amplifier.

3. L'OBJECTIF DE FILTRAGE DES SEULS ÉCARTS SUR ACTIVITÉS

Pour mettre sous contrôle l'appareil de production, il faut suivre ses coûts, mais également isoler ou filtrer les écarts de coût dus à l'activité dont, nous l'avons déjà signalé, le niveau ne relève généralement pas de la responsabilité des services de production.

Cela correspond en quelque sorte à l'application à l'analyse des coûts des méthodes, bien connues en statistique et étude de conjoncture, de désaisonnalisation. Il s'agit donc de définir une méthode permettant, d'une part, de *calculer des coûts corrigés des variations d'activité* – quelles que soient les raisons : saisonnalité ou autre – et, d'autre part, d'évaluer l'*incidence de ces variations d'activité sur le résultat* de l'entreprise.

2 L'imputation rationnelle des charges fixes : fondements techniques et organisationnels

L'imputation rationnelle des charges fixes n'est pas en elle-même une méthode de calcul des coûts ; elle n'est qu'un complément destiné à filtrer les effets de variation d'activité. Nous en verrons successivement les fondements et les limites, puis le principe de calcul.

1. LES FONDEMENTS ET LES LIMITES

Les variations d'activité modifient à la fois le coût variable unitaire et le coût fixe unitaire. La méthode devrait donc pouvoir s'appliquer à ces deux composantes du coût unitaire complet.

Mais les facteurs de croissance ou de décroissance des rendements qui modifient le coût variable unitaire, que nous avons analysés plus haut – importance des séries, productivité du travail, coût des matières, coût du travail, etc. – peuvent avoir d'autres causes que la variation du niveau d'activité. Le mode d'organisation du travail, l'affectation du personnel, la gestion des stocks, etc., ont des effets sur le coût variable unitaire tout comme la variation d'activité. Il s'ensuit qu'il est, de fait, impossible d'isoler les seuls effets du niveau d'activité sur le coût variable unitaire. Il faut distinguer l'évaluation d'un écart et l'explication de cet écart.

La méthode des standards (voir plus loin, chapitre 2, section 2) permet d'évaluer tous les écarts, y compris sur le coût variable unitaire, dont les variations d'activité fournissent une partie de l'explication. Dans un premier temps, l'effet des variations d'activité sur le coût fixe unitaire peut être, en revanche, parfaitement isolé. Il se calcule comme suit :

$$\frac{\text{Coût fixe}}{Q} - \frac{\text{Coût fixe}}{Q'}$$

Q et Q' mesurant deux niveaux d'activité. Par définition, le coût fixe total, au numérateur, n'est pas affecté par la quantité ; ses variations sont donc dues à d'autres facteurs que la quantité qui, elle, n'affecte que le dénominateur.

La méthode de l'imputation rationnelle revient donc à *isoler et évaluer les effets des variations d'activité sur les seules charges fixes*.

2. LE PRINCIPE DE L'IMPUTATION RATIONNELLE DES CHARGES FIXES

L'imputation rationnelle consiste à *variabiliser les charges fixes incorporées aux coûts en fonction du niveau d'activité*.

Sa mise en pratique passe par plusieurs étapes :

- Isoler les charges fixes (CF) dans l'ensemble des charges ;
- Déterminer le *coefficient d'imputation rationnelle*

$$K = \frac{\text{Activité réelle}}{\text{Activité normale}} = \frac{n}{N} ;$$

- Calculer les charges fixes incorporables aux coûts (CF₁) en multipliant les charges fixes réelles (CF_R) par le coefficient d'imputation rationnelle :

$$CF_1 = CF_R \times K ;$$

- Calculer la différence entre les charges fixes réelles et les charges fixes incorporées CF₁ – CF_R.

Cette différence représente :

$$\begin{aligned} CF_1 - CF_R &= CF_R \times \frac{n}{N} - CF_R \\ \text{– soit un } \textit{boni de suractivité}, \text{ si } n > N, \text{ égal à} &= CF_R \left(\frac{n - N}{N} \right) \end{aligned}$$

avec $n > N$ donc $n - N > 0$;

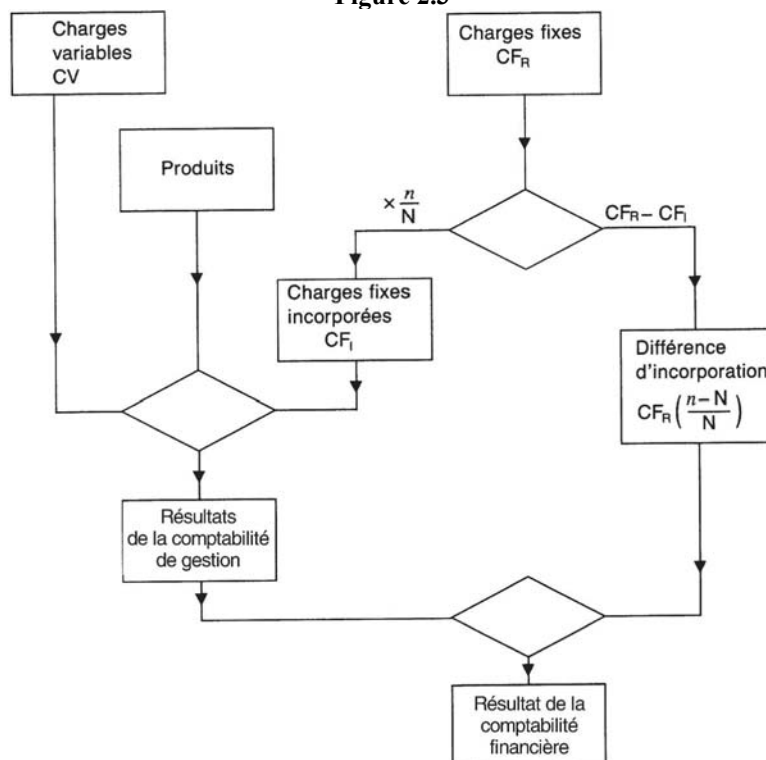
- soit un *mali de sous-activité* (également appelé coût du chômage), si $N > n$, égal à

$$CF_1 - CF_R = CF_R \times \frac{n}{N} - CF_R = CF_R \left(\frac{n - N}{N} \right)$$

avec $N > n$ donc $n - N < 0$.

Le boni de suractivité ou le mali de sous-activité sont des différences d'incorporation assimilables à des charges non incorporables ou des charges supplétives non reprises dans les coûts calculés. Elles affectent cependant le résultat effectif réel de l'entreprise. L'imputation rationnelle peut donc être décrite par la figure 2.3.

Figure 2.3



Exemple d'application

Soit un centre de production équipé pour fournir « normalement » 1 000 h/ouvrier de travail par mois – l'heure-ouvrier est son unité d'œuvre – dont les charges fixes mensuelles s'élèvent à 10 000 €, les charges variables étant de 30 € par heure/ouvrier.

Au cours du mois de janvier, il a effectivement réalisé l'activité normale de 1 000 heures mais les activités des mois de février et mars s'établissent respectivement à 800 heures et 1 100 heures.

Sans recours à la technique de l'imputation rationnelle, les coûts de l'unité d'œuvre s'établissent ainsi :

Tableau 2.1

Activités réelles	Janvier	Février	Mars
	1 000 h	800 h	1 100 h
Charges fixes réelles	10 000	10 000	10 000
Charges variables	$1\,000 \times 30 = 30\,000$	$800 \times 30 = 24\,000$	$1\,100 \times 30 = 33\,000$
Coût total	40 000	34 000	43 000
Coût complet unitaire	$\frac{40\,000}{1\,000} = 40$	$\frac{34\,000}{800} = 42,50$	$\frac{43\,000}{1\,100} = 39,09$

Afin de bien isoler l'incidence de la variation du niveau d'activité, nous avons supposé, dans cet exemple, qu'il n'y avait ni variations de productivité ni variations de prix.

Avec l'imputation rationnelle, le calcul des coûts devient :

Tableau 2.2

Activités réelles	Janvier	Février	Mars
	1 000 h	800 h	1 100 h
Charges fixes effectives	10 000	10 000	10 000
Coefficient d'imputation rationnelle	$\frac{1\,000}{1\,000} = 1$	$\frac{800}{1\,000} = 0,8$	$\frac{1\,100}{1\,000} = 1,1$
Charges fixes incorporées	$10\,000 \times 1 = 10\,000$	$10\,000 \times 0,8 = 8\,000$	$10\,000 \times 1,1 = 11\,000$
Coûts variables	$1\,000 \times 30 = 30\,000$	$800 \times 30 = 24\,000$	$1\,100 \times 30 = 33\,000$
Coût total	40 000	32 000	44 000

Coût unitaire « rationnel »	$\frac{40\ 000}{1\ 000} = 40$	$\frac{32\ 000}{800} = 40$	$\frac{44\ 000}{1\ 100} = 40$
Différence d'incorporation	$10\ 000 - 10\ 000 = 0$	$8\ 000 - 10\ 000 = -2\ 000$ Coût de sous-activité	$11\ 000 - 10\ 000 = +1\ 000$ Boni de suractivité

Nous avons bien ainsi atteint nos objectifs :

a) Les coûts unitaires obtenus sont stables : en effet, hormis le niveau d'activité, aucune donnée n'a changé ; il s'ensuit que, si le coût unitaire obtenu avait varié, cela proviendrait d'un autre facteur que le niveau d'activité.

b) La différence d'incorporation calculée représente effectivement l'incidence des variations d'activité sur le résultat de l'entreprise. Cela apparaît dans l'exemple suivant : supposons que l'entreprise n'ait que cette activité et vende ses heures 41 € ; on peut calculer les résultats de chacun des mois de deux façons :

Première méthode : Produit total – Charge totale effective.

	Janvier	Février	Mars
Produit total	$41 \times 1\ 000 = 41\ 000$	$41 \times 800 = 32\ 800$	$41 \times 1\ 100 = 45\ 100$
Coût total effectif	<u>40 000</u>	<u>34 000</u>	<u>43 000</u>
Résultat réel	+ 1 000	- 1 200	+ 2 100

Seconde méthode : Utilisation de l'imputation rationnelle.

La marge unitaire « normale » est $41 - 40 = 1$.

	Janvier	Février	Mars
Résultat analytique	$1 \times 1\ 000 = 1\ 000$	$1 \times 800 = 800$	$41 \times 1\ 100 = 45\ 100$
Incidence de l'activité	<u>0</u>	<u>- 2 000</u>	<u>+ 1 000</u>
Résultat réel	+ 1 000	- 1 200	+ 2 100

Cette méthode est préférable à la première, puisque non seulement elle permet le calcul du résultat réel mais, de plus, elle dissocie le résultat analytique et l'incidence des variations du niveau d'activité.

En conclusion, l'imputation rationnelle est une méthode qui permet :

- a) de corriger l'incidence des variations d'activité sur les coûts unitaires en rendant variables les charges fixes incorporées ;
- b) d'évaluer l'incidence du niveau d'activité sur le résultat.

3 L'imputation rationnelle des charges fixes : mise en pratique et utilisation

Si le principe de l'imputation rationnelle est simple, sa mise en application dans l'entreprise soulève certains problèmes parfois difficiles à résoudre.

1. LA MISE EN PRATIQUE DE L'IMPUTATION RATIONNELLE DES CHARGES FIXES

Préalablement à toute utilisation de l'imputation rationnelle, l'entreprise doit apporter des réponses aux questions suivantes :

- le coefficient d'imputation rationnelle est-il commun à tous les centres d'analyse de l'entreprise ou spécifique à chacun d'eux ? Autrement dit, à quel niveau s'applique l'imputation rationnelle ?
- qu'est-ce que l'activité normale ? Une moyenne issue du passé ? Une moyenne prévisionnelle ? La capacité normale de production ?
- dans quels cas l'imputation rationnelle est-elle véritablement utile ?

A. Le niveau de mise en œuvre de l'imputation rationnelle

Sauf dans les petites entreprises, il est rare que l'évolution de l'activité soit strictement identique dans tous les centres d'analyse. La rigueur commande donc de pratiquer l'imputation rationnelle distinctement au niveau de chaque centre, ce qui implique d'isoler les charges fixes et de déterminer l'activité normale pour chacun d'eux.

Toutefois, afin de simplifier les calculs, certaines entreprises dont le niveau d'activité varie peu d'un centre à l'autre se contentent de déterminer un coefficient d'imputation rationnelle unique, commun à tous les centres. Il s'agit généralement des industries où toute la production transite par les mêmes centres et dont le cycle de fabrication est court.

Lorsque, au contraire, des centres sont spécialisés dans la fabrication de certains produits et services ou bien quand la longueur du cycle de production est telle que les variations d'activité mettent plusieurs semaines à se propager dans l'entreprise, il convient alors d'appliquer des coefficients spécifiques à chaque centre.

B. La détermination de l'activité normale

Si l'activité réelle peut être aisément déterminée¹⁴¹ par le nombre d'unités d'œuvre du centre considéré ou la production de l'entreprise, il n'en est pas de même pour l'activité normale. Il n'existe pas de méthode totalement satisfaisante. Plusieurs solutions sont utilisées : certaines calculent l'activité normale par référence au passé, d'autres se fondent sur les prévisions, d'autres enfin prennent pour base la capacité de production.

• Détermination de l'activité normale par référence au passé

On pourrait, bien sûr, calculer en fin d'année l'activité normale de chaque mois par le rapport :

$$\frac{\text{Activité réelle annuelle}}{12}$$

mais cela suppose un long décalage entre la période observée et le calcul des coûts de cette période, ce qui en supprime l'intérêt. On peut améliorer la méthode en procédant par moyennes mobiles, l'activité normale correspondant alors à l'activité moyenne des douze derniers mois. Dans ce cas, par contre, on néglige la croissance – ou la récession – de l'entreprise. Si l'entreprise croît, l'activité normale est alors sous-estimée, ce qui conduit à majorer le rapport $\frac{n}{N}$, donc à surincorporer des charges fixes et à surestimer les coûts. L'effet inverse se produit en cas de récession.

• Détermination de l'activité normale par référence aux prévisions

Si l'entreprise effectue des prévisions, notamment dans le cadre d'un budget, l'activité mensuelle normale peut alors être calculée comme la moyenne mensuelle de l'activité prévue :

$$\frac{\text{Activité annuelle prévue}}{12}$$

La croissance ou la récession prévue est alors prise en compte. La fiabilité de cette méthode repose bien entendu sur celle des prévisions.

• Détermination de l'activité normale par référence à la capacité de production

En bonne gestion, l'entreprise adapte sa capacité de production, qui détermine ses charges fixes, au niveau de l'activité prévisible et probable.

L'activité normale correspond donc à la capacité de production dans des conditions normales de travail. Il ne s'agit pas de la capacité maximale obtenue par le recours à la sous-traitance ou aux heures supplémentaires, mais de la capacité correspondant à l'optimum économique de l'entreprise.

L'intérêt de cette approche est de fournir une référence stable et de permettre de calculer – par la différence d'incorporation – le coût d'un éventuel suréquipement. En revanche, en cas de sous-activité durable, elle conduit à sous-incorporer les charges fixes, donc à calculer des coûts non complets.

La validité de la méthode choisie pour déterminer l'activité normale s'apprécie a posteriori ; il faut en effet que, sur la durée de l'exercice comptable de l'entreprise, la totalité des charges fixes soit effectivement incorporée aux coûts. L'imputation rationnelle ne doit pas conduire à fausser les coûts par une sur – ou sous – incorporation des charges fixes mais au contraire à calculer des coûts plus stables, donc plus fiables, par une répartition dans le temps des charges fixes liée à l'activité et non au moment de leur enregistrement en comptabilité.

L'expérience, seule, permet aux entreprises d'affiner progressivement leur méthode de détermination de l'activité normale.

C. L'opportunité de l'imputation rationnelle

Toutes les entreprises n'utilisent pas l'imputation rationnelle. Cette méthode n'est véritablement utile que si les conditions suivantes sont remplies :

- saisonnalité de l'activité ;
- existence de charges fixes importantes ;
- calcul mensuel des coûts. En effet, si les coûts ne sont calculés qu'annuellement, les principales variations d'activité se compensent et la méthode perd de son intérêt.

¹⁴¹ Voir *infra* chapitre 2, section 4, p. 175 et s.

2. L'UTILISATION DE L'IMPUTATION RATIONNELLE DES CHARGES FIXES

A. Filtrage

Les charges fixes correspondent à une structure donnée de l'entreprise qui détermine elle-même une certaine capacité de production. Leur montant résulte de décisions de longue période sur le volume normal de production ; les conséquences de ces décisions présentent une importante inertie et, par conséquent, elles ne sont pas remises en question fréquemment. Puisque l'on n'envisage pas de modifier immédiatement les décisions liées aux charges fixes, il est préférable de figer la partie du coût correspondant aux décisions de longue période, de telle sorte que la totalité des variations constatées dans le coût rationnel – nom souvent donné au coût obtenu en appliquant cette méthode – soit en liaison avec les phénomènes ou les variations de courte période.

Ce filtrage permet d'obtenir des coûts de production non influencés par les variations d'activité. Les services de production deviennent alors pleinement responsables des coûts calculés et de leur variation.

Les différences d'incorporation relèvent, elles, de la responsabilité de la direction générale si elles sont durables, ou de la direction commerciale si elles sont temporaires, occasionnelles ou conjoncturelles.

B. Évaluation des stocks

La valeur unitaire des produits en cours ou des produits finis qui figurent en stock doit correspondre à leur coût de production. Elle pèse donc directement sur la détermination du résultat de l'entreprise.

L'« image fidèle¹⁴² » que doit donner la comptabilité générale nécessite une évaluation fiable des stocks. Or, si une entreprise est en sous-activité et ne pratique pas l'imputation rationnelle, ses coûts unitaires se trouvent artificiellement majorés et par conséquent également ses stocks, son actif et son résultat.

Un exemple permet d'illustrer cet effet. On reprendra les données utilisées ci-dessus : charges variables unitaires : 30, charges fixes mensuelles : 10 000, production normale : 1 000 unités, prix de vente unitaire : 41, et l'on considérera que l'entreprise a produit 800 unités dont 600 vendues et qu'il n'y avait pas de stock initial.

1° Solution sans utiliser l'imputation rationnelle

Le coût unitaire ressort à :

$$30 + \frac{10\,000}{800} = 42,50$$

La règle selon laquelle les stocks doivent être évalués au montant le plus faible du coût ou de la valeur marchande s'applique, les produits en stock sont donc valorisés à 41 au bilan grâce à la comptabilisation d'une provision pour dépréciation de 1,5 par unité.

Compte de résultat

Charges fixes	10 000	Production vendue : 600 × 41 =	24 600
Charges variables : 30 × 80 =	24 000	Production stockée : 200 × 42,5 =	8 500
Dotation aux provisions : 200 × 1,5 =	300	Perte	1 200
Total	34 300	Total	34 300

2° Solution en utilisant l'imputation rationnelle

Les charges fixes incorporables sont de :

$$10\,000 \times \frac{800}{1\,000} = 8\,000$$

Le coût unitaire ressort à :

$$30 + \frac{8\,000}{800} = 40$$

C'est à cette valeur que les stocks sont évalués, ce qui dispense de comptabiliser une provision.

Compte de résultat

Charges fixes	10 000	Production vendue : 600 × 41 =	24 600
Charges variables : 30 × 80 =	24 000	Production stockée : 200 × 40 =	8 000
		Perte	1 400
Total	34 000	Total	34 000

¹⁴² Cf. à ce sujet : Alain BURLAUD, *Jurisque comptabilité*, fascicule 350.

On voit, dans cet exemple, que les résultats sont sensiblement différents : le résultat constaté en période de sous-activité est inférieur avec l'imputation rationnelle ; il est au contraire supérieur en cas de suractivité.

Les concepts d'image fidèle et de continuité d'exploitation réaffirmés par le Plan comptable ont logiquement conduit à l'adoption, pour l'évaluation des stocks, d'un mode de calcul permettant d'obtenir des coûts stables et reflétant la structure effective de l'entreprise : l'imputation rationnelle des charges fixes.

Le Plan comptable¹⁴³ précise en effet :

« Les coûts d'acquisition et de production du stock ne comprennent que les seuls éléments qui interviennent normalement dans leur formation. Les pertes et gaspillages en sont exclus. L'imputation des frais fixes de production au coût de transformation est basée sur la capacité normale de production (imputation rationnelle). La part de charges fixes non imputée se trouve ainsi rattachée à l'exercice dans lequel est constatée la sous-activité et reste donc à sa charge.

Cette capacité normale est pour chaque entreprise définie en fonction des moyens dont elle dispose et de la production qu'elle peut raisonnablement en attendre. »

Le Plan comptable exprime donc nettement que :

- l'évaluation des stocks doit être effectuée à partir d'une imputation rationnelle des charges fixes ;
- c'est la *capacité* normale qui sert de référence ;
- les frais fixes non imputés en cas de sous-activité constituent cependant une charge de l'exercice ; cela revient à dire que la comptabilité financière doit prendre en compte les charges réelles sans les transférer à l'actif grâce aux comptes de stock.

4 L'imputation rationnelle des charges fixes : application¹⁴⁴

DONNEES DU PROBLÈME

Une entreprise industrielle a pour activité unique la fabrication de deux produits en grès émaillé A et B pour le compte d'un fabricant de poteries auprès duquel elle agit comme sous-traitant, ce dernier se chargeant de l'enlèvement des produits terminés.

La fabrication de ces deux produits est faite suivant un même processus dans deux ateliers : Préparation et Cuisson.

On impute directement à chacun des produits la matière première et les frais de main-d'œuvre directe.

La matière première est représentée par le grès émaillé commun aux deux produits.

Les matières consommables et les autres charges sont réparties dans les différents centres de frais.

Une analyse des frais fixes et des frais variables est effectuée dès la saisie des données. *Au cours du mois de janvier de l'année n* on a fabriqué 10 000 produits A et 8 000 produits B et on vous communique les renseignements suivants :

Tableau 2.3. Consommation de matières premières

Produits (1)	Matières premières		Coût (4) = (1) × (2) × (3)
	Quantités (kg) (2)	Prix unitaire (3)	
A (10 000 unités)	1	8	80 000
B (8 000 unités)	1,25	8	80 000

Tableau 2.4. Heures de main-d'œuvre directe

Ateliers	Taux horaire	Produit A	Produit B	Total
	En €	Heures	Heures	Heures
Préparation	8	200	175	375
Cuisson	7	1 275	1 500	2 775

Tableau 2.5. Répartition des charges indirectes entre les centres de frais

Élément	Montant	Centres auxiliaires				Centres principaux			
		Électricité		Entretien		Préparation		Cuisson	
		F ¹	V ²	F ¹	V ²	F ¹	V ²	F ¹	V ²

¹⁴³ Conseil national de la comptabilité, *Plan comptable général*, 1982 op. cit., p. 102.

¹⁴⁴ Extrait de l'épreuve de comptabilité analytique d'exploitation et contrôle budgétaire du certificat d'études comptables du DECS. La suite du sujet sera traitée dans les sections 2, et 3, p. 154 et s. et p. 170 et s.

Matières consommables	21 200				12 000		1 500		7 700
Frais de personnel indirects	218 450	20 000	2 890	38 810	10 000	13 000	8 000	80 500	45 250
Autres charges indirectes	122 375	6 000	1 110	10 040	7 000	18 400	10 700	49 825	19 300
	362 025	26 000	4 000	48 850	29 000	31 400	20 200	130 325	72 250

1. Fixe.

2. Variable.

Tableau 2.6. Répartition secondaire des frais d'électricité et d'entretien

	Centres auxiliaires		Centres principaux	
	Électricité	Entretien	Préparation	Cuisson
	%	%	%	%
Électricité	–	10	–	90
Entretien	20	–	50	30

Imputation des frais des centres principaux :

- préparation : proportionnellement au nombre de kilogrammes de matière première utilisée ;
- cuisson : proportionnellement au nombre d'heures de main-d'œuvre directe.

Au cours du mois de janvier, l'activité des centres principaux correspond à un taux d'activité de 0,90.

Travail à faire

Calculer le montant des prestations réciproques entre les centres Électricité et Entretien pour les frais fixes d'une part, les frais variables d'autre part.

Compléter le tableau de répartition des charges indirectes (tableau 2.7) en imputant rationnellement les frais fixes.

Éléments de solution

Question 1

Soit : X_F le coût fixe du centre Électricité

Y_F le coût fixe du centre Entretien

Tableau 2.7. Répartition des charges indirectes

	Montant	Centres auxiliaires				Centres principaux			
		Électricité		Entretien		Préparation		Cuisson	
		F	V	F	V	F	V	F	V
Totaux après répartition primaire	362 025	26 000	4 000	48 850	29 000	31 400	20 200	130 325	72 250
Totaux après prestations réciproques		36 500	10 000	52 500	30 000				
Virement électricité		– 36 500						32 850	
Virement entretien			– 10 000						9 000
				– 52 500		26 250		15 750	
					– 30 000		15 000		9 000
Totaux après répartition secondaire	362 025	0	0	0	0	57 650	35 200	178 925	90 250
Coefficient d'imputation rationnelle						0,9		0,9	
Charges						51 885	35 200	161 032,5	90 250

imputées							
Coût total	338 367,5					87 085	251 282,5
Écarts d'incorporation	23 657,5*					5 765	17 892,5

* 338 367,5 + 23 657,5 = 362 025

$$\begin{cases} X_F = 26\,000 + 0,2Y_F \\ Y_F = 48\,850 + 0,1X_F \end{cases} \Rightarrow \begin{cases} X_F = 36\,500 \\ Y_F = 52\,500 \end{cases}$$

Soit : X_V le coût variable du centre Électricité
 Y_V le coût variable du centre Entretien

$$\begin{cases} X_V = 4\,000 + 0,2Y_V \\ Y_V = 29\,000 + 0,1X_V \end{cases} \Rightarrow \begin{cases} X_V = 10\,000 \\ Y_V = 30\,000 \end{cases}$$

Question 2

Voir tableau 2.7.

II Le contrôle de la production par les standards et l'analyse des écarts

Au début de la révolution industrielle, les manufactures produisaient des biens simples, généralement réalisés par un seul ouvrier ou une même équipe. Le mode de production était encore très proche de l'artisanat et le mode de rémunération le plus courant restait le salaire à la pièce. Celui-ci permettait aux entreprises de considérer la rémunération du travail comme une charge variable et de transférer sur la main-d'œuvre le problème du rendement.

La production de biens de plus en plus complexes – fabrication de machines textiles, d'équipements pour les chemins de fer, etc. – a progressivement réduit le champ de la rémunération aux pièces. Face à ce nouveau type de production, il a fallu définir un nouveau mode de rémunération et d'organisation de la production.

Le système de primes dont David Rowan en Angleterre et F.E. Halsey aux États-Unis furent les précurseurs au cours des années 1880 à 1900¹⁴⁵ correspond, d'une part, à un substitut de la rémunération aux pièces et, d'autre part, à une « amélioration » de celle-ci puisqu'il récompense mieux l'augmentation de cadences, ce que ne faisait pas la rémunération aux pièces. La mécanisation du travail crée en effet des charges fixes, telles que l'amortissement des machines, que seul un rendement minimum permet de couvrir. Mais le calcul des primes suppose la détermination d'une référence – d'un *standard*.

Parallèlement, Frederick Winslow Taylor¹⁴⁶ organise la production en définissant les techniques de la division du travail : distinction entre tâches intellectuelles et manuelles ou tâches de conception et d'exécution, amélioration des rendements par la parcellisation des tâches, préparation du travail par le chronométrage, etc. Il détermine donc le standard comme une relation objective entre l'organisateur et l'exécutant du travail : c'est un ordre assorti d'une sanction positive, la prime. Le système de prime préconisé par Taylor était d'ailleurs encore plus contraignant que ceux conçus par Rowan ou Halsey.

Les standards sont donc nés en Angleterre et aux États-Unis où leur fonction première a été la gestion de la main-d'œuvre. Progressivement, les standards ont élargi leur domaine d'application aux autres charges directes et variables – matière, énergie – et ont été utilisés pour calculer des coûts *ex ante*, ce qui nécessite qu'en plus de standards techniques – cadence de production, quantité de matière – on détermine des standards de prix : main-d'œuvre, matières, énergie.

Actuellement, les standards sont largement utilisés comme moyen de contrôle de l'utilisation des ressources – des inputs en général – grâce au calcul et à l'évaluation des écarts : donnée préétablie moins donnée réelle.

Le Plan comptable général s'est efforcé de « franciser » le vocabulaire en créant le terme de coût préétabli qu'il définit ainsi : coût évalué a priori, soit pour faciliter certains traitements analytiques, soit pour permettre le

¹⁴⁵ Pour plus de détails sur les systèmes de rémunération, voir notamment : Erich GUTENBERG, *Économie de l'entreprise, la production*, p. 35 et s., Sirey, 1967.

¹⁴⁶ Frederick Winslow TAYLOR, *La Direction scientifique des entreprises*, Dunod, 1957, L'édition originale, *The Principles of Scientific Management*, date de 1912.

contrôle de gestion par l'analyse des écarts. Un coût préétabli avec précision par une analyse à la fois technique et économique est dit « standard », il présente généralement le caractère d'une norme¹⁴⁷.

Selon le Plan comptable général, les termes « préétabli » et « standard » ne sont pas exactement synonymes. Ainsi, un devis est par définition un prix préétabli mais qui n'est pas forcément établi à partir de standards. Dans l'esprit de cette définition et conformément à l'usage qui semble s'instaurer, nous avons retenu le qualificatif « préétabli » lorsqu'il s'agit d'un coût et celui de « standard » lorsqu'il s'agit d'une donnée physique – temps, poids, etc. – ou monétaire – prix d'une unité de matière, d'une heure de travail, etc.¹⁴⁸.

Le contrôle de la production, fondé sur l'analyse des écarts entre des données réelles et des normes techniques et économiques, fait donc plus appel au concept de standard qu'à celui de coût préétabli.

Nous étudierons la méthode des standards et des écarts en présentant successivement :

1. Les objectifs.
2. Les fondements techniques et organisationnels.
3. Un exemple d'application.

1 La méthode des standards et des écarts : les objectifs

Si l'objectif essentiel des standards reste le contrôle des coûts de production par les écarts, d'autres utilisations sont également possibles.

1. PILOTAGE PAR L'ANALYSE DES ÉCARTS

La constatation *ex post* des coûts et réalisations est un outil efficace de gestion mais qui risque d'être lourd – de par le volume d'informations à traiter – et peu motivant. La méthode des standards et des écarts pallie ces inconvénients :

- elle permet en effet une gestion par exception car, en dessous d'un certain seuil, les écarts peuvent être négligés et, au-delà, ils constituent des « clignotants » nécessitant des actions correctives ;
- les standards fixent des objectifs ou des références, ils incitent à la productivité. De plus, l'écart, évalué monétairement, correspond à une perte ou à un gain en termes de bénéfice et renforce la motivation psychologique, éventuellement la culpabilisation ;
- l'évaluation de l'écart facilite le choix ou la décision sur l'opportunité d'une action corrective. Ainsi, le coût d'une mauvaise qualité de matière première, évalué par des écarts de rendement, peut être comparé au coût du remplacement par une autre matière.

Mais, pour remplir pleinement ce rôle, la méthode exige que deux conditions soient remplies :

- *L'utilisation des standards et écarts est nécessairement décentralisée*

L'analyse des écarts et par conséquent la détermination des standards ainsi que la mesure des réalisations doivent se faire au niveau même où les actions correctives se décident.

Ainsi, parmi les principales causes d'écarts favorables ou défavorables, on peut citer :

- la motivation du personnel ;
- le non-respect des cadences ;
- la mauvaise utilisation des équipements ;
- la mauvaise affectation du personnel ;
- la qualité des matières premières utilisées ;
- la quantité anormale de rebuts ou de déchets provenant elle-même d'une autre cause...

C'est à chacun de ces niveaux : cadences, utilisation des équipements, affectation du personnel, etc., qu'il faut fixer les standards puis calculer et expliquer les écarts. Des standards trop globaux ne permettraient pas de déceler les véritables causes des écarts et, par conséquent, de déterminer les actions correctives nécessaires.

- *La périodicité de calcul des écarts doit correspondre au type d'action corrective qu'ils autorisent*

Si, par exemple, on attend la fin de la réalisation d'une commande pour constater les écarts sur son coût, il n'y a plus d'action corrective possible. La périodicité de l'analyse des écarts correspond donc nécessairement à celle des décisions d'actions correctives qui en découlent. Selon leur nature, les écarts devront être calculés avec des périodicités plus ou moins grandes pouvant aller jusqu'au calcul journalier, notamment lorsque le cycle de production est très court (inférieur à une journée).

¹⁴⁷ Plan comptable général 1982, *op. cit.*, p. 26.

¹⁴⁸ Rappelons qu'il ne faut pas confondre un prix et un coût.

2. DÉTERMINATION DE COÛTS PRÉÉTABLIS

Les standards sont nécessaires à la détermination de coûts *ex ante*, ce qui constitue un impératif, notamment lors du lancement d'un nouveau produit ou encore dans le cas de travail à la commande et d'élaboration de devis ou de soumission à des marchés. Par ailleurs, les standards peuvent s'intégrer dans une démarche de *coût cible* (*target cost*), laquelle consiste à inverser la relation coût prix de vente. Dans l'approche classique (*cost plus*), le prix de vente est déterminé par l'ajout d'une marge aux coûts ; dans celle du coût cible, l'analyse du marché conduit à la définition du produit (fonctions, qualité et prix) et le coût en est déduit ; il n'est plus une donnée mais une contrainte ou un objectif, c'est-à-dire une cible.

Démarche classique (*cost plus*) :

Production → coût → prix de vente

Démarche coût cible :

Marché → produit → coût cible → production

L'approche en coût cible peut être suivie et enrichie par un processus de réduction des coûts (*kaizen*), qui consiste à constamment rechercher des facteurs d'économie (diminution des temps opératoires, des déchets ou rebuts...) mesurés par la diminution des standards élémentaires. Coût cible et démarche *kaizen* sont complémentaires, le premier correspond à la phase de lancement du produit alors que la seconde s'adresse à la phase de développement du produit ; l'ensemble forme le *total cost management*.

3. ÉLABORATION DES BUDGETS

L'élaboration de budgets ne peut se faire sans recours à des standards, notamment pour :

- prévoir les charges (et leur financement) ;
- évaluer les embauches nécessaires ;
- déterminer les investissements à réaliser.

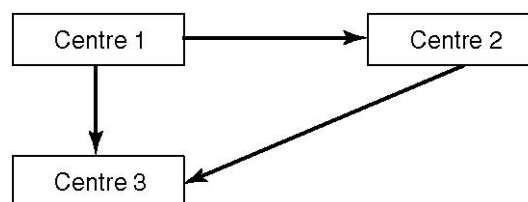
4. RAPIDITÉ ET SIMPLIFICATION DU CALCUL DES COÛTS

Si, globalement, le calcul de standards apporte un travail administratif et comptable supplémentaire, il permet cependant, parfois, des simplifications :

- pour éviter les longs calculs liés aux prestations réciproques, on peut chiffrer celles-ci à des coûts préétablis ;
- pour calculer la valeur des stocks à porter en comptabilité financière, on les valorise selon les coûts préétablis, ce qui évite d'attendre les résultats du calcul des coûts réels pour clore la comptabilité financière. Le recours à des coûts préétablis est, de fait, indispensable pour l'établissement de comptes intra-annuels (trimestriels ou mensuels) et, si les grandes entreprises parviennent à établir leur bilan dans des délais record (parfois moins de dix jours après la date de clôture), c'est parce qu'elles font une large utilisation des standards et coûts préétablis ;
- la connaissance de données standards permet souvent d'éviter la détermination des données réelles, laquelle nécessite un travail administratif lourd (documentation puis saisie de bons de travaux) généralement mal vécu et réalisé par les opérationnels. La non-connaissance des données réelles détaillées n'est pas nécessairement un obstacle à une analyse et un pilotage par les écarts ; ainsi, lorsqu'un poste de travail réalise des opérations sur plusieurs produits, sa production totale normale, ou standard, sur la journée peut être comparée à sa production réelle ; l'écart global ne peut, toutefois, être analysé par produit. Mais très souvent, c'est davantage la productivité du poste qui constitue l'angle d'analyse pertinent, davantage que celui des produits.

5. MEILLEURE IDENTIFICATION DES RESPONSABILITÉS

Dans la méthode des centres au coût réel, les charges indirectes se transfèrent en cascade.



Des coûts excessifs dans le centre 3 peuvent provenir, du moins en partie, du centre 1 ou du centre 2.

Si les répartitions secondaires et les prestations entre sections sont effectuées selon des coûts préétablis, les écarts resteront au niveau de chaque section et le responsable devra s'en justifier, sans influencer les coûts ni les écarts des autres sections.

2 La méthode des standards et des écarts : fondements techniques et organisationnels

Simple dans son principe, la méthode des standards est généralement complexe dans son application. Elle suppose, en effet, une analyse très poussée des conditions de production. Le moindre produit nécessite généralement plusieurs dizaines de standards correspondant à toutes les matières utilisées et toutes les étapes de fabrication.

Nous étudierons d'abord la détermination des standards, puis nous verrons le principe de l'analyse des écarts, avant d'en aborder l'aspect pratique qui requiert généralement l'emploi de l'informatique. Nous essaierons ensuite d'envisager les conséquences de la méthode sur les conditions de travail.

1. LA DÉTERMINATION DES STANDARDS

Nous nous limiterons ici à l'étude des standards de charges directes – essentiellement matières, main-d'œuvre et énergie –, le contrôle des charges indirectes et le calcul de coûts préétablis complets faisant l'objet de la section suivante.

Pour déterminer des standards fiables, il faut adopter un principe directeur, définir une méthode et réviser régulièrement les standards.

A. Le principe

Deux conceptions différentes peuvent orienter la détermination des standards.

- *Le standard est conçu comme un objectif*

Dans ce cas, on utilise parfois le terme de *standard parfait*. Il est établi en estimant nuls ou presque les déchets, les rebuts, les pannes, les temps de repos... Les écarts sont alors pratiquement toujours défavorables – la charge réelle est supérieure au standard –, mais ils incitent à faire toujours mieux et sont une bonne mesure du degré de réalisation de l'objectif. Cependant, de tels standards risquent de susciter le découragement et de fausser les informations – sous-estimation des coûts, sous-évaluation des stocks. Partant, les décisions peuvent également être mal orientées.

- *Le standard est conçu comme une norme*

On dit parfois qu'il s'agit d'un standard accessible ou normatif ; il évite alors les inconvénients précités.

Mais la norme est souvent elle-même une moyenne :

- tous les postes de travail n'ont pas la même productivité ;
- les pannes et les incidents de fabrication, intégrés à la norme, connaissent des fluctuations amples autour de la moyenne.

Les standards de prix déterminés pour une année entière devront, en période de hausse régulière des prix, correspondre à l'estimation des prix vers le milieu de l'année.

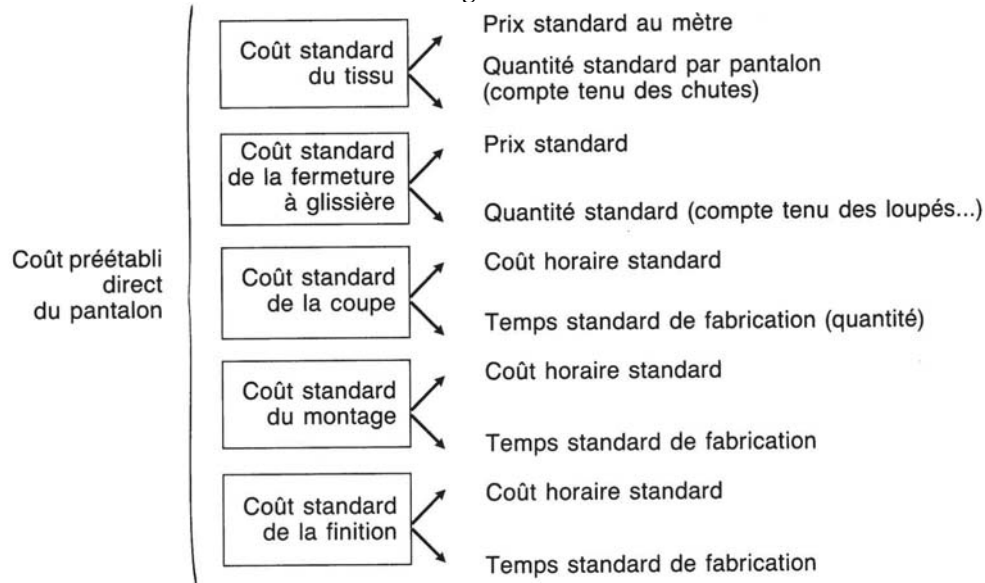
Pour les séries longues, les normes de cadence sont supérieures aux séries courtes. La productivité varie en cours de journée. Il faudra tenir compte de tous ces facteurs lors de l'analyse des écarts.

B. La méthode

L'élaboration pratique des standards nécessite une analyse fine des conditions de production et fait donc appel tant aux services techniques qu'aux services de gestion.

Nous allons prendre, en le simplifiant, l'exemple de la fabrication d'un pantalon (de type jean). Supposons que sa fabrication requière une matière (le tissu), une fermeture à glissière et trois opérations faites en série par trois personnes : coupe, montage et finition. Le coût direct standard est la somme des coûts préétablis du tissu, de la fermeture à glissière, de la coupe, du montage et de la finition. Mais chacun de ces coûts élémentaires est lui-même le résultat de plusieurs standards.

Figure 2.4



Nous voyons que chaque coût standard de charge directe est le résultat de deux standards : l'un de prix, l'autre de quantité (cadence ou rendement pour le travail).

$$\text{Coût standard d'une charge directe} = \text{Standard de prix} \times \text{Standard de quantité.}$$

Mais de même, chacun de ces standards de prix ou de quantité repose généralement sur une série d'hypothèses (ou standards), ainsi :

Quantité standard de tissu par pantalon (fini)

- Standard de déchets de coupe
- Standard de loupés irrécupérables
- Standard de composition par taille de la série (les petites tailles utilisant moins de tissu).

Coût horaire standard

- Standard de salaire horaire de base
- Standard de charges sociales
 - Sécurité sociale
 - Retraite
- Standard de temps improductifs.

La méthode générale d'élaboration des standards est donc analytique. Dans les faits, ce sont généralement les services techniques – et non comptables – qui élaborent les principaux standards (figure 2.5).

Les services techniques déterminent les standards de quantités :

- de matières : grâce à la nomenclature qui les identifie et à la gamme de fabrication qui fixe les quantités ;
- de temps : grâce au travail du bureau des temps (utilisé essentiellement pour l'ordonnancement et le calcul des primes, elles-mêmes liées aux écarts).

Le bureau des temps a lui-même recours à plusieurs techniques :

- *chronométrage* (lors d'essais) ;
- MMT, méthode de mesure des temps (appelée également MTM selon l'anglais *Method of Time Measurement*), qui utilise des tables indiquant (en dmh = dix millièmes d'heure) les temps pour les gestes élémentaires ;
- *analyse* des temps des opérations robotisées ;
- *comparaison* avec des productions similaires.

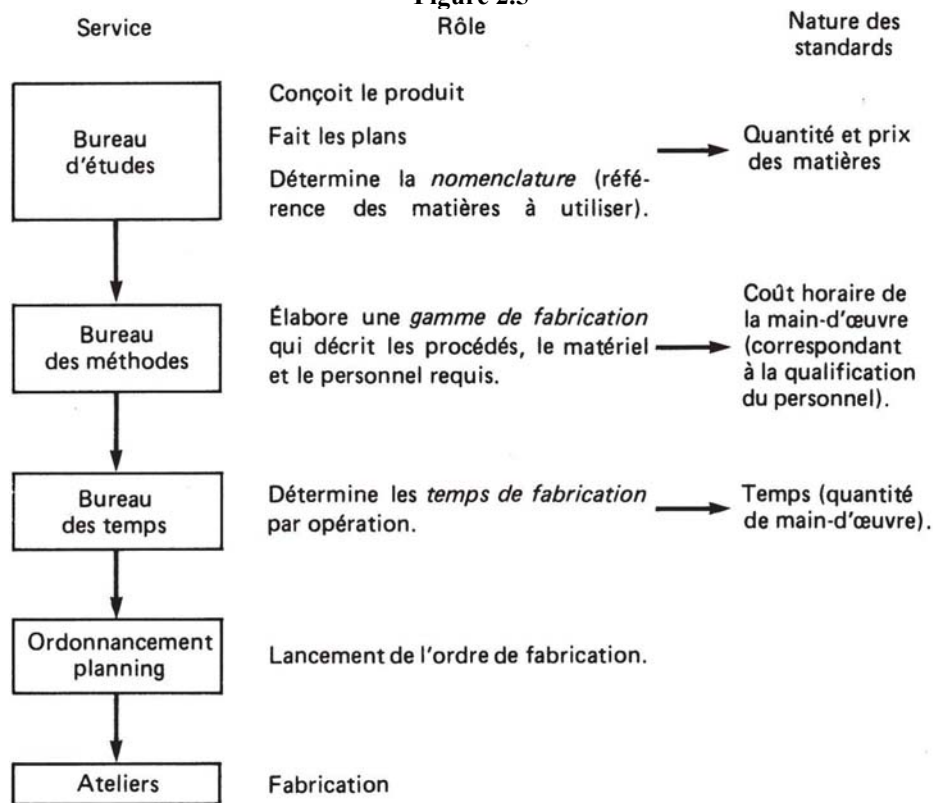
C. La révision des standards

Pour être opérationnels et fiables, les standards doivent être fréquemment révisés pour tenir compte :

- des changements de prix ;
- des modifications des conditions de travail ;
- de l'expérience acquise en période de lancement d'une nouvelle production ;

- des modifications apportées aux produits fabriqués.

Figure 2.5
Rôle



2. L'ANALYSE DES ÉCARTS : LE PRINCIPE

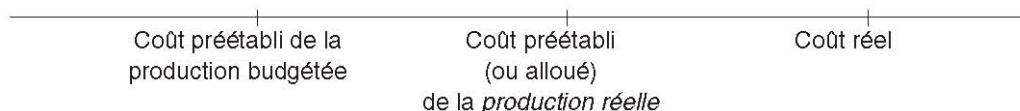
L'analyse des écarts, base du pilotage de la production, doit permettre de déterminer et d'évaluer les différents facteurs qui ont fait dévier le coût réel du coût préétabli. La méthode générale est analytique : partant de la *constatation* de l'écart de coût, elle s'efforce ensuite de *décomposer* cet écart en sous-écarts correspondant aux différents éléments du coût, de manière à se rapprocher le plus possible des conditions effectives de production et de permettre le déclenchement des actions correctives nécessaires.

A. La constatation des écarts de coût

Tout écart de coût se constate simplement par la différence :

$$\text{Écart} = \text{Coût préétabli} - \text{Coût réel.}$$

Mais, dans cette expression, le concept de coût préétabli peut prêter à confusion. Il peut en effet s'agir du coût budgété de la quantité de production également budgétée, ou bien il peut s'agir du coût préétabli qui aurait été budgété mais pour la quantité de production réelle (on parle alors souvent du coût *alloué*). On peut aussi se retrouver dans une situation traduite par le schéma suivant :



Le positionnement relatif des différents points dépend, bien entendu, des situations.

- La première différence (coût préétabli de la production budgétée – coût préétabli de la production réelle) est peu significative, car on compare le coût associé à des volumes de production différents. Le Plan comptable général l'appelle écart sur volume d'activité ; dans la pratique, elle est rarement calculée.
- La seconde différence (coût préétabli de la production réelle – coût réel de la production réelle) est, elle, significative et doit être analysée :
 - un écart de coût positif traduit un coût réel inférieur au coût préétabli, on dit alors qu'il est favorable.

$$\text{Écart de coût} > 0 \Leftrightarrow \text{Écart favorable ;}$$

- un écart de coût négatif traduit un coût réel supérieur au coût préétabli, on dit alors qu'il est défavorable.

Écart de coût $< 0 \Leftrightarrow$ Écart défavorable.

Mais un coût correspond à une somme de coûts plus élémentaires, chacun d'entre eux pouvant à son tour donner lieu à des écarts.

Si, par exemple, la fabrication d'un produit nécessite deux matières et un temps de travail, l'écart de coût global correspond à la somme algébrique de trois écarts de coûts élémentaires :

Tableau 2.8

	Coût préétabli	Coût réel	Écarts	
			Positifs favorables	Négatifs défavorables
Matière 1	50	52		- 2
Matière 2	15	14	1	
Main-d'œuvre	35	33	2	
Total	100	99	3	- 2
			1	

Cette simple constatation des coûts n'est généralement pas suffisante puisque chaque écart peut correspondre à deux facteurs : le prix et la quantité.

Les coûts en matière et main-d'œuvre sont, en effet, généralement le produit d'une quantité par un prix unitaire. À chacun de ces deux éléments correspondent un standard et une donnée réelle, donc une différence, souvent appelée sous-écart.

B. L'évaluation des sous-écarts

Posons

$$\text{Coût standard} = Q_s \times P_s$$

$$\text{Coût réel} = Q_r \times P_r$$

Il s'ensuit

$$E = (Q_s \times P_s) - (Q_r \times P_r)$$

$$E = (P_s - P_r)Q_r + (Q_s - Q_r)P_s$$

$$E = \Delta P Q_r + \Delta Q P_s$$

$\Delta P Q_r$ correspond à l'effet de la différence de prix unitaire, c'est-à-dire au sous-écart de prix.

$\Delta Q P_s$ correspond à l'effet de la différence de quantité, c'est-à-dire au sous-écart de quantité.

Le sous-écart de quantité est également appelé écart de rendement, notamment lorsqu'il s'applique au travail.

On peut remarquer que l'on aurait également pu écrire :

$$E = (Q_s \times P_s) - (Q_r \times P_r)$$

$$E = (P_s - P_r)Q_s + (Q_s - Q_r)P_r$$

soit

$$E = \Delta P Q_s + \Delta Q P_r$$

Dans ce cas, la valeur de chacun des deux sous-écarts serait légèrement différente – de $\Delta P \Delta Q$ pour chacun des deux sous-écarts – mais par convention, on adopte la première solution, c'est-à-dire que l'on valorise l'écart de prix avec les quantités réelles et l'écart de quantité avec le prix standard. On peut appliquer cette méthode en complétant l'exemple pris ci-dessus :

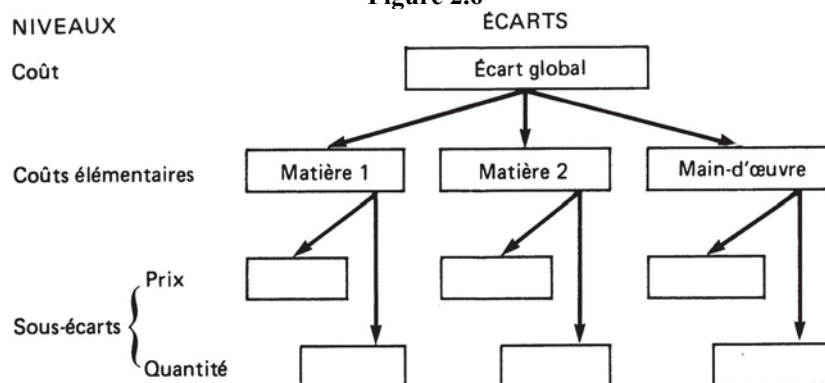
	Données préétablies			Données réelles		
	Quantité	Prix	Coût	Quantité	Prix	Coût
Matière 1	5 kg	10	50	4 kg	13	52
Matière 2	3 kg	5	15	3,5 kg	4	14
Main-d'œuvre	1 h	35	35	1,1 h	30	33
Total			100			99

L'analyse en sous-écarts donne :

	Écart	Sous-écarts de quantité $\Delta Q P_s$	Sous-écarts de prix $\Delta P Q_r$
Matière 1	- 2	(5 - 4) 10 = + 10	(10 - 13) 4 = - 12
Matière 2	+ 1	(3 - 3,5) 5 = - 2,5	(5 - 4) 3,5 = + 3,5
Main-d'œuvre	+ 2	(1 - 1,1) 35 = - 3,5	(35 - 30) 1,1 = + 5,5
Total	+ 1	+ 4	- 3

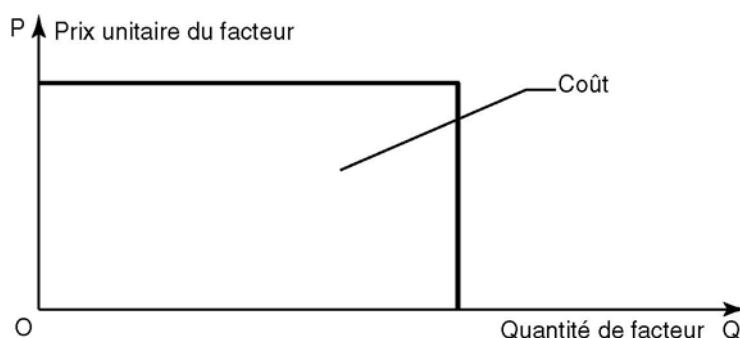
Lorsque l'analyse fait intervenir un grand nombre d'écarts et de sous-écarts, on a généralement intérêt à en donner une représentation schématique du type :

Figure 2.6

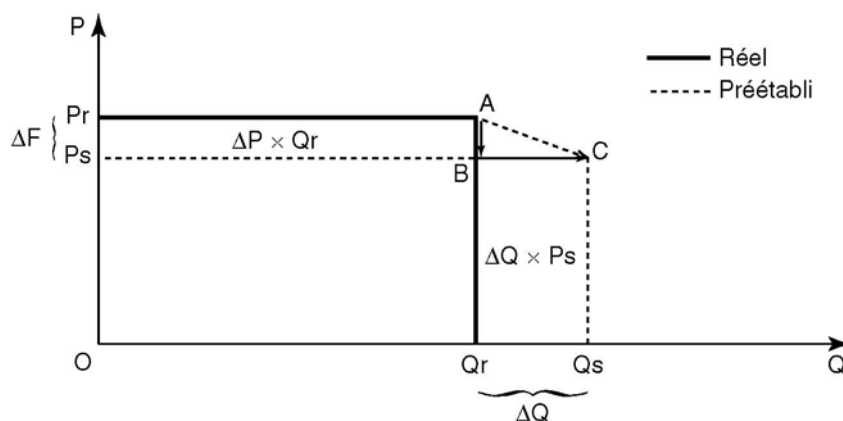


C. La représentation graphique des coûts et des écarts

Puisqu'un coût élémentaire est le résultat du produit d'une quantité par un prix, il peut être représenté par la surface d'un rectangle ayant pour côtés la quantité et le prix unitaire. Soit sur des axes :

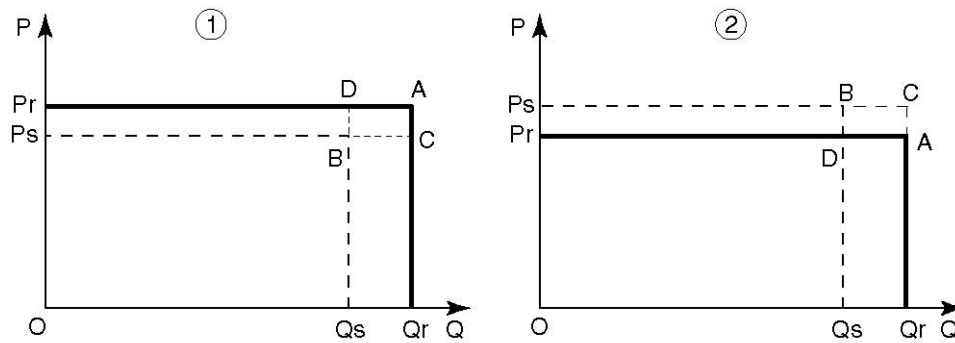


Cette représentation peut être appliquée au coût réel et au coût standard de façon à faire apparaître les écarts. La surface du rectangle O PrA Qr, produit de O Pr par O Qr représente le coût réel. La surface du rectangle O PsC Qs, produit de O Ps par O Qs représente le coût standard.



Le vecteur AC s'analyse comme la somme des deux vecteurs AB, l'écart sur prix, et BC, l'écart sur quantité. L'écart de coût est représenté par la somme algébrique des surfaces des deux rectangles PsPrAB – écart de prix, ici négatif – et QsQrBC – écart de quantité, ici positif. Selon les positions respectives de Pr par rapport à Ps et de Qr par rapport à Qs, d'autres graphiques apparaissent ; dans tous les cas on retrouve que la somme algébrique des sous-écarts est égale à l'écart de coût :

Exemples



Écart de prix = Surface $P_s P_r A C$

(négatif en ① car $P_s - P_r < 0$ et positif en ② car $P_s - P_r > 0$)

Écart de quantité = Surface $Q_s Q_r C B$

(négatif en ① car $Q_s - Q_r < 0$ et négatif en ② car $Q_s - Q_r < 0$)

On remarque que dans la figure 2 les deux véritables sous-écarts devraient être $P_s P_r D B$ et $Q_s Q_r A D$ et non $P_s P_r C A$, et $Q_s Q_r C B$. Cependant, la différence, représentée par le rectangle $D B C A$, d'une part, peut être négligée – elle correspond au produit de deux écarts : $\Delta P \Delta Q$ – et, d'autre part, est prise deux fois, l'une positivement dans l'écart de prix et l'autre négativement dans l'écart de quantité. Il s'ensuit que la somme algébrique des sous-écarts est toujours égale à l'écart de coût. Dans la pratique, on calcule toujours les sous-écarts par les formules que nous avons établies – $\Delta P Q_r$ et $\Delta Q P_s$ – sans se soucier de la position respective des différentes données.

D. L'explication des écarts et sous-écarts

L'analyste ou le contrôleur de gestion ne peut pas se contenter d'évaluer les écarts et les sous-écarts ; il doit, en relation avec les services de production, expliquer les causes des écarts afin de préparer les actions correctives. Parmi ces causes, on pourra trouver :

- le mauvais réglage ou la défaillance des machines ;
- la qualité des matières ; ce facteur peut influencer plusieurs sous-écarts : prix des matières, quantité des matières utilisées, rendement du travail – mesuré par le sous-écart de quantité de main-d'œuvre ou d'heures-machine. Une mauvaise qualité de matières peut, en effet, rendre le travail plus difficile ou augmenter les rebuts ;
- la bonne ou mauvaise affectation du personnel qui affecte les sous-écarts de main-d'œuvre – rendement et coût horaire – et de matières – déchets, rebuts ;
- la qualité de la gestion des stocks et de l'approvisionnement – susceptible de créer des ruptures de stocks ou de procurer des matières mal adaptées à la production ;
- la qualité de l'ordonnancement, qui, par des séries trop courtes, affecte les rendements ;
- la mauvaise estimation des standards, qui pose le problème de leur révision.

3. L'ANALYSE DES ÉCARTS : LA PRATIQUE

Lorsqu'une entreprise dispose d'une grande gamme de produits faisant eux-mêmes appel à un nombre important de matières premières communes aux différents produits ainsi qu'à plusieurs niveaux de qualification de personnel, le nombre d'écarts devient très élevé. Ce type de cas peut être représenté par les matrices :

Tableau 2.9

		MP ₁	MP ₂	MP ₃	MP ₄	MP ₅	MP ₆			OS ₁	OS ₂	P ₁	P ₂
X Produits	P ₁	×	×	×	×	×	×		P ₁	×	×	×	×
	P ₂	×	×	×	×	×	×		P ₂	×	×	×	×
	P ₃	×	×	×	×	×	×		P ₃	×	×	×	×
	P ₄	×	×	×	×	×	×		P ₄	×	×	×	×

Si chaque matière et chaque qualification concourent à la fabrication de chaque produit, le nombre d'écarts est $X(Y + Z)$ et le nombre de sous-écarts (prix, quantité) devient $2X(Y + Z)$.

Si le nombre d'écarts calculés est trop important, leur analyse sera fastidieuse et, dans les faits, probablement omise ou inexploitée.

Nous allons montrer la méthode pratique utilisée par certaines entreprises pour ne calculer que les seuls écarts utiles, avec la périodicité requise pour contrôler effectivement la production.

A. L'objectif

La méthode des standards et des écarts est essentiellement destinée au pilotage de la production. La gestion quotidienne de la production correspond à des décisions qui affectent davantage les quantités et les rendements que les prix, peu susceptibles, eux, de varier plusieurs fois en cours de mois sauf dans le cas de certaines matières premières.

- La première simplification consiste donc à décider que les écarts sur quantités sont calculés et suivis quotidiennement alors que les écarts sur prix ne le sont que mensuellement. Par ailleurs, les décisions courantes ne portent pas sur les produits mais sur les conditions de production, c'est-à-dire sur la mise en œuvre des facteurs que sont les différentes matières et catégories de personnel.
- La seconde simplification revient à ne pas chercher à appréhender les écarts au niveau de chacun des produits mais uniquement au niveau des différents facteurs de production. Cela conduit à ne pas chercher à remplir complètement les matrices d'écarts, mais à déterminer uniquement les totaux des colonnes.

Tableau 2.10
Matières

Tableau 2.16

		Matières			Catégories du personnel			
		MP_1	MP_2	MP_3	OS_1	OS_2	P_1	P_2
Produits	P_1							
	P_2							
	P_3							
	P_N							
	Σ	X_1	X_2	X_3	Y_1	Y_2	Y_3	Y_4

En d'autres termes, on ne cherche pas à mesurer les écarts sur coûts des différents produits mais à suivre l'*efficience* (économie de ressources) de l'unité de production analysée sur l'ensemble de son activité.

Par contre, l'analyse doit être menée pour chaque niveau de prise de décision, c'est-à-dire pour chaque centre de production ou atelier. La technique à mettre en œuvre permet d'obtenir des états de contrôle de production quotidiens du type :

Tableau 2.11

Unité de production :	Date :
<i>Production réelle :</i>	

Produit 1 Produit 2 Produit 3				
Utilisation de ressources :				
Nature	Standard	Réel	Écart	
			Favorable	Défavorable
MP ₁ MP ₂ Main d'œuvre Heures-machine Totaux				

Les rapports des unités de production donnent lieu à un rapport de synthèse pour l'ensemble de l'entreprise :

Tableau 2.12

Production :			Date :	
Produit 1				
Produit 2				
Produit 3				
Contrôle d'utilisation de ressources :				
	Écarts sur matières premières		Écarts sur main-d'œuvre	
	Favorable	Défavorable	Favorable	Défavorable
Atelier 1				
Atelier 2				
Atelier 3				
Atelier 4				
Total				

Les écarts sur prix ne seront, eux, déterminés que mensuellement.

B. Le principe de la méthode

1° Calcul des écarts sur quantités

Pour chaque produit – P_i –, on dispose des quantités standard de chacun des facteurs. Nous noterons MP_{ji} le standard de quantité de la matière première j pour la production de P_i et MO_{ki} la quantité standard de la main-d'œuvre de qualification k pour le même produit.

Les quantités réelles produites pour chacun des produits peuvent être déterminées¹⁴⁹ aisément et nous noterons Qr_i la quantité réelle de produits i fabriqués. Les consommations réelles de facteurs peuvent également être déterminées par les bons de sortie du magasin pour les matières et les bons de travaux pour la main-d'œuvre ; nous noterons ces consommations réelles Cr(MO_k) et Cr(MP_j). On remarquera que cela ne suppose pas connue l'utilisation réelle de chaque facteur pour chaque produit, mais simplement pour l'ensemble des produits.

Les écarts sur quantités sont égaux à :

$$\text{Quantité standard pour la production réelle} - \text{Quantité réelle}$$

soit pour chacune des matières premières :

$$\sum_{i=1}^n MP_{ji} \times Qr_i - Cr(MP_j)$$

les indices i des produits variant de 1 à n et les indices j des matières de 1 à m.

Pour l'ensemble des matières premières, la relation devient :

$$\sum_{i=1}^n \left\{ \left(\sum_{j=1}^m MP_{ji} \right) Qr_i \right\} - \sum_{j=1}^m Cr(MP_j)$$

Les écarts sur main-d'œuvre se calculent de la même façon en remplaçant MP_{ji} par MO_{ki} et CrMP_j par Cr(MO_k).

Le calcul matriciel¹⁵⁰ permet de déterminer ces écarts, soit la matrice des coefficients techniques (standards de matières) pour chacun des produits :

¹⁴⁹ Voir *infra* p.184 et s.

¹⁵⁰ Cette approche matricielle facilite la transposition des calculs sur ordinateur, notamment dans le cadre de l'utilisation d'un tableur.

$$\begin{matrix} n \text{ produits} \\ m \text{ matières} \end{matrix} \quad [M_{ij}]$$

Soit le vecteur colonne des productions réelles pour chacun des produits :

$$\begin{matrix} n \text{ produits} \\ \end{matrix} \quad [Qr_i]$$

et le vecteur colonne des consommations réelles par matières :

$$\begin{matrix} m \text{ matières} \\ \end{matrix} \text{ Cr} \quad [Mp_{ij}]$$

Les écarts sur chacune des matières correspondent au vecteur colonne :

$$\begin{matrix} m \text{ matières} \\ \end{matrix} \quad [EMP_j]$$

obtenu par

$$[EMP_i] = [M_{ij}] \cdot [Qr_i] - [CrMP_j]$$

L'écart ainsi obtenu est exprimé en quantité ; sa valorisation se fait en le multipliant par le vecteur ligne du coût standard des matières.

Exemple

Soit deux produits P_1 et P_2 utilisant chacun les deux mêmes matières premières MP_1 et MP_2 selon la matrice :

$$\begin{matrix} & P_1 & P_2 \\ MP_1 & \begin{bmatrix} 2 & 1 \end{bmatrix} \\ MP_2 & \begin{bmatrix} 3 & 4 \end{bmatrix} \end{matrix}$$

Cela signifie qu'il faut deux unités de MP_1 et trois unités de MP_2 pour faire un P_1 .

Les quantités réelles fabriquées sont P_1 : 1 000 unités et P_2 : 300 unités, les consommations réelles sont de 2 400 unités pour MP_1 et 4 000 unités pour MP_2 . Les coûts standards sont de 10 € pour MP_1 et 20 € pour MP_2 .

a) Solution arithmétique

- Écart sur MP_1 :
 - en quantité $(2 \times 1\,000) + (1 \times 300) - 2\,400 = -100$ unités ;
 - soit une valeur de l'écart de $(-100) \times 10 = -1\,000$ €.
- Écart sur MP_2 :
 - en quantité $(3 \times 1\,000) + (4 \times 300) - 4\,000 = 200$ unités ;
 - soit une valeur de l'écart de $200 \times 20 = +4\,000$ €.

b) Solution faisant appel au calcul matriciel

- Écarts en quantité :

Coefficients techniques $\times$ Quantités de produits – Consommations réelles = Écarts sur matière en quantités de matières.
--

$$\begin{bmatrix} 2 & 1 \\ 3 & 4 \end{bmatrix} \cdot \begin{bmatrix} 1\,000 \\ 300 \end{bmatrix} - \begin{bmatrix} 2\,400 \\ 4\,000 \end{bmatrix} = \begin{bmatrix} -100 \\ 200 \end{bmatrix} \rightarrow \begin{matrix} \text{Écart sur } MP_1 \\ \text{Écart sur } MP_2 \end{matrix}$$

- Valeur des écarts :

Il suffit de multiplier par le vecteur ligne du coût des matières :

Écarts sur matières en quantités $\times$ Coûts standards unitaires des matières = Écarts sur matières en valeur

2° Calcul des écarts sur prix

Les écarts sur prix sont aisément calculés en fin de mois car :

- les prix standards sont, par hypothèse, connus ;
- les prix réels sont issus de l'inventaire permanent pour les matières, de la paie pour la main-d'œuvre ;
- les consommations réelles – ou temps réels – correspondent à la récapitulation des consommations quotidiennes.

Si l'on reprend les données de l'exemple ci-dessus en supposant des prix réels de 11 € pour MP_1 et 18 € pour MP_2 , on obtient

$$\begin{aligned} \text{Écart de prix sur } MP_1 &: (10 - 11) 2\,400 = -2\,400 ; \\ \text{Écart de prix sur } MP_2 &: (20 - 18) 4\,000 = +8\,000. \end{aligned}$$

On peut vérifier que la somme des sous-écarts correspond à l'écart global :

Tableau 2.13. Écart global

Coût préétabli (de la production réelle)		– Coût réel	= Écart
MP ₁ : [(2 × 1 000) + (1 × 300)] 10 =	23 000	2 400 × 11 = 26 400	– 3 400
MP ₂ : [(3 × 1 000) + (4 × 300)] 20 =	84 000	4 000 × 18 = 72 000	+ 12 000
Total	107 000	98 400	8 600

Tableau 2.14. Sous-écarts

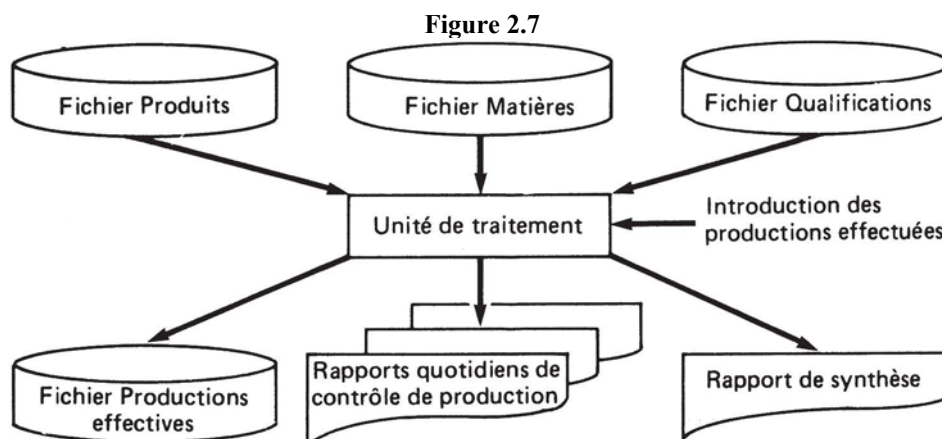
	MP ₁	MP ₂	Totaux
Quantité	– 1 000	+ 4 000	+ 3 000
Prix	– 2 400	+ 8 000	+ 5 600
Totaux	– 3 400	12 000	+ 8 600

C. L'utilisation de l'informatique

Le calcul quotidien des écarts sur quantités fait appel à trois fichiers permanents :

- le fichier des produits, qui comporte pour chaque produit la liste des matières premières requises et leurs quantités standards ainsi que les temps standards par niveau de qualification ou par poste de travail. Il peut être présenté comme une matrice des coefficients techniques ;
- le fichier des matières, qui comprend pour chaque matière son coût standard ;
- le fichier des qualifications, qui donne le coût horaire standard.

Il suffit d'introduire, tous les matins, les quantités réelles des produits fabriqués la veille pour obtenir directement le rapport quotidien de contrôle de production mentionné plus haut selon l'organigramme des données figure 2.7.



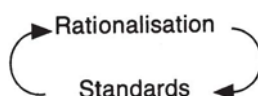
Signalons que les fichiers permanents décrits ici peuvent servir à beaucoup d'autres applications telles que :

- calcul des coûts standard par produit ;
- prévisions de charges de travail (pour l'ordonnancement) ;
- prévisions d'achats (gestion des stocks et des approvisionnements) ;
- élaboration des budgets.

L'organigramme de programmation (sans faire appel au calcul matriciel) du calcul des écarts sur quantités peut être le suivant (cf. figure 2.8).

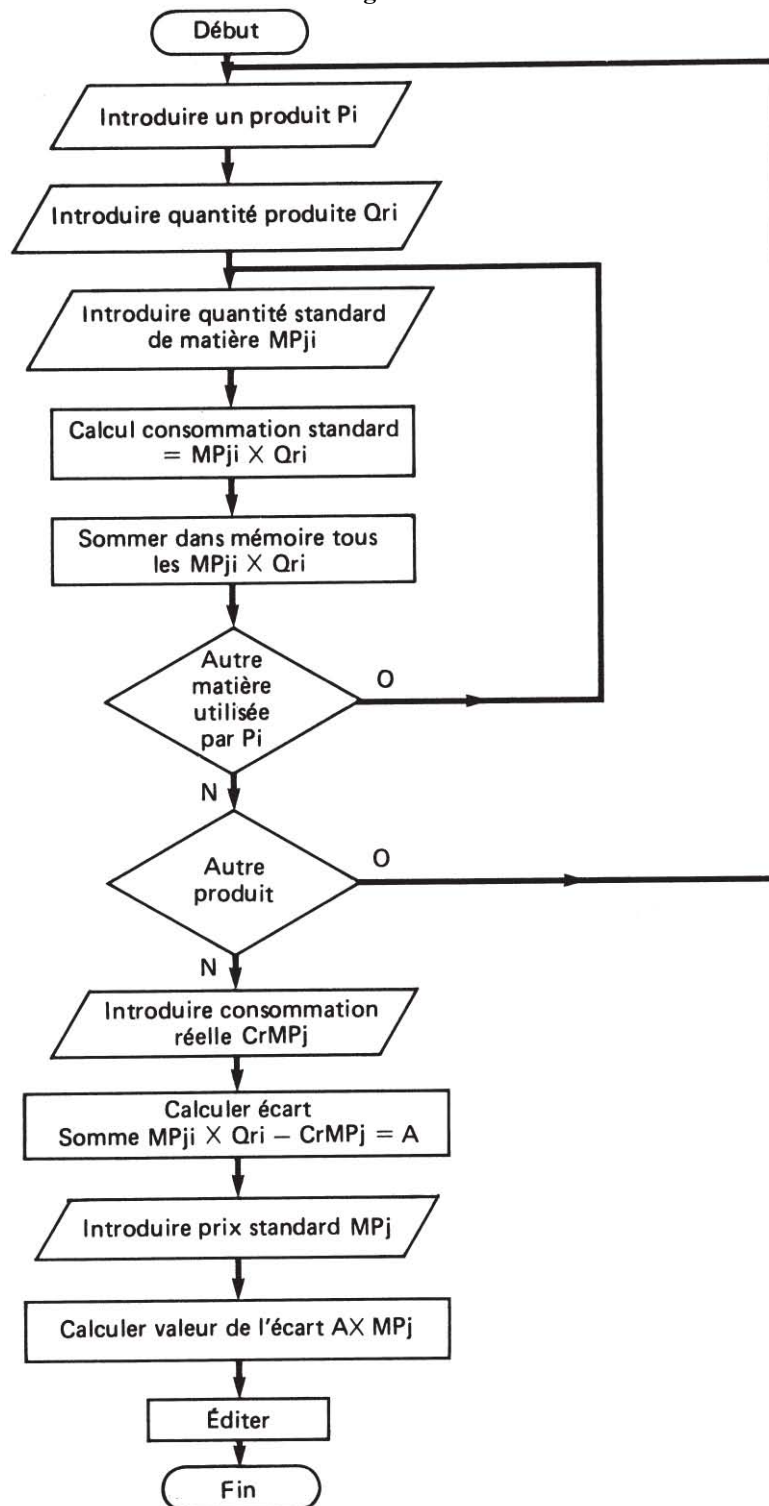
4. STANDARDS, RATIONALISATION ET CONDITIONS DE TRAVAIL

Les standards, issus de la rationalisation du travail et du taylorisme, sont déterminés par les services d'organisation (bureau des méthodes, bureau des temps). Mais les écarts sont aussi un instrument du contrôle de l'efficacité de cette organisation.



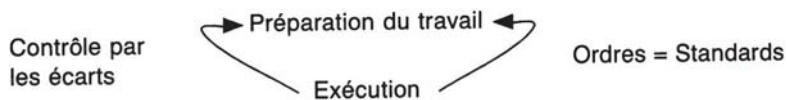
La technique des standards procède de la parcellisation des tâches¹⁵¹, mais elle contribue également à l'accentuer en mettant à l'index tout ce qui s'écarte de la norme.

Figure 2.8



C'est l'aboutissement ultime du taylorisme ; la division du travail est complète : les travaux d'organisation du travail sont effectués par des spécialistes, les exécutants ne font qu'exécuter les tâches pensées pour eux mais, de plus, les contrôleurs – de gestion, de production – veillent au bon fonctionnement du système et évaluent monétairement les écarts ou les dysfonctionnements du système.

¹⁵¹ Quelle utilité de définir un standard pour une tâche non répétitive ?



Initialement, la rémunération à la pièce ou les primes créaient une sorte d'autocontrôle du rendement au niveau de l'ouvrier : travailler vite et gagner plus ou ralentir mais être moins payé. L'abandon progressif de ce type de rémunération a suscité le besoin d'un autre système de contrôle et de sanction.

L'analyse des coûts par la technique des standards et des écarts fournit le moyen du contrôle – dorénavant externe – et crée une nouvelle fonction : celle du contrôleur de production ou de gestion. La forme de la sanction devient plus dure ; c'est le tout ou rien, l'ouvrier qui accumule les écarts défavorables est muté ou licencié.

Le commentaire suivant, émanant d'une ouvrière de la confection, traduit bien les conséquences des standards sur les conditions de travail¹⁵².

LE RENDEMENT EXIGÉ EST-IL TROP DUR ?

« Moi, il faudrait que je fournisse 20 fonds de poche de pantalon en 21 minutes. Il faut 2 piqûres, car c'est de la couture anglaise. Moi, je dis que c'est infaisable. Eux disent qu'il y en a qui l'ont fait. Qu'ils le fassent donc, je les attends. Pour le moment, je ne fais que la moitié, 10 fonds en 21 minutes. Ça fait un mois que j'y suis. J'ai remplacé une fille foutue à la porte ; elle en faisait de 9 à 12. Alors ça, ils ne peuvent pas accepter. Ils ne comprennent pas qu'on n'est pas des robots ; ils disent que ça devrait toujours progresser. Qu'on en fasse 9 un jour, 12 le lendemain, et encore 9 le surlendemain, ça, ils n'acceptent pas, ils nous prennent pour des chevaux. La cadence naturelle, pour eux, ça doit être du rêve !

Au fond, pour que ça marche leur système, il ne faut pas changer de poste. À la longue, on finit par prendre sa main, on travaille comme des automates, pas comme des êtres humains. Quand une remplaçante arrive, elle fait la moitié du rendement.

Le patron pousse à la production ; il veut ses 250 vestes par jour. Alors, au lieu de mettre davantage d'ouvrières, il pousse au rendement tant qu'il peut. C'est comme ça qu'il est passé de 25 minutes le paquet à 18 minutes.

C'est un boulot sans intérêt, les journées sont longues, on n'attend que la sortie. C'est un travail de routine ; on a mal aux fesses à rester assises. Parfois, on n'arrive pas à faire sa tâche, on ne sait pas toujours pourquoi, alors ça vous coupe les bras. Des filles nerveuses font des crises. On travaille comme des robots, dans une vieille boîte minable.

Parallèlement, les fonctions de contrôleur se développent :

¹⁵² Extrait de *Santé à vendre*, CFDT action, numéro spécial.

cacharel

Une griffe prestigieuse dans le prêt-à-porter féminin, une équipe tout entière passionnée par la création, une expansion exceptionnelle et permanente depuis 10 ans qui nous a fait accéder à un niveau industriel (5 usines - 1 400 personnes) tout cela va de pair avec une gestion rigoureuse. Dans cet esprit notre Directeur Financier veut s'adjoindre personnellement un cadre de gestion.

contrôleur de gestion

Ce poste, créé il y a deux ans, voit son titulaire rejoindre notre filiale aux USA. Le contrôle budgétaire est en place, il faut mettre maintenant sous contrôle toute l'activité planification et production.

Avec deux collaborateurs, vous mettrez en place des tableaux de bord dans les différentes Directions de la société, et filiales en Italie et en Allemagne, vous suivrez les budgets, le rapport au plan, la prévision.

Jeune, une formation ingénieur ou grande école de gestion et la pratique de l'anglais vous ont préparé à cette responsabilité, avec quelques années d'une expérience similaire.

Rigueur, méthode et bonne adaptation à la surchauffe sont indispensables pour réussir chez nous. Basé à notre centre de gestion, près de Nîmes, ce responsable sera amené à effectuer quelques déplacements de courte durée.

Nous vous remercions d'adresser votre dossier de candidature, ss réf. RF 410, à Monsieur ... , qui vous assure réponse et discrétion.

Source : Revue du financier.

3 La méthode des standards et des écarts : application

Suite du cas traité page 131 et suivantes.

Question 2

Afin d'obtenir une meilleure analyse des éléments constitutifs des coûts de fabrication, il est décidé d'adopter la méthode des coûts préétablis.

Compte tenu des conditions de travail dans les ateliers Préparation et Cuisson, le taux d'activité de 0,90 est retenu comme taux d'activité normal.

Les résultats de janvier sont pris comme référence pour établir la fiche du coût unitaire standard pour le produit A et pour le produit B.

Tableau 2.15. Fiche de coût unitaire standard

	Produit A	Produit B
<i>Matière première</i>		
1 kg à 8 €	8	
1,25 kg à 8 €		10
<i>Main-d'œuvre directe</i>		
Préparation	0,16	0,17
Cuisson	0,90	1,31
<i>Sections</i>		
Préparation		
4,64 € × 1 kg	4,64	
4,64 € × 1,25 kg		5,80
<i>Cuisson</i>		
97 € × 0,127 5 h	12,37	
97 € × 0,187 5 h		18,19

	26,07	35,47
--	-------	-------

Au cours du mois de février, on a fabriqué 11 000 produits A et 8 800 produits B. Cette production a nécessité un taux d'activité de 0,99. Tout le personnel horaire (frais de personnel indirects variables et main-d'œuvre directe) a effectué le même pourcentage d'heures supplémentaires à 25 % pour réaliser ce surcroît d'activité. L'état des heures de main-d'œuvre directe du mois de février se présente ainsi :

Tableau 2.16. État des heures de main-d'œuvre directe

	Taux	Produit A	Produit B
	En €	Heures	Heures
Préparation			
Heures normales	8	200	175
Heures supplémentaires	10	22	18
Cuisson			
Heures normales	7	1 270	1 500
Heures supplémentaires	8,75	128	152

Le coût réel des unités d'œuvre des centres principaux a été :

- préparation : 4,60 ;
- cuisson : 98.

On a consommé 11 020 kg de matière première pour le produit A et 11 010 kg pour le produit B.

Le prix du kilo de matière première a été de 8,60 €.

Au cours du mois de février, on a livré 10 000 produits A et 8 000 produits B.

Le prix de vente à la sortie de l'usine a été fixé à 40 € pour A, à 50 € pour B.

Travail à faire

1. En partant du tableau de répartition des charges indirectes de janvier, présenter le budget des dépenses autorisées pour le mois de février compte tenu du surcroît d'activité des centres principaux. On supposera que les frais imputés dans les centres auxiliaires resteront les mêmes.

On calculera préalablement le coefficient d'activité :

- pour les « autres charges indirectes » variables ;
- pour les « frais de personnel indirects » variables.

2. Présenter sous forme de tableaux les divers écarts relatifs à la fabrication des produits A et B.

Remarque

Les autres questions de ce sujet seront traitées avec la section 3, page 170 et suivantes.

Éléments de solution

Première question

Remarque préalable : il peut paraître curieux de considérer comme normal un taux d'activité de 0,9.

Selon les données du sujet, cela revient à estimer que le taux de 1 correspond à la capacité de production de l'entreprise, compte tenu d'un travail en heures supplémentaires alors que le taux de 0,9 correspond à un travail de 35 heures par semaine, sans heures supplémentaires, mais également sans chômage.

On utilise ici le terme « taux d'activité » dans le sens de « coefficient d'imputation rationnelle », expression plus comptable¹⁵³.

Par ailleurs, l'expression « le taux d'activité 0,90 est retenu comme taux d'activité normal » nous paraît critiquable puisque cela supposerait une sous-absorption globale et permanente – par exemple sur l'année – des charges fixes. À notre avis, ce texte doit être lu en considérant le mois de janvier, et le taux de 0,9, comme référence et non comme norme.

Les coefficients d'activité, dont on demande le calcul, ne sont donc pas des coefficients d'imputation rationnelle – ils ne servent d'ailleurs pas à corriger les charges fixes – mais des indices par rapport à janvier, considéré comme référence.

Ils sont :

- pour les « autres charges indirectes » variables : $\frac{0,99}{0,90} = 1,10$
- pour les « frais de personnel indirects » variables :

¹⁵³ En dépit des efforts du Conseil national de comptabilité, la terminologie en matière de comptabilité de gestion est encore loin, dans la pratique, d'être normalisée.

$$1,10 + \underbrace{\frac{25}{100} \times \frac{10}{100}} = 1,125$$

Effet du nombre d'heures Effet de la majoration des heures supplémentaires

Le budget des dépenses autorisées pour le mois de février consiste à refaire le tableau de répartition des charges indirectes sans changer les charges fixes, mais en recalculant les charges variables compte tenu des coefficients calculés.

Tableau 2.17

	Montant total	Centres auxiliaires				Centres principaux			
		Électricité		Entretien		Préparation		Cuisson	
		F	V	F	V	F	V	F	V
Matières consommables	22 120				12 000		1 650		8 470
Frais de personnel	225 106,25	20 000	2 890	38 810	10 000	13 000	9 000	80 500	50 906,25
Autres charges indirectes	123 575	6 000	1 110	10 040	7 000	18 400	11 770	49 825	21 230
Totaux 1	372 601,25	26 000	4 000	48 850	29 000	31 400	22 420	130 325	80 606,25
Virement des centres auxiliaires									
– frais fixes						26 250		48 600	
– frais variables							15 000		18 000
Totaux 2	372 601,25					57 650	37 420	178 925	98 606,25

Seconde question

Le sujet ne demandait pas l'analyse des écarts mais simplement leur calcul et leur présentation sous forme de tableau.

L'analyse des écarts ne peut se faire que si l'on connaît les composants – prix et quantité – des éléments du coût préétabli, c'est-à-dire dans le cas présent sur la matière première :

Produit A

– Écart sur quantité : $(11\,000 - 11\,020) \times 8 = -160$
 – Écart sur prix : $(8 - 8,60) \times 11\,020 = -6\,612$
 Total **- 6 772**

Produit B

– Écart sur quantité : $(11\,000 - 11\,010) \times 8 = -80$
 – Écart sur prix : $(8 - 8,60) \times 11\,010 = -6\,606$
 Total **- 6 686**

Tableau 2.18

	Coût préétabli			Coût réel			Écarts	
	Quantité	Prix	Valeur	Quantité	Prix	Valeur	Défavorables	Favorables
Produit A								
<i>Matière première</i>	1 kg × 11 000 = 11 000 kg	8	88 000	11 020 kg	8,60	94 772	- 6 772	
<i>Main-d'œuvre</i>								
Préparation	11 000 produits	0,16	1 760	200 h 22 h	8 10	1 600 220	- 60	
Heures normales								
Heures suppl.								
Cuisson	11 000 produits	0,90	9 900	1 270 h 128 h	7 8,75	8 890 1 120	- 110	
Heures normales								
Heures suppl.								
Centres								
Préparation	11 000 produits	4,64	51 040	11 020 kg	4,60	50 692		+ 348
Cuisson	11 000 produits	12,37	136 070	1 398 h	98	137 004	- 934	
Totaux			268 770			294 298	- 7 876	+ 348
Produit B								
<i>Matière première</i>	1,25 kg × 8 800 = 11 000 kg	8	88 000	11 010 kg	8,60	94 686	- 6 686	
<i>Main-d'œuvre</i>								
Préparation	8 800 produits	0,17	1 496	175 h 22 h	8 10	1 400 180	- 84	
Heures normales								
Heures suppl.								
Cuisson	8 800 produits	1,31	11 528	1 500 h 152 h	7 8,75	10 500 1 330	- 302	
Heures normales								
Heures suppl.								
Centres								
Préparation	8 800 produits	5,80	51 040	11 010 kg	4,60	50 646		+ 394
Cuisson	8 800 produits	18,19	160 072	1 652 h	98	161 896	- 1 824	
Totaux			312 136			320 638	- 8 896	+ 394

III – Le contrôle budgétaire des coûts de production

L'évolution des conditions de production – mécanisation croissante, développement des fonctions amont d'étude et de préparation et aval de contrôle – fait croître la part des charges indirectes dans les coûts. La mise sous contrôle de l'appareil de production ne peut plus se limiter à évaluer les effets du niveau d'activité et à analyser les écarts sur charges directes. Il faut compléter ces méthodes pour obtenir un contrôle de toutes les charges de production. Le contrôle budgétaire est l'une des méthodes visant à une mise sous tension ou maîtrise des charges indirectes ; nous en étudierons successivement :

- les objectifs et le contexte ;
- les fondements techniques et organisationnels ;
- une application.

1 Le contrôle budgétaire des coûts de production : les objectifs et le contexte

L'élaboration de budgets pour les centres de production¹⁵⁴ répond à deux objectifs principaux : permettre le calcul de coûts préétablis et servir de référence pour le contrôle ultérieur des conditions effectives de production au moyen de leur comparaison avec les données préétablies.

Qu'il soit *ex post* ou *ex ante*, le calcul d'un coût de revient s'effectue selon le même principe et nécessite la distinction des charges directes ou indirectes.

Le coût direct préétabli est déterminé à partir des standards de prix et quantité de différentes charges directes : matières, main-d'œuvre, emballages, énergie, etc.

Le coût indirect préétabli est calculé à partir des coûts et quantités d'unités d'œuvre des différents centres d'analyse qui concourent à la production, ce qui nécessite de prédéterminer pour chacun de ces centres :

- toutes ses charges ;
- son activité, mesurée par un nombre d'unités d'œuvre ;
- son rendement, apprécié par le nombre d'unités d'œuvre requis pour assurer la production.

La détermination a priori de ces trois données pour un centre en donne le budget.

Le contrôle a posteriori par l'évaluation et l'explication des écarts, pour chacun des centres, entre les données budgétées et réelles constitue le contrôle budgétaire.

2 Le contrôle budgétaire des coûts de production : fondements techniques et organisationnels

Le contrôle budgétaire consiste essentiellement à analyser des écarts. Nous en étudierons successivement :

- le principe ;
- la synthèse et le contrôle ;
- la méthode pratique ;
- la représentation graphique ;
- l'interprétation.

1. L'ANALYSE DES ÉCARTS : LE PRINCIPE

Le contrôle budgétaire ne se limite pas à comparer le coût réel de chaque centre au coût budgété, puisque le coût réel a pu être affecté par des écarts de volume de production, dont la responsabilité échappe a priori aux unités de production¹⁵⁵.

¹⁵⁴ Ces budgets partiels constituent généralement un sous-ensemble du budget général de l'entreprise dont les principes font l'objet de la section 2 du chapitre 3 (p. 229 et s.).

¹⁵⁵ Les écarts de volume de production sont généralement la conséquence d'écarts de volumes de ventes analysés par ailleurs (cf. p. 234 et s.). Il arrive cependant que tout ou partie de ces écarts soient dus à des problèmes de production : pannes, grèves, etc.

L'écart à analyser n'est donc pas

Coût budgété – Coût réel

mais

Coût qui aurait été budgété pour la production réelle – Coût réel. ¹⁵⁶

Le premier terme est généralement appelé budget alloué. Nous illustrerons la méthode à l'aide de l'exemple suivant.

Soit un centre de production correspondant à un atelier de mécanique dont l'unité d'œuvre est l'heure-machine et qui fabrique deux pièces A et B.

Son budget pour un mois donné a été établi ainsi :

- charges totales : 50 000 € dont 20 000 de charges fixes et 30 000 de charges variables ;
- production :

Tableau 2.19

Pièce	Quantité	Nombre standard d'heures-machines par pièce	Nombre d'heures-machines allouées
A	200	2	400
B	200	3	600
Nombre total d'unités d'œuvre			1 000

- coût de l'unité d'œuvre : $\frac{50\,000}{1\,000} = 50$ €.

Les données réelles du même mois s'établissent ainsi :

- charges totales : 49 400 € dont 19 000 de charges fixes et 30 400 de charges variables ;
- production effective : 250 pièces A, 120 pièces B ;
- nombre d'heures-machines effectives : 950.

La mise en œuvre du contrôle budgétaire dans ce centre va consister à le considérer comme une véritable entreprise, relativement autonome (concept de centre de responsabilité) et, partant, jugée et appréciée à travers son compte de résultat.

Dans le cadre du budget, celui-ci était :

a) Ventes

1 000 unités d'œuvre à 50	50 000
---------------------------	--------

b) Charges

Fixes	– 20 000
Variables	– 30 000

c) Résultat

0

Ce résultat nul, dans le cadre du budget, traduit le fait qu'il s'agit d'un centre de coût, ce qui est le cas le plus courant pour un centre de production dont les prestations sont destinées à d'autres centres de l'entreprise et non à de véritables clients externes.

Le compte de résultat traduisant l'activité et les conditions réelles sera :

a) Ventes

(250 A × 2 heures-machines + 120 B × 3 heures-machines)	
× 50 € (coût budgété de l'unité d'œuvre)	= 43 000

b) Charges

Fixes	– 20 000
Variables	– 30 400

c) Résultat (perte ou écart défavorable)

– 6 400

Remarques

- Les « ventes » (internes, c'est-à-dire à d'autres centres) doivent se faire à la fois au rendement (2 heures-machines pour une pièce A et 3 heures-machines pour une pièce B) et au coût (50 par heure-machine) prévus au budget. Il convient en effet, d'une part, de laisser dans le centre analysé l'effet de ses propres performances et, d'autre part, de ne pas perturber le résultat des centres « acheteurs » pour ne pas fausser leurs coûts et donc ne pas perturber la mesure de leurs propres performances.

¹⁵⁶ La logique est ici identique à celle indiquée p. 141 au sujet des écarts sur charges directes. Le Plan comptable général dénomme *écart sur volume d'activité* la différence coût budgété – coût qui aurait été budgété pour la production réelle ; mais, comme nous, il ne procède à l'analyse et à l'interprétation que du seul véritable écart : coût qui aurait été budgété pour la production réelle – coût réel.

- Le contrôle budgétaire va consister à analyser le résultat constaté (ici, une perte de 6 400), notamment pour distinguer la part due à des facteurs exogènes au centre (le niveau d'activité correspond généralement à la responsabilité des centres commerciaux) de celle due, a priori, aux responsables du centre (rendement, dépenses engagées).

Techniquement, l'analyse du résultat – ou de l'écart – peut se faire en deux composantes (rendement et coût) ou en trois composantes (rendement, activité et coût).

A. L'analyse en deux composantes : rendement et coût

Dans notre exemple, les données à analyser se présentent ainsi :

Tableau 2.20

	Budget	Réel	Écarts
Nombre d'unités d'œuvre	860	950	– 90
× Coût unitaire	50	52	– 2
= Coût total	43 000	49 400	– 6 400

N.B. : Le signe négatif désigne le caractère défavorable de l'écart.

Le nombre d'unités d'œuvre budgété est déterminé par le nombre réel de produits fabriqués (250 A et 120 B) aux rendements du budget (respectivement 2 et 3 heures-machines) : $250 A \times 2 h + 120 B \times 3 h = 860$ heures ; c'est celui qui a été « vendu », de façon interne, à d'autres centres ; on dit aussi qu'il s'agit d'une activité *allouée*.

Le coût réel de l'unité d'œuvre (ici 52 €) provient de la division des charges totales réelles (494 000 €) par le nombre réel (950) d'unités d'œuvre.

Le coût total, résultat du produit d'une quantité par un prix, peut être analysé selon ces deux composantes. L'écart dû au nombre d'unités d'œuvre s'assimile à un écart de quantité tel que nous l'avons calculé pour les charges directes ; il se calcule de la même façon :

$$(\text{Quantité budgétée} - \text{Quantité réelle}) \times \text{Coût standard.}$$

soit ici

$$(860 - 950) 50 = -4500 \text{ € (écart défavorable).}$$

Cet écart représente une différence entre la quantité d'unités d'œuvre allouée et la quantité réellement utilisée : il se nomme *écart de rendement*.

Sa formule générale de calcul est

$$(\text{Nombre d'unités d'œuvre alloué pour la production réelle} - \text{Nombre réel d'unités d'œuvre réelle}) \times (\text{Coût budgété de l'unité d'œuvre})$$

L'écart dû au coût de l'unité d'œuvre se calcule également comme pour les charges directes :

$$(\text{Coût budgété} - \text{Coût réel}) \times \text{Quantité réelle.}$$

soit ici

$$(50 - 52) 950 = -1900 \text{ € (écart défavorable).}$$

On vérifie que la somme des valeurs des deux écarts est égale à celle de l'écart global :

$$-4500 - 1900 = -6400 \text{ €.}$$

Mais cette analyse en deux composantes – rendement et coût – est insuffisante car les variations de volumes demandés à la production affectent le coût de l'unité d'œuvre du fait de l'existence de charges fixes dans le coût du centre. On affine donc l'analyse en recourant à la méthode de l'imputation rationnelle.

B. L'analyse en trois composantes : rendement, activité et coût

Le principe de la méthode consiste à analyser l'écart sur coût en deux écarts :

- l'un, appelé *écart d'activité*, est calculé selon la méthode de l'imputation rationnelle et mesure la sur ou sous-absorption de charges fixes dans les coûts d'unité d'œuvre du fait du niveau de l'activité ;
- l'autre, appelé *écart sur coût* – parfois également appelé écart sur frais ou sur budget –, exprime de façon plus pure les économies ou les dépassements de charges en dehors des effets du niveau de l'activité.

Comme l'imputation rationnelle, cette méthode passe par la distinction des charges fixes et variables dans le coût total, soit, en reprenant l'exemple chiffré précédent :

Tableau 2.21

	Budget	Réel
Charges fixes	20 000	19 000
Charges variables	30 000	30 400
Total	50 000	49 400

Selon le rendement préétabli, la production effective nécessite 950 unités d'œuvre, alors que le budget en prévoyait 1 000. Cela traduit une sous-activité mesurée par un coefficient d'imputation rationnelle égal à $\frac{950}{1\,000}$.

Conformément à la technique de l'imputation rationnelle, les charges fixes incorporables, pour ce niveau d'activité, sont

$$20\,000 \times \frac{950}{1\,000} = 19\,000 \text{ €}.$$

Le coût de la sous-activité, appelé ici écart d'activité, correspond à la différence :

Charges fixes incorporables – Charges fixes budgétées.
--

Soit

$$9\,000 - 20\,000 = -1\,000 \text{ €}$$

qui représente ici un écart défavorable.

On aurait pu également calculer en considérant que, selon les données budgétées, chaque unité d'œuvre « absorbe » $\frac{20\,000}{1\,000} = 20 \text{ €}$ de charges fixes ; on relève ici une sous-activité de 50 unités d'œuvre (1 000 – 950)

sur lesquelles $50 \times 20 = 1\,000 \text{ €}$ de charges fixes n'ont pu être imputées. Ces 1 000 de charges fixes sont absorbées par les 950 unités d'œuvre réelles dont le coût total a été majoré de 1 000 €.

En définitive, l'écart d'activité correspond à l'application de la méthode de l'imputation rationnelle pour l'évaluation de l'écart dû à la différence d'activité entre les données budgétées et les données réelles d'un centre d'analyse. Il correspond à la sur- ou sous-absorption des charges fixes par les coûts d'unité d'œuvre, selon qu'il s'agit d'une suractivité ou d'une sous-activité.

Il se calcule de plusieurs façons :

Charges fixes incorporables au niveau d'activité réelle – Charges fixes budgétées.
--

ou encore

(Nombre budgété d'unités d'œuvre – Nombre réel d'unités d'œuvre) × Charges fixes absorbées par une unité d'œuvre selon le budget.
--

L'effet du niveau d'activité ayant été isolé, on peut alors chercher à évaluer quelles économies ou dépassements de charges ont été réalisés par rapport au budget, compte tenu de l'activité réelle, c'est-à-dire déterminer l'*écart effectif sur coût*¹⁵⁷. Pour cela, il faut recalculer quel aurait été le budget – appelé *budget flexible* – compte tenu de l'activité réelle en prenant soin de distinguer les charges fixes, inchangées, et les charges variables, recalculées compte tenu de l'activité réelle.

Dans l'exemple utilisé, on obtient :

Tableau 2.22

	Budget flexible	Réel	Écart
Charges fixes	inchangées 20 000	19 000	+ 1 000 (favorable)
Charges variables	30 × 950 28 500	30 400	– 1 900 (défavorable)
Total	48 500	49 400	
Écart effectif sur coût			– 900 (défavorable)

Dans la pratique, on ne se contente pas d'analyser cet écart en sous-écarts sur charges fixes et charges variables (ici + 1 000 et – 1 900), mais on calcule les écarts pour chacune des charges ventilées par nature, conformément à la comptabilité et au budget : frais de personnel, énergie, entretien, etc.

¹⁵⁷ Cet écart est également appelé parfois écart sur frais ou sur budget.

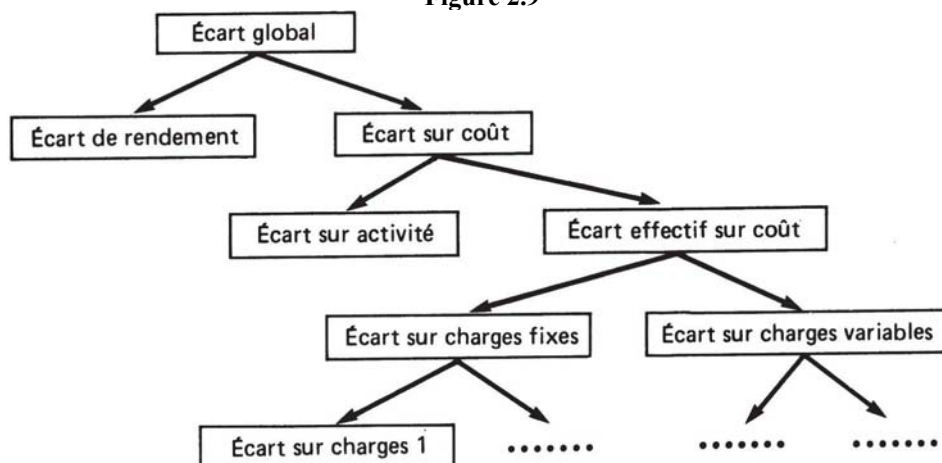
Que l'on procède globalement – comme nous l'avons fait dans l'exemple – ou de façon détaillée pour chacune des charges, l'*écart effectif de coût* se calcule toujours ainsi :

(Charge (ou coût) qui aurait été budgétée pour l'activité réelle
(mesurée en nombre d'unités d'œuvre) ou budget flexible) – (Charges (ou coût) réelles).

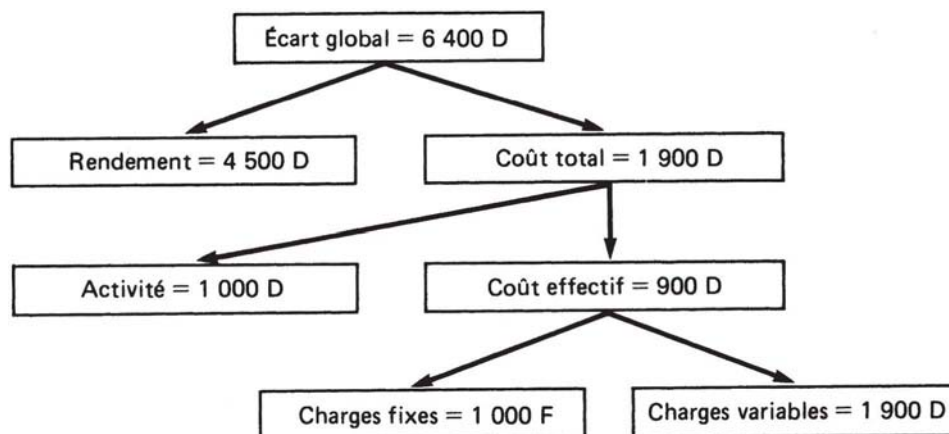
2. L'ANALYSE DES ÉCARTS : SYNTHÈSE ET CONTRÔLE

Tous les calculs d'écarts ayant été effectués, il convient de vérifier que la somme algébrique des écarts correspond effectivement à l'écart global préalablement déterminé.

Figure 2.9



Soit, dans l'exemple, en utilisant la notation : F = favorable et D = défavorable,



Dans la pratique, on présente la synthèse des données sous la forme d'un tableau du type :

Tableau 2.23

	Budget	Réel	Écarts		
			Rendement	Activité	Coût
<i>Production</i>					
A	200	250		50 F	
B	200	120		80 D	
<i>Charges</i>					
fixes	20 000	19 000			1 000 F
variables	30 000	30 400			1 900 D
<i>Coût total</i>	50 000	49 400	4 500 D	1 000 D	900 D
<i>Nombre d'UO*</i>	1 000	950	90 D	50 D	
<i>Coût de l'UO*</i>	50	52	Écart global = (950 – 90) 50 – 49 400 = 6 400 D		

* UO = unité d'œuvre.

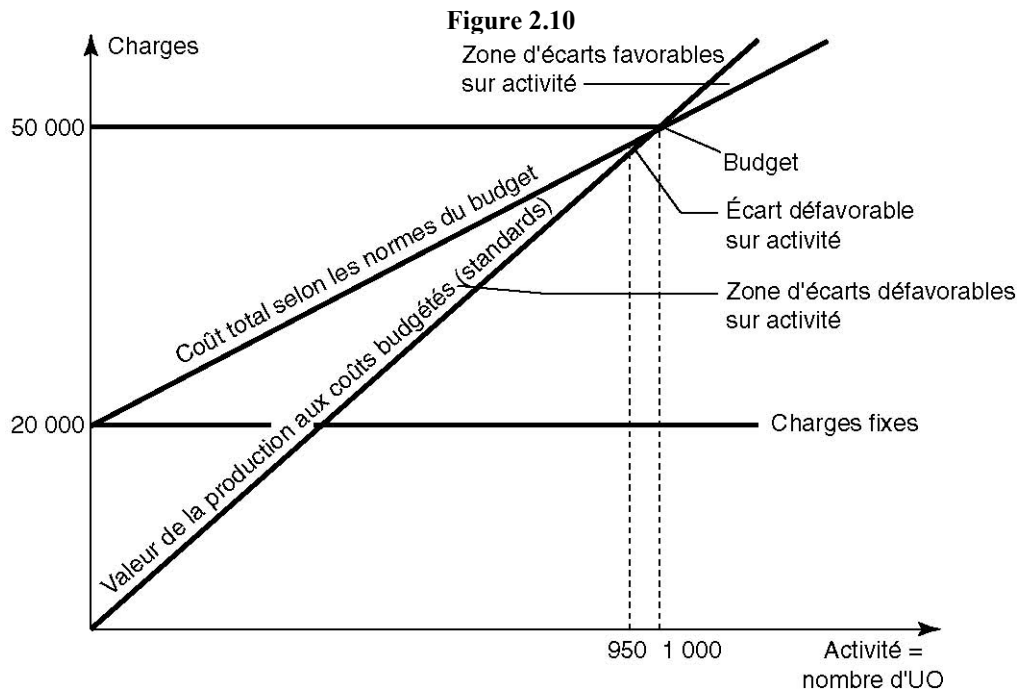
Il existe plusieurs façons de calculer les écarts ; celle que nous avons retenue ci-dessus est essentiellement à vocation pédagogique. En revanche, dans la pratique, notamment dans le cadre d'un recours à l'informatique, on procède généralement selon le tableau suivant.

N.B : Les écarts négatifs sont défavorables.

		Écarts		
Coût réel	49 400	←	Coût :	- 900
<i>Budget alloué pour l'activité réelle</i>	48 500	←		
Charges fixes : 20 000		←		
Charges variables :		←		
30 × 950 UO = 28 500			Activité :	- 1 000
<u>48 500</u>				
<i>Valeur de la production à rendement normal</i>				
950 UO × 50 =	47 500	←		
		←	Rendement :	- 4 500
<i>Valeur de la production au coût du budget</i>	43 000	←		
A : 250 × 2 UO = 500 UO				
B : 120 × 3 UO = 360 UO				
<u>860 UO</u>				
860 UO × 50 = 43 000.				
				Global : - 6 400

4. L'ANALYSE DES ÉCARTS : REPRÉSENTATION GRAPHIQUE

Selon les données budgétées, la valeur de la production exprimée en unités d'œuvre ($50 \text{ €} \times 1\,000 \text{ UO} = 50\,000$) est égale au coût de la production (50 000 €). Si l'on assimile la valeur de la production à un chiffre d'affaires, cela signifie que le budget du centre d'analyse a été établi au niveau de son seuil de rentabilité. En réalité, la démarche a été inverse puisque le coût de l'unité d'œuvre a été évalué compte tenu des coûts, du rendement et de l'activité budgétés. On peut néanmoins transposer le principe du seuil de rentabilité à l'analyse d'un centre de production :



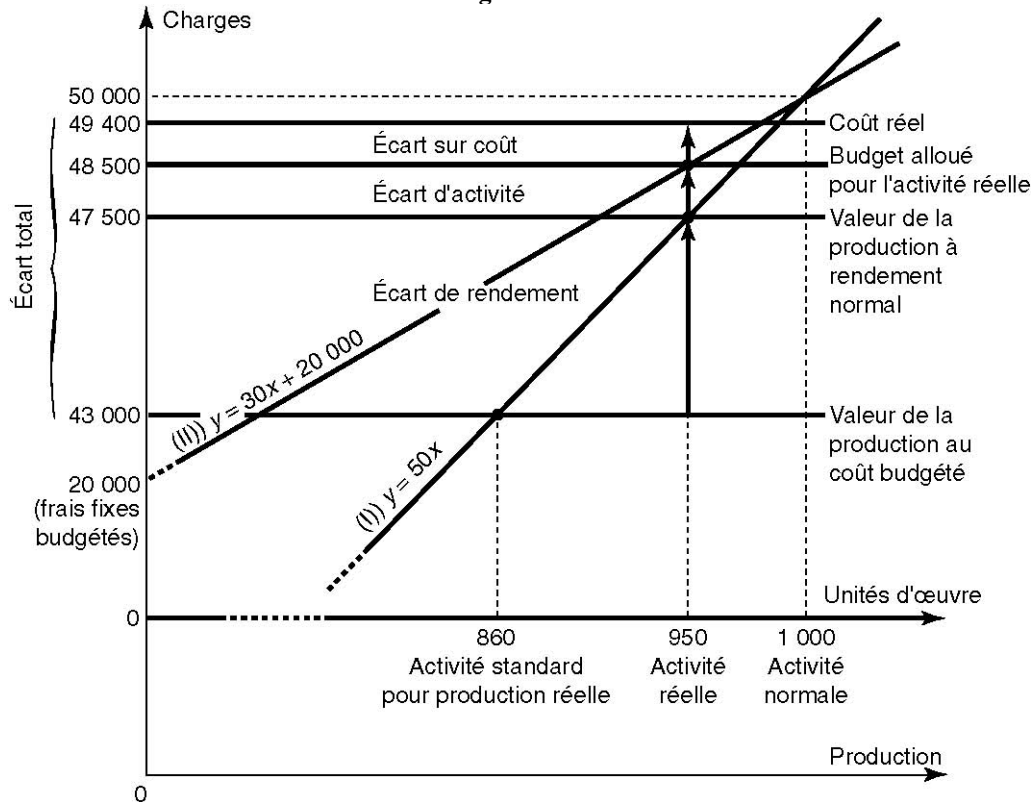
On voit ainsi apparaître les différentes possibilités d'écart sur activité, dont celui que nous avons constaté dans l'exemple pour une activité de 950 unités d'œuvre.

On peut également compléter la représentation graphique en faisant apparaître les autres données et obtenir ainsi une représentation graphique des différents écarts (fig. 2.11).

Les droites sont déterminées par les points de rencontre (marqués sur le graphique) entre les verticales correspondant aux différents niveaux d'activité et les droites représentant d'une part la valeur de la production (I) et d'autre part le coût total selon les normes du budget (II) :

- la droite horizontale du budget alloué pour l'activité réelle passe par le point d'intersection entre la verticale correspondant à l'activité réelle (950 unités d'œuvre dans l'exemple) et la droite du coût total selon le budget (II) ;
- la droite horizontale représentant la valeur de la production à rendement normal passe par le point d'intersection entre la même verticale et la droite de la valeur de la production au coût budgété (I) ;

Figure 2.11



– la droite horizontale représentant la valeur de la production au coût budgété passe par le point d'intersection entre le nombre d'unités d'œuvre selon le rendement budgété (860 unités d'œuvre dans l'exemple) et la droite de la valeur de la production au coût budgété (I).

Les écarts sont représentés par des vecteurs :

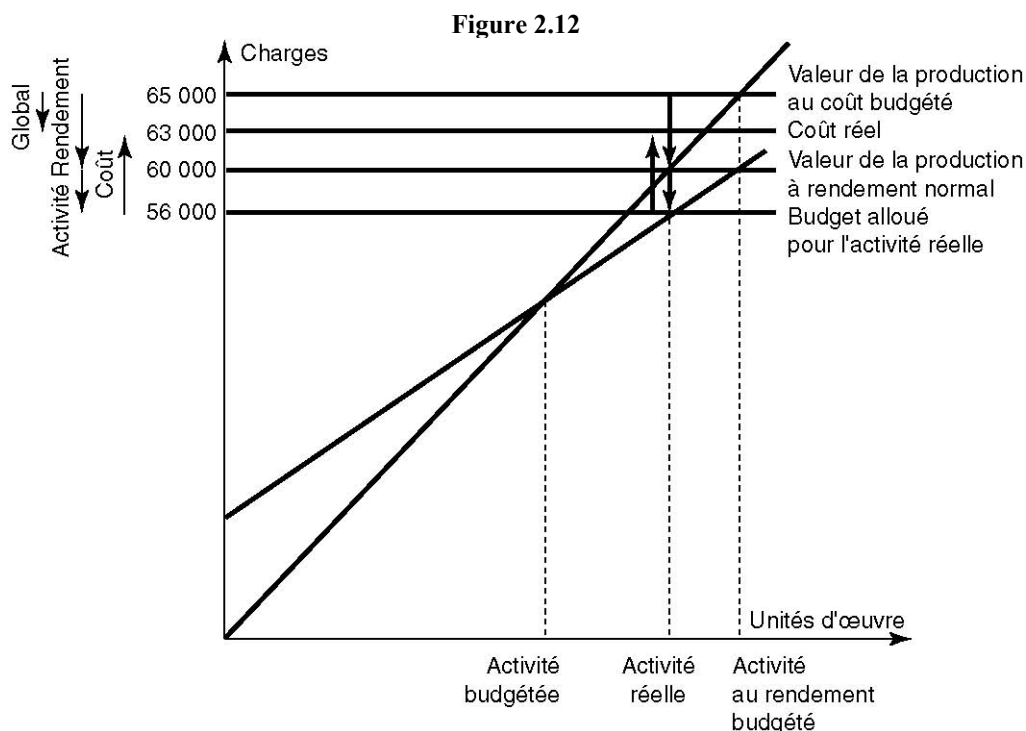
↑
Écart négatif
(défavorable)

↓
Écart positif
(favorable)

correspondant aux distances entre les différentes horizontales :

- budget alloué pour l'activité réelle → coût réel : écart sur coût
- valeur de la production à rendement normal → budget alloué pour l'activité réelle : écart sur activité
- valeur de la production au coût budgété → valeur de la production à rendement normal : écart de rendement
- valeur de la production au coût budgété → coût réel : écart global.

Dans l'exemple utilisé, tous les écarts sont de même sens (négatifs, c'est-à-dire défavorables), mais tous les cas de figure sont possibles, soit par exemple :



Cet exemple s'analyse ainsi :

- écart sur coût $56\,000 - 63\,000 = -7\,000$
- écart sur activité $60\,000 - 56\,000 = +4\,000$
- écart de rendement $65\,000 - 60\,000 = +5\,000$
- écart global $65\,000 - 63\,000 = +2\,000$.

Dans la pratique, la représentation graphique n'est pas utilisée, sauf comme mode d'explication des écarts et du contrôle budgétaire aux responsables opérationnels.

5. L'EXPLICATION OU L'INTERPRÉTATION DES ÉCARTS

Le contrôle budgétaire ne doit pas se limiter à calculer les écarts, il doit également rechercher les causes de ces écarts afin de déterminer les actions correctives nécessaires. Il est difficile, sinon impossible, de citer d'une façon générale toutes les explications possibles des différents écarts.

Nous pouvons tout de même mentionner quelques explications fréquentes et leurs effets :

- erreur manifeste du budget : c'est l'explication la plus fréquemment invoquée pour les écarts défavorables !
- substitution dans les moyens de production (d'une matière ou d'une qualification de personnel à une autre) qui se traduit par des écarts de coût, de quantité et de rendement. Le calcul précis des écarts permet de déterminer les moyens de production optimaux : ceux pour lesquels la somme algébrique des écarts est la plus favorable ;
- fréquence des changements de production : la production en séries longues augmente la productivité (montée en cadence) et diminue les temps improductifs dus aux lancements. Le calcul des écarts (temps, rendement) permet d'évaluer le coût des séries trop courtes, généralement dues à un niveau insuffisant des stocks, et d'optimiser le couple : coût de stockage – coût de production ;
- pannes de machines : le calcul des écarts dus aux pannes (temps, consommation de matières, rendement) facilite le calcul du coût d'une panne. La comparaison de ce dernier avec celui d'un entretien préventif en indique la rentabilité ;
- changement de qualité : dans certaines productions (confection, agroalimentaire, etc.), les écarts positifs de coût (favorables) traduisent en fait des baisses de qualité : travail « bâclé », moindre qualité des matières premières utilisées. La définition des standards peut alors correspondre à celle d'une qualité et les écarts deviennent dans ce cas un indicateur du respect de la qualité voulue. Ainsi, dans la biscuiterie, un même biscuit peut être « riche » (quantité importante d'œufs, de matières grasses, de chocolat, d'amandes, etc.) ou « pauvre » (faible quantité des matières riches compensées par de la levure et de la farine) et seule une analyse très fine des écarts (matière par matière), éventuellement complétée par des sondages sur les produits finis permet de veiller au respect des normes fixées.

L'analyse et le calcul des écarts sont généralement assurés par un contrôleur budgétaire, mais celui-ci doit en rechercher les explications avec les responsables des services concernés. Il est cependant indispensable que le

contrôleur budgétaire conserve son indépendance d'appréciation, faute de quoi les responsables seraient à la fois juges et parties et tendraient naturellement à reporter la responsabilité des écarts défavorables sur la mauvaise préparation des budgets ou sur d'autres services.

3 Le contrôle budgétaire des coûts de production : applications

A. Première application

Suite de l'application commencée en section 1, page 131 et suivantes et section 2, page 154 et suivantes.

Travail à faire

3° Analyser les écarts sur frais de l'atelier de cuisson.

4° En admettant que chaque produit A et B reçoive une part égale de charges variables indirectes contenues dans les différents centres auxiliaires et principaux :

- calculer le coût unitaire variable standard pour chaque produit A et B ;
- en déduire le nombre minimal de produits A et B à livrer, sachant que les frais fixes relatifs aux produits A s'élèvent à 112 235 € et ceux relatifs aux produits B à 124 340 €. Arrondir le résultat trouvé à la dizaine inférieure.

Éléments de solution

- Analyse des écarts sur les charges de cuisson

selon la convention D = défavorable, F = favorable.

Tableau 2.25

	Écarts	
<i>Coût réel :</i>		
Nombre d'UO pour A 1 270 + 128 =	1 398	
Nombre d'UO pour B : 1 500 + 152 =	1 652	
Total	3 050	
Coût réel de l'UO	× 98	
	298 900	
<i>Budget alloué pour l'activité réelle (flexible)</i> C'est celui qui a été calculé dans la question précédente	277 531,25	
<i>Valeur de la production à rendement normal</i> 3 050 UO × 97 € =	295 850,00	
<i>Valeur de la production aux coût du budget</i>		
A : 11 000 × 12,37 € = 136 070		
B : 8 800 × 18,19 € = 160 072		
	296 142,00	
		sur coût : - 21 368,75 (D)
		sur activité : + 18 318,75 (F)
		sur rendement : + 292 (F)
		Total : - 2 758 (D)

Il est impossible d'utiliser l'autre méthode puisque l'on ne connaît pas le nombre d'unités d'œuvre correspondant à l'activité normale.

- Calcul du coût unitaire standard variable pour A et B

Tableau 2.26

	A	B
Matière première	8	10

Main-d'œuvre directe		
Préparation	0,16	0,17
Cuisson	0,90	1,31
Charges indirectes		
Préparation $\frac{35\ 200}{18\ 000} =$	1,96	1,96
Cuisson $\frac{90\ 250}{18\ 000} =$	5,01	5,01
Total	16,03	18,45

- Nombre minimal de produits A et B à vendre

Tableau 2.27

	A	B
Prix de vente	40	50
Coût variable standard	16,03	18,45
Marge sur coût variable	23,97	31,55
Charges fixes à couvrir	112 235	124 340
Quantité minimale à vendre	$\frac{112\ 235}{23,97} = 4\ 682$	$\frac{124\ 340}{31,55} = 3\ 941$

Ces nombres correspondent à des seuils de rentabilité pour chacun des produits.

B. Deuxième application

Le cas qui suit est une annale de l'examen américain d'expertise comptable (« *certified public accountant* ») ; il pourra intéresser les lecteurs qui envisageraient de poursuivre leurs études aux États-Unis.

Melford Hospital¹⁵⁸ operates a general hospital, but rents space and beds to separately owned entities rendering specialized services such as pediatrics and psychiatric. Melford charges each separate entity for common services such as patients' meals and laundry, and for administrative services such as billings and collections. Space and bed rentals are fixed charges for the year, based on bed capacity rented to each entity. Melford charged the following costs to pediatrics for the year ended June 30, 1982 :

	<i>Patient days (Variable)</i>	<i>Bed capacity (Fixed)</i>
Dietary	\$ 600,000	—
Janitorial	—	\$ 70,000
Laundry	300,000	—
Laboratory	450,000	—
Pharmacy	350,000	—
Repairs and maintenance	—	30,000
General and administrative	—	1,300,000
Rent	—	1,500,000
Billings and collections	300,000	—
Total	\$ 2,000,000	\$ 2,900,000

During the year ended June 30, 1982, pediatrics charged each patient an average of \$ 300 per day, had a capacity of 60 beds, and had revenue of \$ 6,000,000 for 365 days. In addition, pediatrics directly employed the following personnel :

	<i>Annual salaries</i>
Supervising nurses	\$ 25,000
Nurses	20,000
Aides	9,000

Melford has the following minimum departmental personnel requirements based on total patient days :

<i>Annual patient days</i>	<i>Aides</i>	<i>Nurses</i>	<i>Supervising nurses</i>
Up to 21,900	20	10	4
21,901 to 26,000	26	13	4
26,001 to 29,200	30	15	4

These staffing levels represent full-time equivalents. Pediatrics always employs only the minimum number of required full-time equivalent personnel. Salaries of supervising nurses, nurses, and aides are therefore fixed within ranges of annual patient days.

¹⁵⁸ The complete CPA Examination Review, tome 2, Houghton Mifflin Company, Boston, 1986, p. 317.

Pediatrics operated at 100 % capacity on 90 days during the year ended June 30, 1982. It is estimated that during these 90 days the demand exceeded 20 patients more than capacity. Melford has an additional 20 beds available for rent for the year ending June 30, 1983. Such additional rental would increase pediatrics' fixed charges based on bed capacity.

Required (estimated time : 45-55 minutes) :

a) Calculate the minimum number of patient days required for pediatrics to break even for the year ending June 30, 1983, if the additional 20 beds are not rented. Patient demand is unknown, but assume that revenue per patient day, cost per patient day, cost per bed, and salary rates will remain the same as for the year ended June 30, 1982.

b) Assume that patient demand, revenue per patient day, cost per patient day, cost per bed, and salary rates for the year ending June 30, 1983, remain the same as for the year ended June 30, 1982. Prepare a schedule of increase in revenue and increase in costs for the year ending June 30, 1983, in order to determine the net increase or decrease in earnings from the additional 20 beds if pediatrics rents this extra capacity from Melford.

Éléments de solution

Question a

La question revient à calculer le seuil de rentabilité (*break even*) de l'année 1982 :

- Nombre de nuitées réalisées : $\frac{6\,000\,000 \$}{300 \$} = 20\,000$.
- Marge sur coût variable par nuitée

Facturation	300 \$
Coût variable : $\frac{2\,000\,000 \$}{20\,000}$	100 \$
	Marge sur coût variable 200 \$
- Charges fixes annuelles

Coûts facturés	2 900 000 \$
Surveillantes : $25\,000 \$ \times 4$	100 000 \$
Infirmières : $20\,000 \$ \times 10$	200 000 \$
Aides-soignantes : $9\,000 \$ \times 20$	180 000 \$
Total	3 380 000 \$
- Seuil de rentabilité

$\frac{3\,380\,000 \$}{200 \$} = 16\,900$ nuitées.
--

Question b

	Données initiales (capacité = 60 lits)	Utilisation de 20 lits supplémentaires
a) Produits :	6 000 000 \$	540 000 \$ (I)
b) Charges :		
Variables (nuitées)	2 000 000 \$	1 800 000 \$ (II)
Fixes (lits)	2 900 000 \$	966 667 (III)
Fixes (salaires)		
surveillantes	100 000 \$	
infirmières	200 000 \$	0 (IV)
aides-soignantes	180 000 \$	
c) Résultat :	620 000 \$	- 606 667

(I) 20 nuitées de plus pendant 90 jours par an facturées 300 \$.

(II) 1 800 nuitées à 100 \$ de coût variable.

(III) Les charges liées au nombre de lits sont supposées proportionnelles à celui-ci mais $2\,900\,000 \times 20$ indépendantes du nombre de nuitées.

Coût supplémentaire = $\frac{2\,900\,000 \times 20}{60} = 966\,667 \$$.

(IV) Le nombre de nuitées passera de 20 000 à 21 800 ; il restera donc inférieur au seuil de 21 900 qui déclenche une augmentation des effectifs.

IV – L'organisation d'une comptabilité de gestion

Au cours des développements précédents, nous avons étudié les différentes méthodes d'analyse des coûts. En fait, dans l'entreprise, il convient préalablement de mettre en place un système permettant de déterminer ces coûts.

Il s'agit là d'un travail d'organisation qui, même dans des entreprises de moyenne importance, peut requérir une longue mise au point.

La comptabilité de gestion est essentiellement une technique de traitement de l'information ; son organisation passe donc par le même type d'étapes que l'informatique. Aussi, comme dans cette technique, distingue-t-on généralement quatre phases, bien que celles-ci s'interpénètrent largement :

- l'étude préliminaire ;
- la saisie des données ;
- le traitement des données ;
- le contrôle du système mis en place.

1 L'étude préliminaire

Le but de l'étude préliminaire est de définir la structure générale du système d'analyse des coûts compte tenu de l'activité de l'entreprise et des choix effectués sur les types d'informations souhaités en matière de coûts.

1. L'ÉTUDE DE L'ENTREPRISE

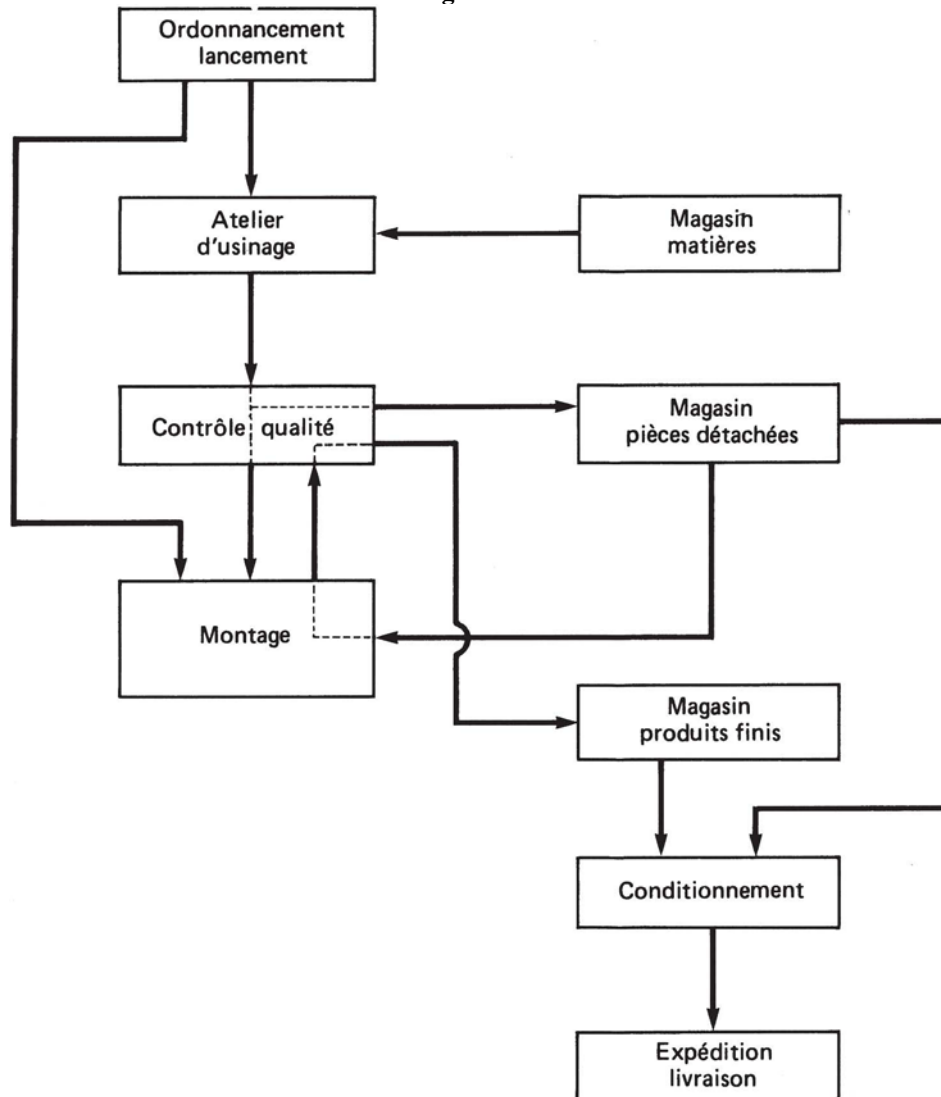
L'étude de l'entreprise doit commencer par déterminer ses principaux traits :

- sa taille ;
- la durée du cycle de production qui déterminera notamment l'existence ou non de travaux en cours ;
- le mode de commercialisation : sur stock (production en série stockée en attente des commandes) ou à la commande (qui nécessitera un système d'établissement de devis et de suivi du coût des commandes) ;
- la saisonnalité de l'activité (qui pourra conduire à l'adoption de la technique de l'imputation rationnelle des charges fixes) ;
- le mode de gestion interne : centralisé ou décentralisé (dans ce dernier cas, il faudra élaborer des comptes de résultat par unité décentralisée, ce qui posera vraisemblablement un problème de prix de cession interne) ;
- la formation et l'aptitude des dirigeants à utiliser des données chiffrées pour prendre des décisions ou au contraire leur propension à diriger selon leur intuition.

Mais l'essentiel de l'étude de l'entreprise consiste à analyser avec précision ses processus de fabrication de façon à représenter l'entreprise par un schéma montrant les différents ateliers ou services, leurs relations et la circulation des matières et des produits.

Voici un exemple très simple de ce type de schéma :

Figure 2.13



Une telle représentation met en évidence les centres d'analyse des coûts qui seront à créer (ordonnancement, usinage, contrôle, montage, etc.) et les coûts unitaires qui devront être calculés (ainsi, les pièces détachées sont ici à la fois des produits semi-finis et des produits finis vendus en tant que tels). Elle permet également de préparer la saisie des données, les documents à créer et leur circulation (voir plus loin § 2).

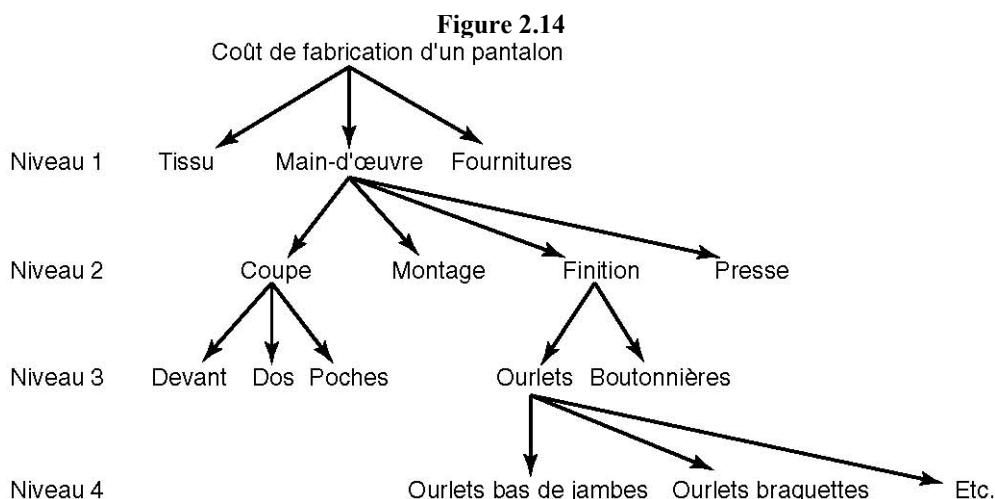
2. LES CHOIX QUI PRÉSIDENT À LA MISE EN PLACE D'UN SYSTÈME

Nous avons vu qu'il n'existait pas une méthode universelle d'analyse des coûts, mais bien un ensemble de techniques qui peuvent être plus ou moins combinées (certains éléments peuvent donner lieu à des standards alors que d'autres seront les données réelles, on peut calculer des coûts plus ou moins partiels ou complets...). Il s'ensuit que la mise en place d'un système nécessite des choix. Deux considérations principales conditionnent les choix à opérer dans ce domaine.

A. Le degré de finesse souhaité

Le degré d'analyse n'est en fait jamais prédéterminé ; un coût peut toujours faire l'objet d'une analyse plus détaillée.

Ainsi, l'analyse du coût de fabrication d'un pantalon peut donner lieu au schéma suivant :



Ce schéma n'est d'ailleurs que très partiel, il pourrait se prolonger jusqu'à chaque geste élémentaire. On peut aussi envisager d'analyser ces coûts pour chaque taille d'un même modèle.

Mais il montre que la quantité d'informations à traiter est une fonction exponentielle du niveau d'analyse. Il faut donc déterminer le juste niveau, compte tenu :

- du niveau auquel les informations obtenues sont utiles à la gestion, c'est-à-dire servent effectivement à des prises de décision ;
- du coût d'un système d'analyse trop sophistiqué ;
- des délais que demanderaient des analyses très poussées.

B. La périodicité et la rapidité des informations

Si beaucoup d'entreprises disposent de systèmes d'analyse très fins, rares sont celles qui obtiennent des informations régulières et rapides. Là encore, le guide doit être le type de décision et rien n'oblige à ce que toutes les informations soient produites aux mêmes périodes, avec la même rapidité.

Ainsi, les données de coût de revient des produits finis pour les entreprises travaillant en série servent essentiellement à orienter la politique commerciale qui n'est elle-même redéfinie, au plus, qu'annuellement. Dans ce cas, une détermination semestrielle ou annuelle des coûts est suffisante.

Inversement, le contrôle de production est, lui, continu ; les informations qu'il requiert (écarts de rendement, de consommation de matières, etc.) ne sont véritablement utiles que si elles sont obtenues presque en « temps réel », de façon à permettre des actions correctives rapides. Certaines de ces informations devront être journalières et produites en quelques heures.

En conclusion, une bonne comptabilité de gestion est celle qui procure les bonnes informations, là où se prennent les décisions, et au moment où elles sont utiles aux gestionnaires.

2 La saisie des données

La comptabilité financière enregistre les opérations que réalise l'entreprise avec des tiers. Ces opérations sont donc de nature juridique et donnent lieu à des documents précis : factures, chèques, bulletins de paie, etc., qui sont les supports des enregistrements comptables. La comptabilité de gestion mesure et classe, en plus, des opérations internes qui, n'ayant pas de portée juridique, ne donnent pas lieu automatiquement à la création de documents ; elle doit donc constituer son propre système de saisie des informations élémentaires.

Chacune de ces informations élémentaires doit :

- être *mesurée en volume* (en temps, poids, nombre d'unités d'œuvre, etc.) ;
- être *évaluée en unités monétaires* soit à partir d'un coût unitaire réel, soit à partir d'un coût unitaire préétabli. Le recours à ce dernier permet d'accélérer le calcul des coûts puisqu'il n'est pas nécessaire d'attendre les résultats de calculs comptables pour procéder aux évaluations nécessaires ;
- être *classée*, c'est-à-dire affectée ou imputée à un coût déterminé ou à un centre d'analyse c'est-à-dire à un compte ;
- être *contrôlée*, notamment par des recoupements qui permettent de s'assurer qu'il n'y a pas eu d'omission.

Ainsi, on doit recouper la ventilation des temps de travail avec les données de la paie pour vérifier qu'il n'y a pas eu d'omission significative dans la saisie des temps affectés aux différents coûts.

Le système de saisie est parfois lourd, donc onéreux ; il doit être proportionné à l'importance des charges. Aussi, c'est généralement sur les coûts de matières et de main-d'œuvre que l'essentiel de l'effort doit être porté.

1. LA SAISIE DES CONSOMMATIONS DE MATIÈRES

La saisie des consommations de matières s'articule généralement autour de l'inventaire permanent. Elle nécessite donc trois documents :

- le bon de réception ;
- l'inventaire permanent (quantité et valeur) ;
- le bon de sortie.

A. Le bon de réception

Ce document n'est pas directement utile à l'analyse des coûts puisqu'il ne représente pas une charge mais une entrée en stock ; il est cependant indispensable :

- à la tenue de l'inventaire permanent ;
- à la vérification des factures fournisseurs : ces dernières ne devant être réglées qu'après la livraison et la vérification de la conformité des marchandises reçues avec la commande et la facture ;
- au contrôle du bon rattachement des charges à la période comptable. En fin d'exercice notamment, il faut veiller à enregistrer dans les achats toutes les factures correspondant aux réceptions antérieures à l'inventaire physique et seulement elles (problème de la césure, de la séparation des exercices ou *cut-off* en anglais). Seul le suivi des bons de réception permet ce contrôle.

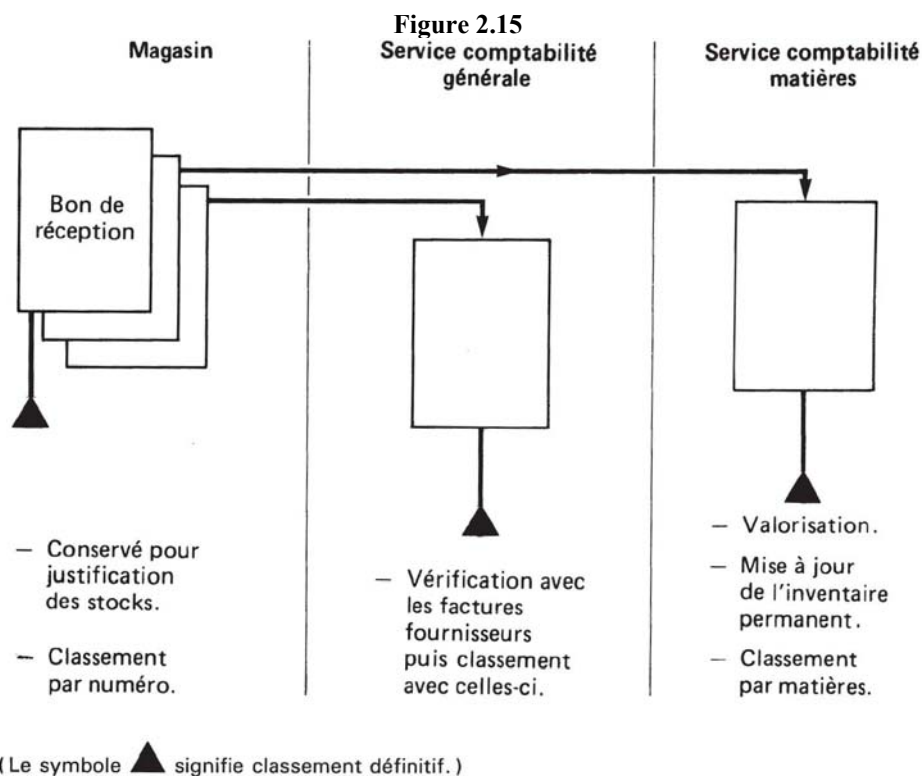
Tableau 2.28. Modèle de bon de réception¹⁵⁹

Établissements Dumont et C ^{le}		BON DE RECEPTION Magasin matières premières				N° 0001	
Date de réception fournisseur		Désignation du fournisseur		Visa magasinier		Visa livreur	
Réfé- rence	Description des marchandises reçues		Quantité reçue	Prix achat unitaire	Coût d'achat unitaire	Coût total	
Observations :				Contrôle qualité :			
Service comptable - N° commande - N° facture - Visa			Comptabilité matière - Visa				

Ce bon de réception doit être *prénuméroté* (chaque bon porte un numéro imprimé avec le bon lui-même), de façon à pouvoir s'assurer par un *contrôle de séquence* que tous les bons ont été enregistrés. Il peut par exemple être émis en liasses de plusieurs exemplaires (de couleurs différentes) permettant la circulation des informations auprès de ses différents utilisateurs

Le service comptabilité matière effectue la valorisation soit en coût réel à partir des factures fournisseurs, soit en coût standard. Le passage du prix d'achat au coût d'achat (addition des coûts de transport et d'approvisionnement) s'effectue souvent à l'aide d'un coefficient préétabli déterminé annuellement. Si, par exemple, le coût d'approvisionnement représente 5 % du montant des achats, on utilise le coefficient 1,05.

¹⁵⁹ Nous présentons ici ce document sous forme « papier ». Il peut être virtuel dans le cas, notamment, d'un système informatique intégré (ERP, *enterprise resources planning*). Pour autant, dans ce cas, les informations à saisir et le processus sont identiques. Il en est de même des autres documents évoqués ici.



B. L'inventaire permanent des matières

Les principes de l'inventaire permanent des matières ont été abordés plus haut (cf. p. 37 et s.) ; leur mise en œuvre pratique s'intègre généralement dans celle de la gestion informatique de la chaîne achats-fournisseurs.

L'inventaire permanent remplit plusieurs fonctions :

- valorisation des coûts matières ;
- indication permanente du niveau des stocks, nécessaire au déclenchement des commandes auprès des fournisseurs ;
- valorisation du stock final pour la comptabilité générale ;
- contrôle interne par comparaison régulière avec le stock réel (inventaire dit physique ou intermittent).

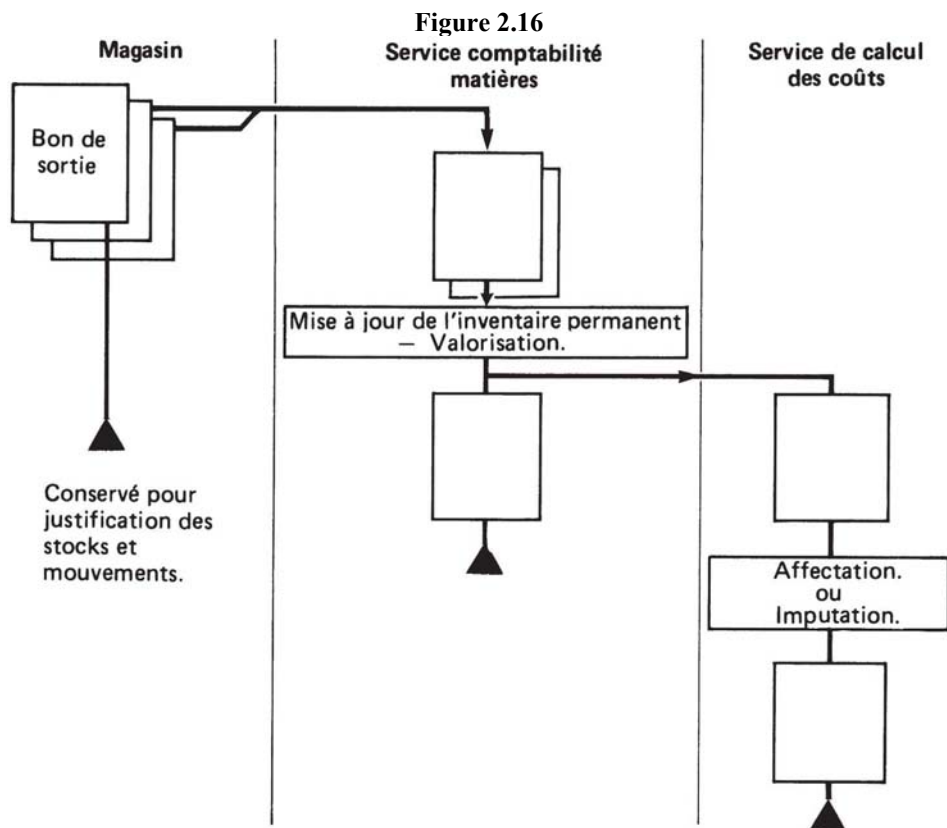
C. Le bon de sortie

Le bon de sortie est à l'origine de l'enregistrement des consommations de matières dans les comptes de coûts de production.

Tableau 2.29. Exemple de bon de sortie

Établissements Dumont et C ^{ie}		BON DE SORTIE Magasin matières premières		N° 0001	
Référence	Description des marchandises	Quantité	Valeur unitaire	Valeur unitaire	
Service demandeur : Objet : *		Comptabilité matière Visa		Total	
Visa demande : Visa réception :		Coût de revient : Visa :		Visa magasinier : Date de la sortie :	

* Référence de l'atelier utilisateur et de la commande ou des produits auxquels seront affectées ces consommations de matières.



Comme pour le bon de réception, il peut être imprimé en liasses de plusieurs exemplaires ventilés selon les différents utilisateurs.

La valorisation s'effectue au coût d'achat calculé selon la méthode du coût moyen pondéré ou premier entré, premier sorti (FIFO) ainsi que nous l'avons étudié au chapitre 1 (voir page 37) ou à un coût standard.

Dans beaucoup d'entreprises, les matières et fournitures (emballages, etc.) constituent l'essentiel du coût de revient ; sa fiabilité passe donc par une grande sécurité dans l'affectation des consommations de matières.

L'organisation de la saisie des coûts de matières ne doit pas être faite indépendamment des autres fonctions : gestion des stocks, achats, production, comptabilité financière. Chaque document (fiche de stock, bons de réception, etc.) a en fait plusieurs usages. La meilleure approche du problème consiste à rechercher un système qui assure *une bonne maîtrise des approvisionnements* et non pas simplement la recherche d'une bonne affectation aux coûts.

2. LA SAISIE DES COÛTS DE MAIN-D'ŒUVRE

Plus encore que les matières, la saisie des coûts de main-d'œuvre doit être adaptée à l'activité de l'entreprise et à son mode d'organisation. Nous ne traiterons ici que de la main-d'œuvre directe, c'est-à-dire de la charge qui est affectable (même si une partie du temps ne peut être affectée et devient alors un coût indirect).

Comme pour les matières, la saisie des coûts s'opère en deux étapes : d'abord la détermination des temps puis la valorisation.

A. La détermination des temps

On peut distinguer au moins deux situations :

- production en série et travail en équipe ou à la chaîne. Dans ce cas, la saisie des temps est généralement faite pour l'ensemble de l'équipe ou du personnel affecté à la chaîne. L'unité de base est alors l'équipe ou la chaîne ;
- production à la commande et travail individuel. Deux méthodes sont utilisées :
 - la *fiche suiveuse* qui suit la commande et sur laquelle chaque membre du personnel indique le temps de travail qu'il a consacré à la commande. Ce procédé rend le calcul du coût aisé mais il est alors difficile de contrôler tous les temps affectés avec les temps effectivement passés ; les omissions ou minoration en constituent le principal inconvénient ;
 - le *bon de travail* : il est surtout utilisé lorsque le personnel est appelé à changer souvent de tâche ; il accompagne l'ordre de fabrication ou le plan décrivant le travail à accomplir.

Le temps alloué correspond à celui qui a été déterminé par le Bureau des temps ou des méthodes.

Tableau 2.30. Modèle de bon de travail

Entreprise XYZ n° BON DE TRAVAIL - Nom - Qualification - Atelier ou service - Commande n°
Description du travail : Visa :
- Temps alloué - Temps passé

B. La valorisation des temps de travail

Selon la nature du travail et le mode d'organisation de l'entreprise, la valorisation des temps se fait :

- à partir du coût de l'unité d'œuvre – lorsque celle-ci est l'heure de travail – du centre d'analyse concerné ;
- à partir du coût moyen ou standard calculé par niveau de qualification (OS, P1, P2, etc.). Il serait, en effet, illusoire et sans intérêt de calculer le coût réel pour chaque membre du personnel.

Ce calcul du coût horaire standard pose deux problèmes : celui du numérateur (quelles charges doit-on considérer ?) et celui du dénominateur (quel nombre d'heures doit-on prendre ?)

Pour le numérateur, on ajoute au salaire de base l'ensemble des charges sociales (Sécurité sociale, retraite, taxe d'apprentissage, congés payés, etc.) et les charges dites connexes (œuvres sociales, subventions versées au comité d'entreprise, etc.).

Pour le dénominateur, on distingue plusieurs niveaux de temps :

- les heures payées ;
- les heures de présence (après déduction des jours chômés et payés, des heures de délégation, etc.) ;
- les heures travaillées (après déduction des temps de mise en route, des temps de pause « casse-croûte », etc.).

C'est en général ce dernier niveau qui est utilisé ; en effet, si l'on retient les heures de présence, celles qui ne sont pas travaillées doivent être, d'une part, relevées avec précision et, d'autre part, retraitées comme des charges indirectes dans le système d'analyse.

3. LA SAISIE DES FRAIS

On appelle communément frais toutes les charges autres que celles relatives aux matières et à la main-d'œuvre ; certains de ces frais (énergie par exemple) représentent parfois une partie importante des coûts, comme dans l'électrochimie.

Lorsque ces frais sont affectables ou imputables directement, en totalité, à un centre d'analyse ou à un coût déterminé (coût d'un chantier, d'une commande, etc.), l'affectation analytique s'effectue simultanément à l'enregistrement en comptabilité générale, instituant ainsi ce que l'on appelle parfois des comptabilités en partie triple ou quadruple.

Divers arrangements permettent de faciliter l'affectation des frais :

- lorsque la consommation d'eau ou d'énergie est importante, une bonne affectation nécessite l'implantation de compteurs secondaires ;
- pour éviter les difficultés ou erreurs d'affectation des frais, il faut prévoir celle-ci dès la commande aux fournisseurs. Ainsi, les références de la commande, reprises sur la facture, permettent une affectation facile et sûre.

4. LA SAISIE DE LA PRODUCTION

La saisie des quantités produites est le dernier stade de la collecte des informations de base.

A. L'unité de mesure doit être définie avec précision

Dans une première analyse, la définition de l'unité de mesure paraît généralement simple : nombre de pièces, poids, surface, etc. Mais, en réalité, cette première approche de la production est souvent insuffisante. Quelques exemples illustrent les difficultés rencontrées.

- En biscuiterie, on mesure la production à la sortie du four par le poids. Mais ce poids varie sensiblement dans le temps : après avoir été déshydratés pendant la cuisson, les biscuits reprennent du poids en absorbant l'humidité ambiante puis parfois perdent à nouveau une partie de cette humidité ; les variations de poids peuvent atteindre 10 %. Il convient donc de définir la production par un pesage à un instant précis, par exemple une heure après la sortie du four.

- Pour les prestations de services, il est de fait impossible de définir la production. On assimile donc la production aux moyens mis en œuvre pour produire¹⁶⁰ : l'avocat, l'expert-comptable, l'architecte... évaluent leur production en temps de travail ; encore faut-il définir ce que l'on intègre à ce temps : les déplacements, les temps de documentation... ? Concernant le domaine de la santé, la Sécurité sociale a défini l'acte médical de base (K) et évalué les différents actes en nombre de « K ».

De même, dans un service informatique, la production est évaluée par référence aux différentes ressources (matériel ou partie de matériel utilisé) : temps d'unité centrale, temps de connexion, temps de développement.

- Il faut parfois également intégrer une approche marginaliste à l'évaluation de la production. Ainsi, pour l'EDF, tous les kilowattheures ne sont pas identiques : un kilo-wattheure produit à minuit en été n'équivaut pas à celui produit aux heures de pointe en hiver. Ce problème est d'ailleurs très actuel à EDF puisque la production d'électricité nucléaire est beaucoup plus rigide que la production classique et peut conduire à des surproductions importantes en période de sous-utilisation (nuit, mois d'août...). On peut donc considérer qu'il y a plusieurs « qualités » de kilowattheures ou encore distinguer les kilowattheures utiles des kilowattheures produits. Mais alors comment comparer les kilowattheures nucléaires avec les kilowattheures produits par des centrales thermiques ou hydrauliques ? La réponse à cette question est importante car elle détermine, d'une part, la tarification, et, d'autre part, les coûts respectifs ; elle oriente donc l'utilisation de l'électricité et la politique énergétique.

B. L'unité de mesure peut évoluer au cours du processus de production

Dans l'industrie des tabacs, par exemple, l'unité de mesure change au cours du processus de production :

- cueillette, séchage : mesure en nombre de feuilles de tabac ;
- production du tabac coupé : mesure en poids ;
- confection des cigarettes : mesure en unités ;
- conditionnement en paquets : mesure en nombre de paquets ;
- conditionnement en cartouches : mesure en nombre de cartouches.

Le passage d'une unité à l'autre donne lieu à des écarts, soit de rendement de matière (un kilogramme de tabac ne donne pas toujours exactement le même nombre de cigarettes), soit de rebuts ou de déchets (paquets mal conditionnés).

C. Les contrats de longue durée et les travaux en cours

Les productions longues, généralement mises en fabrication à la commande (travaux publics, construction navale, ingénierie, contrats d'étude...), posent des difficultés spécifiques d'évaluation de la production réalisée à une date donnée. Pourtant, l'appréciation des quantités produites est nécessaire à plusieurs titres :

- le paiement des acomptes du client, généralement proportionnés au degré d'avancement ;
- l'assurance des chantiers : détermination de la valeur à assurer ;
- l'évaluation des travaux en cours du bilan, selon le principe :

$\begin{aligned} & \text{Prix de vente final} \times \text{Pourcentage d'avancement} \\ & \quad - \text{Somme des coûts engagés} \\ & \quad = \text{Résultat.} \end{aligned}$

Si ce résultat est positif, l'entreprise réalise des bénéfices, qui, selon les normes comptables¹⁶¹, peuvent être partiellement constatés en comptabilité.

Si ce résultat est négatif (perte) l'entreprise doit la constater par constitution d'une provision.

¹⁶⁰ Ce point sera également développé à propos de l'analyse des coûts dans les services publics, page 341.

¹⁶¹ Voir norme comptable internationale (IASC) n° 11, dont le principe est repris dans le Plan comptable (art. 380-1).

3 L'enregistrement des coûts

- la fiabilité (omission de charges, existence de moyens de contrôle, etc.) ;
- la simplicité, gage d'un moindre risque d'erreur et d'un coût non prohibitif ;
- la rapidité d'obtention des informations de synthèse, qui sans cela cessent de devenir utiles ;
- la clarté permettant la lecture des informations par les non-spécialistes que sont généralement les utilisateurs. On peut envisager deux familles de méthodes :
- les méthodes extracomptables ;
- les méthodes qui utilisent la technique comptable.

1. LES MÉTHODES EXTRACOMPTABLES

C'est pourquoi elles sont utilisées essentiellement dans les petites et moyennes entreprises, ou dans celles dont le processus de production est simple et la division du travail (appréciée par le nombre de centres d'analyse) peu poussée.

Tableau 2.31

[illegible]

Transport									
Autres									
Total semi-directes									
III. CHARGES									
INDIRECTES									
Locaux									
Chauffage									
Frais usine									
Amortiss.									
Administration									
Total charges indirectes									
COÛT TOTAL									

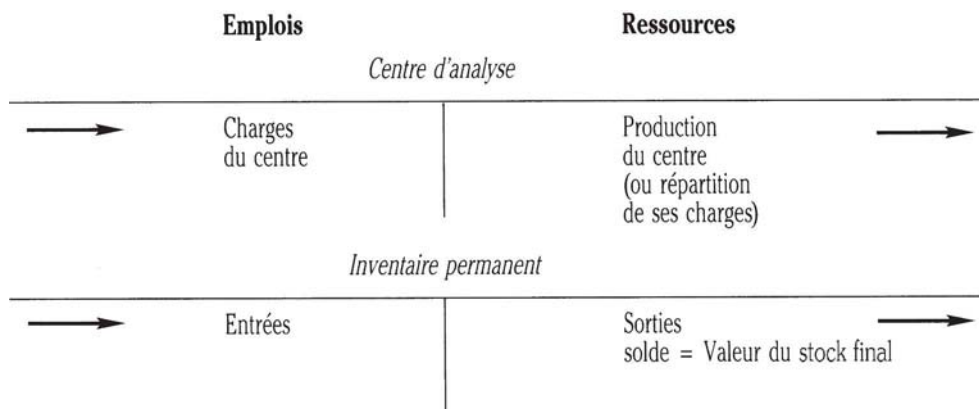
Tableau 2.32

Atelier n°	CHARGES DE FABRICATION								
Mois									
	Ensemble atelier			Produit (A)		Produit (B)		Produit (C)	
	Quantité	Prix	Valeur	Quantité	Valeur	Quantité	Valeur	Quantité	Valeur
MATIÈRES (a)									
.....									
.....									
.....									
.....									
Total matières									
Récupération :									
Déchets									
Rebuts									
Total récupération (b)									
Net matières (a – b)									
CHARGES									
DIRECTES*									
CHARGES SEMI-DIRECTES*									
CHARGES INDIRECTES*									
COÛT TOTAL									

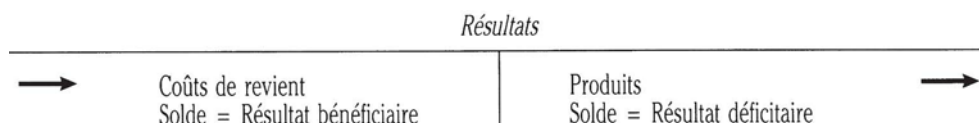
* On reporte ici les charges calculées pour ces rubriques dans le tableau 2.31.

2. LES MÉTHODES COMPTABLES

Le principe de la partie double utilisé en comptabilité financière, qui permet d'enregistrer les flux économiques (débit = emploi = destination et crédit = ressource = origine), peut être également utilisé pour la comptabilité de gestion. Chaque centre d'analyse ou référence d'inventaire permanent constitue un compte qui fonctionne de façon simple ou logique :



On peut également utiliser des comptes de résultat.



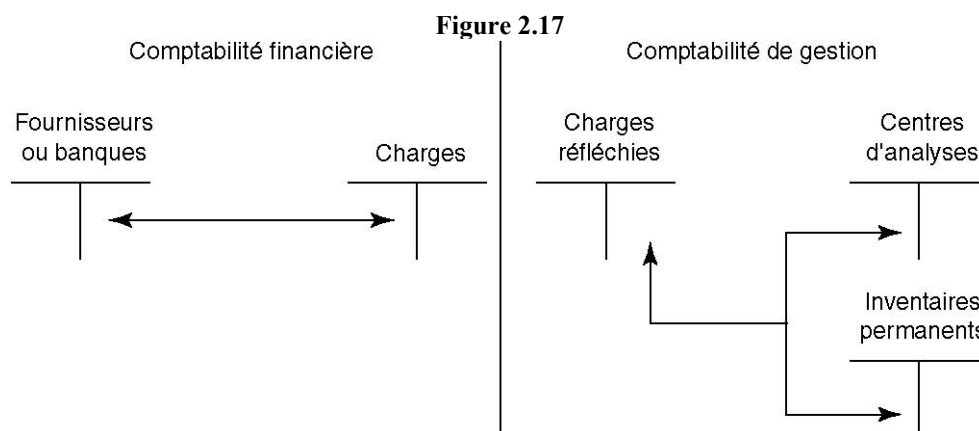
Cette technique est largement utilisée.

Elle présente l'avantage d'offrir tous les moyens de contrôle et de sécurité de la comptabilité financière mais est « lourde » en raison du surcroît de travail d'enregistrement. En outre, elle se présente sous une forme peu lisible pour les non-spécialistes.

Le rattachement d'une telle comptabilité de gestion à la comptabilité financière peut se faire selon deux méthodes :

a) Les comptes réfléchis

La méthode préconisée par le Plan comptable général fait appel aux comptes réfléchis (voir plus haut, chapitre 1, section 1, page 31) qui permettent simultanément d'obtenir une autonomie et une concordance parfaites des deux comptabilités (par comparaison des comptes de charges avec leurs correspondants réfléchis).



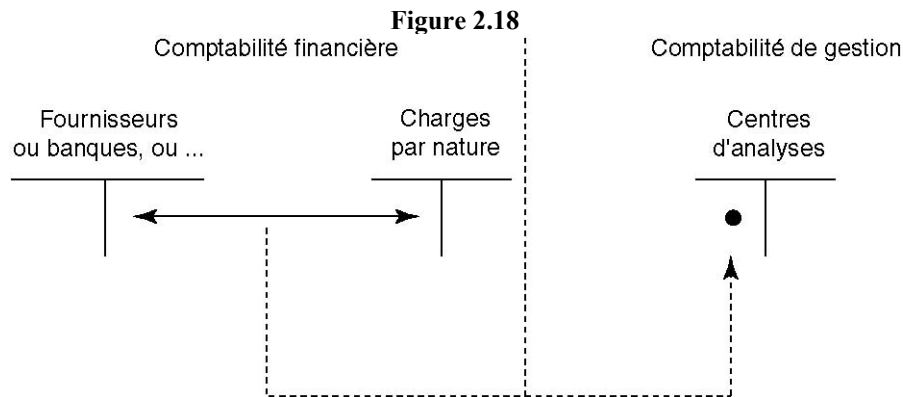
b) La comptabilité en « partie triple »

Une autre méthode consiste à créer une triple imputation pour toute écriture comptable qui met en œuvre des charges ou des produits¹⁶² :

Une partie bilan Une contrepartie charge ou produit Une troisième partie analytique	} Comptabilité financière
---	---------------------------

Ainsi, une charge affectée à un centre d'analyse s'enregistrera de la façon suivante :

¹⁶² Les logiciels fonctionnant selon ce principe exigent une imputation analytique dès lors qu'un compte des classes 6 ou 7 du Plan comptable a été mouvementé.



Cette méthode s'est largement répandue avec l'utilisation des systèmes intégrés (ERP). En effet, d'une part, les sécurités offertes (pas d'omissions, pas de double enregistrement) remplacent celles de la partie double et, d'autre part, le programme de traitement comptable peut être conçu pour interdire tout enregistrement de comptabilité financière en compte de classe 6 ou 7 s'il n'y a pas également une imputation analytique.

4 Comptabilité de gestion et contrôle interne

1. DÉFINITIONS DU CONTRÔLE INTERNE

Le contrôle, interne à l'entreprise, a été longtemps considéré comme la fonction essentielle de la hiérarchie : la direction contrôle les cadres qui contrôlent la maîtrise qui contrôle les ouvriers. Dans ce même esprit, la comptabilité, on pourrait presque dire le chef comptable, devait s'efforcer d'éviter les erreurs et les fraudes – essentiellement les détournements de valeurs – commises dans son propre service.

En 1948 Bernard Fain et Victor Faure définissaient ainsi le contrôle interne : « Le contrôle interne consiste en une organisation rationnelle de la comptabilité et du service comptable visant à prévenir, tout au moins à découvrir sans retard, les erreurs et les fraudes¹⁶³. »

Les Anglo-Saxons ont apporté une autre dimension au concept de contrôle interne, notamment en faisant de la comptabilité un objet du contrôle interne (s'assurer de la fiabilité des informations qu'elle fournit) en même temps qu'un de ses sujets (la comptabilité comme moyen du contrôle interne). C'est ce qui ressort des deux définitions suivantes :

– Celle de l'Institute of Chartered Accountants in England and Wales :

« Le contrôle interne comprend l'ensemble des systèmes de contrôle, *financiers* et autres, mis en place par la direction, afin de pouvoir diriger les affaires d'une société de façon ordonnée, de sauvegarder ses biens et d'assurer, autant que possible, la sincérité et la *fiabilité des informations enregistrées*¹⁶⁴. Font partie du système de contrôle interne les activités de vérification, de pointage et d'audit interne¹⁶⁵. »

– Celle de l'American Institute of Certified Public Accountants :

« Le contrôle interne est formé de plans d'organisation et de toutes les méthodes et procédures adoptées à l'intérieur d'une entreprise pour protéger ses actifs, *contrôler l'exactitude des informations fournies par la comptabilité*¹⁶⁴, accroître le rendement et assurer l'application des instructions de la direction¹⁶⁶. »

Si l'on reprend le cycle décisions-opérations de l'entreprise, le contrôle interne concerne le flux descendant : décisions – opérations (« assurer l'application des instructions de la direction ») et le flux d'informations remontant : opérations – décisions (« contrôler l'exactitude des informations fournies par la comptabilité »).

L'audit, souvent confondu avec le contrôle interne, est essentiellement un contrôle au second degré exercé sur le contrôle interne lui-même, autrement dit un contrôle des systèmes de contrôle.

2. LA COMPTABILITE DE GESTION, MOYEN DU CONTRÔLE INTERNE

La technique budgétaire est en elle-même un moyen de contrôle interne puisque, en fixant à chacun sa part dans la réalisation des objectifs décidés par la direction, elle assure la transmission des instructions de celle-ci. Mais

¹⁶³ Bertrand FAIN et Victor FAURE, « La révision comptable », *Le Contrôle interne*, publié par l'Ordre des experts-comptables, 1977, p. 6.

¹⁶⁴ Souligné par nous AB/CS.

¹⁶⁵ *Le Contrôle interne*, op. cit., p. 7.

¹⁶⁶ *Ibid.*, p. 7.

c'est surtout l'intégration du contrôle budgétaire dans la comptabilité par la détermination des écarts qui fait la force de ce système.

Les écarts ont, en effet, une logique implacable :

- ils traduisent des dysfonctionnements, même en l'absence de tout contrôle physique : les écarts remplissent une partie des fonctions des agents de maîtrise ;
- ils se répercutent automatiquement au niveau supérieur sans aucune complaisance ni compromission ;
- ils évaluent en termes monétaires les différences par rapport à la norme et déshumanisent les relations : chacun est constamment « pesé » en dollars, en livres ou en euros.

Par ailleurs, les écarts contribuent également à améliorer la qualité et la rapidité d'obtention des informations. Les erreurs comptables sont en effet détectées par des écarts anormaux et donc rapidement corrigées (erreurs d'inventaire, double enregistrement ou omission de facture, etc.). Le travail en standards permet également d'accélérer les procédures comptables :

- la valeur des stocks est déterminée par les comptes d'inventaire permanent. L'inventaire physique des stocks devient alors un contrôle des comptes et non plus une nécessité pour l'établissement de ceux-ci. Il est d'ailleurs généralement effectué sur une base tournante, tout au long de l'année, et non au jour de la clôture de l'exercice ;
- il est possible d'arrêter les comptes avant l'arrivée des dernières factures des fournisseurs, celles-ci étant estimées aux coûts standards.

Or ces deux derniers points constituent la cause la plus fréquente du retard dans l'établissement des comptes annuels. C'est par le recours aux standards que des entreprises parviennent à produire leurs états financiers quelques jours après la date de la clôture de l'exercice et non trois ou quatre mois après.

3. LA COMPTABILITE DE GESTION, OBJET DU CONTRÔLE INTERNE

Compte tenu de l'importance du rôle assigné à la comptabilité de gestion, la fiabilité est une qualité déterminante des informations fournies. Il est par conséquent nécessaire qu'elle soit, elle-même, l'objet d'un contrôle interne efficace.

En premier lieu, le contrôle s'exerce sur la saisie des données réelles. Les procédures internes de saisie des informations doivent être telles que toute omission, double emploi, mauvaise imputation, etc., soit impossible ou rapidement détectée, puis corrigée.

En second lieu, le contrôle interne s'exerce sur l'établissement des standards, mais il s'agit là d'un domaine généralement technique, étranger aux praticiens du contrôle de gestion.

V – Coûts, analyse de la valeur et gestion de la production

Nous voudrions, dans cette section, faire apparaître les limites du contrôle de gestion. Dans un premier paragraphe consacré à l'analyse de la valeur, nous verrons que la maîtrise des coûts de production relève parfois plus des compétences des ingénieurs et des techniciens que de celles des comptables et des contrôleurs de gestion. Le second paragraphe, en abordant la gestion de la production, illustrera le fait qu'un raisonnement économique reposant sur une information nécessairement incomplète ne mène pas obligatoirement à l'optimum économique.

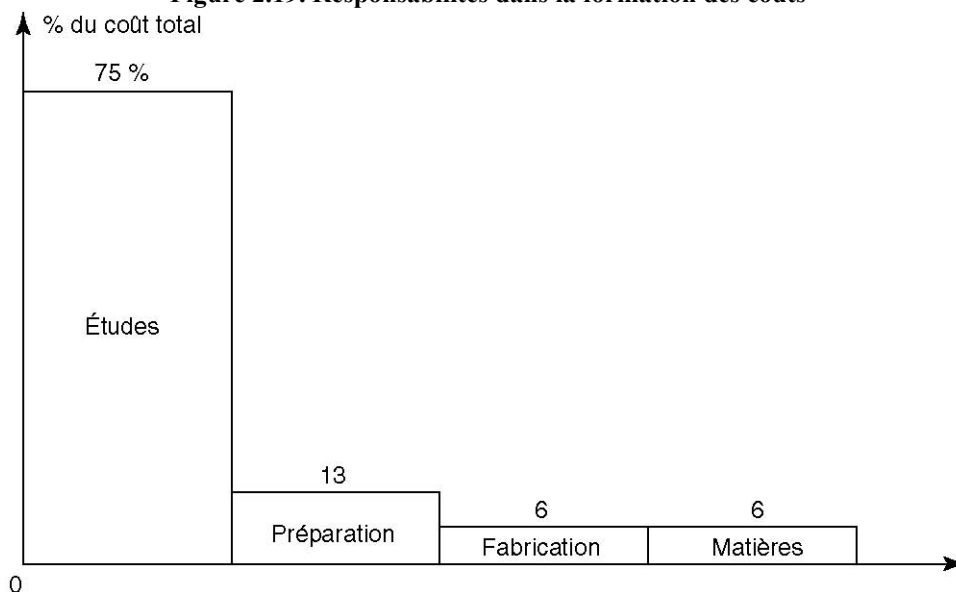
1 Coûts et analyse de la valeur

L'objet de ce paragraphe est moins de faire un exposé complet sur l'analyse de la valeur¹⁶⁷ que de montrer les relations étroites existant entre le calcul des coûts et la gestion de la production et, surtout, de combattre un fétichisme du contrôle de gestion. On peut, certes, améliorer la productivité et, plus généralement, les performances d'une organisation en la mettant sous tension. Mais il y a un seuil de tolérance qu'il ne faut pas

¹⁶⁷ L'expression complète est « analyse de la valeur fonctionnelle ». Bien que plus précise, elle est rarement utilisée. Il existe de nombreux ouvrages consacrés à cette méthode : L.D. MILES, *L'Analyse de la valeur*, Dunod, 1961 ; Cl. JOUINEAU, *L'Analyse de la valeur et ses nouvelles applications industrielles*, EME, 1982 ; Jacques LACHNITT, *L'Analyse de la valeur*, PUF, 1980, « Que sais-je? », n° 1815 ; Soramangement, *La Maîtrise des coûts administratifs par l'analyse de la valeur*, EME, 1975. D'autres ouvrages abordent cette technique dans un cadre particulier : Pierre BARANGER et Guy HUGUEL, *Production*, Vuibert, 1987 ; Armand DAYAN, *Marketing industriel*, Vuibert, 1985.

dépasser, sous peine de déclencher des conflits aigus au point de tout perturber gravement, voire de tout paralyser. Par ailleurs, la mise sous tension ne stimule pas nécessairement la créativité, quand elle ne la tue pas en mobilisant toutes les énergies sur des difficultés purement conjoncturelles. Réaliser des prouesses en matière d'organisation pour produire un article obsolète et invendable n'a jamais été le meilleur moyen de faire fortune. Pour desserrer l'étau, il faut repenser le produit en fonction de l'évolution des techniques et du marché. « On constate que la conception du produit est pratiquement responsable de 75 % du coût du produit, c'est-à-dire que, lorsque la liasse de développement sort du bureau d'études, le coût du produit est déjà prédéterminé pour 75 % et que les possibilités de réduction de coût ne peuvent s'exercer que sur les 25 % restants. Cette marge constituait en quelque sorte le domaine d'application des techniques de réduction de coût classiques antérieurement à l'apparition des techniques d'analyse de la valeur¹⁶⁸. » Plus précisément, dans l'industrie, les responsabilités dans la formation des coûts se répartissent comme suit¹⁶⁹ :

Figure 2.19. Responsabilités dans la formation des coûts



Apparue aux États-Unis vers la fin de la Seconde Guerre mondiale (elle fut introduite à la General Electric par L.D. Miles dès 1943), l'analyse de la valeur s'y est développée dans les années 60 de façon décisive lorsque le ministre de la Défense R. McNamara imagina d'inclure dans tous les contrats passés par son ministère avec les fabricants d'armement des clauses leur faisant obligation d'appliquer l'analyse de la valeur avec des modalités d'intéressement financier en fonction des économies réalisées. Lawrence

D. Miles observa à la General Electric des économies pouvant atteindre 20 % du coût d'un produit. L'étude peut porter soit sur des produits existants (*value analysis*), soit sur des produits encore à l'étude (*value engineering*)¹⁷⁰. En France, des travaux d'analyse de la valeur furent entrepris dès les années 60 dans l'automobile, l'électroménager, l'électronique, l'aéronautique et à la SNCF.

Schématiquement, la méthode consiste à identifier les différentes fonctions d'un bien ou service, à faire une analyse critique de la façon dont les différents composants remplissent ces fonctions (phase dubitative), à imaginer des solutions de remplacement (phase imaginative) et, enfin, à examiner la cohérence des différentes modifications que l'on souhaite retenir (phase évaluative).

L'identification des fonctions constitue le « noyau dur » de la méthode. On distingue deux grandes catégories de fonctions :

- *Les fonctions principales*

Ce sont celles pour lesquelles le produit est effectivement conçu. Par exemple, la fonction principale d'un interrupteur est de couper et fermer un circuit électrique. Il peut y avoir plusieurs fonctions principales. Ainsi, des verres correcteurs teintés doivent à la fois corriger la vue et protéger l'œil de la lumière du soleil.

- *Les fonctions secondaires*

La qualification de secondaires affectée à ces fonctions ne signifie aucunement que l'on peut les négliger. Au contraire, les fonctions secondaires doivent être impérativement satisfaites, comme les fonctions principales, mais elles ne constituent pas la raison d'être du produit. Dans le cas de l'interrupteur, celui-ci doit être isolé,

¹⁶⁸ LACHNITT, *op. cit.*, p. 12.

¹⁶⁹ *Ibid.*, p.11. L'origine de ces chiffres n'est pas précisée.

¹⁷⁰ Ces deux termes n'ont pas encore reçu de traduction française.

mais il est évident que l'on ne réalise pas un interrupteur pour qu'il soit un isolant ; la fonction isolation est une fonction secondaire.

On peut distinguer plusieurs types de fonctions secondaires :

- les *fonctions de construction*, imposées par la nécessité de pouvoir réaliser le produit avec les technologies existantes. Par exemple, pendant longtemps, on n'a pas su équiper les roues des voitures de pneus sans chambre à air ;
- les *fonctions de contrainte*, imposées par des règlements et des normes. Par exemple, les phares d'une voiture doivent être montés à une certaine hauteur du sol et posséder des caractéristiques bien précises ;
- les *fonctions d'estime*, qui sont toutes les fonctions liées à l'esthétique du produit : chromes ne servant à rien d'autre qu'à la décoration, etc. ;
- les *fonctions inutiles*, qui sont en fait fort nombreuses. Dans l'industrie, ce sont souvent les pièces superflues ou dont les tolérances sont trop serrées, c'est-à-dire inutilement sévères. Ces « marges de sécurité » ne sont souvent que des « marges de tranquillité » ! Par exemple, alors qu'autrefois on mettait souvent cinq boulons et parfois plus pour fixer une roue de voiture, on n'en met plus aujourd'hui que quatre au maximum et souvent trois, sans que le nombre d'accidents causés par le détachement d'une roue ait augmenté. Dans un autre domaine, un fabricant d'appareils électroménagers montait des moteurs électriques conçus pour durer deux à trois fois plus longtemps que l'espérance de vie de l'appareil lui-même. Il a donc équipé ses appareils de moteurs moins solides et moins chers mais dont la solidité était encore largement suffisante pour que l'utilisateur ne perçoive pas cette baisse de qualité.

En matière de travaux administratifs, la construction de diagrammes de circulation de documents (*flow charts*) permet de mettre en évidence des fonctions inutiles. Ce serait par exemple le cas du classement de plusieurs copies d'un même document en des endroits différents selon le même critère (ordre numérique, alphabétique, etc.).

Après avoir donné cette définition des différentes fonctions, il est plus aisé de comprendre ce qu'est l'analyse de la valeur. Il s'agit d'un processus de travail qui permet « de réaliser le produit optimal, c'est-à-dire celui qui satisfait les fonctions nécessaires et elles seules pour le coût minimal¹⁷¹ ». L'objectif est donc de trouver le compromis optimal entre le coût et les fonctions d'un produit, tout en assurant un niveau de qualité nécessaire et suffisant¹⁷² ».

Les termes de valeur et de coût reviennent constamment. En ce qui concerne la valeur, il s'agit de valeur d'usage. Deux articles qui remplissent les mêmes fonctions principales et secondaires ont la même valeur d'usage. Quant à la détermination des coûts, elle pose des problèmes classiques étudiés ci-dessus dans les chapitre 1 et 2. « Il serait illogique de faire dépendre le choix économique entre deux solutions techniques différentes des taux d'activité des différentes sections de production, parfois relative-ment variables au cours du temps, et dont le niveau à l'époque où le produit sera en production est inconnu. Pour éviter cet inconvénient, les coûts de production sont déterminés pour les études d'analyse de la valeur en supposant un taux d'activité uniforme pour toutes les sections ; ce taux peut être égal au taux potentiel maximal de la section, ou à un certain pourcentage préalablement fixé de ce taux, par exemple 80 %¹⁷³. Dans le même ordre d'idées, il faut noter que, si une analyse de la valeur fait apparaître une possibilité de réduction de temps, l'économie réalisée n'est pas automatiquement égale au produit du gain de temps par le taux horaire correspondant. [...] L'économie ne correspond qu'au montant des dépenses directes^{174 175}. »

En conclusion, à travers cette présentation schématique de l'analyse de la valeur, nous voudrions souligner une fois de plus que la gestion constitue un tout. Bien gérer c'est s'assurer d'un système de contrôle de gestion efficace mais faire aussi de la gestion de production, de la gestion commerciale, financière, etc. Et surtout, c'est savoir faire preuve d'imagination pour trouver des solutions originales, anticiper les évolutions de la demande et, finalement, être toujours le premier ou l'un des seuls à proposer tel type de bien ou service susceptible de satisfaire un besoin. L'entreprise peut alors réaliser une sorte de rente de monopole souvent bien supérieure à ce que l'on peut attendre d'un gain de productivité quelconque. La mise sous tension du seul appareil de production n'est pas le seul levier sauf dans les secteurs traditionnels, produisant des biens totalement banalisés et où la concurrence ne se fait que par les prix.

¹⁷¹ LACHNITT, *op. cit.*, p. 15.

¹⁷² *Ibid.*, p. 27.

¹⁷³ Il s'agit de neutraliser les écarts sur activité grâce à l'imputation rationnelle des charges fixes.

¹⁷⁴ LACHNITT, *op. cit.*, p. 23.

¹⁷⁵

Les dépenses directes sont supposées ici variables, ce qui, comme nous l'avons vu, n'est pas nécessairement le cas. De façon plus rigoureuse, nous dirions que la réduction d'activité n'entraîne pas une économie égale au coût complet des biens que l'on a renoncé à produire mais équivalente à leur coût marginal.

2 Coûts et gestion de la production

L'objectif n'est pas d'étudier tous les apports des calculs des coûts à la gestion de production mais, à travers quelques exemples, de montrer que les données comptables qui réduisent nécessairement la complexité des situations réelles et les déforment peuvent, de ce fait, conduire à des solutions ne correspondant pas à un optimum.

1. L'EXEMPLE DE LA GESTION DES STOCKS

Conserver un stock important apporte bien des avantages : moins de ruptures d'approvisionnement (matières premières), délais de livraison réduits (produits finis), possibilité de remplacer sans délai les pièces défectueuses, production par lots importants, ce qui permet de réaliser des économies d'échelle, frais administratifs moins élevés, lorsque les approvisionnements sont moins fréquents même s'ils portent sur des quantités plus importantes, etc. Inversement, conserver un stock important coûte cher : frais financiers du fait d'un décalage plus grand entre les dépenses liées à la production et les recettes des ventes, coût du stockage physique (amortissement des bâtiments, gardiennage, électricité, etc.), augmentation des risques de mévente ou de détérioration physique des produits, etc. On estime que le coût annuel d'un stock peut être égal à 30 % de sa valeur ou plus dans de nombreux cas. Bref, quand le stock est trop faible, les coûts de transaction augmentent et, quand il est trop fort, ce sont les coûts de possession.

Un des premiers à avoir recherché « scientifiquement » un optimum fut Wilson, qui, en 1929, proposa son modèle de gestion des stocks. Il donne la fréquence ou le volume optimal des approvisionnements pour réduire au minimum le coût total de la fonction « stock », égal à la somme des coûts d'approvisionnement et de possession au cours d'une période. On désigne par :

D : la demande annuelle en quantités de l'article stocké ;

a : le coût d'achat unitaire, indépendant des quantités commandées ;

N : le nombre de commandes par année ;

A : le coût fixe d'approvisionnement supporté à chaque commande (coût de transaction) ;

t : le coût de possession du stock exprimé en pourcentage de sa valeur ;

S : le coût annuel de la fonction stock. Le coût d'acquisition du stock est égal à :

$$\underbrace{aD}_{\text{prix d'achat}} + \underbrace{AN}_{\text{frais d'approvisionnement}}$$

Le stock moyen est égal à la moitié de la quantité commandée à chaque fois en supposant le stock résiduel nul à chaque livraison et la consommation parfaitement linéaire : $\frac{1}{2} \times \frac{D}{N}$

Le coût de possession du stock est de :

$$\underbrace{\frac{D}{2N}}_{\text{stock moyen}} \times \underbrace{a}_{\text{coût unitaire}} \times \underbrace{t}_{\text{taux}}$$

Le coût total est de : $S = aD + AN + at \frac{D}{2N}$.

L'étude de cette fonction montre qu'elle passe par un minimum lorsque sa dérivée première par rapport à N

devient nulle $\Rightarrow 0 = A - \frac{2atD}{4N^2} \Rightarrow N = \sqrt{\frac{atD}{2A}}$.

On obtient ainsi le nombre annuel de commandes et, par conséquent, le niveau du stock qui minimise le coût total S^{176} .

La pratique récente de certaines entreprises contredit cette théorie du compromis. Il est moins coûteux, lorsque cela est possible, de supprimer le problème du stock optimum... en supprimant le stock ! Cela suppose que les fournisseurs puissent vous approvisionner juste-à-temps¹⁷⁷, sans aléa sur les délais de livraison, que la main-d'œuvre et les machines soient polyvalentes et puissent être transférées sans délai et à faible coût sur une autre

¹⁷⁶ C'est ce que l'on désigne aussi par la « quantité économique » (*Economic Order Quantity – EOQ*).

¹⁷⁷ *Just-in-time inventory system*, ou JIT.

production en cas de rupture des approvisionnements. De plus, le « zéro-stock » libère de l'espace (parfois près de 50 % des surfaces disponibles !), ce qui permet une extension peu coûteuse des capacités de production. Bref, pour parvenir à cette solution, il fallait imaginer un environnement de la production totalement différent et auquel les modèles comme celui de Wilson ne conduisent pas, puisqu'ils reposent sur des données comptables qu'ils ne remettent pas en question. Le stock dissimulait des problèmes puisque le « zéro-délai » et le « zéro-défaut » aboutissent au « zéro-stock ».

2. FLEXIBILITÉ : DE LA GRANDE SÉRIE AU SUR-MESURE

En lançant la « Ford T », en 1908, Henry Ford révèle au monde de l'industrie ce que peuvent être des économies d'échelle. De fait, ce modèle, standardisé et monté à la chaîne, produit en grandes séries et vendu bon marché¹⁷⁸, fut un tel succès qu'il s'en est vendu plus de 15 millions d'exemplaires. Il fut conçu par un homme seul qui ne croyait pas au marketing, mais à l'importance de la qualité du produit et à l'élasticité de la demande par rapport au prix.

La situation est aujourd'hui radicalement inverse dans de nombreux secteurs : le profit se fait sur le marketing, la conception et le design plus que sur les coûts. La marge sur coût de production peut être énorme et sans signification, quand la plupart des coûts sont antérieurs à la production : recherche et développement, investissement en équipement de production, études de marché et investissements commerciaux. Deux contraintes théoriquement incompatibles apparaissent : d'une part, l'adaptation permanente pour suivre les progrès techniques rapides et les variations de la demande (en quantité et en qualité) qui s'oppose, d'autre part, à la production en grandes séries pour « amortir » tous les coûts antérieurs au lancement du produit. La réponse fournie par le calcul économique est la recherche d'un compromis qui ne détourne pas trop la clientèle grâce à une évolution des produits, mais aussi lente que possible pour amortir au mieux les coûts initiaux. La réponse des ingénieurs et des techniciens a consisté à utiliser des « banques d'organes » et à rendre les ateliers « flexibles ».

- Une *banque d'organes* est un ensemble de pièces standard, produites en grandes séries mais pouvant être combinées entre elles de différentes façons¹⁷⁹. Ainsi, dans l'automobile, chaque constructeur dispose de quatre ou cinq moteurs différents, de quatre ou cinq modèles de carrosseries (3 portes, 4 portes, 5 portes), de plusieurs transmissions (4 vitesses, 5 vitesses et automatique) et de différents niveaux de finition qui, combinés entre eux, peuvent donner naissance à plusieurs centaines de modèles, sans compter les options. Tout en gardant les avantages de la grande série, on peut ainsi faire presque du sur-mesure.

- Les *ateliers flexibles* sont faits de machines polyvalentes interconnectées grâce à un ordinateur et capables de produire des suites d'articles différents sans arrêt de la production. Leur coût est évidemment plus élevé que celui de machines classiques¹⁸⁰, mais la demande d'articles personnalisés permet :

- une réduction des coûts de stockage et de manutention (vers le zéro-stock) ;
- une réduction des risques pesant sur le stock (obsolescence et détérioration) ;
- une amélioration de la qualité, grâce à une plus grande automatisation ;
- un meilleur positionnement sur le marché.

Ces quatre avantages sont classés par difficulté de quantification croissante.

En conclusion, nous pensons avoir illustré, à travers ces deux exemples, le fait que le calcul des coûts, la mise sous tension de l'appareil de production ne peuvent conduire qu'à un optimum dans un cadre donné, loin d'être toujours la meilleure solution possible. Cela se vérifie également à propos de la qualité. On a réalisé, dans les années 80, que, la qualité totale coûtant moins cher que le compromis traditionnel coût-qualité, selon lequel trop de qualité coûterait trop cher à la production et pas assez de qualité coûterait trop cher au service après-vente, la solution se trouvait au juste milieu. La remise en question de l'environnement est le fait d'ingénieurs et de techniciens qui modifieront ainsi les données introduites par les procédures du contrôle de gestion, lesquelles ont tendance à réduire l'avenir à une extrapolation du passé.

¹⁷⁸ Selon Claude LAMOTTE, « La Ford T », *Le Monde* du 28-29 août 1988, p. 2 : son prix en 1908 était de l'ordre de 1 000 dollars, soit un prix tout à fait comparable à ceux d'aujourd'hui pour des voitures moyennes.

¹⁷⁹ Dans le domaine des jeux éducatifs, le Meccano et le Lego fonctionnent selon le principe des banques d'organes. La variété résulte plus des possibilités de combinaisons que du nombre de pièces différentes.

¹⁸⁰ Selon Reinhold MAYER, « Computer Integrated Manufacturing Technologies and the Accountant's View ». Dactylographié, 1988, Universität Stuttgart, p. 6.

VI – Coûts et gestion de la conception : le coût cible

Les méthodes de calcul de coûts étudiées précédemment supposaient implicitement un univers stable et un management centré sur le contrôle opérationnel. Il s'agissait de vérifier les performances au jour le jour et d'optimiser par des mécanismes de mise sous tension des opérationnels (cycle achat – production – vente). Le coût cible¹⁸¹ est une démarche consistant à anticiper les contre-performances en mettant sous tension la phase amont : la conception des produits ou services.

1 Origine de la méthode

Le coût cible repose sur deux constats principaux.

Le premier constat est que la plupart des coûts sont liés à la conception même du produit ou du service offert. La complexité du design, les modes de production retenus, le choix des matériaux utilisés, les procédures administratives ou la chaîne de décision, la nature des engagements envers les clients peuvent générer des coûts qui devront être supportés pendant toute la durée de vie du produit et que des efforts de productivité dans la phase de production ne pourront pas compenser. Il est donc nécessaire d'intervenir bien en amont, c'est-à-dire dès la phase de conception. C'est là que se font les choix qui, pour une bonne part, feront la rentabilité ou la performance.

Cela conduit à distinguer les coûts décidés des coûts réalisés ou des consommations de ressources.

- Les coûts décidés sont ceux qui seront effectivement engagés au moment de l'action, c'est-à-dire ultérieurement. Par exemple, la décision de louer un local ou de contracter un emprunt ne coûte rien au moment où la décision est prise mais engage à payer au cours des années à venir un loyer ou des frais financiers. De même, dans l'industrie, la décision d'équiper un produit d'un accessoire supplémentaire n'entraîne des charges qu'au fur et à mesure de sa production. Les coûts décidés ne sont pas toujours enregistrés dans les comptes et peuvent être totalement invisibles. Dans d'autres cas, ils peuvent apparaître dans les engagements hors-bilan¹⁸² ou sous forme de provisions¹⁸³.

- Les coûts réalisés correspondent à la consommation d'une ressource. La consommation est le fait générateur de l'enregistrement d'une charge dans les comptes, puisque le résultat se définit comme la différence entre le chiffre d'affaires et la valeur des consommations correspondantes.

Le schéma suivant¹⁸⁴ montre le décalage dans le temps entre coûts décidés et coûts réalisés. La phase essentielle est bien celle de la décision mais, traditionnellement, le contrôle de gestion intervenait peu à cette étape.

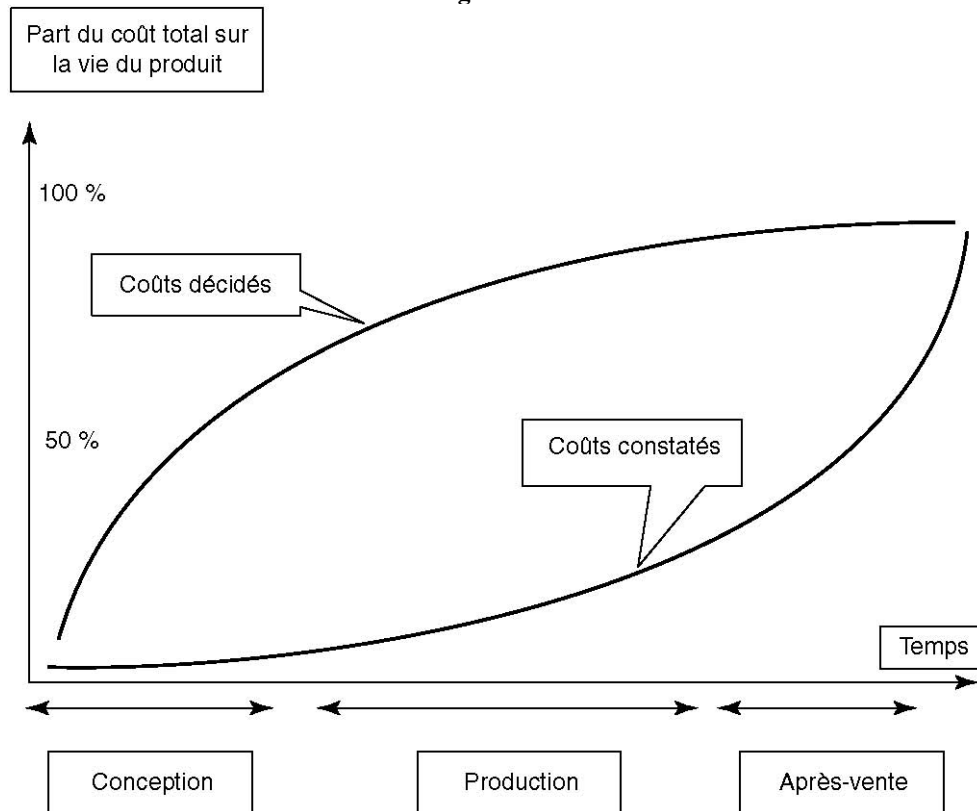
¹⁸¹ Ou *target costing*. On trouve également dans la littérature française l'expression « coût objectif ». Cette expression est ambiguë dans la mesure où elle peut se comprendre comme étant le contraire d'un coût subjectif.

¹⁸² C'est le cas, par exemple des engagements résultant du crédit bail.

¹⁸³ Exemple : provision pour garantie accordée aux clients.

¹⁸⁴ Selon : J.A. BRIMSON et C. BERLINER : *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing : the CAM-I Conceptual Design*. Harvard Business School Press, 1988.

Figure 2.20



Le second constat est que le marché est dominé par les acheteurs ou clients et est « efficient »¹⁸⁵. Ce n'est donc pas le coût qui détermine le prix auquel le produit ou le service peut être vendu mais le marché, c'est-à-dire l'équilibre entre l'offre des concurrents et la demande (y compris l'offre et la demande de biens ou services substituables). Autrement dit, le client n'acceptera pas de faire les frais d'un éventuel manque de productivité du producteur.

2 Définition du coût cible

De nombreuses définitions sont données par les différents auteurs, éclairant différents aspects du concept : technique de calcul ou méthode de management¹⁸⁶. D'un point de vue technique, « l'objet du *target costing* est d'identifier le coût de production d'un produit en projet de telle sorte que, lorsque le produit sera vendu, il fournira la marge désirée »¹⁸⁷. D'un point de vue plus managérial, « le *target costing* repose sur un ensemble complet d'instruments de planification, de gestion et de contrôle des coûts orienté principalement vers les premières étapes de conception du produit et du processus de production, afin d'adapter la structure de coût du produit aux exigences du marché. La démarche de *target costing* exige la coordination de toutes les fonctions liées au produit »¹⁸⁸.

Autrement dit, il s'agit de calculer le coût complet ex ante d'un produit « virtuel », c'est-à-dire d'un produit qui n'existe pas. Nous sommes donc dans une démarche de simulation économique, parallèlement aux simulations techniques. En fonction des résultats obtenus, du chiffrage de différentes solutions alternatives, des choix seront

¹⁸⁵ En finance, « un marché efficient est un marché qui intègre à tout instant l'information pertinente et disponible sur la valeur d'un titre et fixe le cours de cette valeur. Ainsi, à tout moment, le prix d'un titre est-il supposé refléter sa valeur actuelle. (...) Les cours sont supposés rendre compte de toute information les concernant ; par ailleurs, toute information susceptible de modifier les estimations de la valeur se reflète immédiatement dans le prix du titre. La première assertion suppose une diffusion rapide et à faible coût de l'information ; la seconde admet une réaction immédiate des investisseurs à l'information reçue. Sur un marché efficient, toute transaction sur un titre doit se faire à sa vraie valeur. (...) Tout investisseur peut faire confiance au marché s'il est efficient. » (Nathalie MOURGUES : *Financement et coût du capital de l'entreprise*. Economica, 1993, p. 52.) Nous qualifions ici « d'efficient », par analogie avec le marché financier, un marché des biens et services sur lequel toute différence de prix non justifiée par une différence de qualité réelle ou perçue est sanctionnée par le client.

¹⁸⁶ Cf. à ce sujet : Philippe LORINO : *Méthodes et pratiques de la performance*. Éd. d'Organisation, 2001, p. 321 et s.

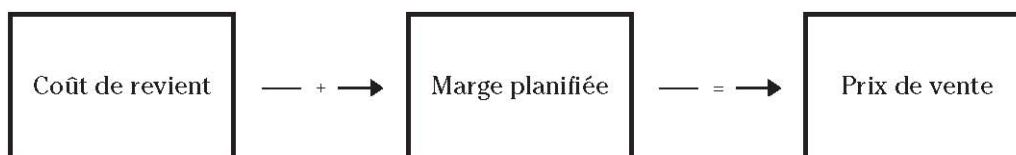
¹⁸⁷ Robin COOPER : *When Lean Enterprises Collide*. Harvard Business School Press, 1995.

¹⁸⁸ Peter HORVATH : *Target Costing, a State-of-the-art Review*. Université de Stuttgart, 1993.

effectués. La connaissance précède ici l'action pour faire l'économie de l'expérimentation (dans ce dernier cas, c'est l'action qui produit la connaissance).

3 Le principe du coût cible

Dans un **marché dominé par le vendeur**, c'est le coût de revient et l'objectif de marge qui font le prix. Le coût est la cause, le facteur de détermination du prix. Par exemple, dans un domaine comme l'expertise comptable et le commissariat aux comptes, les cabinets ont longtemps facturé au temps passé (c'est le principal facteur de production, l'élément essentiel du coût) dans la simple limite du raisonnable. La chaîne de causalités est donc la suivante :



Dans un **marché dominé par les acheteurs**, où la concurrence est forte, le prix de vente est, pour le producteur, une contrainte, une donnée. En déduisant la marge qui constitue son objectif de rentabilité, on obtient le coût cible, c'est-à-dire le coût maximum possible pour le bien ou service offert. Pour reprendre l'exemple de l'expertise comptable et du commissariat aux comptes, on constate aujourd'hui que les clients importants font des appels d'offre. Le prix devient une donnée externe et c'est au cabinet de chercher une solution pour que le coût réel, variable interne, reste en deçà du coût cible. Dans l'industrie, le prix acceptable pour le client résulte d'une étude de marché.



Ayant déterminé le coût cible, l'étape suivante est la phase de simulation. Le bien ou service que l'on envisage d'offrir peut-il l'être à un coût complet préétabli qui soit inférieur à cette limite ? Le manque d'expérience, inévitable puisque le produit n'existe pas encore, rend l'exercice difficile. On trouve trois principales familles de méthodes pour déterminer le coût estimé.

Méthode paramétrique. Il s'agit de chercher un indicateur physique qui soit un bon indicateur du coût. Ce peut être le poids, la longueur, la puissance, etc. Par exemple, le coût du transport peut être proportionnel à la distance plus une charge fixe initiale. Pour un niveau d'équipement donné, le coût de construction d'un hôtel (hors foncier) est proportionnel au nombre de lits. Cette méthode, assez approximative, a l'avantage de la simplicité et correspond à la pratique de nombreux professionnels.

Méthode analogique. Lorsque le produit nouveau est une évolution d'un produit existant, on peut à partir du coût de ce dernier ne tenir compte que du coût des modifications pour avoir le coût du produit en cours de développement.

Méthode analytique. Lorsque le produit est entièrement nouveau, il faut en détailler tous les éléments, définir la nomenclature¹⁸⁹ et la gamme¹⁹⁰, les chiffrer. Cette méthode est plus lourde et requiert un très grand nombre d'informations et de détails. Elle n'est pas forcément plus précise car une part non négligeable d'incertitude demeure quant aux ressources qui seront réellement consommées. Mais elle est inévitable lorsqu'il s'agit de développer un produit entièrement nouveau.

Généralement, on constate que le coût estimé initial est supérieur au coût cible. Avant de conclure au rejet du projet, il convient de chercher des solutions techniques ou organisationnelles originales pour réduire le coût estimé sans réduire la valeur du produit. Cette réduction de l'écart peut se faire sur les deux phases du projet.

- Au cours de la phase de développement, la réduction des coûts décidés passe par l'analyse de la valeur¹⁹¹. Une redéfinition des caractéristiques du produit doit permettre de réduire le coût des composants nécessaires (composants plus simples, moins nombreux, moins coûteux, etc.) ou le coût prévisionnel des opérations de production (suppression de manipulations inutiles, simplification de certaines opérations de montage, etc.).

¹⁸⁹ Liste de tous les composants avec leur référence.

¹⁹⁰ Liste de toutes les opérations élémentaires de production avec les équipements et les compétences requis.

¹⁹¹ Cf. ci-dessus, p. 193.

- Au cours de la phase de production du bien ou service, on peut prévoir généralement un certain nombre de micro-améliorations susceptibles de réduire les coûts¹⁹².

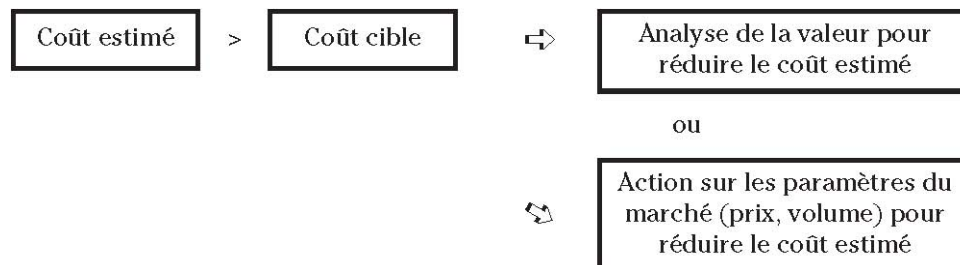
L'une des difficultés rencontrées est la décomposition de l'écart entre le coût cible et le coût estimé initial. En effet, si le coût cible est par exemple de 80 et le coût estimé initial de 100, peut-on en conclure qu'il faut réduire de 20 % le coût de tous les composants du produit et de chacune des opérations de production ? La réponse est évidemment non. On retrouve là un problème connu en gestion : la détermination de la contribution des différentes unités à la création de valeur. Par exemple, si un produit dégage une marge de 20 %, qui est à l'origine de cette marge ? Pour ce qui est de la différence entre coût cible et coût estimé, deux méthodes non exclusives l'une de l'autre peuvent être envisagées pour essayer d'identifier les potentiels de diminutions de coûts.

- **Décomposition organique.** Le produit, un bien ou service, est décomposé en autant de sous-ensembles qu'il y a d'unités ayant une certaine homogénéité, comme les différents organes d'une voiture (direction, moteur, boîte de vitesse, etc.). L'analyse de la valeur et l'ajustement des coûts de production se font séparément pour chaque organe avec des objectifs de gain variables selon les organes.

- **Décomposition fonctionnelle.** Il s'agit des fonctions du produit. En général, un produit remplit plusieurs fonctions. Par exemple, un véhicule doit transporter des personnes et des bagages, les protéger des agressions du temps (froid ou chaleur), des chocs (sécurité), afficher le statut social de son propriétaire, etc. L'analyse de la valeur ne se fait plus à partir des organes mais des fonctions que remplissent des combinaisons d'organes, un même organe pouvant contribuer à plusieurs fonctions.

On peut donc schématiser la démarche d'ajustement de la façon suivante :

Si :



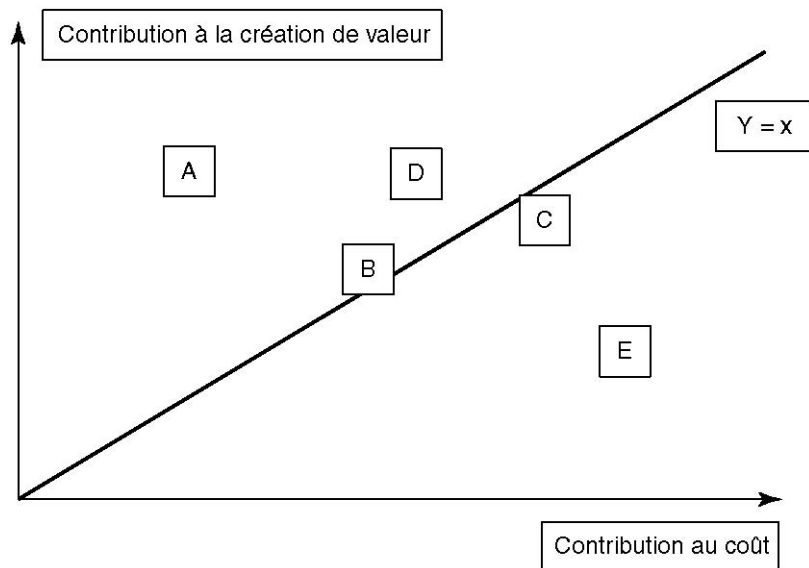
4 Les développements de la méthode

La méthode du coût cible est en réalité une simple démarche qui peut se combiner avec les différentes définitions de coûts : coût complet, coût direct, coût marginal, etc. Elle peut aussi se greffer sur le calcul des coûts d'activité.

Mais la difficulté majeure provient de l'imprécision de la mesure de la valeur puisqu'un coût n'est justifié que s'il crée une valeur au moins égale. Supposons qu'un produit puisse être décomposé en 5 sous-ensembles désignés par les lettres A à E. Il faut faire porter ses efforts sur la conception des éléments qui coûtent le plus et apportent la plus faible valeur, selon le schéma suivant¹⁹³ :

¹⁹² C'est ce que l'on appelle le *cost kaizen*. Cette méthode a été développée à l'origine dans l'industrie automobile japonaise grâce au concours du personnel d'exécution qui participait à des concours en déposant des propositions d'amélioration dans des boîtes aux lettres.

¹⁹³ Schéma emprunté à Henri BOUQUIN : *Comptabilité de gestion*. Sirey, 1997, p. 312.



Sur ce schéma, c'est le sous-ensemble E qui devra en priorité être examiné. Mais en disant cela, on suppose résolue la principale difficulté : comment est mesurée la contribution à la création de valeur du sous-ensemble E ? La valeur globale du produit est égale au prix auquel on peut espérer le vendre. Mais la valeur de ses composants ? Par exemple, on sait qu'un interrupteur peut être vendu 100. C'est sa valeur globale pour le client « moyen ». Son coût est de 80 et se décompose comme suit :

- pièces : 20
- montage : 40
- frais commerciaux : 15
- frais généraux : 10

Cela laisse donc une marge de 15.

L'interrupteur contient un ressort dont le coût est de 5 et qui est absolument indispensable à son fonctionnement. Quelle est la contribution de ce ressort à la valeur du produit ? Elle est au minimum de 5. Faut-il y ajouter une quote-part des frais de montage ? une quote-part de la marge ? Comment déterminer cette quote-part ? Est-elle proportionnelle à la valeur des pièces ?

5 Application

La société Ethix vend des aspirateurs « verts » labellisés « développement durable » grâce à l'usage de matériaux recyclables et à l'absence de sac à poussières. Ces dernières sont compactées par centrifugation.

1. COÛT CIBLE

L'appareil (il n'y a qu'un seul modèle) est vendu soit dans des grandes surfaces spécialisées ou GSS (prix public TTC : 299 €), soit par des distributeurs agréés ou détaillants (prix public TTC : 399 €). La TVA est calculée au taux de 19,6 %. Dans les deux canaux de distribution, la marge est respectivement de 25 et 40 %. La marge du producteur, Ethix, est respectivement de 25 et 30 %. Calculer le ou les coûts cible.

Bien qu'il n'y ait qu'un seul produit, du fait qu'il y a deux canaux de distribution différents, il y a deux couples produit / marché. Les services qui accompagnent le produit sont différents. Nous aurons donc deux coûts cible.

		GSS	Détaillants
A	Prix public TTC	299,00	399,00
B	Prix public HT = A/1,196	250,00	333,61
C	Taux de marge du revendeur	0,25	0,40
D	Prix de vente au revendeur = B/(1 + C)	200,00	238,29
E	Taux de marge du producteur	0,25	0,30
F	Coût cible du producteur = D/(1 + E)	160,00	183,30

2. COÛT ESTIME

Pour satisfaire la demande, la société Ethix imagine plusieurs solutions alternatives quant au produit et à son mode d'assemblage.

Un aspirateur est constitué des éléments suivants :

- moteur électrique plus ou moins puissant (performance) sur lequel sont fixées une turbine et une centrifugeuse plus ou moins bruyantes (confort) qui assurent respectivement l'aspiration et le compactage des poussières ;
- alimentation électrique avec un enrouleur de fil plus ou moins long (confort), avec ou sans variateur de puissance (performance) ;
- châssis plus ou moins lourd (confort) équipé de roulettes de qualité variable (mobilité) ;
- coque ou carrosserie dont l'aspect est plus ou moins soigné (esthétique) et le coffre de rangement pour les accessoires plus ou moins grand (confort) ;
- tube télescopique ou non (confort) et accessoires plus ou moins nombreux (adaptabilité) ;
- fournitures diverses : filtre à particules pour protéger la turbine d'un encrassement rapide (performance), isolant phonique (confort), joints divers (fonction technique).

Pour ces six éléments, les différentes solutions recensées sont les suivantes :

- Moteur et accessoires :

Niveau sonore	Puissance	
	1 000 W	1 200 W
60 décibels	28,40 €	31,00 €
50 décibels	30,00 €	32,60 €

- Alimentation : trois modèles sont proposés :
 - fil court : 8,40 € ;
 - fil long : 10,80 € ;
 - fil long avec variateur : 15,60 €.
- Châssis : trois modèles sont proposés :
 - standard : 22,00 € ;
 - léger : 28,00 € ;
 - léger avec roulettes renforcées : 29,60 €.
- Coque : trois modèles sont proposés :
 - standard : 13,60 € ;
 - *design* : 19,00 € ;
 - standard ou *design* avec grand coffre : supplément de 6,00 €.
- Tube et accessoires :

	4 accessoires	8 accessoires
Tube simple	32,40 €	42,40 €
Tube télescopique	36,40 €	46,40 €

- Fournitures diverses :
 - filtre à particules : 4,00 € ;
 - isolant phonique : 5,00 € ou 9,00 € selon la qualité ;
 - joints divers : 5,20 €.

L'assemblage peut être soit automatisé, soit manuel. Dans les deux cas, les temps d'assemblage sont indépendants de la qualité des composants retenus.

- Assemblage automatisé :
 - capacité : 25 000 unités par mois ;
 - coût de la chaîne : 225 000 € par mois ;
 - frais de personnel : 4 minutes par aspirateur à 36,00 € par heure.
- Assemblage manuel :
 - coût de la main d'œuvre directe : 24,00 € par heure ;
 - coût de l'atelier : 60,00 € par heure ;
 - temps d'assemblage : 12 minutes par aspirateur. Le coût estimé de l'appareil qui retiendrait à chaque fois la meilleure solution serait :
- Coût des composants :

Moteur et accessoires	32,60
Alimentation électrique	15,60
Châssis	29,60

Coque	25,00
Tube et accessoires	46,40
Filtre à particules	4,00
Isolant phonique	9,00
Fournitures diverses	5,20
Coût total des composants :	167,40

- Coût de l'assemblage en supposant que l'atelier fonctionne à pleine capacité :

	Chaîne automatisée		Assemblage manuel	
	Détail	Coût	Détail	Coût
Frais d'atelier	225 000 / 25 000	9,00	60 × 12 / 60	12,00
Main d'œuvre	36 × 4 / 60	2,40	24 × 12 / 60	4,80
Coût total		11,40		16,80

La solution de l'assemblage automatisé sera donc retenue.

- Coût total d'un aspirateur « haut de gamme » en supposant que l'atelier fonctionne à pleine capacité : 167,40 + 11,40 = 178,80 €.

Le coût estimé dépasse le coût cible pour les grandes surfaces spécialisées. Au moins pour ce segment, il va donc falloir modifier le produit pour réduire son coût afin qu'il puisse dégager une marge « normale ». L'économie à rechercher est de 178,80 – 160,00 = 18,80 € pour les GSS. Dans notre exemple, elle sera en totalité réalisée sur le coût des composants.

3. L'AJUSTEMENT PAR L'ANALYSE DE LA VALEUR

L'aspirateur « idéal » coûtant plus que ce que le client est prêt à payer compte tenu de la marge souhaitée pour le producteur et le distributeur, il va falloir trouver des solutions moins onéreuses, c'est-à-dire dégrader la qualité de l'appareil. Cela doit se faire en fonction de la sensibilité du client aux différentes qualités d'un aspirateur.

Afin de connaître les préférences des clients, une enquête est lancée auprès de 1 000 acheteurs. On leur demande de citer les trois qualités, par ordre de préférence, auxquelles ils attachent le plus d'importance. Les résultats sont regroupés dans le tableau ci-dessous :

En %	Puissance	Mobilité	Confort	Bruit d'usages	Esthétique	Pluralité	Total
Cité en n° 1	47	12	9	13	10	9	100
Cité en n° 2	28	12	10	20	10	20	100
Cité en n° 3	20	13	15	7	18	27	100

Afin de pouvoir agréger ces préférences, on va, par exemple, affecter le premier choix d'un coefficient 3, le deuxième choix d'un coefficient 2 et le troisième d'un coefficient 1. Le tableau des préférences devient :

En % avec coefficient	Puissance	Mobilité	Confort	Bruit	Esthétique	Pluralité d'usages	Total
Cité en n° 1	141	36	27	39	30	27	300
Cité en n° 2	56	24	20	40	20	40	200
Cité en n° 3	20	13	15	7	18	27	100
Total	217	73	62	86	68	94	600
Total en %	36,2	12,2	10,3	14,3	11,3	15,7	100

Ce tableau indique que la puissance entre pour 36,2 % dans les critères de choix des clients, les qualités de mobilité pour 12,2 %, etc. Un premier travail de réduction du coût pourrait être fait en choisissant des solutions moins coûteuses là où le client est le moins sensible comme par exemple, dans ce cas, le confort.

La méthode d'analyse de la valeur va consister à comparer la structure des préférences des clients avec la structure du coût des différents sous-ensembles de l'appareil, afin que la contribution au coût soit proportionnelle à la contribution à la valeur.

	Puissance	Mobilité	Confort	Bruit	Esthétique	Pluralité	Total
Moteur	31,00			1,60			32,60
Alimentation	13,20		2,40				15,60
Châssis		23,60	6,00				29,60
Coque					19,00	6,00	25,00
Tube	32,40		4,00			10,00	46,40

Filtre	4,00						4,00
Isolant				9,00			9,00
Total	80,60	23,60	12,40	10,60	19,00	16,00	162,20
Total en %	49,69	14,55	7,64	6,54	11,71	9,86	100,00

Ce tableau n'inclut pas la valeur du joint car il est indispensable au fonctionnement de l'appareil (fonction technique) et il n'y en a qu'un seul modèle possible. Le coût total des composants sur lesquels des arbitrages doivent être faits est donc de :

167,40 € – 5,20 € (joint) = 162,20 €.

Le coût des différents composants autres que le joint est réparti entre les différentes qualités d'un aspirateur en fonction des informations disponibles. Par exemple, le moteur de 1 200 W coûte 31 € plus 1,60 € pour avoir la version silencieuse. L'alimentation avec un fil court plus le coût du variateur sont imputés à la fonction puissance alors que le coût de la longueur de fil supplémentaire est associée à la fonction confort.

Les coûts d'assemblage ne sont pas pris en compte ici puisqu'ils sont indépendants des choix de composants.

L'étape suivante consiste à comparer la structure des coûts avec la structure des préférences exprimées par les clients.

En %	Puissance	Mobilité	Confort	Bruit	Esthétique	Pluralité d'usages	Total
Préférences en %	36,2	12,2	10,3	14,3	11,3	15,7	100
Coûts en %	49,69	14,55	7,64	6,54	11,71	9,86	99,99

L'économie de 18,80 € sera réalisée en priorité sur les composants qui contribuent « trop » au coût par rapport à la valeur. Dans notre exemple, il faut donc diminuer le coût des fonctions puissance, mobilité et esthétique.

Fonctions	Composant	Réduction de coût obtenue
Puissance	Diminution de la puissance du moteur	2,60
	Suppression du variateur de puissance	4,80
	Suppression du filtre à particules	4,00
Mobilité	Suppression des roulettes renforcées	1,60
Esthétique	Remplacement de la coque <i>design</i> par le modèle standard	5,40
Économie totale apportée par les modifications :		18,40

Ces modifications permettent presque d'atteindre le coût cible. Une approche aussi technique qui repose sur des conventions parfaitement discutables, devra cependant être validée par les services commerciaux qui ont une expérience souvent précieuse et une bonne intuition des réactions des clients et qui connaissent les produits des concurrents.

CHAPITRE 3

La comptabilité de gestion pour une mise sous tension de l'organisation

La comptabilité et le contrôle de gestion, leur logique et leur langage, ne pouvaient voir leur domaine d'application limité aux ateliers alors que ceux-ci engagent une part décroissante des coûts. Le développement du secteur tertiaire, soit sous forme d'entreprises de services ayant les entreprises industrielles pour clients, soit, à l'intérieur même des entreprises industrielles, sous forme de services administratifs, commerciaux ou techniques (bureau des méthodes, recherche et développement, etc.), est l'une des caractéristiques majeures du développement récent des pays industrialisés. Or ces activités relèvent essentiellement du domaine de compétence des cadres et de leurs proches collaborateurs (cadres moyens, secrétariat). Il était donc plus difficile de les soumettre aux indiscrétions et à la pression du contrôle de gestion sans porter atteinte à leur autorité, à un élément de différenciation de leur statut, au sens sociologique du terme¹⁹⁴.

Demande-t-on à un cadre ou à une assistante de direction de pointer matin et soir ? Par ailleurs, la nature même de leur travail se prête mal à des quantifications. Les imputations de temps passé sont difficiles et les effets sont mal reliés aux causes. Quels sont, par exemple, les effets d'une campagne publicitaire ? Il est difficile d'isoler cette cause de variation du chiffre d'affaires des autres causes. Pourtant, les choses ont évolué. Avec l'accroissement de leur nombre, les cadres se sont « banalisés ». À part quelques cadres supérieurs¹⁹⁵, ils ne sont plus des collaborateurs directs du président, le côtoyant tous les jours. Dans les groupes, il y a une succession d'échelons intermédiaires qui accroît la distance entre le personnel d'encadrement et ceux qui président aux destinées de ce groupe : président de la filiale, d'un sous-holding, etc.¹⁹⁶. Enfin, le progrès des différentes méthodes quantitatives dont les cadres sont à la fois les promoteurs – pour valoriser leurs compétences – et les victimes permet la généralisation de la quantification nécessaire au contrôle à distance. Il n'y a dès lors plus d'obstacle insurmontable à ce que l'ensemble de l'organisation soit mise sous tension¹⁹⁷. Nous verrons dans le présent chapitre que cela suppose un calcul des coûts étendu à toutes les activités, un budget général et non seulement un budget des coûts de production, que ces budgets peuvent servir à motiver le personnel d'encadrement et à le responsabiliser grâce à une direction par objectif, que la pratique des prix de cession interne ne laisse plus personne à l'abri des pressions du « marché ». Nous verrons également que ces techniques sont applicables à l'ensemble des organisations quel que soit leur statut (notamment aux organisations publiques) avec, cependant, quelques particularités. Enfin, les deux dernières sections seront consacrées aux développements de l'analyse des coûts à des domaines particuliers : la mesure des variations de productivité et

¹⁹⁴ Cf. à ce sujet : Henri MENDRAS, *Éléments de sociologie*, Armand Colin, 1967, p. 95 à 97.

¹⁹⁵ Dont la rémunération est souvent hors grille dans les conventions collectives, ce qui est un symbole...

¹⁹⁶ Cette distance se double de l'éloignement géographique dans les grands groupes multinationaux.

¹⁹⁷ La généralisation du contrôle est également développée dans Pierre RIVARD et Jean-Michel SAUSSOIS, « Contrôle de gestion et division du travail des cadres », *La Division du travail*, Galilée, 1978, p. 295 à 306.

des coûts sociaux. Elles seront essentiellement l'occasion de remettre en question, de façon positive, les concepts et les méthodes de l'analyse des coûts et de montrer l'étendue de leur domaine d'application.

I – La maîtrise de l'ensemble des coûts : les coûts d'activité¹⁹⁸

L'ouvrage de Johnson et Kaplan (*La pertinence perdue. Grandeur et décadence de la comptabilité de gestion*¹⁹⁹) fit l'effet d'une révolution dans la communauté scientifique des comptables aux États-Unis. Cette large fresque historique démontre patiemment l'existence de relations entre l'évolution économique, les pratiques managériales et les systèmes de calcul et de contrôle des coûts depuis les débuts de l'ère industrielle. Elle conclut à un décalage des systèmes de coûts actuels par rapport aux besoins de l'industrie. La réflexion théorique de ces deux auteurs a été accompagnée et validée par des expérimentations menées dans le cadre du CAM-I²⁰⁰, démarche suffisamment originale dans le domaine de la gestion pour mériter d'être soulignée.

L'idée et le constat sur lesquels se fonde la critique que Johnson et Kaplan adressent aux systèmes actuels de calcul et contrôle des coûts sont que les charges directes représentent une part de moins en moins importante²⁰¹ et que la masse croissante des charges indirectes doit faire l'objet d'un contrôle plus strict. De plus, les charges directes ne doivent pas être retenues comme unités d'œuvre (exemple : heure de main-d'œuvre directe, volume de matière première transformée, etc.) pour la répartition des charges indirectes. Le remède proposé consiste à répartir ces dernières sur la base des activités nécessaires à la production et à la vente d'un bien ou service. Pour reprendre le vocabulaire que nous avons utilisé depuis le début de cet ouvrage, en examinant comment chaque activité contribue à la création de la valeur du bien ou service vendu, on met sous tension l'ensemble de l'organisation et non seulement les ateliers. Les gisements de productivité ne sont plus aujourd'hui dans les temps de fabrication et, de toute façon, ils représentent un potentiel économique bien moindre que les gisements de créativité qui sont en sommeil dans l'ensemble d'une organisation.

C'est cette nouvelle conception des coûts et de leur contrôle que nous allons développer dans les paragraphes suivants en examinant successivement :

- le contexte économique et organisationnel ;
 - la remise en question de la pertinence de la méthode des centres d'analyse ;
 - la technique des coûts d'activité ;
- et enfin,
- un exemple d'application.

6 Le contexte économique et organisationnel

La «Ford T» a vécu, les *Temps modernes* de Charlie Chaplin sont plutôt les temps d'hier et les activités économiques se « tertiarisent », même dans le secteur secondaire... Autrement dit, le marché et les techniques de production évoluent, les « cols blancs » ou les blouses blanches remplacent progressivement les « cols bleus ». Voyons plus en détail ces évolutions sans lesquelles on ne peut expliquer les critiques adressées aux méthodes traditionnelles de calcul des coûts complets.

1. L'ÉVOLUTION DU MARCHÉ

Si la concurrence par les prix reste une réalité, elle peut néanmoins prendre bien d'autres formes et notamment se faire par une adaptation plus fine du produit (un bien ou un service) aux besoins du client. C'est ainsi que les constructeurs d'automobiles déclinent les différents modèles de leur gamme grâce à un choix énorme d'options tant et si bien qu'il pourrait pratiquement y avoir autant de versions différentes qu'il y a de clients. Il suffit, pour

¹⁹⁸ *Activity Based Costing* ou méthode ABC ou encore *Strategic Cost Management*.

¹⁹⁹ H. Thomas JOHNSON & Robert S. KAPLAN, *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, 1987.

²⁰⁰ Le CAM-I (Computer Aided Manufacturing -International) est un consortium de recherche-développement situé à Arlington (Texas) et composé de grands groupes industriels soucieux de progrès, de cabinets de consultants, d'universités, de cabinets comptables et d'agences gouvernementales. Il a été constitué début 1986 pour définir le rôle de la gestion des coûts dans le contexte industriel d'aujourd'hui.

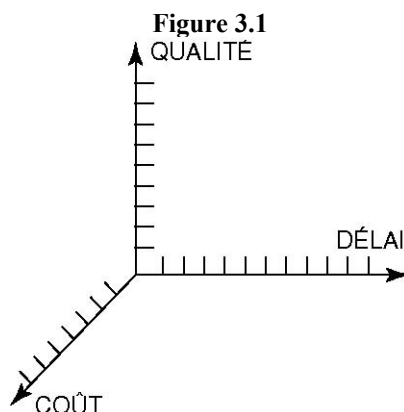
²⁰¹ Cf. *supra*, chapitre 1, section 1, p. 17.

s'en convaincre, de combiner les motorisations (souvent 4 ou 5 par modèle), les trans-missions (souvent 3 par modèle), les versions de carrosserie (3, 4 ou 5 portes avec ou sans toit ouvrant, etc.), les couleurs intérieures et extérieures, les niveaux de finition, les séries limitées, le volant à gauche ou à droite selon les pays, les différentes normes techniques qui varient également d'un pays à un autre (phares jaunes ou blancs, etc.). On est donc passé d'un système fondé sur les économies d'échelle (production de masse mais faible variété des produits) à un système fondé sur la *diversification* de la production²⁰². Enfin, à la diversification du produit lui-même, il faut ajouter la *personnalisation des services* qui peuvent l'accompagner : mode de livraison, mode de financement, durée de la garantie, etc.

La diversification du couple produit/service aboutit à une *segmentation* très fine du marché, ce qui permet de dégager sur chaque segment une rentabilité très supérieure (du moins en apparence, car il y a des coûts cachés...). Le client est généralement prêt à payer un produit cher s'il correspond à la totalité de son besoin et rien qu'à son besoin. En revanche, il répugne bien naturellement à payer les fonctionnalités du produit qui ont été ajoutées pour satisfaire d'autres clients et dont le producteur veut lui faire supporter une partie du coût.

La *performance* de l'entreprise devient *multidimensionnelle*. Comme le montre le schéma suivant²⁰³, elle résulte d'une combinaison de prouesses : prix minimum, qualité maximum et délais strictement respectés.

Le cycle de vie du produit se raccourcit à cause de la rapidité du progrès technique et d'une concurrence par le changement qui s'appuie sur des effets de mode. Par exemple, « chez Bull, le développement d'un terminal ou d'un micro-ordinateur est réalisé en douze mois pour une production qui ne durera pas plus de douze à quinze mois. Un nouveau produit est lancé tous les deux mois²⁰⁴ ». Cela a deux conséquences en termes de coûts :



- les coûts de conception et de lancement d'un nouveau produit doivent être répartis sur des séries plus courtes et deviennent donc proportionnellement plus élevés ;
- puisque les coûts directs (essentiellement les coûts de production) ne représentent plus qu'une faible part du coût total, les conventions relatives à la répartition des coûts indirects sont de plus en plus contestables lorsqu'elles se font dans le cadre d'un découpage du temps en exercices comptables. Le découpage pertinent est le cycle de vie du produit.

Face au raccourcissement du cycle de vie du produit, on a besoin, paradoxalement, d'un allongement de la période de calcul des coûts qui doit se faire sur la totalité de la vie du produit et des services qui lui sont associés.

2. L'ÉVOLUTION DES TECHNIQUES DE PRODUCTION

L'*automatisation* de la production entraîne une baisse rapide de la part de la main-d'œuvre directe dans le coût global de production des produits. La plupart des auteurs avancent des chiffres compris entre 5 % et 15 %²⁰⁵. Michel Lebas cite le cas du micro-ordinateur Macintosh fabriqué par Apple en Irlande qui contient moins de 2 % de main-d'œuvre directe dans son coût total²⁰⁶. Lorsqu'on retient la main-d'œuvre directe comme unité d'œuvre pour la répartition des charges indirectes de production, le taux horaire doit être « chargé » par des coûts de structure de l'ordre de 400 % à 1 000 %²⁰⁷.

²⁰² *Economies of scope* par opposition à *economies of scale*. L'un des pionniers fut Ford avec le lancement de la *Mustang* dans les années 60.

²⁰³ Emprunté à Philippe LORNO, *Le Contrôle de gestion stratégique. La gestion par les activités*, Dunod, 1991, p. 18.

²⁰⁴ Jacques LAVERTY et René DEMEESTERE, *Les Nouvelles Règles du contrôle de gestion industrielle*, Dunod, 1990, p. V.

²⁰⁵ H. Thomas JOHNSON & Robert S. KAPLAN, *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*, op. cit., p. 223 et Pierre MEVELLEC, « Coût complet à base d'activité : une étude comparative », *Revue française de comptabilité*, octobre 1990, p. 83.

²⁰⁶ Michel LEBAS, « Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités », *Revue française de comptabilité*, n° 226, septembre 1991, p. 48.

²⁰⁷ H. Thomas JOHNSON & Robert S. KAPLAN, *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*, op. cit., p. 188.

L'organisation de la production en *flux tendus* et *juste-à-temps* semble une mesure technique simple et de bon sens. La réduction des stocks et des délais de production n'est pas un souci qui date d'aujourd'hui ! Ce qui a changé, c'est l'arbitrage que l'on doit faire entre le coût du stockage et le coût de la probabilité d'une rupture d'approvisionnement. Un compromis optimisant ces deux variables de coûts a laissé place à une nouvelle conception de l'organisation dans laquelle la probabilité de la rupture d'approvisionnement doit tendre vers zéro. Il ne faut pas que le stock amortisse, cache les dysfonctionnements. Dès lors qu'ils deviennent visibles, leur probabilité d'occurrence devient beaucoup plus faible. Les résultats sont parfois impressionnants. Horngren et Foster²⁰⁸ citent le cas de Hewlett-Packard à Vancouver où, après deux ans de juste-à-temps, les encours ont baissé de 82 %, l'espace utilisé de 40 % et les rebuts de 30 %. La productivité de la main-d'œuvre a augmenté de 50 %. C'est ce gisement d'espace et de productivité que Miller et Vollmann ont qualifié d'« usine cachée », celle qui sommeille au sein de l'usine visible²⁰⁹.

Par ailleurs, l'arbitrage classique entre le *coût de possession* du stock, qui décroît lorsque le volume stocké diminue grâce à la fréquence accrue des approvisionnements alors nécessairement par plus petites quantités, et le *coût d'approvisionnement* qui augmente avec la fréquence de ces derniers, est remis en question. Lorsque l'on modélise ces deux fonctions, on constate que la somme des deux coûts passe par un minimum constituant le rythme « idéal » d'approvisionnement²¹⁰. L'optimum n'est pas atteint, selon ce modèle, pour un stock nul. On aboutit à cette conclusion qui contredit les tenants du « zéro-stock » non pas parce que les uns ou les autres font des erreurs mais parce qu'ils ne raisonnent pas dans le même cadre. Si le rythme des consommations de matières ou des ventes est aléatoire et si le coût de la rupture n'est pas nul (arrêt de la production et/ou perte du marché), il est évident que le stock ne peut être nul. En revanche, si le coût des transactions diminue, notamment grâce aux moyens modernes de traitement et de transmission de l'information, si les délais de production ou de livraison se raccourcissent et si la productivité s'accroît dans le domaine de la logistique, le stock peut être beaucoup plus faible. Enfin, le « zéro-stock » a également des effets comportementaux plus difficiles à chiffrer mais non négligeables. Le fait qu'il n'y ait plus de mécanisme d'amortissement des dysfonctionnements qui puisse les rendre acceptables oblige les différents acteurs à une grande rigueur. Les défauts, les retards ont des conséquences immédiates et visibles, ce qui a un effet fortement dissuasif et contribue à une mise sous tension extrême.

Comme nous l'avons déjà vu à l'occasion de l'analyse de la valeur, l'essentiel des coûts ne résulte pas de contraintes externes à l'entreprise mais du travail de conception²¹¹. Autrement dit, les *coûts* sont *décidés en amont* de la production²¹².

Or les systèmes de contrôle de gestion actuels s'intéressent surtout aux coûts de production et interviennent par conséquent beaucoup trop tard. Le coût du produit doit donc être suivi sur l'ensemble de son cycle de vie. Sa réduction est liée à des mesures « préventives » beaucoup plus qu'à la « mise sous tension de l'outil de production ».

La généralisation des ateliers flexibles, les flux tendus et le juste-à-temps renforcent la nécessité d'une coordination très forte au sein de l'entreprise. Alors que certains groupes se sont structurés selon un schéma divisionnel faisant de chaque unité une entité indépendante gérée par un « intrapreneur », une sorte de PME au sein de la grande entreprise, on redécouvre aujourd'hui les vertus de la *solidarité*. Ce changement des techniques d'organisation n'est jamais sans incidence sur les techniques de gestion, ce qui montre qu'elles ne sont pas neutres. Par exemple, le fait de se polariser sur l'efficacité (la productivité du travail ou du capital en est une des formes courantes) conduit à préférer produire pour gonfler le stock lorsque la demande diminue afin d'utiliser à 100 % la capacité de production et d'étaler ainsi au maximum les charges fixes. Si l'on réduit ainsi le coût moyen de production unitaire à court terme au niveau de l'atelier, il n'est pas sûr que globalement l'entreprise ait intérêt à accumuler un stock de produits invendables... La productivité n'est en général qu'un moyen ; l'objectif est la réalisation d'un profit. L'efficacité, par opposition à l'efficacité, consiste alors à maximiser la *création de valeur* aux différentes étapes de la production du bien ou service vendu. Dans ce cas, il est peut-être préférable d'employer le personnel à l'entretien préventif du matériel plutôt que de faire tourner les machines à plein.

²⁰⁸ C. HORNGREN et G. FOSTER, *Cost Accounting A Managerial Emphasis*, Prentice Hall, 1987, p. 590.

²⁰⁹ Jeffrey G. MILLER et Thomas E. VOLLMANN, « The Hidden Factory », *Harvard Business Review*, septembre-octobre 1985. Leur recommandation peut se résumer à : « Make the hidden factory visible. » Cela renvoie à la notion de coût caché (cf. chapitre 3, section 6, p. 329).

²¹⁰ Cf. à ce sujet Vincent GIARD, *Gestion de la production*, Economica, 1988, p. 215 et s. Voir également *supra*, chapitre 2, section 5, p. 196 le modèle de Wilson.

²¹¹ Cf. *supra*, chapitre 2, section 5, p. 193.

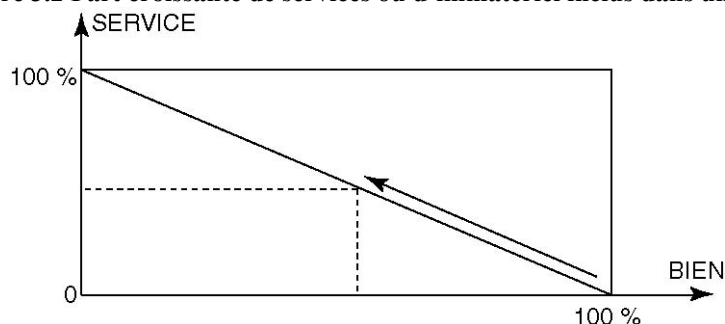
²¹² Cf. *supra*, chapitre 2, section 5, p. 193.

3. LE DÉVELOPPEMENT DES ACTIVITÉS DE SOUTIEN OU DE « SUPPORT »

Par activités de « support » (anglicisme commode et assez imagé traduisant *support activities*), il faut entendre toutes les *activités immatérielles* qui accompagnent la production du bien ou service vendu. Elles se confondent souvent avec nos centres auxiliaires mais le mot retenu souligne mieux leur contribution positive. Concevoir, chercher et innover, organiser, réguler et contrôler, négocier sont l'essentiel de ces activités de « support ». Elles ont pour caractéristique commune de pouvoir être très fortement réduites sans que la rentabilité à court terme de l'entreprise en soit affectée et même au contraire. Mais à terme, sa survie serait alors fortement hypothéquée, son développement impossible²¹³.

Les activités de « support » se développent rapidement tant à l'intérieur de l'entreprise, comme les exemples ci-dessus le montrent, qu'à l'extérieur avec la croissance des activités de conseil aux entreprises. À l'image de ce qui se passe dans les économies des pays industrialisés, le secteur *tertiaire* devient l'activité stratégique au sein des entreprises même lorsque celles-ci appartiennent au secteur secondaire. C'est dans ce secteur également que se fait l'essentiel de la création de valeur. « Pour le comptable, cela se traduit par une expansion rapide des charges indirectes, lesquelles ont vocation à devenir, de ce fait, la préoccupation majeure des responsables des systèmes d'information pour la gestion en lieu et place des charges directes²¹⁴. »

Figure 3.2 Part croissante de services ou d'immatériel inclus dans un bien



L'exemple de Hewlett-Packard montre l'exceptionnelle productivité des activités qui se situent en amont de la production. « Entre la sortie du premier et du troisième modèle de la série HP150, dix-neuf mois se sont écoulés ; le nombre de composants a été réduit de 500 à 150 ; les coûts de matière ont baissé de 50 %, les temps d'assemblage de 66 %²¹⁵. » De tels exemples remettent évidemment en question la pertinence des mesures d'écarts sur matière et main-d'œuvre directe, et de l'analyse de ces écarts en volume et prix. Après la conception du produit et de son mode de production, c'est dans les temps hors gamme (c'est-à-dire les temps de stockage et manutention essentiellement) que se situent les plus importants gisements de productivité. Mais eux non plus ne sont pas analysables selon les méthodes traditionnelles.

Au-delà des remarques ponctuelles que nous venons de faire, c'est tout le *modèle* de l'entreprise sous-jacent aux coûts complets selon la méthode des sections homogènes ou des centres d'analyse qui est en cause. Il accuse un décalage par rapport à la réalité qui fait douter de sa pertinence.

7 La pertinence des centres d'analyse remise en question

La perte de pertinence (*relevance lost*) résulte en réalité d'un double décalage :

- il n'y a plus congruence entre le modèle de contrôle de l'entreprise d'aujourd'hui et le modèle de contrôle sous-jacent à la technique comptable des centres d'analyse ;
- il n'y a plus de correspondance entre le mode d'accumulation des coûts « réel » et l'image qu'en donne la comptabilité de gestion.

1. LE MODÈLE DE CONTRÔLE SOUS-JACENT AUX COÛTS COMPLETS NE S'APPLIQUE PLUS

Les outils traditionnels du coût complet s'appuient sur une vision *mécaniste* de l'entre-prise, les activités des centres étant parfaitement complémentaires et liées les unes aux autres comme le sont les engrenages dans une machine. Le contexte est celui d'un univers déterministe. Le tout est la somme des parties et chaque sous-

²¹³ Cf. *supra*, chapitre 1, section 2, p. 67.

²¹⁴ Pierre MEVELLEC. *Outils de gestion. La pertinence retrouvée*, Éditions comptables Malesherbes, 1991, p. 17.

²¹⁵ W. BRUNS et R. KAPLAN, *Accounting and Management : Field Study Perspectives*, Harvard Business School Press, 1987, p. 237.

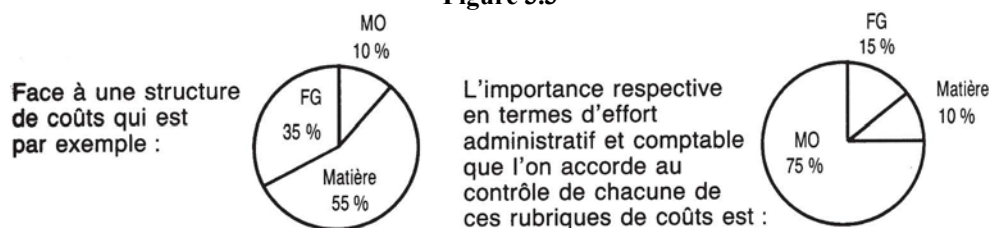
ensemble peut être étudié isolément, démonté, analysé²¹⁶. On constate aujourd'hui que le fonctionnement d'une entreprise s'apparente plus à celui d'un organisme vivant puisque les différentes parties interagissent, sont capables d'une adaptation interactive. Enfin, on admet l'existence de synergies.

L'entreprise est considérée comme essentiellement *stable*. La stabilité de la technologie permet de valider les standards et de donner toute leur signification aux écarts. La stabilité de l'organisation fait que les centres d'analyse se confondent sans difficulté avec les centres de responsabilité. La stabilité du ou des produits entraîne une longue phase de maturité. Le découpage du temps en exercices comptables ne correspondant pas à un cycle de vie n'enlève rien à la validité du résultat. La gestion « au rétroviseur » permet de prendre les « bonnes » décisions dès lors que l'avenir n'est que la répétition du passé.

L'information du décideur est « parfaite », comme celle des acteurs sur le marché. Il existe une « vérité » des coûts. Il y a certes des unités d'œuvre plus ou moins conventionnelles, mais le choix d'une convention de préférence à une autre ne doit pas avoir un impact significatif sur les coûts des différents produits.

Mais, comme le montre la figure 3.3²¹⁷, le temps consacré à la gestion des différents facteurs de production n'est proportionnel ni à leur valeur ni à leur caractère contrôlable.

Figure 3.3



Pour peu que l'on veuille considérer les coûts complets avec imputation rationnelle des charges fixes²¹⁸ ou que l'on veuille établir des budgets flexibles²¹⁹, il faut admettre qu'une partie des coûts sont fixes. Or les tenants de la méthode des coûts d'activité postulent que les coûts fixes sont... variables²²⁰ ! Ils sont probablement fixes par rapport aux quantités produites et à condition de raisonner à structure identique. En revanche, à plus long terme, si l'on raisonne sur le cycle de vie d'un produit, tous les coûts tendent à devenir variables. Il faut simplement distinguer deux responsabilités différentes :

- la gestion opérationnelle consistant à utiliser de façon efficiente les ressources existantes et sans remettre en question leur existence ;
- la gestion des capacités consistant à planifier ces capacités avec des ajustements qui se font nécessairement sur une plus longue période.

Un modèle de l'entreprise (déterminisme, stabilité, etc.) décalé par rapport à la réalité et un horizon temporel inadapté font que les modes de *régulation* traditionnels deviennent inappropriés. Comme le souligne Pierre Mevellec²²¹, la régulation cybernétique par la mesure des écarts a un caractère anti-adaptatif. Au lieu de réduire tous les écarts, il faut, lorsqu'ils sont favorables, un mécanisme amplificateur. L'adaptation est étrangère à la régulation cybernétique²²². Un autre mode de régulation est celui qui consiste à introduire dans l'entreprise des mécanismes de marché et, grâce à des prix de cession interne, faire en sorte qu'elle devienne une somme de cellules indépendantes fonctionnant comme des PME²²³. Mais ce mode de contrôle n'est pas compatible avec la solidarité plus forte requise par la gestion en flux tendus et le juste-à-temps, comme nous l'avons déjà vu.

En conclusion, les modèles de contrôle traditionnels supposent que l'on ait défini *ex ante* un être idéal, et les mécanismes de régulation sont là pour corriger tout écart par rapport à cette norme. Ce que l'on recherche, c'est un mécanisme qui remette en question régulièrement le modèle initial et alimente une dynamique du changement.

²¹⁶ Cela prolonge les propos tenus *supra*, p. 14.

²¹⁷ Jacques LAVERTY et René DEMEESTERE, *Les Nouvelles règles du contrôle de gestion industrielle*, Dunod, 1990, p. 5.

²¹⁸ Cf. *supra*, chapitre 2, section 1, p. 121 et s.

²¹⁹ Cf. *supra*, chapitre 1, section 2, p. 83 et s.

²²⁰ Nous avons déjà montré (cf. *supra* p. 72 et s.) qu'un coût n'est jamais variable en soi mais qu'il convient de préciser en fonction de quoi.

²²¹ *Op. cit.*, p. 1 et s. Une idée comparable est développée par Philippe LORINO (in *Le Contrôle de gestion stratégique. La gestion par les activités*, Dunod, 1991, p. 13 et s.) lorsqu'il explique que le contrôle de gestion traditionnel suppose le diagnostic effectué une fois pour toutes (l'idéal est défini en amont du contrôle de gestion) alors que la boucle de pilotage devrait inclure le diagnostic.

²²² On trouvera de plus amples développements sur ce thème dans : Alain BURLAUD et Claude SIMON, « L'évolution des systèmes coûts/contrôle : un phénomène culturel », *Sciences de gestion*, décembre 1985, p. 107 à 127.

²²³ Ce thème sera développé *infra*, chapitre 3, section 4, p. 281.

2. LA TECHNIQUE DES CENTRES D'ANALYSE NE CORRESPONDRAIT PLUS AUX BESOINS ET À LA STRUCTURE DES ORGANISATIONS

Nous utilisons un conditionnel dans le titre car il faut distinguer le contenu de la méthode des centres d'analyse décrite dans le Plan comptable général de l'usage qui en a été fait dans la plupart des entreprises ou de la présentation qui en a été faite dans de nombreux manuels.

Le champ d'application d'un coût (« objet » d'un calcul de coût) n'est pas nécessairement un article ou un service rendu à la clientèle. Le Plan comptable général de 1982 donne plusieurs exemples de champs d'application :

- fonctions économiques (administration, production, distribution, etc.) ;
- moyens d'exploitation (magasin, rayon, bureau, usine, atelier, machine, etc.) ;
- activités d'exploitation (marchandises vendues, objets fabriqués à chaque stade, etc.) ;
- responsabilités (directeur général, commercial, technique, chef d'atelier, etc.) ;
- autres champs d'application (qui peuvent donc être des activités dont on souhaiterait isoler le coût).

Il en découle que les charges indirectes ne se confondent pas nécessairement avec les charges de structure. Elles ne sont indirectes que par rapport à un champ d'application, lequel a été choisi par la direction de l'entreprise en fonction de ses besoins d'information et de contraintes externes.

Les charges directes sont habituellement variables en fonction du nombre d'« objets de coût » (qui correspondent à des *cost drivers* ou « inducteurs de coûts ») auxquels elles se rattachent. Mais ce n'est pas obligatoire et, de plus, variable ne signifie pas proportionnel. Comme nous l'avons déjà vu, l'amortissement d'une machine servant à la fabrication d'un seul article est une charge directe (si l'objet de coût est l'article produit) tout en étant une charge fixe.

La pratique a simplifié le modèle des centres d'analyse pour découvrir aujourd'hui que certaines simplifications ne sont plus acceptables. Ainsi, ne retenir comme variable explicative des variations des charges que le volume de la production n'est certainement pas correct dans bien des cas et peut entraîner des décisions contraires aux intérêts de l'entreprise. Par exemple, les politiques de diversification aboutissent à une multiplication des séries très courtes qui ne supporteront qu'une petite part des charges de structure puisque, par hypothèse, elles sont limitées à un petit nombre d'articles. Leur rentabilité sera donc en apparence probablement plus élevée que la rentabilité réelle. Inversement, les séries longues se verront imputer des charges de structure pour des montants élevés et verront de ce fait leur rentabilité diminuer. Les séries longues « subventionnent » les séries courtes qui auront alors tendance à proliférer et à alourdir les charges de structure de l'entreprise. Une autre simplification consiste à utiliser des unités d'œuvre trop grossières. Certaines entreprises utilisent par exemple l'heure de main-d'œuvre directe dont le coût est « chargé » (c'est-à-dire multiplié par un coefficient) pour tenir compte des frais de structure. Cette solution est certainement commode mais elle n'est plus acceptable dès lors que le coefficient devient trop élevé. Une erreur ou un écart de temps de main-d'œuvre directe pénalise dans ce cas le coût de production d'un article d'un montant énorme. On ne peut pas parler d'un défaut de la méthode des centres d'analyse mais d'une simplification abusive.

Certains utilisateurs de la méthode des centres d'analyse pensent que, plus le coût d'un article ou d'un service est élevé, plus sa valeur est grande. L'erreur est encouragée par le fait que le stock est valorisé au bilan à son coût complet (atténué le cas échéant par une provision) ou que l'on définit la valeur ajoutée comme une somme de coûts. C'est oublier que la consommation de facteurs de production n'est pas créatrice de valeur en soi. L'efficacité n'est d'ailleurs pas non plus créatrice de valeur. Mais ces confusions ne sont pas contenues dans la méthode des centres d'analyse. Pour améliorer la rentabilité d'un produit ou d'un service, il faut d'ailleurs parfois sortir du système comptable pour raisonner en termes de valeur et poser la question suivante : peut-on supprimer telle action sans altérer les attributs du produit demandés par les clients ?

En conclusion, la pratique actuelle des coûts complets par la méthode des centres d'analyse ou des sections homogènes a parfois pu induire un certain nombre d'effets pervers dont des praticiens et des chercheurs se sont inquiétés. Pour rompre avec ces erreurs, ils ont essayé d'innover tant dans le domaine de la forme (vocabulaire) que du fond, comme nous allons le voir dans le paragraphe suivant.

8 Les coûts d'activité : organisation et technique

L'objectif est l'exploitation des gisements de productivité qui se trouvent dans les charges de structure. Mais, pour cela, il faut changer de point de vue. Les charges de structure sont bien sûr des charges, mais elles constituent aussi des ressources qui sont utilisées. Il faut donc rendre visible la mobilisation de ces ressources pour en faire le meilleur usage possible. Rendre visible la consommation des charges de structure, c'est, dans une certaine mesure, rendre variables les coûts fixes ou tout au moins considérés souvent comme tels.

La méthode de traitement des charges *indirectes* regroupées préalablement dans les centres d'analyse principaux et auxiliaires se décompose en quatre étapes²²⁴.

1° À chaque poste de travail doivent être associées un certain nombre d'activités clairement définies. Leur nombre ou niveau de détail dépend de la finesse et de la qualité du système d'information recherché. L'ensemble des charges relatives à une même activité sont regroupées dans un même compte d'activité.

2° Pour chaque activité, il faut rechercher un facteur explicatif des variations de son coût (*cost driver* ou inducteur de coût). L'unité d'œuvre peut être un facteur explicatif des variations du coût d'un centre d'analyse. Mais elle peut n'être qu'une « unité de mesure dans un centre d'analyse servant notamment à imputer le coût de ce centre à un produit » (PCG 82, terminologie). L'inducteur de coût exprime donc nécessairement un lien de causalité. Nous donnerons ci-après quelques exemples d'inducteurs de coûts.

3° Toutes les activités ayant le même inducteur de coût sont regroupées dans un même « centre de regroupement ». Par exemple, des activités comme l'expédition d'une marchandise et la facturation peuvent avoir le même inducteur de coût. Elles seront donc regroupées dans un seul centre de regroupement (*homogeneous cost pools*). Le passage de l'étape 2 à l'étape 3 se fait grâce à une matrice croisant les activités et les inducteurs de coûts (*cf. infra*). Le total des charges d'un centre de regroupement divisé par le nombre d'inducteurs de coûts associé à ce centre donne un coût unitaire. Cela n'est pas sans rappeler la division des charges d'un centre d'analyse par le nombre d'unités d'œuvre.

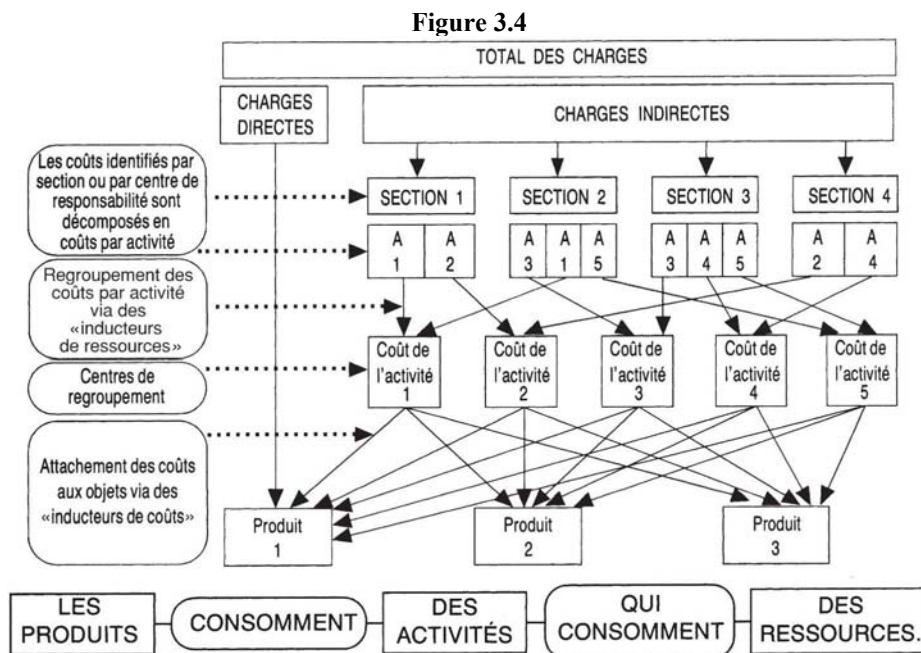
4° Le coût d'un produit est obtenu en cumulant la valeur des consommations de charges directes et celle des inducteurs de coûts provenant des centres de regroupement, nécessaires à la production du produit.

La méthode des coûts d'activité ou *activity based costing* s'apparente et se différencie de celle des centres d'analyse. Le traitement des charges directes est identique. En revanche, les charges indirectes passent par trois niveaux avant d'être imputées aux coûts des produits :

- centre d'analyse ;
- activité ;
- centre de regroupement.

Enfin, la distinction entre centres auxiliaires et principaux devient inutile, ce qui supprime la répartition secondaire des charges indirectes. Au-delà de l'aspect technique, c'est la distinction productif/improductif qui disparaît. On retient donc une vision unitaire de l'entreprise. En effet, « la productivité ne se partage pas, elle résulte de la conjonction des efforts des uns et des autres²²⁵ ».

La figure 3.4 résume le traitement des charges²²⁶.



²²⁴ Cf. à ce sujet Michel GERVAIS, *Contrôle de gestion et stratégie de l'entreprise*, Economica, 1991, tome 1, p. 112 et s.

²²⁵ Pierre MEVELLEC, *Outils de gestion*, Éditions comptables Malesherbes, 1991, p. 93.

²²⁶ Schéma emprunté à Michel LEBAS, « Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités », *Revue française de comptabilité*, n° 226, septembre 1991, p. 51.

Tableau 3.1

Indicateurs de coûts	Activités	Activité 1	Activité 2	Activité 3	Activité i	Activité n
Nombre de références		X		X	X	
Nombre de fournisseurs			X			X
Nombre de clients						
Nombre de lots						
Nombre d'opérations						
Etc.						

N.B. Il peut y avoir plusieurs croix par ligne mais il ne peut y avoir qu'une croix par colonne.

Miller et Vollmann²²⁷ distinguent quatre types d'inducteurs de coûts pour les charges de structure dont l'activité se mesure en transactions.

a) Transactions liées à la logistique. Il s'agit de la commande, de la réception ou de l'expédition de marchandises, ce qui nécessite de la main-d'œuvre tant dans les ateliers que dans les services administratifs.

b) Transactions liées à l'équilibrage de la fonction de production ou des ressources et des emplois. Cela consiste à effectuer des prévisions, approvisionner, lancer la production, embaucher ou licencier du personnel, entretenir ou remplacer des machines, etc.

c) Transactions liées au contrôle de la qualité. Cela inclut le contrôle de qualité amont et aval et la gestion de toutes les opérations provoquées par les défauts de qualité (retour de marchandises, etc.).

d) Transactions liées aux changements ou aux mises à jour. Ce sont toutes les opérations dues à une modification du produit : gestion des références nouvelles, lancements supplémentaires, diversification de l'outillage et de sa maintenance, etc.

Philippe Lorino²²⁸ propose une typologie des activités correspondant aux savoir-faire auxquels elles font appel.

a) Activités de conception.

b) Activités de réalisation.

c) Activités de maintenance.

d) Activités « discrétionnaires ».

Robin Cooper et Bob Kaplan²²⁹ proposent encore une autre typologie fondée sur la nature des décisions et leur horizon.

a) Activités causées par le volume de production ou de commercialisation.

b) Activités causées par la forme d'organisation.

c) Activités causées par l'existence même du produit.

d) Activités causées par l'existence d'une capacité de production.

La méthode n'est donc pas figée et offre de nombreuses solutions qui doivent être adaptées aux besoins et aux contraintes de l'organisation. Une activité est un objet de coût qui doit occasionner un choix²³⁰.

9 Exemples d'application

1. EXEMPLE SIMPLE AVEC UN SEUL CENTRE²³¹

La société Canada Ltd produit et vend trois articles désignés par les codes suivants : CICA, CGA et SMA. Les frais généraux sont de 6 000 \$ et sont ventilés entre les trois articles proportionnellement aux dépenses de main-d'œuvre directe. Le calcul des coûts selon cette méthode donne les résultats suivants pour le mois de janvier de l'année N :

Tableau 3.2

	CICA	CGA	SMA	Total
Main-d'œuvre directe	600	1 000	400	2 000
Matières premières	500	1 000	500	2 000
Frais généraux*	1 800	3 000	1 200	6 000

²²⁷ Cité par H. Thomas JOHNSON & Robert S. KAPLAN, *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*, p. 237.

²²⁸ Philippe LORINO, *Le Contrôle de gestion stratégique. La gestion par les activités*, Dunod, 1991, p. 67 et s.

²²⁹ Cité par Michel LEBAS, « Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités », *op. cit.*, p. 52.

²³⁰ Le concept d'objet de coût étant déjà présent dans le Plan comptable de 1982, on peut contester le caractère innovant des coûts d'activité.

Cf. à ce sujet Henri BOUQUIN, *Comptabilité de gestion*, Sirey, 1997, p. 5 et s.

²³¹ Adapté de Erik PETERSON, « Les activités en vedette », *CCA Magazine*, Canada, janvier 1992, p. 44 et s.

Coût total	2 900	5 000	2 100	10 000
Nombre d'articles	10	10	10	
Coût unitaire	290	500	210	
Prix de vente unitaire	300	600	250	
Marge unitaire	10	100	40	

* Les frais généraux sont répartis comme suit : CICA $(6\,000 \times 600)/2\,000 = 1\,800$; CGA $(6\,000 \times 1\,000)/2\,000 = 3\,000$; SMA $(6\,000 \times 400)/2\,000 = 1\,200$.

Ils incluent les frais de conception de nouveaux produits, les coûts de distribution des trois produits, le coût de la chaîne d'emballage commune aux trois produits et, exceptionnellement en janvier N, des dépenses de remise en état de la chaîne de fabrication du produit CGA. L'unité d'œuvre utilisée pour la répartition de ces frais généraux est très ancienne et la direction prend aujourd'hui conscience qu'elle ne reflète plus du tout les consommations de ressources communes imputables à chaque produit.

Les frais généraux correspondent à quatre activités : conception, commercialisation, emballage et maintenance. Les dépenses de conception de nouveaux produits ne sont pas imputables aux trois produits actuels. L'inducteur de coût pour les frais de commercialisation est le nombre de commandes, soit respectivement pour CICA, CGA et SMA : 10, 4 et 6. Pour l'emballage, l'inducteur de coût est le nombre d'articles fabriqués, soit 10 de chaque. La maintenance est imputable sur la base de la nature des travaux réalisés. Ces nouvelles règles donnent les coûts suivants :

Tableau 3.3

	CICA	CGA	SMA	Total
Main-d'œuvre directe	600	1 000	400	2 000
Matières premières	500	1 000	500	2 000
Conception*				400
Commercialisation**	1 500	600	900	3 000
Emballage	500	500	500	1 500
Maintenance		1 100		1 100
Coût total	3 100	4 200	2 300	10 000
Nombre d'articles	10	10	10	
Coût unitaire	310	420	230	
Prix de vente unitaire	300	600	250	
Marge unitaire	- 10	180	20	

* N'est imputable à aucun des trois produits actuels.

** CICA $(3\,000/20) \times 10 = 1\,500$; CGA $(3\,000/20) \times 4 = 600$; SMA $(3\,000/20) \times 6 = 900$.

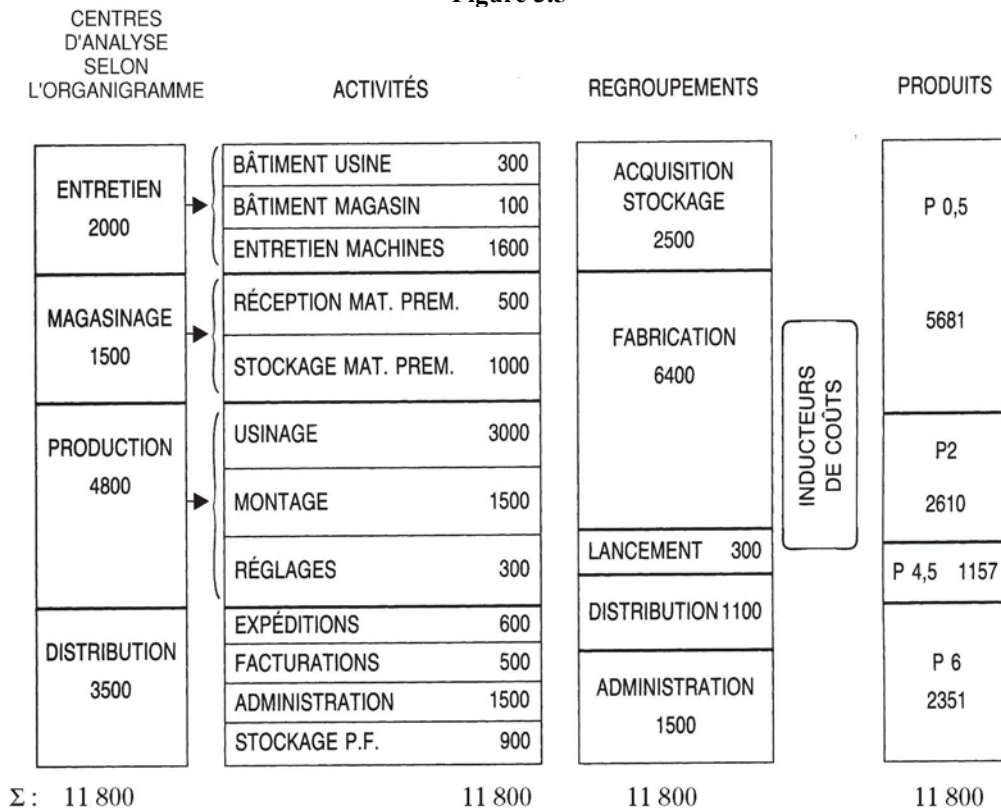
Dans ce cas simple, on voit que l'analyse des frais généraux par activité aboutit en fait à définir des sections plus fines avec des unités d'œuvre appropriées. Quant aux charges non incorporables, elles existent également dans la méthode des centres d'analyse. La méthode des coûts d'activité se singularise donc plus par une approche des charges indirectes mettant l'accent sur les consommations réelles et non le souci de répartition. Les innovations en termes de technique comptable sont limitées.

2. EXEMPLE COMPORTANT PLUSIEURS CENTRES D'ANALYSE

Cet exemple reprend l'essentiel des données du cas Microvol (*cf. supra*, p. 57 et s.) en les simplifiant et en les complétant. La simplification porte sur la suppression des décalages entre achat de matières ou pièces et consommation. Autrement dit, nous allons supposer que ce qui est acheté est consommé au cours de la même période, c'est-à-dire annuler les variations de stock. De même, nous annulerons les écarts entre production et vente. Par ailleurs, il faut compléter ces données pour avoir des informations sur les activités, leur nature et leur quantité.

Le schéma d'ensemble de retraitement des charges indirectes devient :

Figure 3.5



Le passage des activités aux centres de regroupement est déterminé par le tableau 3.4.

La répartition du coût des activités dans les centres de regroupement se fait comme dans le tableau 3.5.

Tableau 3.4

Nature de l'activité Facteur de causalité ¹	Bâtiment usine (entretien)	Bâtiment magasin (entretien)	Entretien machines	Réception M.P.	Stockage M.P.	Usinage	Montage	Réglage	Expéditions	Facturations	Administration	Stockage PF
Nombre pièces	X			X	X							X
Nombre PF		X	X			X	X					
Nombre commandes									X	X		
Nombre lancements								X				
Nombre références											X	

1. ou inducteur de coût.
MP = matière première.
PF = produit fini.

Tableau 3.5

Centres de regroupement Activités	Total	Acquisition et stockage	Fabrication	Lancement	Distribution	Administration
Bâtiment usine	300		300			
Bâtiment magasin	100	100				
Entretien machines	1 600		1 600			
Réception MP	500	500				
Stockage MP	1 000	1 000				

Usinage	3 000		3 000			
Montage	1 500		1 500			
Réglages	300			300		
Expéditions	600				600	
Facturations	500				500	
Administration	1 500					1 500
Stockage PF	900	900				
Total	11 800	2 500	6 400	300	1 100	1 500
Inducteur de coûts		Nombre de pièces acquises ou produites*	Nombre d'articles fabriqués	Nombre deancements	Nombre de commandes	Nombre de références de produits finis
Nombres d'inducteur		622,4**	292	5***	10***	4***
Coût unitaire		4,02	21,92	60	110	375

* 1 kg d'alliage compte pour une pièce.

** Alliage : 38,4 kg achetés et consommés.

Carburateurs : $160 + 64 + 20 + 48 = 292$ achetés et montés.

Moteurs : $160 + 64 + 20 + 48 = 292$ fabriqués et vendus.

Nombre total d'inducteurs : $38,4 + 292 + 292 = 622,4$.

*** Ces chiffres sont des données de l'énoncé de même que leur répartition par produit dans le tableau 3.6.

Enfin, ce dernier tableau retrace le calcul du coût des produits grâce à la répartition des charges des centres de regroupement en fonction des inducteurs de coûts.

Tableau 3.6

Produits	P 0,5	P 2	P 4,5	P 6
Centres de regroupement				
Acquisition et stockage alliages	$16 \text{ kg} \times 4,02 = 64,27$	$9,6 \text{ kg} \times 4,02 = 38,56$	$3,2 \text{ kg} \times 4,02 = 12,85$	$9,6 \text{ kg} \times 4,02 = 38,56$
Acquisition et stockage carburateurs	$160 \text{ u.} \times 4,02 = 642,67$	$64 \text{ u.} \times 4,02 = 257,06$	$20 \text{ u.} \times 4,02 = 80,33$	$48 \text{ u.} \times 4,02 = 192,80$
Stockage produits finis	$160 \text{ u.} \times 4,02 = 642,67$	$64 \text{ u.} \times 4,02 = 257,06$	$20 \text{ u.} \times 4,02 = 80,33$	$48 \text{ u.} \times 4,02 = 192,80$
Fabrication	$160 \text{ u.} \times 21,92 = 3 506,84$	$64 \text{ u.} \times 21,92 = 1 402,74$	$20 \text{ u.} \times 21,92 = 438,36$	$48 \text{ u.} \times 21,92 = 1 052,05$
Lancement	$2 \times 60 = 120$	$1 \times 60 = 60$	$1 \times 60 = 60$	$1 \times 60 = 60$
Distribution	$3 \times 110 = 330$	$2 \times 110 = 220$	$1 \times 110 = 110$	$4 \times 110 = 440$
Administration	$1 \times 375 = 375$	$1 \times 375 = 375$	$1 \times 375 = 375$	$1 \times 375 = 375$
Total charges indirectes	5 681,45	2 610,42	1 156,87	2 351,21
Charges indirectes unitaires	35,51	40,79	57,84	48,98

Cet exemple pourrait être complété sans difficulté théorique supplémentaire par des variations de stock. Il suffit alors de reprendre le schéma de la page 31 en remplaçant les comptes des centres de frais ou sections par les centres de regroupement.

II – La synthèse : des budgets élémentaires au budget général

Les vertus du contrôle budgétaire appliqué à la production ont conduit à en élargir le champ pour étendre la méthode à l'ensemble de l'entreprise. Le budget devient alors à la fois un instrument de gestion quantitative, par le contrôle budgétaire, et un mode d'organisation des responsabilités et de transmission des ordres – ou objectifs –, ce dernier terme étant considéré comme plus motivant²³².

²³² Cf. *infra* chapitre 3, section 3, p. 270 et s.

Compte tenu de notre objet – la comptabilité et le contrôle de gestion –, nous nous sommes limités à rappeler les principes généraux relatifs aux fonctions et à l'élaboration des budgets pour consacrer l'essentiel des développements au contrôle budgétaire.

Nous étudierons donc successivement :

- les budgets : définition, fonction ;
- l'élaboration des budgets ;
- le contrôle budgétaire : principe de la méthode ;
- le contrôle budgétaire : limite et critique ;
- le contrôle budgétaire : applications chiffrées ;
- l'application du contrôle budgétaire et de gestion à la gestion des ressources humaines.

10 Les budgets : définition, fonction

A. Définition

Nous définirons un budget comme un *ensemble de prévisions chiffrées, réalistes et volontaires*.

C'est un ensemble de prévisions dont l'horizon est généralement annuel ; au-delà, on utilise davantage le terme de *plan*. Le chiffrage est effectué à la fois en données physiques – quantités produites et vendues, effectifs, etc. – et monétaires. Il doit être réaliste, c'est-à-dire tenir compte des contraintes externes – concurrence, développement du marché, etc. – et des goulots d'étranglement de l'entreprise : limites financières, capacité de production, etc. Mais le budget n'est pas uniquement une anticipation de l'avenir, c'est davantage un acte volontaire qui traduit les objectifs de l'entreprise.

B. Les fonctions de la gestion budgétaire

L'élaboration de budgets n'est pas une fin en soi ; elle vise essentiellement à mettre en place un mode de gestion permettant d'assurer à la fois la cohérence, la décentralisation et le contrôle des différents sous-systèmes de l'entreprise.

1° Cohérence

La concentration industrielle a fait naître le besoin d'outils permettant d'assurer la cohérence des sous-systèmes de l'entreprise que sont la politique commerciale, la production, la gestion du personnel, les approvisionnements, les investissements, la gestion financière, etc.

Le langage commun à toutes les entités reste l'unité monétaire. C'est pourquoi le budget, expression chiffrée des prévisions, a un rôle déterminant pour assurer la cohérence de l'entreprise.

2° Décentralisation

Le budget général traduit les choix et les objectifs de la direction générale. Mais son élaboration et son exécution nécessitent une décentralisation au niveau de tous les centres de l'entreprise. Il devient ainsi l'instrument de base de la direction par objectifs (DPO)²³³.

3° Contrôle

S'il y a décentralisation ou délégation de pouvoirs, c'est dans le cadre et la limite d'objectifs chiffrés prédéterminés. Les budgets et le contrôle budgétaire ne suppriment pas la hiérarchie ; au contraire, ils la formalisent en un système d'objectifs et d'écarts²³⁴.

Chaque niveau hiérarchique rend compte de la réalisation de ses objectifs, quitte à se faire expliquer les écarts par les niveaux hiérarchiques inférieurs.

Il y a ainsi concordance entre la structure du budget, la nature des écarts constatés et l'organigramme de l'entreprise.

11 L'élaboration des budgets

Sans avoir la prétention de traiter tout le sujet, rappelons quelques principes de base qui président à l'élaboration des budgets.

²³³ *Infra*, p. 271 et s. (chapitre 3, section 3).

²³⁴ À ce sujet voir Pierre RIVARD et Jean-Michel SAUSSOIS, « Contrôle de gestion et division du travail des cadres », *Division du travail*, colloque de Dourdan, Galilée, 1978, p. 295 à 306.

A. Recueillir les données

Il faut à la fois recueillir les données endogènes (capacité de production, coûts, chroniques des chiffres d'affaires réalisés, etc.) et exogènes (conjoncture économique, politique de la concurrence, évolution des prix, modification de l'environnement législatif et réglementaire, etc.).

B. Commencer par les contraintes les plus fortes

Toutes les entreprises ne se heurtent pas aux mêmes contraintes et limites à leur développement. Si, pour la plupart des entreprises, la croissance est d'abord limitée par la demande, dans d'autres, des contraintes différentes peuvent parfois se révéler plus fortes.

Ainsi, la capacité financière, notamment dans les entreprises familiales, constitue souvent le principal goulot d'étranglement ; elle limite même la croissance du chiffre d'affaires à cause de la difficulté de financer les investissements et l'augmentation du besoin en fonds de roulement.

L'élaboration du budget général doit, par conséquent, commencer par celle du budget partiel, où se situe le principal goulot d'étranglement de l'entreprise.

C. La procédure budgétaire

Nous n'aborderons ici que les budgets annuels (et non les plans à moyen et long terme) et considérerons que l'exercice comptable coïncide avec l'année civile.

Il est généralement effectué un premier chiffrage prévisionnel des objectifs généraux qui constitue le *budget primitif ou provisoire* ; il se présente sous la forme d'un compte de résultat suffisamment analytique pour fournir des informations chiffrées à chaque centre de responsabilité ; il doit être élaboré au cours de l'été de l'année N pour le budget de l'année N + 1.

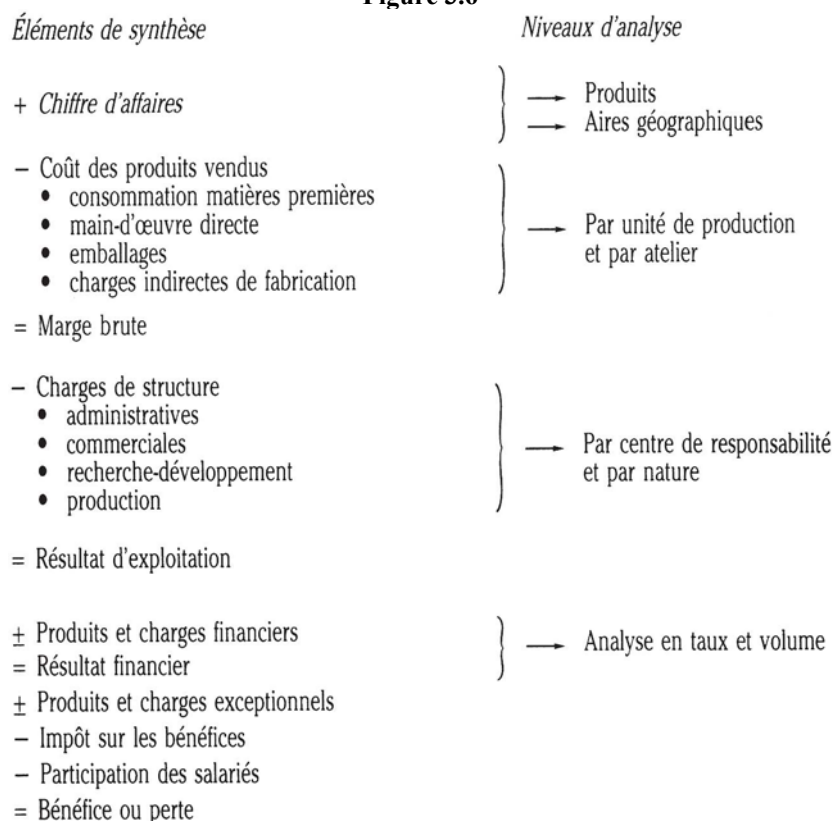
La communication de ces données aux différents centres de responsabilité permet ensuite d'instaurer la *navette* entre ces centres et les instances de direction générale ; les débats portent à la fois sur les objectifs de volume et les moyens à mettre en œuvre.

Ce n'est qu'après avoir vérifié la cohérence de l'ensemble des données que l'on élabore le *budget définitif* au plus tard vers les mois de novembre ou début décembre.

D. Forme et articulation des budgets partiels dans le budget général

Il n'existe pas un seul budget mais, au contraire, plusieurs budgets encadrant toute l'activité de l'entreprise ; certains sont « verticaux » : par centre de responsabilité, par atelier, par produit ou gamme de produits, etc. ; d'autres, « horizontaux » : investissements, trésorerie, personnel, etc. La synthèse est constituée par un compte de résultats qui n'a généralement pas la forme de celui issu de la comptabilité générale mais une forme adaptée à la structure de l'entreprise, du type :

Figure 3.6



Le budget doit également être ventilé par mois ou trimestre.

12 Le contrôle budgétaire : principe de la méthode

1. LE CONTRÔLE BUDGÉTAIRE : LES PRINCIPES GÉNÉRAUX

L'objectif du contrôle budgétaire est d'analyser et d'expliquer la différence entre le résultat réel et le résultat budgété (souvent limité au niveau du résultat d'exploitation).

Pour assurer son rôle de pilotage, cette analyse doit, d'une part, être suffisamment fréquente pour permettre le déclenchement des actions correctives et, d'autre part, être suffisamment décentralisée pour se situer au niveau même où s'exercent les responsabilités et se décident les actions correctives.

La fréquence du contrôle (constatation et évaluation des écarts) dépend de la nature de l'activité de l'entreprise et notamment de la durée de ses différents cycles d'opérations qui détermine la fréquence possible de constatation des données réelles.

Exemples

• *Production*

Cycle inférieur à une journée (production en grandes séries), les écarts de quantité doivent être calculés quotidiennement. Si le cycle est long (travaux publics, mécanique lourde, etc.), les écarts pourront n'être calculés que mensuellement ou trimestrielle-ment.

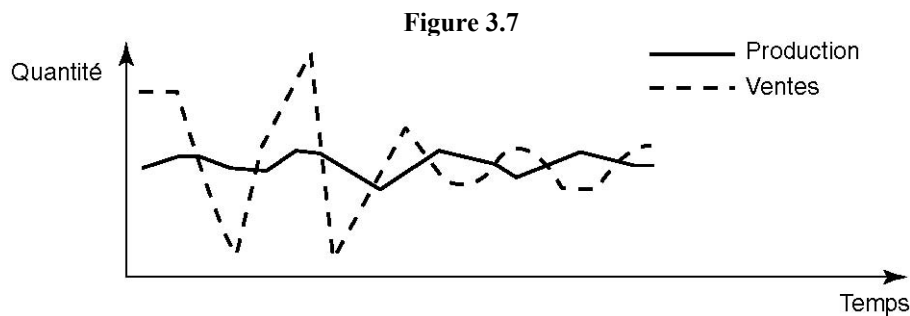
• *Achats*

La durée du cycle correspond à celle de la rotation des stocks de matières (équivalente à celle du déclenchement des commandes), qui s'exprime généralement en semaines ou mois ; le calcul des écarts sur prix doit donc être mensuel.

• *Ventes*

La fréquence moyenne des ventes est en principe²³⁵ comparable à celle de la production, mais elle connaît souvent des fluctuations plus importantes autour de la moyenne :

²³⁵ Sauf dans le cas des activités à forte saisonnalité des ventes (*exemple* : vêtements, jouets, etc.) ou de la production (*exemple* : nombreuses industries agroalimentaires...).

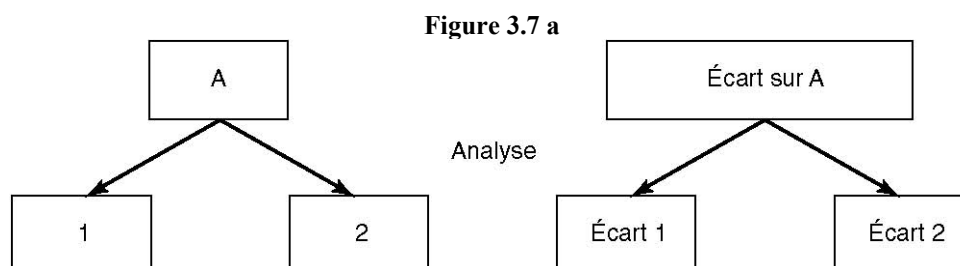


Il s'ensuit qu'un contrôle budgétaire qui ne s'exerce pas au moins mensuellement est généralement dépourvu de sens, donc d'intérêt.

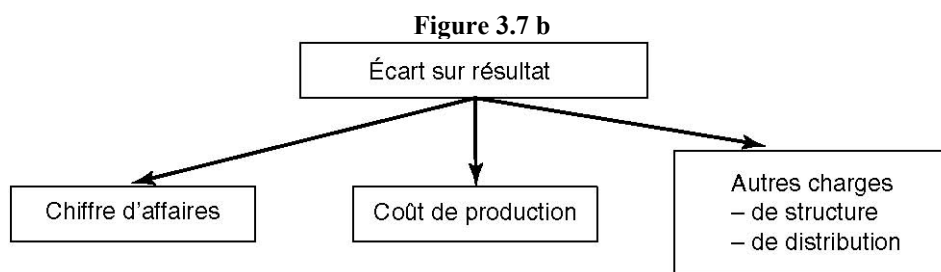
2. LE CONTRÔLE BUDGÉTAIRE : LES FONDEMENTS TECHNIQUES

La démarche générale du contrôle budgétaire est analytique : il explique des écarts généraux par des écarts particuliers. À chaque niveau, l'analyse se ramifie en autant de sous-écarts qu'il y a eu d'hypothèses dans l'élaboration du budget.

Ainsi, une donnée A résultant de deux hypothèses budgétaires 1 et 2 s'analyse en deux sous-écarts :



Le point de départ consiste à analyser l'écart sur résultat par ses différentes causes, ce qui se traduit par le schéma suivant :



Au cours de l'étape suivante, on reprend chacun de ces trois éléments pour les analyser à leur tour.

La démarche inverse (partir du particulier et remonter au général) risque en effet d'omettre certains facteurs et de ne pas donner un ensemble cohérent dans lequel la somme des parties – les différents écarts – est effectivement égale au tout – l'écart sur le résultat. Tous les écarts se calculent dans le sens : donnée budgétée moins donnée réelle. Il est commode de s'en tenir à cette convention qui a pour conséquence qu'un *écart négatif est défavorable s'il s'agit d'un coût, mais favorable s'il s'agit d'un produit. Inversement, un écart positif est favorable s'il s'agit d'un coût, mais défavorable s'il s'agit d'un produit.*

Nous avons déjà étudié le contrôle budgétaire des coûts de production²³⁶, il nous reste à voir celui du chiffre d'affaires et des charges de structure.

3. LE CONTRÔLE BUDGÉTAIRE DU CHIFFRE D'AFFAIRES²³⁷

Le chiffre d'affaires est généralement budgété de la façon suivante :

Produit 1 : quantité prévisionnelle × prix de vente prévisionnel
+
Produit 2 : quantité prévisionnelle × prix de vente prévisionnel

²³⁶ *Supra* p. 159 et suivantes (chapitre 2, section 3).

²³⁷ Pour plus de développements sur ce thème, voir Claude COSSU, *Écarts*, Vuibert, 1989.

$$+ \frac{\text{Chiffre d'affaires budgété}}{\text{Chiffre d'affaires réalisé}}$$

La simple constatation de la différence, éventuellement ventilée par produit (chiffre d'affaires budgété moins chiffre d'affaires réalisé) est intéressante, notamment pour les services commerciaux, mais elle ne mesure pas l'effet de la non-réalisation, favorable ou défavorable, du chiffre d'affaires budgété sur le résultat, objectif du contrôle budgétaire.

Il convient donc de mesurer l'incidence de l'écart de chiffre d'affaires sur la marge, ce qui revient à analyser l'écart suivant : marge budgétée moins marge réalisée. Mais l'analyse en termes de marge repose le problème des coûts de production puisque l'on considère généralement la marge sur coût de production²³⁸. Il s'agit donc de dissocier l'écart dû au chiffre d'affaires de celui dû au coût de production.

Si l'on désigne le chiffre d'affaires et le coût de production respectivement par CA et CP, les données budgétées et les données réelles respectivement par les indices B et R, l'écart de marge s'exprime ainsi :

$$\begin{aligned} E &= \text{Marge budgétée} - \text{Marge réelle} \\ \text{Soit } E &= (\text{CAB} - \text{CPB}) - (\text{CAR} - \text{CPR}) \\ E &= \text{CAB} - \text{CPB} - \text{CAR} + \text{CPR} \\ E &= \text{CAB} - \text{CPB} - \text{CAR} + \text{CPR} + \text{CPB} - \text{CPB} \\ E &= (\text{CAB} - \text{CPB}) - (\text{CAR} - \text{CPB}) - (\text{CPB} - \text{CPR}) \end{aligned}$$

Écart de marge sur chiffre d'affaires (imputable aux services commerciaux)
Écart de marge sur coût de production (imputable aux unités de production)

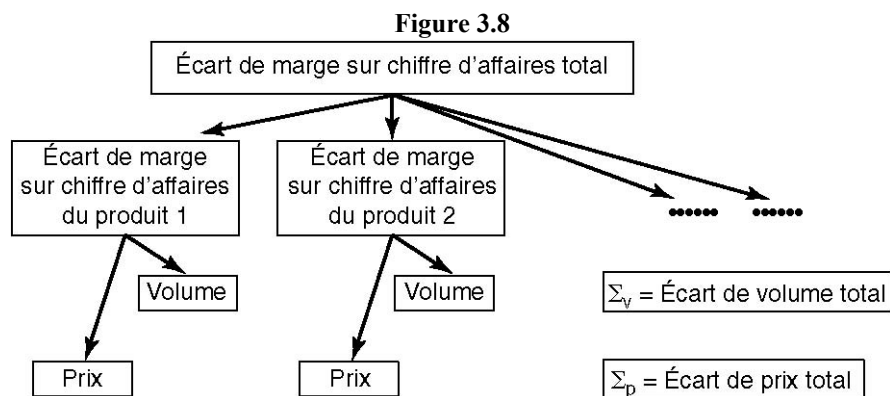
Cela revient à considérer que l'écart de marge sur chiffre d'affaires s'apprécie par rapport aux coûts de production budgétés (et non par rapport aux coûts réels). C'est logique puisque l'écart de marge sur chiffre d'affaires correspond à la responsabilité des services commerciaux qui n'ont pas à répondre des coûts réels.

Si l'entreprise dispose d'une gamme de produits restreinte, l'analyse de l'écart de marge sur chiffre d'affaires se fait en deux composantes – ou sous-écarts – volume et prix au niveau de chacun des produits.

Si, en revanche, la gamme de produits est étendue, l'analyse produit par produit devient « lourde » et peu significative ; il est alors généralement préféré une analyse en trois composantes : volume global, prix et composition des ventes. Ces deux cas de figure vont être détaillés ci-après.

A. L'analyse de l'écart de marge sur chiffre d'affaires en volume et prix

Le principe de cette analyse peut être représenté ainsi :



L'écart de marge sur chiffre d'affaires total est égal à la somme des écarts sur chacun des produits. Chacun des produits est analysé à son tour selon les deux composantes : volume et prix. La méthode d'analyse est celle qui s'applique aux matières premières²³⁹ :

$$\begin{aligned} \text{Écart sur volume} &= (\text{Quantité budgétée} - \text{Quantité réelle}) \times \text{Marge budgétée} ; \\ \text{Écart sur prix} &= (\text{Marge budgétée} - \text{Marge semi-réelle}) \times \text{Quantité réelle}. \end{aligned}$$

Compte tenu de ce que nous avons vu plus haut, la marge appelée ici « semi-réelle » n'est pas : Prix de vente réel – Coût réel, mais Prix de vente réel – Coût budgété. Il s'ensuit que :

²³⁸ Il appartient à chaque entreprise de définir avec précision son coût de production (quote-part de charges indirectes et fixes incorporées) et donc son concept de marge.

²³⁹ *Supra* p. 159 et s.

$$\begin{aligned} & \text{Marge budgétée} - \text{Marge « semi-réelle »} = \\ & (\text{Prix budgété} - \text{Coût budgété}) - (\text{Prix réel} - \text{Coût budgété}) = \\ & \text{Prix budgété} - \text{Prix réel.} \end{aligned}$$

L'écart sur prix devient :

$$\text{Écart sur prix} = (\text{Prix budgété} - \text{Prix réel}) \times \text{Quantité réelle.}$$

Ce qui est parfois plus facile à calculer sous la forme développée :

$$\text{Écart sur prix} = \text{Quantité réelle chiffrée au prix du budget} - \text{Chiffre d'affaires réel,}$$

puisque les données (chiffre d'affaires réel, quantité réelle et prix budgété) sont généralement en mémoire du fait d'autres traitements tels que la facturation et les statistiques.

L'écart global sur chiffre d'affaires est récapitulé selon les deux natures d'écarts pour l'ensemble des produits :

$$\text{Écart sur chiffre d'affaires} = \text{Écarts sur prix} + \text{Écarts sur quantité (ou volume).}$$

Mais le principe même de cette méthode en limite la portée lorsque la gamme de produits est très étendue.

*B. L'analyse de l'écart de marge sur chiffre d'affaires en prix, volume global et composition des ventes*²⁴⁰

Cette méthode part du principe qu'il faut dissocier l'effet sur la marge de l'évolution totale des ventes due à des données générales communes à l'ensemble des produits (évolution du marché, concurrence, efficacité des services commerciaux, etc.) de celui de la structure des ventes par produits. En effet, les différences de marges – ou de taux de marge – entre les produits affectent la marge totale en dehors même de l'évolution du chiffre d'affaires global.

Les trois facteurs explicatifs d'une évolution – ou d'un écart – de marge sont alors : le volume global des ventes (tous produits confondus), les prix de vente et la composition (ou structure) des ventes. Pour l'instant, nous continuons à neutraliser les variations de coûts.

Un exemple simple aidera à comprendre l'effet de composition : soit une entreprise qui vend deux produits A et B au même prix (10 €), mais A et B ont des marges différentes, soit respectivement 3 € et 1 €. Une vente totale de 20 produits A et B peut donner des résultats, en termes de marge, très différents. Supposons, par exemple, trois compositions des ventes différentes pour un même chiffre d'affaires :

Tableau 3.7

Hypothèses	Hypothèse I		Hypothèse II		Hypothèse III	
Produits	A	B	A	B	A	B
Quantités	5	15	10	10	15	5
Marge totale par produit	15	15	30	10	45	5
Marge totale tous produits confondus	30		40		50	

L'évolution de cette composition des ventes est mesurée par un écart distinct de celui du volume, qui, dès lors, ne concerne pas chacun des produits mais l'ensemble des ventes.

Nous allons voir le mode de calcul des écarts correspondant à cette méthode à l'aide d'un exemple simple. Soit une entreprise dont les données *budgétées* pour un mois sont les suivantes :

Tableau 3.8

	Quantités	Prix unitaire	Coût unitaire	Marge unitaire	Chiffre d'affaires	Marge
A	100	10	6	4	1 000	400
B	200	12	10	2	2 400	400
Total	300				3 400	800

alors que les données réelles correspondantes sont :

A	80	11	6 ²⁴¹	5	880	400
B	250	13	10 ²⁴¹	3	3 250	750
Total	330				4 130	1 150

²⁴⁰ En anglais, on désigne la composition des ventes par le terme de *mix* et l'écart correspondant par celui de *mix variance*.

²⁴¹ Il s'agit non pas du coût réel mais du coût budgété, puisque seul ce dernier est pris en compte pour l'analyse de l'écart sur marge. On neutralise ainsi l'écart sur coût.

L'écart global sur marge [$800 - 1\,150 = -350$ (écart favorable)] est à analyser.

1° Analyse volume-prix

- Écart de volume ($\Delta Q \times$ marge budgétée) :

$$A : (100 - 80)4 = +80 \quad \text{défavorable}$$

$$B : (200 - 250)2 = -100 \quad \text{favorable}$$

$$= -20 \quad \text{favorable}$$

- Écart de prix ($\square P \times$ quantité réelle) :

$$A : (10 - 11)80 = -80 \quad \text{favorable}$$

$$B : (12 - 13)250 = -250 \quad \text{favorable}$$

$$= -330 \quad \text{favorable}$$

$$\text{Contrôle : } -350 = -20 - 330.$$

La signification des signes + ou - associés à chaque écart est purement conventionnelle. C'est pourquoi nous avons à chaque fois précisé la nature favorable ou défavorable de l'écart, du point de vue de l'entreprise.

2° Analyse de l'écart de volume

Pour apprécier l'évolution générale des ventes et la répartition des produits, on peut utiliser comme référence *soit les quantités vendues*, l'augmentation des ventes étant alors de :

$$\frac{330 - 300}{300} \times 100 = 0,10 = 10 \%$$

soit le chiffre d'affaires, en prenant soin d'éliminer l'effet des prix (l'augmentation est alors de $4\,130 - 3\,400 = 730$ moins l'effet des prix qui est de 330^{242} , soit : 400) ; le taux d'augmentation « en volume », c'est-à-dire hors effet des prix, ressort à :

$$\frac{400}{3\,400} \times 100 = 11,76 \%$$

La référence aux quantités est généralement préférée parce que plus simple à mettre en œuvre et plus significative de la réalité physique ; elle suppose toutefois des productions homogènes et comparables (on ne peut additionner des quantités de savonnettes et de tubes de dentifrice mais on doit pouvoir le faire pour des savonnettes avec différents parfums).

Nous utiliserons successivement les deux approches :

a) La référence aux quantités

L'écart de volume global est de $300 - 330 = -30$ unités, favorable, et doit être évalué à partir de la marge budgétée moyenne unitaire pondérée :

$$\frac{\text{Marge totale}}{\text{Quantité de A + B}} = \frac{800}{300} \times 100 = 2,67 \text{ € par unité.}$$

L'écart de volume global est donc de $-30 \times 2,67 = -80$ (favorable).

L'effet de composition des ventes est mesuré par l'évolution de la marge par unité vendue :

- au niveau du budget : $\frac{800}{300} = 2,67$;
- alors que le taux de marge réel est de $\frac{1\,150}{330} = 3,48$.

Mais ce taux de marge réel comprend l'effet favorable des prix de 330. Sans cet effet, le taux de marge aurait été : $\frac{1\,150 - 330}{330} = \frac{820}{330} = 2,48$.

On voit ainsi que la composition des ventes a évolué de façon défavorable puisque la *marge moyenne pondérée*, hors effet de prix, par unité vendue est passée de 2,67 à 2,48. On évalue cet écart à partir des quantités réelles : 330, soit, afin d'éviter les différences d'arrondis :

$$\left(\frac{800}{300} - \frac{820}{330} \right) 330 = 60 \quad (\text{défavorable})$$

En définitive, l'écart favorable de volume de 20, calculé plus haut, s'analyse en deux sous-écarts :

- volume global : favorable de 80 ;
- composition des ventes : défavorable de 60.

²⁴² C'est-à-dire l'écart du prix calculé plus haut.

b) La référence au chiffre d'affaires

L'évolution du chiffre d'affaires est de $3\,400 - 4\,130 = -730$, favorable, dont il faut enlever l'effet de prix de 330 qui ne correspond pas à une augmentation de volume ; l'évolution du « volume d'affaires » est donc de

$$-730 + 330 = -400, \text{ favorable.}$$

Cet écart doit être évalué au taux de marge budgétée :

$$\frac{800}{3\,400} \times 100 = 23,53 \, \%$$

Écart de volume : $-400 - 23,53 \, \% = -94,1$ (favorable).

L'écart de composition des ventes est mesuré par l'évolution du taux de marge :

- budget : $\frac{800}{3\,400} \times 100 = 23,53 \, \%$;

- taux de marge réel : $\frac{1\,150}{4\,130} \times 100 = 27,85 \, \%$ dont il faut éliminer l'effet des prix de 330 qui a majoré la marge

et le chiffre d'affaires. Hormis cet effet, le taux aurait été :

$$\frac{1\,150 - 330}{4\,130 - 330} \times 100 = 21,58 \, \%$$

L'écart de composition des ventes correspond à l'effet de la variation (baisse) toutes choses égales par ailleurs, du taux de marge moyen de 23,53 % à 21,58 % sur le chiffre d'affaires corrigé de l'effet des prix, ici :

$$4\,130 - 330 = 3\,800.$$

Soit un effet de composition des ventes de $(23,53 \, \% - 21,58 \, \%) 3\,800 = 74,1$ (défavorable).

Nous obtenons ainsi une autre analyse de l'écart de volume de 20 :

- volume global $-94,1$ favorable
- composition des ventes $74,1$ défavorable
- Total -20 favorable

Le recours à l'informatique permet d'automatiser la procédure, notamment lorsque la gamme de produits est importante. Il suffit, dans ce cas, de disposer d'un fichier produits contenant pour chacun d'eux les informations suivantes :

Quantité budgétée	Q _b	} Fichier permanent pendant la période budgétaire (année)
Prix budgété	P _b	
Coût budgété	C _b	
Chiffre d'affaires réel	Car	
Quantité réelle vendue	Q _r	

Les deux dernières données proviennent du traitement informatique des ventes. À partir de ces informations, le système peut éditer un tableau de la forme :

Tableau 3.9

	Budget			Q _r	Q _r P _b	CA _r	Q _r C _b	CA _r - Q _r C _b
	Q _b	CA _b	Marge = (P _b - C _b)Q _b					
	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII
A	100	1 000	400	80	800	880	480	400
B	200	2 400	400	250	3 000	3 250	2 500	750
Total	300	3 400	800	330	3 800	4 130	2 980	1 150

Les calculs sont alors aisés :

- Écart total = Marge budgétée - Marge réelle = III - VIII = -350 (favorable) ;
- Écart de prix = $(P_b - P_r)Q_r = Q_rP_b - CA_r = V - VI = -330$ (favorable) ;
- Écart de volume = Marge budgétée - Marge selon les quantités réelles mais pour les prix et coûts budgétés
 $= III - (V - VII)$
 $= 800 - (3\,800 - 2\,980)$
 $= -20$ (favorable) ;

- Écart de volume global, par référence au chiffre d'affaires :
= Variation de chiffre d'affaires (au prix budgété) × Taux de marge budgété

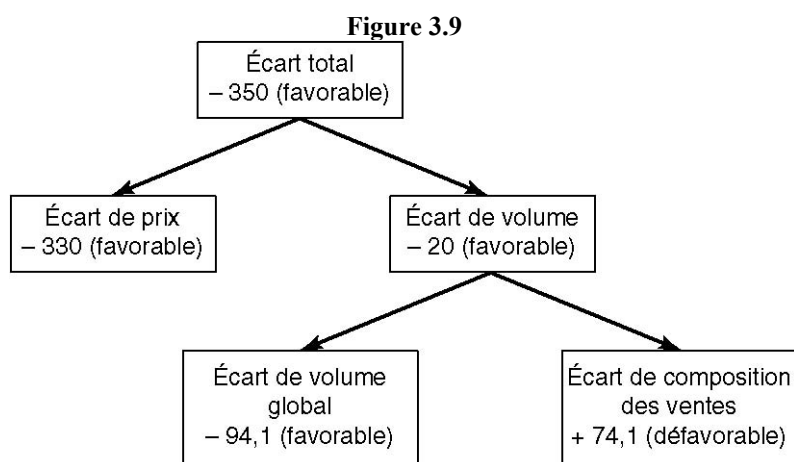
$$(II - V) \frac{III}{II} = (3\,400 - 3\,800) \frac{800}{3\,400} = -94,1 \text{ (favorable) ;}$$

- Écart de composition des ventes :
= (Écart de taux de marge selon les prix et coûts budgétés)
× (Chiffre d'affaires réel au prix budgété)

$$\left(\frac{III}{II} - \frac{V - VII}{V} \right) V$$

$$\left(\frac{800}{3\,400} - \frac{3\,800 - 2\,980}{3\,800} \right) 3\,800 = 74,1 \text{ (défavorable)}$$

Contrôle :



4. LE CONTRÔLE BUDGÉTAIRE DES CHARGES DE STRUCTURE

Selon le Plan comptable général, les charges de structure sont « liées à l'existence de l'entreprise et correspondent, pour chaque période de calcul, à une capacité de production déterminée²⁴³ ».

Dans l'optique du Plan comptable, elles sont indépendantes du niveau de l'activité à court terme ; leurs écarts sont simplement constatés par la différence : charge budgétée – charge réelle, mais ils ne sont pas analysés.

Certains services – administration, personnel, marketing, etc. – correspondant généralement aux centres auxiliaires supportent exclusivement des charges de structure. Le contrôle budgétaire de ces centres consiste alors à calculer les écarts de chacune des natures de charges, conformément au plan de comptes de l'entreprise.

Par contre, une approche en termes d'activités (cf. section 1. ci-dessus) et d'inducteurs de coûts mettrait ces activités de « support » sous tension. Le contrôle budgétaire peut alors s'y exercer selon une analyse volume (nombre d'inducteurs de coûts) – prix (coût de ceux-ci) classique.

13 Le contrôle budgétaire : limites et critiques

Par la décentralisation des objectifs et le contrôle de leur réalisation qu'elle implique, la gestion budgétaire apparaît comme un système efficace. La quasi-totalité des grandes organisations y ont d'ailleurs recours. Pourtant, elle génère des dysfonctionnements et mérite des critiques.

La première repose sur le fait qu'elle passe par un découpage de l'organisation en entités (centres de profit, de coûts, de structure, etc.) dotées d'objectifs autonomes et jugées sur la réalisation de ceux-ci. Dans ce cadre, chacun défend la réalisation de ses propres objectifs (il est jugé sur le respect de son budget), fût-ce au détriment des autres entités de l'entreprise. En particulier les aspects qualitatifs, généralement mal pris en compte par la technique budgétaire, tels que délais ou qualité, ont tendance à être gérés par chacun en fonction des seules incidences sur son propre résultat. En d'autres termes, la gestion budgétaire repose sur le postulat – contestable – que l'intérêt général est réductible à la somme des intérêts particuliers. Elle nie donc les solidarités, les interférences ou les transversalités et renforce les comportements égoïstes. Les prix de cession internes (voir ci-

²⁴³ Plan comptable général 82, *op. cit.*, p. 22.

dessous, section 4) cristallisent souvent les problèmes les plus aigus ; les difficultés de leur fixation témoignent de la fragilité de l'équilibre entre responsabilisation et cohésion.

La deuxième critique provient du fait que le respect du budget devient souvent une fin en soi. Dans les activités de structure – ou de « support », selon l'anglicisme à la mode – où les charges sont essentiellement discrétionnaires et l'activité difficile à apprécier, les responsables ont tendance, d'une part, à rechercher l'obtention d'une « enveloppe » budgétaire maximum et, d'autre part, à dépenser la totalité de leur budget. Ces comportements, logiques au regard des intérêts propres des entités concernées, sont à beaucoup d'égards identiques à ceux souvent reprochés aux administrations. La gestion par les activités (voir ci-dessus, section 1) s'efforce d'apporter des éléments de solution à ce type de dysfonctionnement. Dans les activités plus opérationnelles, la gestion budgétaire a souvent tendance à freiner les initiatives, les innovations ou les mutations. En effet, tout changement induit nécessairement des écarts qu'il faudra analyser, expliquer et justifier ; il engendre donc un coût supplémentaire souvent considéré comme rédhibitoire. Le mécanisme budgétaire alloue en quelque sorte une prime à la reconduction du passé.

La troisième principale critique provient du cycle budgétaire, généralement annuel avec suivi mensuel ou trimestriel, souvent mal adapté aux cycles économiques des entreprises. En particulier, la durée de vie des produits et les investissements sont à plus long terme. Le budget a donc tendance à raccourcir l'horizon de gestion et à engendrer des comportements favorisant le court terme au détriment du long terme. La mise en œuvre de démarches qualité est souvent une recherche de réponse à ce type de dysfonctionnement difficile à percevoir et corriger.

En conclusion, la gestion budgétaire ne doit cependant pas être rejetée mais être conçue comme un outil de gestion s'intégrant dans un ensemble plus large d'appréciation des performances plus diversifiées et souvent plus qualitatives.

14 Le contrôle budgétaire : applications

PREMIÈRE APPLICATION

Les données

Une entreprise de mécanique fabrique deux types de pièces A et B. Chaque pièce nécessite la même matière première M et deux opérations : usinage et montage. L'entreprise a un système d'analyse des coûts fondé sur la méthode des standards aux coûts partiels incorporant toutes les charges de production fixes et variables mais non les charges de structure intégralement fixes. Il n'y a jamais d'encours.

Les fiches de coût standard se présentent ainsi :

Tableau A

	A	B
Matières premières	1 kg à 10 € = 10 €	2 kg à 10 € = 20 €
Main-d'œuvre directe d'usinage	0,25 h à 50 € = 12,5 €	0,10 h à 50 € = 5 €
Usinage	0,20 h à 40 € = 8 €	0,05 h à 40 € = 2 €
Montage	1 pièce de 6 € = 6 €	1 pièce de 6 € = 6 €
Coût de production standard	36,50 €	33 €

L'activité normale correspond à la fabrication de 10 000 pièces de A et de B ; à ce niveau, les charges budgétées des centres sont :

Tableau B

	Usinage	Montage
Main-d'œuvre indirecte (fixe)	25 000	80 000
Charges variables (énergie...)	35 000	30 000
Charges fixes (amortissements...)	40 000	10 000
Coût total	100 000	120 000
Unité d'œuvre	1 h machine	montage d'une pièce
Nombre d'unités d'œuvre	2 500	20 000
Coût d'une unité d'œuvre	40 €	6 €

Le nombre d'unités d'œuvre consommées correspond aux fiches de coût standard ci-dessous :

Tableau C

Pièce \ Centre	Usinage (heures-machines)	Montage (nombre de pièces)
A	$10\,000 \times 0,20 = 2\,000$	10 000
B	$10\,000 \times 0,05 = 500$	10 000
Total	2 500	20 000

Les prix de vente moyens à l'unité sont : A = 50 € ; B = 40 €.

Le budget de janvier a prévu la production et la vente de 11 000 A et 9 000 B ; les stocks initiaux, valorisés au coût standard de production, étaient de 5 000 A et 4 000 B.

Ce budget a donc été établi ainsi (en €) :

Tableau D

	A	B	Total
<i>Chiffre d'affaires</i>	550 000	360 000	910 000
Stock initial de produits	182 500	132 000	314 500
Coût de production	401 500	297 000	698 500
– Stock final de produits	– 182 500	– 132 000	– 314 500
<i>Coût des produits vendus</i>	401 500	297 000	698 500
Marge brute	148 500	63 000	211 500
Charges administratives			– 80 000
Charges commerciales			– 120 000
<i>Résultat</i>			11 500

Le compte de résultat réel de janvier se présente ainsi :

Tableau E

<i>Chiffre d'affaires</i>	934 500
Stock initial de produits	314 500
Coût de production	827 740
Stock final de produits	– 420 500
<i>Coût des produits vendus</i>	721 740
Marge brute	212 760
Charges administratives	– 83 000
Charges commerciales	– 118 000
<i>Résultat</i>	11 760

Ce compte de résultat s'analyse de la manière suivante :

- Vente

Tableau F

Produits	Quantité	Prix	Chiffre d'affaires
A	10 500	49 €	514 500 €
B	10 000	42 €	420 000 €
Total			934 500 €

- Stock final (valorisé au coût standard)

Tableau G

	Quantité	Prix	Valeur
A	7 000	36,5 €	255 500 €
B	5 000	33 €	165 000 €
Total			420 500 €

Analyse du coût de production réel :

Quantités produites	A	12 500	
	B	11 000	
Matière première	37 200 kg à 10,2 € =		379 440 €
Main-d'œuvre directe	4 150 h à 52 € =		215 800 €
Usinage			103 000 €
Montage			<u>129 500 €</u>

Total	827 740 €	
Détail du coût des ateliers :		
	Usinage	Montage
Main-d'œuvre	24 000	82 000
Charges variables	41 000	38 000
Charges fixes	<u>38 000</u>	<u>9 500</u>
Total	103 000	129 500
Nombre d'unités d'œuvre	3 200	23 500

Travail à faire

Effectuer les calculs du contrôle budgétaire permettant d'analyser l'écart de résultat.

Éléments de solution

Il faut commencer par constater les écarts. Nous adopterons la notation D = défavorable et F = favorable.

Tableau H

	Budget	Réal	Écarts	
			Favorable	Défavorable
Chiffre d'affaires	910 000	934 500		
Coût des produits vendus	698 500	721 740		
Marge	211 500	212 760	1 260	
Charges administratives	80 000	83 000		3 000
Charges commerciales	120 000	118 000	2 000	
Résultat	11 500	11 760	260	

1° Analyse des écarts sur charges de structure

Compte tenu des données disponibles, on ne peut analyser davantage les écarts sur charges de structure :

- administratives – 3 000 D
- commerciales + 2 000 F
– 1 000 D

2° Analyse de l'écart sur marge

L'écart favorable sur marge de 1 260 a deux origines : le chiffre d'affaires et le coût de production.

a) Analyse de l'écart sur marge du chiffre d'affaires

- Marge selon les quantités réelles et les coûts budgétés ; elle est déterminée par le tableau :

Tableau I

	Chiffre d'affaires réel	Coût budgété des ventes réelles			Marge budgétée selon les ventes réelles
		Quantités réelles	Coût standard unitaire	Coût standard total	
A	514 500	10 500	36,50	383 250	131 250
B	420 000	10 000	33	330 000	90 000
Total	934 500				221 250 (2)

- Marge budgétée 211 500 (1)

$$\text{Écart (1) – (2)} = - 9 750 \text{ favorable}$$

Il s'agit là de l'écart sur marge mais non de son analyse.

a. 1. L'analyse volume-prix

- Écart de volume

Tableau J

	Écart de volume (en quantité)	Marge budgétée	Écart de volume (en valeur)
A	11 000 – 10 500 = + 500 D	50 – 36,50 = 13,50	+ 6 750 D
B	9 000 – 10 000 = – 1 000 F	40 – 33,00 = 7	– 7 000 F
Total			– 250 F

- Écart de prix

Tableau K

	Écart de prix (unitaire)	Volume réel	Écart de prix total
A	50 – 49 = 1 D	10 500	10 500 D
B	40 – 42 = – 2 F	10 000	– 20 000 F
Total			– 9 500 F

- Récapitulation

Tableau L

Écarts	Volume	Prix	Total
A	+ 6 750 D	10 500 D	+ 17 250 D
B	– 7 000 F	– 20 000 F	– 27 000 F
Total	– 250 F	– 9 500 F	– 9 750 F

a. 2. L'analyse : volume global, prix, composition des ventes

Les données budgétées peuvent être analysées dans le tableau suivant :

Tableau M

Produits	Chiffre d'affaires budgété	Part du chiffre d'affaires	Marge budgétée	Part de la marge	Taux de marge budgété
A	550 000	60,44 %	148 500	70,21 %	27 %
B	360 000	39,56 %	63 000	29,79 %	17,5 %
Total	910 000	100 %	211 500	100 %	23,24 %

α) L'écart sur volume global des ventes

Il correspond à : (CA budgété – CA réel) × Taux budgété moyen de marge.

Mais la comparaison des chiffres d'affaires doit éliminer l'effet de prix : favorable de 9 500. Sans lui, le chiffre d'affaires eût été de :

$$934 500 - 9 500 = 925 000.$$

L'écart de volume global est donc :

$$(910 000 - 925 000) \times 23,2418 \% = - 3 486 \text{ (favorable).}$$

β) L'écart de composition des ventes

La composition des ventes modifie le taux moyen de marge qui est 23,24 % selon le budget. Il faut recalculer quel aurait été ce taux compte tenu des volumes réels mais selon les marges budgétées pour chacun des produits

	Volume réel	Marge budgétée	Marge
A	10 500	13,5	141 750
B	10 000	7,0	70 000
			211 750

soit un taux moyen de marge :

$$\frac{211 750}{925 000} = 22,8919 \% \text{ (inférieur au taux moyen budgété).}$$

La différence de taux (23,2418 – 22,8919 = 0,3499 %) provient de la composition des ventes, elle s'applique à 925 000 € de chiffre d'affaires.

L'écart de composition des ventes est de

$$925 000 \times 0,3499 \% = 3 236 \text{ (défavorable).}$$

Synthèse et contrôle de l'écart de marge sur chiffre d'affaires :

Prix	– 9500F	
Volume global	– 3 486 F	
Composition des ventes	<u>+ 3 236 D</u>	
Total	– 9 750 F	(écart de marge à coût constant)

b) Analyse de l'écart sur coût de production

b. 1. Calcul de l'écart global sur coût

Cet écart est égal à :

$$E_{\text{Coût}} = \text{Coût budgété de la production réelle} - \text{Coût réel.}$$

$$= Q_r \times C_s - Q_r \times C_r$$

Calcul de $Q_r \times C_s$: Analyse:

	Q_r	C_s	Coût total
A	12 500	36,50	456 250
B	11 000	33	363 000
			819 250
		Coût réel	827 740
		Écart	– 8 490 D

b. 2. Analyse

α) Écart sur charges directes

- Matière première

– Coût budgété

A : 12 500 × 10	=	125 000
B : 11 000 × 20	=	<u>220 000</u>
Total	=	345 000

– Coût réel

37 200 × 10,2	=	<u>379 440</u>
Écart	=	– 34 440 D

Analyse :

- Écart sur prix : $(10 - 10,2) 37 200 = - 7 440$ D

- Écart sur quantité

Quantité budgétée :

A : 12 500 × 1	=	12 500
B : 11 000 × 2	=	<u>22 000</u>
Total	=	34 500
Quantité réelle	=	<u>37 200</u>
Écart	=	– 2 700 D
Prix standard	=	<u>10</u>
Valeur de l'écart	=	<u>– 27 000 D</u>
Total	=	– 34 440 D

- Main-d'œuvre directe

– Coût budgété

A : 12 500 × 12	=	156 250
B : 11 000 × 5	=	<u>55 000</u>
Total	=	211 250

– Coût réel

4 150 h × 52	=	<u>215 800</u>
Écart	=	– 4 550 D

Analyse :

- Écart sur prix : $(50 - 52) 4 150 = - 8 300$ D

- Écart sur quantité (rendement)

Temps budgété

A : 12 500 × 0,25	=	3 125 h
B : 11 000 × 0,10	=	<u>1 100 h</u>
Total	=	4 225 h

Temps réel

Écart de temps	=	<u>75 h</u>
----------------	---	-------------

Coût standard

	=	<u>× 50</u>
--	---	-------------

Valeur de l'écart	=	<u>– 3 750 F</u>
-------------------	---	------------------

Total	=	– 4 550 D
-------	---	-----------

β) Écart sur charges indirectes (centres de coûts qui correspondent ici aux ateliers) :

– Usinage

	Budget (activité normale)	Réel	Budget flexible
Main-d'œuvre indirecte (fixe)	25 000	24 000	25 000
Charges variables	35 000	41 000	44 800 ²⁴⁴

²⁴⁴ Charges variables recalculées pour l'activité réelle : $\frac{35 000 \times 3 200}{2 500} = 44 800$.

Charges fixes	40 000	38 000	40 000
Total	100 000	103 000	109 800
Nombre d'unités d'œuvre (heures-machines)	2 500	3 200	3 200

Coût réel :	103 000	←	Écart sur coût :	6 800 F
Budget flexible :	109 800	←		
Valeur de la production à rendement normal :	128 000	←	Écart sur activité :	18 200 F
3 200 h/m × 40				
Valeur de la production aux coûts du budget :			Écart sur rendement :	- 6 000 D
A : 12 500 × 8 = 100 000	122 000	←		
B : 11 000 × 2 = 22 000				

Total + 19 000 F

L'écart sur coût s'analyse :

Main-d'œuvre	25 000 – 24 000 =	+ 1 000 F
Charges variables	44 800 – 41 000 =	+ 3 800 F
Charges fixes	40 000 – 38 000 =	+ 2 000 F
		+ 6 800 F

– Montage

	Budget (activité normale)	Réel	Budget flexible
Main-d'œuvre	80 000	82 000	80 000
Charges variables	30 000	38 000	35 250
Charges fixes	10 000	9 500	10 000
Total	120 000	129 500	125 250
Nombre d'unités d'œuvre (unités produites)	20 000	23 500	23 500
Coût réel :	129 500	←	
Budget flexible :	125 250	←	Écart sur coût : - 4 250 D
Valeur de la production à rendement normal :	141 000	←	Écart sur activité : + 15 750 F
23 500 × 6 =			
Valeur de la production aux coûts du budget :			Écart de rendement : 0
A : 12 500 × 6 = 75 000 } B : 11 000 × 6 = 66 000 }	141 000	←	
141 000			
	Total		+ 11 500 F

L'unité d'œuvre étant le nombre de pièces fabriquées, il ne peut y avoir d'écart de rendement.

L'écart sur coût peut s'analyser :

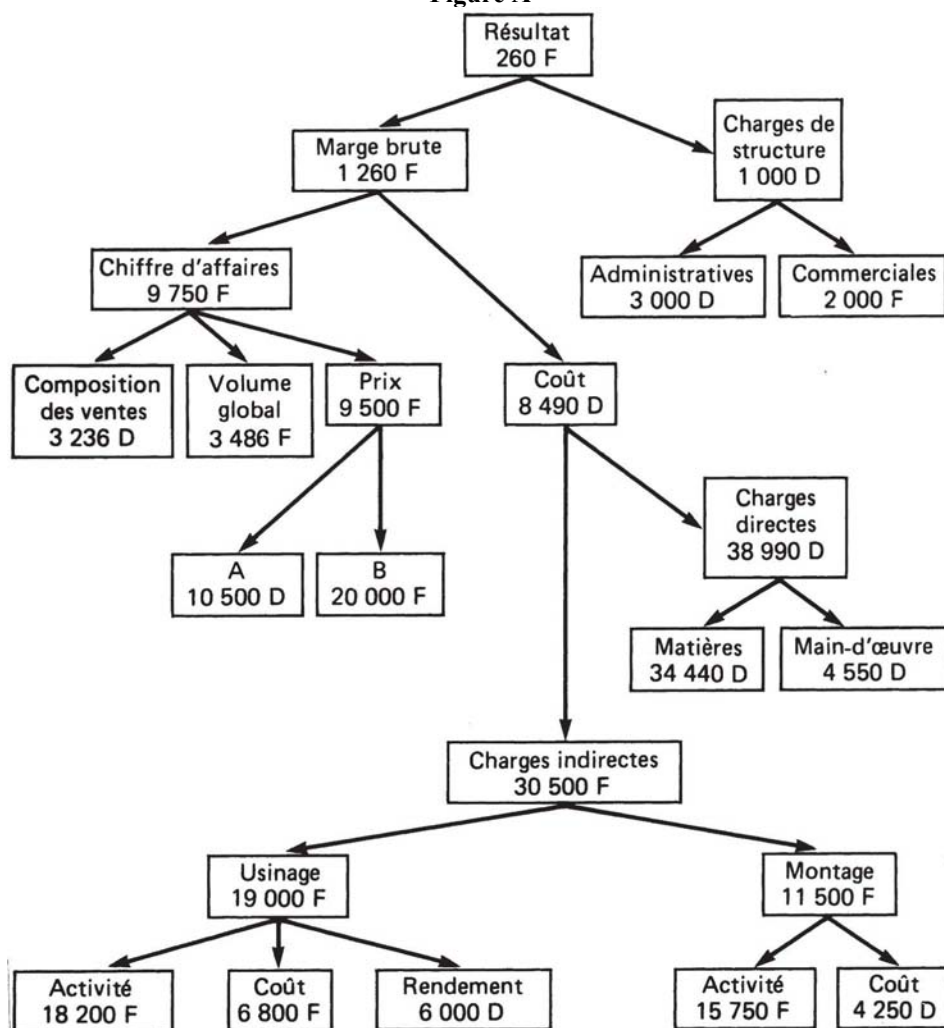
Main-d'œuvre	- 2 000 D
Charges variables	- 2 750 D
Charges fixes	+ 500 F
	- 4 250 D

Contrôle des écarts sur coût de production :

Matières premières	- 34 440 D
Main-d'œuvre	- 4 550 D
Usinage	+ 19 000 F
Montage	+ 11 500 F
Total	- 8490D

On peut récapituler l'analyse des écarts par la figure A.

Figure A



On peut aussi résumer les écarts par le tableau N.

Tableau N

		Volume	Prix	Rendement
Écarts dus aux ventes	9 750 F			
Volume global		3 486 F		
Composition des ventes			3 236 D	
Prix A			10 500 D	
Prix B			20 000 F	
Écarts dus aux coûts	8 490 D			
Matières premières			7 440 D	27 000 D (b)
MOD			8 300 D	3 750 F (b)
Usinage		18 200 F	6 800 F	6 000 D
Montage		15 750 F	4 250 D	
Écarts sur charges de structure	1 000 D			
Administratives			3 000 D	
Commerciales			2 000 F	
		37 436 F	7 926 D	29 250 D
Résultat	260 F		260 F	

b. Les écarts sur quantité de matières ou main-d'œuvre directe sont en réalité des écarts de rendement.

SECONDE APPLICATION

Les données

L'entreprise « Chaises et Tables » est de type artisanal. Elle vous demande dans un premier temps de l'assister dans l'élaboration de son budget puis, dans un deuxième temps, d'analyser ses résultats réels par comparaison avec le budget.

A. Données nécessaires à l'élaboration du budget

	Ventes		Matière		Heures de production
Chaises	1 000	100	1 u	10	1 h
Tables	3 000	250	2 u	10	3 h

Les heures de production sont celles du centre unique dont l'activité peut être mesurée en heures-machines et dont les coûts prévisionnels sont les suivants :

Dotation aux amortissements : 20 000

Main-d'œuvre (fixe) : 300 000

Frais variables : 130 000

Par ailleurs, les charges de structure (fixes) peuvent être estimées à 300 000.

B. Données réelles

Ventes	Qté	Prix/U	Chiffre d'affaires
Chaises	1 500	110	165 000
Tables	2 500	240	600 000

Il a été consommé 6 400 u (unités) de matières achetées 66 000.

Le centre a travaillé 9 300 heures et a eu les charges suivantes : amortissements = budget ; MO = 290 000 ; frais = 110 000.

Les charges de structure se sont élevées à 280 000.

Travail à faire

1. Élaborer les coûts standards (hors charges de structure) des chaises et des tables, le budget du centre de production et celui de l'entreprise.
2. Établir le compte de résultat réel.
3. Analyser l'écart de résultat dans toutes ses composantes (on pourra considérer que les quantités de chaises et de tables vendues sont agrégeables).

Éléments de corrigé

A. Coûts standards – budget

Le calcul des coûts standards des chaises et des tables nécessite la connaissance du coût unitaire de l'unité d'œuvre que constitue l'heure de production et donc l'élaboration préalable du budget du centre de production.

Charges		Figure A. Budget du centre		Compte de résultat		Produits	
		<i>Calcul du nombre d'unités d'œuvres</i>					
			Qté	UO unitaires	Total		
– Main-d'œuvre :	300 000	Chaises	1 000	1	1 000		
– Amortissements :	20 000	Tables	3 000	3	9 000		
– Charges variables :	130 000						
	450 000				10 000		
		<i>Valeur de l'unité d'œuvre</i>					
		$\frac{\text{Charges totales}}{\text{nb d'UO}} = \frac{450\,000}{10\,000} = 45$					
		<i>Produits du centre :</i>					
		$45 \times 10\,000 = 450\,000$					

Remarque

S'agissant d'un centre de coûts, son budget est prévu en strict équilibre grâce à une valorisation des unités d'œuvre à leur coût.

Tableau A. Coûts standards des produits

	Chaises	Tables
<i>Matière</i>		
Chaises	1 × 10	10
Tables	2 × 10	20
<i>Centre de production</i>		
Chaises	1 × 45	45
Tables	3 × 45	135
<i>Coût standard unitaire</i>	55	155

- Budget de l'entreprise
Le budget est plus significatif en distinguant les deux activités.

Tableau B

	Chaises	Tables	Total
<i>Ventes</i>	100 000	750 000	850 000
<i>Coût de production</i>			
Matière	< 10 000 >	< 60 000 >	< 70 000 >
Production	< 45 000 >	< 405 000 >	< 450 000 >
<i>Marge/coût de production</i>	45 000	285 000	330 000
<i>Charges de structure</i>			< 300 000 >
<i>Résultat</i>			30 000

B. Compte de résultat réel

Tableau C

	Chaises	Tables	Total
<i>Ventes</i>	165 000	600 000	765 000
<i>Coût de production</i>			
Matière			< 66 000 >
Production			< 420 000 >
<i>Marge/coût de production</i>			279 000
<i>Charges de structure</i>			< 280 000 >
<i>Résultat</i>			< 1 000 >

C. Analyse de l'écart de résultat

L'écart de résultat se détermine aisément ($30\,000 - < 1\,000 >$) = 31 000 défavorable ; l'analyser c'est évaluer l'incidence (ou la responsabilité) des ventes, de la production et des charges de structure sur cet écart.

La seule comparaison des données budgétées et réelles (cf. tableau D) n'est ni suffisante ni très significative.

Tableau D

	Budget	Réel	Différence
<i>Ventes</i>	850 000	765 000	85 000
<i>Coût de production</i>			
Matière	< 70 000 >	< 66 000 >	< 4 000 >
Centre	< 450 000 >	< 420 000 >	< 30 000 >
<i>Marge/coût de production</i>	330 000	279 000	51 000
<i>Charges de structure</i>	< 300 000 >	< 280 000 >	< 20 000 >
<i>Résultat</i>	30 000	< 1 000 >	31 000

En effet, cette présentation donne l'impression que la production a réalisé des économies de 4 000 sur la matière et 30 000 sur le centre ; or les quantités réelles, produites et vendues étant inférieures à celles du budget, ces chiffres ne sont pas significatifs d'économies sur les coûts.

Pour bien identifier les écarts, on doit recalculer les coûts de production *alloués* pour les quantités réelles mais aux coûts standards (ou du budget, ce qui est identique).

Tableau E

	Qtés réelles	Coût standard	Coûts alloués
Chaises	1 500	55	82 500
Tables	2 500	155	387 500
Total			470 000

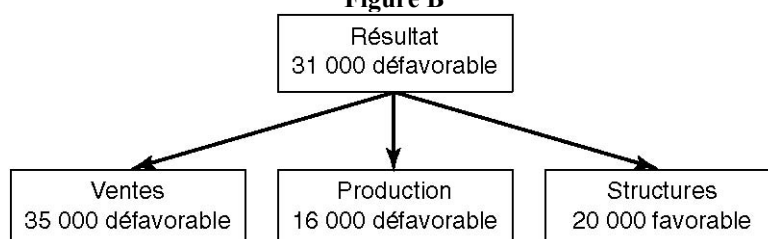
La comparaison budget/réel devient alors :

Tableau F

	Budget	Réel	Écart	
• Ventes	850 000	765 000	35 000	Écart défavorable de marge dû aux ventes
• Coût standard	< 520 000 >	< 470 000 >		
Marge 1	330 000	295 000		
• Coût de production réel		< 486 000 >	16 000	Écart défavorable de marge dû aux coûts
• Coût de production alloué		470 000		
		< 16 000 >		
Marge 2	330 000	279 000	51 000	Écart défavorable de marge
Charges de structure	< 300 000 >	< 280 000 >	< 20 000 >	Écart favorable
Résultat	30 000	< 1 000 >	31 000	Écart défavorable

À ce niveau, l'écart de résultat s'analyse ainsi :

Figure B



On peut approfondir l'analyse en reprenant chacune de ces trois composantes.

1° Analyse de l'écart de marge sur ventes

• Effet du volume global

Si l'on retient l'hypothèse de l'énoncé (agrégabilité des quantités de chaises et de tables vendues), l'écart de volume global est nul, puisqu'il a été vendu 4 000 articles, ce que prévoyait également le budget.

• Effet des prix

Tableau G

	Différence de prix	Qtés réelles	Écart	
Chaises	$(100 - 110) \times$	1 500	= - 15 000	Favorable
Tables	$(250 - 240) \times$	2 500	= 25 000	Défavorable
Total			10 000	Défavorable

• Effet de la structure ou composition des ventes

Cet effet se traduit par une variation de la marge unitaire moyenne du seul fait de la pondération des articles (chaises et tables), toutes choses égales par ailleurs.

Marge unitaire moyenne budgétée : $\frac{330\,000}{4\,000}$.

Marge unitaire moyenne aux proportions réelles :

Tableau H

	Qté réelle	Marge unitaire budgétée	Total
Chaises	1 500	100 - 55)	67 500
Tables	2 500	(250 - 155)	237 500
	4 000		305 000

Marge unitaire moyenne : $\frac{305\,000}{4\,000}$.

Effet de la composition des ventes :

$$4\,000 \left(\frac{330\,000}{4\,000} - \frac{305\,000}{4\,000} \right) = 25\,000 \text{ défavorable.}$$

On vérifie que l'écart global de marge sur ventes est égal au total initialement trouvé :

Volume global	0	
Prix	10 000	défavorable
Composition	<u>25 000</u>	défavorable
Total	35 000	défavorable

2° Analyse de l'écart sur coût de production

Cet écart s'analyse dans ses deux composantes : matière première et centre de production.

• Matière première

Écart sur prix : $\left(10 - \frac{66\,000}{6\,400} \right) \times 6\,000 = -2\,000$ défavorable.

Écart sur quantité : $[(1\,500 \times 1 + 2\,500 \times 2) - 6\,400] \times 10 = 1\,000$ favorable.

• Centre

L'écart sur le centre correspond à son résultat « réel ». Les produits sont « semi-réels » car déterminés par les quantités réelles valorisées aux coûts standards. Les charges sont les charges réelles.

Le compte de résultat « réel » du centre s'établit ainsi :

Tableau I

Charges		Produits	
Main-d'œuvre	290 000	Nombre d'unités d'œuvre allouées	
Dotation aux amortissements	20 000	Chaises $1\,500 \times 1 =$	1 500
Frais	110 000	Tables $2\,500 \times 3 =$	7 500
Total	420 000	Total	9 000
		Ces unités d'œuvre sont « vendues » au coût du budget (45 €).	
		Produits : $9\,000 \times 45 =$	405 000
		Perte	15 000
		Total	420 000

Analyse de l'écart – ou perte – (défavorable de 15 000) :

• Écart de rendement

C'est un écart de quantité (d'unités d'œuvre) :

$$(9\,000 - 9\,300) 45 = 13\,500 \text{ défavorable.}$$

• Écart de coût

$$\left(45 - \frac{420\,000}{9\,300} \right) 9\,300 = -1\,500 \text{ défavorable.}$$

Cet écart de coût peut lui-même s'analyser en deux composantes (budget ou frais et activité).

• Écart d'activité

C'est la sous-absorption des charges fixes du fait de la sous-activité (imputation rationnelle des charges fixes) :

$$\begin{aligned} \text{Écart} &= \text{Différence d'activité} \times \text{Charges fixes par unité d'œuvre} \\ &= (10\,000 - 9\,300)(45 - 13) = 22\,400 \text{ défavorable.} \end{aligned}$$

• Écart de budget ou frais

Cet écart mesure l'efficacité (économie de moyens pour le niveau d'activité réel) :

Charges allouées pour l'activité réelle

• Main-d'œuvre	300 000
• Dotation aux amortissements	20 000
• Frais ($13 \times 9\,300$)	<u>120 900</u>
Charges allouées	440 900

Charges réelles	420 000	
Économies	20 900	(écart favorable)

Ces économies proviennent de la main-d'œuvre (10 000) et des frais (10 900).

3° Écart sur charges de structure

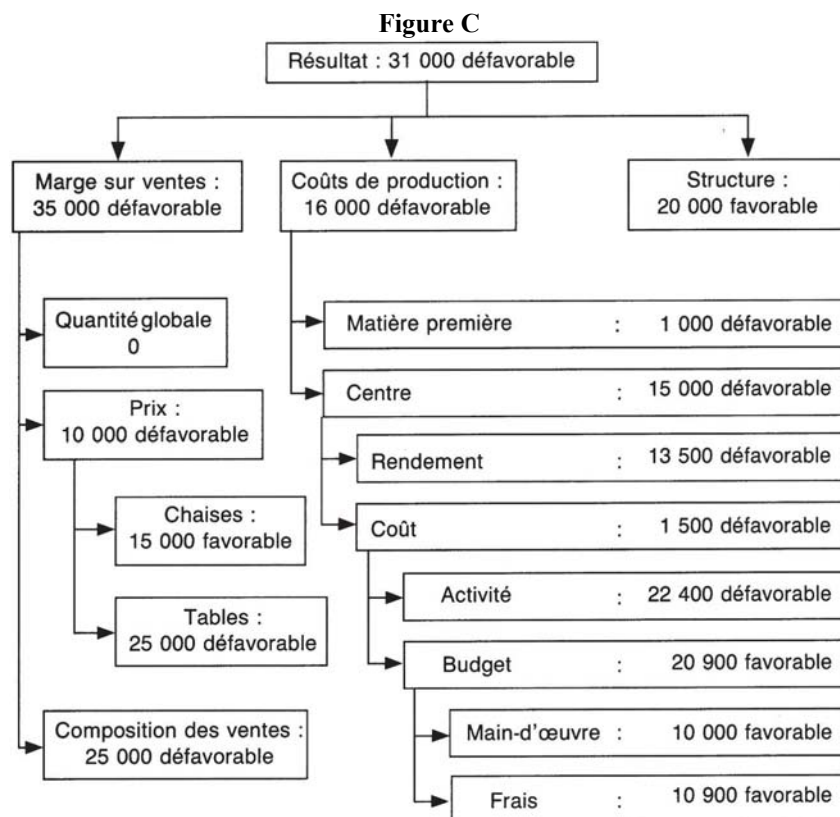
Les charges de structure sont ici considérées comme discrétionnaires ; l'analyse se limite donc à comparer les charges budgétées et les charges réelles.

Une approche par activité permettrait de réaliser une analyse volume-prix.

Ici, aucune donnée d'activité n'étant fournie pour les charges de structure, l'analyse se limite à comparer le budget (300 000) et le réel (280 000) pour constater un écart favorable de 20 000.

D. Synthèse

Un schéma en arborescence permet de récapituler tous les écarts, ce qui illustre les zones de responsabilités et permet de s'assurer de la cohérence des calculs :



15 L'application du contrôle budgétaire et de gestion à la gestion des ressources humaines

Le contrôleur de gestion n'a pas vocation à confondre sa mission avec celle du DRH bien que tous deux participent à la mobilisation des ressources humaines dans les organisations, à la mise sous tension et à la régulation des comportements. Mais, du fait de cette similitude d'objectifs, les occasions de coopération sont nombreuses. Le système de sanctions-récompenses géré par le contrôleur de gestion doit être en harmonie avec celui défini par le DRH. Pour l'ensemble de ces raisons, il est essentiel que le DRH puisse bien maîtriser le langage du contrôleur de gestion et sache éventuellement s'approprier ses outils pour son propre usage.

1. LA PLANIFICATION DES RESSOURCES HUMAINES

La planification joue un rôle essentiel de réducteur d'incertitude, indispensable à une mobilisation des énergies. Elle doit être qualitative et quantitative.

La **planification qualitative** doit conduire à une définition des besoins de l'organisation en fonction des métiers sur lesquels elle centre son activité. Ces besoins sont analysés en :

- compétences définies dans l'absolu mais aussi compte tenu du contexte particulier ;

- comportements (aptitude à diriger, innover, prendre des risques, contrôler, etc.) ;
- capacité à évoluer.

L'ensemble de ces aptitudes peut être trouvé au sein de l'organisation en gérant des ajustements du personnel existant (évolution des fonctions et des personnes) ou par des programmes de formation ou encore en procédant à des ajustements sur le marché du travail. La **planification quantitative** consiste à gérer de façon prévisionnelle les effectifs. Elle ne se confond pas avec la gestion de carrière, qui est individualisée. L'outil habituellement utilisé est la matrice d'emplois qui croise en colonnes les différents services avec en ligne les différentes qualifications. La matrice des promotions et celle des départs en retraite permettent de montrer l'évolution « naturelle » de la matrice d'emplois. En la comparant à différentes dates avec la matrice des besoins, on peut déterminer les ajustements à effectuer. La quantification de ces besoins peut se faire en coopération avec le contrôleur de gestion mais la gestion des ajustements eux-mêmes (formation, mobilité interne ou externe, recrutements, retraites anticipées, etc.) relève bien sûr de la seule compétence du DRH.

L'ensemble formé par la planification qualitative et quantitative des ressources humaines est parfois appelé gestion prévisionnelle des emplois (GPE).

2. LE BUDGET DES FRAIS DE PERSONNEL

Les différents centres d'analyse utilisateurs de personnel (c'est-à-dire tous sauf des centres tels que les frais financiers) peuvent budgéter le nombre et la qualification des personnes nécessaires à leur activité. Mais ils n'ont pas vocation à valoriser ces besoins, tâche qui incombe à la DRH. Cette dernière a seule la responsabilité des trois niveaux de coûts :

- coûts primaires : salaires bruts, primes, avantages en nature, heures supplémentaires, etc., des différentes catégories de personnel nécessaires en tenant compte des augmentations générales prévues, des augmentations catégorielles, des promotions à l'ancienneté et des promotions individuelles ;
- coûts secondaires : ce sont les charges patronales liées aux coûts primaires, déterminées par application d'un coefficient global moyen ou de façon plus précise, poste par poste ;
- coûts tertiaires : il s'agit des frais associés à la gestion des ressources humaines – recrutement et intégration, formation, œuvres sociales, services médicaux, gestion administrative du personnel (budget du service de la DRH), dialogue social (heures de délégation, réunions, etc.).

3. L'ANALYSE DES ECARTS SUR FRAIS DE PERSONNEL

Les écarts sur frais de personnel peuvent être analysés soit en comparant deux périodes consécutives (étude des évolutions) soit en comparant les prévisions aux réalisations (contrôle budgétaire). Dans les deux cas, la méthodologie s'inspire de celle du contrôle budgétaire. Nous allons l'illustrer avec deux exemples de complexité croissante.

A. Exemple simple d'analyse des écarts sur frais de personnel

Soit une entreprise ayant les charges de personnel mensuelles suivantes prévues et réelles :

	Budget mensuel			Réal mensuel		
	Effectif	Salaire moyen	Masse salariale	Effectif	Salaire moyen	Masse salariale
Ingénieurs	50	20 000	1 000 000	65	21 000	1 365 000
Ouvriers	50	10 000	500 000	55	12 000	660 000
Total	100	15 000	1 500 000	120	16 875 2	025 000

Entre le budget et le réel, il y a eu une dérive de la masse salariale ou un écart global égal à :

$$2\,025\,000 - 1\,500\,000 = 525\,000 \text{ (défavorable).}$$

Intuitivement, on constate qu'il y a trois causes expliquant cet écart global :

- une augmentation des effectifs ;
- une hausse des salaires ;
- une modification de la proportion d'ingénieurs et d'ouvriers.

Nous allons essayer de les chiffrer.

L'écart global (Eg) peut être exprimé de la façon suivante :

$Eg = \sum(Q_b \times S_b) - \sum(Q_r \times S_r)$ où Q représente le nombre de personnes employées dans chaque catégorie et S le salaire moyen unitaire par catégorie. L'indice *b* correspond aux données budgétées et l'indice *r* aux données réelles. Si l'on prend la dernière ligne du tableau, on obtient :

$Eg = (Qb \times Sb) - (Qr \times Sr)$, soit ici : $Eg = (100 \times 15\,000) - (120 \times 16\,875) = -525\,000$ (défavorable).
 L'expression peut également s'écrire :
 $Eg = (Qb \times Sb) - (Qr \times Sr) + (Qr \times Sb) - (Qr \times Sb) = (Qb - Qr) \times Sb + (Sb - Sr) \times Qr$, soit :
 $Eg = \Delta Q \times Sb + \Delta S \times Qr$ où $\Delta Q \times Sb$ représente un écart sur quantité (Eq) et $\Delta S \times Qr$ un écart sur salaire (Es).

Écart sur salaires

Il est égal à la variation de salaire unitaire de chaque catégorie de personnel multiplié par l'effectif réel. Soit $Es = \sum(\Delta S \times Qr)$, ce qui donne ici :

$Es = \text{écart sur le salaire des ingénieurs} + \text{écart sur le salaire des ouvriers}$.

$Es = [(20\,000 - 21\,000) \times 65] + [(10\,000 - 12\,000) \times 55] = -175\,000$ (défavorable pour les finances de l'entreprise).

Écart sur les quantités

Cet écart sur quantité peut être chiffré à : $Eq = \sum \Delta Q \times Sb$, soit ici :

$Eq = [(50 - 65) \times 20\,000] + [(50 - 55) \times 10\,000] = -350\,000$ (défavorable).

L'écart sur quantité que nous avons calculé ici regroupe en fait deux écarts : d'une part, l'augmentation des effectifs (on passe de 100 à 120 salariés) et, d'autre part, une variation de la composition de l'effectif global puisque la proportion d'ingénieurs et d'ouvriers n'est pas en réalité conforme au budget (65/120 ingénieurs, soit 54 % au lieu de 50/100 dans le budget).

Écart sur volume

Il est égal à : $Ev = (Qb - Qr) \times Smb$ où Smb est le salaire moyen budgété pour l'ensemble du personnel de l'entreprise. Cela donne dans notre exemple :

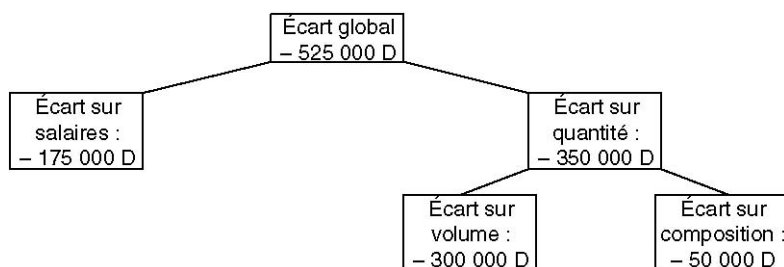
$Ev = (100 - 120) \times 15\,000 = -300\,000$ (défavorable puisque les charges de personnel augmentent). Le « désavantage » sera peut-être compensé par une production accrue mais c'est le problème de la justification de l'écart et non de sa détermination.

Écart sur composition des qualifications du personnel ou écart de structure

Si les salaires avaient été strictement conformes au budget, la masse salariale aurait été de : $(65 \times 20\,000) + (55 \times 10\,000) = 1\,850\,000$. Le salaire moyen du personnel de l'entreprise aurait alors été de : $1\,850\,000 / 120 = 15\,416,67$. La seule variation de la composition des qualifications du personnel a entraîné une dérive du salaire moyen de :

$15\,000 - 15\,416,67 = -416,67$ par personne. Pour l'ensemble du personnel réellement employé, l'effet est donc de : $-416,67 \times 120 = -50\,000$ (défavorable pour les finances de l'entreprise puisque le personnel est plus qualifié que prévu et qu'ici on ne valorise pas les effets positifs qui peuvent en résulter).

Récapitulation



N.B. : D = défavorable (pour l'entreprise).

La comparaison entre budget et réalisation peut être remplacée par une comparaison entre période N et période N + 1 ou par une comparaison du mois M de l'année N avec ce même mois M en N + 1, comme nous l'avons déjà signalé.

B. Exemple plus complet d'analyse des écarts sur frais de personnel

L'analyse faite précédemment peut être complétée en décomposant l'écart sur salaire en plusieurs sous-écarts qui en décrivent les différentes origines possibles :

- effet des mesures collectives qui elles-mêmes provoquent un effet en niveau, un effet en masse et un report (ces termes seront définis ci-dessous à partir de l'exemple) ;
- effet des mesures individuelles qui se décomposent en glissement (augmentation liée à une promotion dans une catégorie d'emploi), vieillissement (augmentation liée à l'ancienneté) et technicité (augmentation venant récompenser l'accès à une qualification supérieure) et qui provoquent aussi un effet en niveau, en masse et en report lorsqu'elles sont reproductibles ;
- effet de noria (remplacement de travailleurs âgés par des travailleurs plus jeunes dans la même catégorie ou de même qualification mais moins bien payés).

À partir d'un exemple plus complet²⁴⁵ que le précédent, nous allons montrer en particulier comment se décompose l'effet des mesures collectives. Soit une entreprise dont la masse salariale des années N et N + 1 se présente comme suit :

Catégorie	Année N			Année N + 1		
	Effectif moyen	Rémunération moyenne mensuelle par salarié	Masse salariale brute annuelle	Effectif moyen	Rémunération moyenne mensuelle par salarié	Masse salariale brute annuelle
Ingénieurs	152	15 800	28 819 200	185	17 500	38 850 000
Agents de maîtrise	220	11 200	29 568 000	235	12 000	33 840 000
Employés	85	8 700	8 874 000	80	9 100	8 736 000
Ouvriers	2 315	8 500	236 130 000	2 230	8 850	236 826 000
Total	2 772	9 121	303 391 200	2 730	9 715	318 252 000

L'écart global entre la masse salariale de N et celle de N + 1 est de :

$$Eg = 318\,252\,000 - 303\,391\,200 = 14\,860\,800 \text{ (défavorable).}$$

Nous allons d'abord l'analyser en un écart sur « quantité » et un écart sur « prix ».

Écart sur « quantité »

Comme nous l'avons déjà vu, il se calcule en multipliant la variation de l'effectif par le salaire moyen unitaire de chacune des catégories.

Catégorie	Effectif moyen en N	Effectif moyen en N + 1	Rémunération moyenne mensuelle par salarié en N	Écart annuel « quantité »
	(1)	(2)	(3)	(4) = [(1) - (2)] × (3) × 12
Ingénieurs	152	185	15 800	- 6 256 800
Agents de maîtrise	220	235	11 200	- 2 016 000
Employés	85	80	8 700	522 000
Ouvriers	2 315	2 230	8 500	8 670 000
Total	2 772	2 730		919 200

On trouve un écart sur « quantité » favorable, puisque l'effectif diminue, égal à $E_q = 919\,200$ et on vérifie bien que l'écart global est égal à : $919\,200 - 15\,780\,000 = -14\,860\,800$ (défavorable) où 15 780 000 représente l'écart sur prix (*cf. infra*). L'écart sur « quantité » va maintenant faire l'objet d'une analyse en écart sur effectif et sur composition des qualifications.

Écart sur effectif

Il est égal à la variation de l'effectif total multiplié par le salaire moyen annuel de l'année N. On obtient donc ici :

$$E_e = (2772 - 2730) \times 9\,121 \times 12 = 4\,596\,836 \text{ (favorable puisque l'effectif diminue).}$$

Écart sur composition des qualifications

Il faut d'abord calculer ce qu'aurait été la masse salariale compte tenu des effectifs de N + 1 mais à salaire constant (salaire de N).

Catégorie	Effectif de N + 1	Salaire moyen mensuel en N	Masse salariale de N + 1 à salaire constant
	(1)	(2)	(3) = (1) × (2) × 12
Ingénieurs	185	15 800	35 076 000
Agents de maîtrise	235	11 200	31 584 000
Employés	80	8 700	8 352 000
Ouvriers	2 230	8 500	227 460 000
Total	2 730	9 233	302 472 000

Le salaire moyen mensuel, toutes catégories confondues, aurait été de :

$(302\,472\,000 / 2\,730) / 12 = 9\,233$ si chaque individu avait gagné la même chose en N et N + 1. L'augmentation, de $9\,233 - 9\,121 = 112$, provient donc uniquement de l'évolution de la composition des qualifications qui s'est

²⁴⁵ Exemple inspiré de MARTORY Bernard et SIMON Claude, « Une nouvelle mission : l'analyse des rémunérations », *Revue française de comptabilité*, n° 215, septembre 1990, p. 67.

déplacée vers le haut. Pour l'ensemble du personnel et pour une année entière, cette évolution a coûté : $112 \times 2\,730 \times 12 = 3\,677\,636$, soit : $E_c = 3\,677\,636$ (écart défavorable pour les finances de l'entreprise).

On vérifie bien que l'écart sur effectif plus l'écart sur composition donnent l'écart sur « quantité », soit, dans notre exemple : $4\,596\,836 - 3\,677\,636 = 919\,200$.

Écart sur « prix »

Il se calcule en multipliant la variation de salaire unitaire par le nombre de salariés en $N + 1$ pour chacune des catégories. On obtient donc :

Catégorie	Rémunération moyenne mensuelle par salarié en N (1)	Rémunération moyenne mensuelle par salarié en N + 1 (2)	Effectif moyen de l'année N + 1 (3)	Écart annuel sur salaire (4) = [(1) – (2)] × (3) × 12
Ingénieurs	15 800	17 500	185	– 3 774 000
Agents de maîtrise	11 200	12 000	235	– 2 256 000
Employés	8 700	9 100	80	– 384 000
Ouvriers	8 500	8 850	2 230	– 9 366 000
Total				– 15 780 000

L'écart sur « prix » est donc de : $E_p = 15\,780\,000$ (défavorable)

L'écart sur « prix », de 15 780 000 (défavorable), peut à son tour faire l'objet d'une analyse. Dans cet exemple, nous allons nous limiter à montrer le détail des effets des mesures collectives.

Effet de report

Si, par exemple, une hausse de 10 % des salaires est prévue le 1/7/N, elle ne produira ses effets que pendant six mois en N alors qu'elle s'appliquera sur douze mois en $N + 1$. En l'absence de toute nouvelle hausse des salaires en $N + 1$, la masse salariale de $N + 1$ augmentera néanmoins de $10\% \times 6/12$ par rapport à celle de N. C'est ce que l'on appelle le report.

Taux de salaire	
Report	
Année N	Année N + 1

Supposons que, dans notre exemple, l'entreprise ait été créée le 1/1/N. Il n'y a donc pas de report en N de mesures qui auraient été prises en $N - 1$. Les mesures collectives de hausse des salaires en N et $N + 1$ sont les suivantes :

1/7/N : 2,5 %

1/12/N : 2,3 %

1/7/N + 1 : 1,0%

1/12/N + 1 : 1,3 %

La hausse de 2,5 % ne s'applique que pendant les six derniers mois et celle de 2,3 % que le dernier mois. De plus, l'augmentation de 2,3 % porte sur des salaires qui ont déjà été majorés de 2,5 %. On a donc des taux composés (l'équivalent d'intérêts composés) puisqu'il y a une hausse sur la hausse. D'où une formule du type $(1 + i) \times (1 + j)$. Dans le cas présent, il vient : $1,025 \times 1,023 = 1,048575$.

En année pleine, les mesures prises en N ont un impact sur la masse salariale M de :

$$M \times (1 + 0,025) \times (1 + 0,023) = M \times 1,048\,575$$

En pourcentage de M, la seconde augmentation de l'année N est de $1,048575 - 1,025 = 0,023575$ ou 2,3575 %.

Les mesures prises en N ont donc un impact sur la masse salariale M évalué à :

$$M \times [1 + (0,025 \times 6/12) + (0,023575 \times 1/12)] = M \times 1,0144646$$

Le report de N sur $N + 1$ est par conséquent de :

$$M \times (1,048575 - 1,0144646) = M \times 0,0341104 \text{ soit environ } 3,4\% \text{ de la masse salariale.}$$

De la même façon, on peut calculer le report en $N + 2$ des mesures prises en $N + 1$. En année pleine, l'impact est de : $M \times (1 + 0,01) \times (1 + 0,013) = M \times 1,02313$. La seconde augmentation de $N + 1$ a un impact, en pourcentage de M, de : $1,02313 - 1,01 = 0,01313$ ou 1,313 %. Sur l'année $N + 1$, l'impact est de : $M \times [1 + (0,01 \times 6/12) + (0,01313 \times 1/12)] = M \times 1,0060942$. Le report en $N + 2$ est donc de $M \times (1,02313 - 1,0060942) = M \times 0,0170358$, soit environ 1,7 % de la masse salariale.

Dans notre exemple, l'effet de report s'applique sur la masse salariale M de l'effectif de $N + 1$ aux « prix » de N. Il faut en effet prendre l'effectif de $N + 1$, puisque c'est lui qui bénéficie des mesures collectives d'augmentation décidées en N. Mais, si on veut isoler l'effet de report, il faut le calculer sur les salaires de N auxquels s'ajouteront ensuite des mesures collectives en $N + 1$ et des mesures individuelles également en $N + 1$. Le tableau suivant va nous permettre de calculer la valeur de M.

Catégorie	Rémunération moyenne mensuelle par salarié en N (1)	Effectif moyen en N + 1 (2)	Masse salariale annuelle de N + 1 aux « prix » de N (3) = (1) × (2) × 12
Ingénieurs	15 800	185	35 076 000
Agents de maîtrise	11 200	235	31 584 000
Employés	8 700	880	8 352 000
Ouvriers	8 500	2 230	227 460 000
Total		2 730	302 472 000

L'effet de report est donc de : $Er = M \times 0,0341104 = 302\,472\,000 \times 0,0341104 = 10\,317\,441$ (défavorable).

Effet de masse

L'effet de masse se définit comme l'impact sur la masse salariale de l'année N (ou N + 1) des mesures prises au cours de cette même année.

Dans notre exemple, les mesures prises en N + 1 s'appliquent à la masse salariale M à laquelle il faut ajouter l'effet de report provenant des mesures prises en N. C'est sur ce volume que s'appliquent les augmentations décidées en N + 1. Mais elles ne jouent pas à plein puisqu'il y aura un report sur N + 2 d'une partie de ces mesures. D'où :

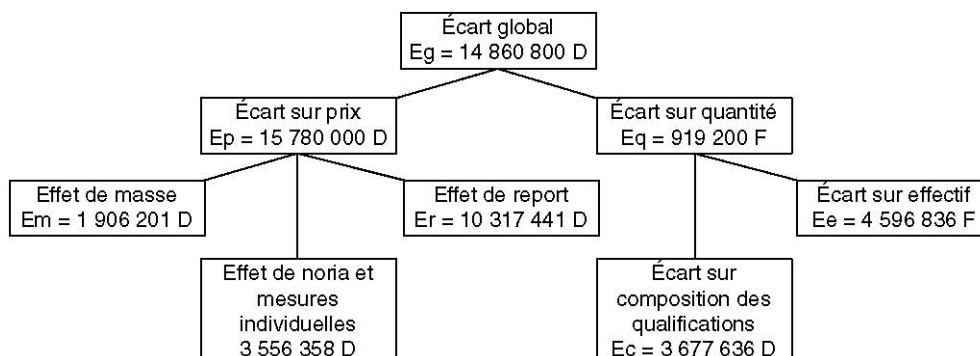
$Em = M \times 1,0341104 \times 0,0060942 = 312\,789\,440 \times 0,0060942 = 1\,905\,201$ (défavorable aux finances de l'entreprise).

Autres mesures ayant un impact sur le « prix »

L'écart sur prix est de 15 780 000 (défavorable). Au stade actuel de nos calculs, il se décompose en un effet de report de 10 317 441 (défavorable) et un effet de masse de 1 906 306 (également défavorable). Il reste donc à expliquer un écart de :

$15\,780\,000 - 10\,317\,441 - 1\,906\,201 = 3\,556\,358$ (défavorable). Cet écart peut être dû à l'effet de noria (remplacement de travailleurs âgés ou ayant de l'ancienneté par des travailleurs plus jeunes et moins bien payés ayant les mêmes qualifications à l'origine d'un écart favorable) et à des mesures individuelles (glissement et vieillesse à l'origine d'écarts défavorables). La composante « technicité » du GVT (glissement vieillesse et technicité) est déjà prise en compte dans la mesure de l'écart sur composition des qualifications. Nous ne poursuivrons pas l'analyse de cet écart de 3 556 358 car cela supposerait que soient fournies des données individuelles qui, par définition, seraient trop nombreuses pour être traitées ici.

Nous pouvons donc récapituler l'ensemble de nos écarts de la façon suivante :



N.B. : les lettres F et D signifient respectivement « Favorable » et « Défavorable ».

4. LE TABLEAU DE BORD DU DRH

Nous ne pouvons proposer un tableau de bord prêt à l'emploi pour telle ou telle fonction. En la matière, il n'y a que du sur-mesure, ce qui signifie que la réflexion sur ses propres besoins ne peut être sous-traitée. Toutefois, avant de produire de nouvelles informations, il faut chercher dans celles qui sont déjà produites s'il n'y a pas ce dont on a besoin. Cela a un double avantage :

- une économie car les informations sont toujours coûteuses à produire même si ce coût n'est pas toujours clairement identifié ;
- une fiabilité accrue car les informations fournies dans un cadre légal (comptabilité pour les besoins fiscaux, déclarations à l'URSSAF et aux organismes de retraite, bilan social, etc.) sont vérifiées et recoupées.

A. L'exploitation des informations préexistantes dans le tableau de bord

La comptabilité générale (et en particulier un de ses modules, la paie) peut fournir de nombreuses informations pour un coût quasi nul et avec une fiabilité maximale. Il suffit d'ouvrir en conséquence les sous-comptes

nécessaires. On peut par exemple regrouper dans des comptes séparés les charges de personnel par catégorie (cadres administratifs, ingénieurs, agents de maîtrise, employés, ouvriers, etc.) ou par service (approvisionnement, fabrication, commercial, service après-vente, administration, etc.) ou encore par site géographique (siège, usines, dépôts, chantiers, etc.). Les charges sociales peuvent également être analysées selon différents critères : organisme bénéficiaire, nature du risque couvert, détail des avantages en nature, etc. Mais la comptabilité générale ne traite que des valeurs monétaires.

La comptabilité de gestion peut également fournir de nombreuses informations. En particulier, elle analyse les charges de personnel selon d'autres critères que ceux de la comptabilité générale et permet par exemple des relevés en nombres d'heures, ce qui conduit à calculer des indicateurs tels que :

- nombre d'heures travaillées/nombre d'heures payées ;
- nombre d'heures facturables aux clients/nombre total d'heures payées ;
- nombre d'articles produits/nombre d'heures (rendement ou productivité du travail) ;
- analyse des heures passées par type de production, par commande, par chantier, par client, etc.

La comptabilité de gestion permet également de croiser des indicateurs physiques et des indicateurs financiers pour le calcul du coût moyen de l'heure de travail dans tel service, usine ou chantier ou pour telle commande, tel client, etc.

Le bilan social²⁴⁶, obligatoire pour toutes les entreprises de plus de 300 salariés, répond à un triple besoin : information, concertation et planification. Ce document, établi généralement sous la responsabilité du DRH, permet de synthétiser un certain nombre d'indicateurs ou d'agrégats avec un comparatif sur trois ans. Il traite :

- de l'emploi (effectifs, travailleurs extérieurs, embauches, départs, promotions, chômage, handicapés et absentéisme) ;
- des rémunérations et charges accessoires (montant, hiérarchie, mode de calcul, charges accessoires, charge salariale globale et participation financière des salariés) ;
- des conditions d'hygiène et de sécurité (accidents de travail et de trajet, maladies professionnelles, comité d'hygiène et de sécurité et dépenses en matière de sécurité) ;
- des autres conditions de travail (durée et aménagement du temps de travail, organisation et contenu du travail, conditions physiques de travail, etc.) ;
- de la formation (formation professionnelle continue, congés formation, apprentis-sage) ;
- des relations professionnelles (représentants du personnel et délégués syndicaux, information et communication, différends concernant l'application du droit du travail) ;
- et enfin, des autres conditions relevant de la vie de l'entreprise (œuvres sociales et autres charges sociales).

L'ensemble de ces informations ne décrit évidemment pas sans biais une réalité. On voit ici qu'elles privilégient les différents droits des salariés et ne fournissent aucune indication sur la production, qui est pour l'employeur la contrepartie des charges salariales.

L'exploitation des informations légales fournit donc une base extrêmement importante, probablement trop importante, puisque des tris seront nécessaires pour choisir celles qui seront reprises dans le tableau de bord en fonction des objectifs du DRH.

B. La production d'informations spécifiques pour le tableau de bord

Un tableau de bord est, rappelons-le, un outil de pilotage, c'est-à-dire de conduite du changement. Pour ce faire, il peut nécessiter la prise en compte des prévisions budgétaires, la comparaison avec les réalisations puis le calcul et les analyses d'écarts qui ont été présentées ci-avant. Ces écarts, à condition de choisir les plus pertinents d'entre eux, induiront ensuite des actions de correction.

Si, du point de vue strictement comptable, le personnel constitue une charge, il est aussi, du point de vue économique, une ressource pour l'entreprise. À partir notamment de la comptabilité de gestion, on pourra calculer le chiffre d'affaires par salarié (pour des commerciaux, par exemple), la marge ou la valeur ajoutée par salarié, la productivité du travail mesurée en unités physiques ou en valeur, etc.

En conclusion, on peut estimer que la comptabilité de gestion et la GRH peuvent s'enrichir mutuellement.

La comptabilité de gestion peut contribuer à apporter de la rationalité à la GRH, notamment en clarifiant le dialogue social par des mesures et des indicateurs clairs et fiables tels que l'analyse des variations de la masse salariale, ainsi qu'en identifiant les effets économiques des efforts du personnel.

De son côté, la GRH peut chercher à développer l'investissement humain, facteur essentiel de compétitivité et de performances, que les comptabilités parviennent difficilement à prendre en compte.

²⁴⁶ Articles L.438-1 à L.438-10 du Code du travail.

III – La mise sous tension de l'organisation par le contrôle de la gestion

Le contrôle de la gestion²⁴⁷ d'une organisation englobe des aspects à court et à long terme.

- *Pour le long terme*, il s'agit de planification stratégique. Cela comprend une étude complète des grandes options possibles, de la compatibilité de celles qui sont retenues, une remise en question de la structure de l'entreprise et par conséquent de ses dépenses de fonctionnement et dépenses en capital. Le contrôle associé à la planification stratégique porte avant tout sur la pertinence des objectifs que l'on s'est fixés. C'est essentiellement mais non exclusivement le domaine des cadres fonctionnels ou plus exactement d'état-major (*staff*).

- *Pour le court terme*, il s'agit de contrôle de gestion (*management control*). C'est l'ensemble des techniques de pilotage qui permettent d'orienter la gestion de l'entreprise vers la réalisation d'objectifs préalablement définis. « Le contrôle budgétaire (*budgetary control*) constitue l'une des techniques du contrôle de gestion permet-tant, à partir d'une décentralisation des responsabilités, d'assurer un contrôle dans le cadre d'un exercice budgétaire (généralement un an), de l'ensemble des activités de l'entreprise, traduites en unités monétaires. Il consiste en une comparaison permanente des résultats et des objectifs, figurant au budget afin de :

- rechercher les causes d'écart ;
- informer les différents niveaux hiérarchiques ;
- prendre les mesures correctives nécessaires ou mettre à profit les écarts favorables ;
- apprécier l'activité des responsables budgétaires²⁴⁸. » Le contrôle de gestion constitue l'interface entre la direction entourée de son état-major (*staff*) et les cadres opérationnels (*line*).

Seul l'aspect contrôle de gestion retiendra ici notre attention car il est en relation directe avec l'outil comptable. La planification et le contrôle stratégique s'appuient sur des études plus ponctuelles mais dont le champ est beaucoup plus large : évolution de l'environnement économique, technologique, social et réglementaire en relation avec l'activité de l'entreprise. En revanche, le contrôle de gestion s'appuie sur des procédures (des « routines ») qui, quotidiennement, impliquent dans leur fonctionnement l'ensemble des cadres, employés et agents de maîtrise. Nous l'étudierons à travers trois de ses aspects que nous considérons comme essentiels : information, motivation, sanction.

16 Le contrôle de gestion, instrument d'information

Il n'est pas de contrôle de gestion, de pilotage d'une organisation sans un système d'information au service des « décideurs », sans un langage permettant à ces derniers de communiquer avec l'ensemble de la hiérarchie. Dans une première partie, nous analyserons les relations entre pouvoir, langage et contrôle de gestion, puis, dans une seconde partie, les caractéristiques du « langage managérial » tel qu'on le parle aujourd'hui.

1. POUVOIR, LANGAGE ET CONTRÔLE DE GESTION

Imposer une langue, c'est exercer un pouvoir sur celui qui doit l'utiliser car « une langue porte déjà en elle une vision du monde qu'adoptent nécessairement ceux qui la parlent²⁴⁹ ». C'est ce qu'ont compris et fait tous les colonisateurs qui ont imposé leur langue, donc leur culture, leur échelle de valeurs et leur comportement aux peuples colonisés. À un autre niveau, la plupart des organisations ont un langage « maison », comportant ses tournures, ses mots et ses sigles. Ces moyens d'expression finissent par forger des attitudes communes. Il faut d'ailleurs entendre le terme de langage dans son sens le plus large de système de signes. Les habitudes vestimentaires sont par exemple différentes dans une agence de publicité et un cabinet d'expertise comptable ou, dans une même entreprise, entre les commerciaux et les financiers. Les mots ne sont pas les mêmes dans une entreprise française et dans la filiale française d'un groupe américain. L'usage ou la prohibition du tutoiement et du prénom, la façon de saluer et mêmes les intonations varient d'une organisation à l'autre. Ces éléments et bien d'autres constituent la culture de la firme. « Nous la définirons comme le savoir, le savoir-faire et le savoir-être propre à un groupe, par exemple une entreprise. On oppose la microculture propre à un groupe particulier, par exemple une entreprise, à la macroculture, propre à un groupe plus large, par exemple la population d'un

²⁴⁷ Ne pas confondre « contrôle de la gestion » et « contrôle de gestion ». Le premier concept est plus large et englobe le second.

²⁴⁸ Pierre LAUZEL, *Contrôle de gestion et budgets*, Sirey, 1980, p. 50.

²⁴⁹ Guy ROCHER, *Introduction à la sociologie générale : l'action sociale*, HMH, Points, 1970, p. 92.

pays²⁵⁰. » Cette culture ne nous intéresse ici que comme mode d'exercice d'un pouvoir, d'une autorité ou, au contraire, comme mode de résistance. Or, « si on analyse les possibilités de résistance à la suggestion – une question de la plus haute importance –, on arrive à établir que, à part les cas pathologiques, [...] elles sont, en grande partie, une fonction du degré de culture, c'est-à-dire de la richesse en chaînes de réflexes conditionnés, greffés les uns sur les autres, dont se compose le mécanisme psychique des individus en question²⁵¹ ». « Pavlov attribuait à la forme éminemment humaine d'excitations qu'est la parole une importance très grande [...]. La parole, parlée ou écrite, peut aussi bien devenir un excitant condition-nant, formant un réflexe, que n'importe quel autre excitant²⁵². » Ces réflexes sont essentiels à une bonne communication au sein d'une hiérarchie car ils permettent des gains de temps importants. Ils rendent inutile l'explication de bien des détails qui « vont de soi » dans un contexte donné. Autrement dit, certains mots deviennent des macro-instructions qui renvoient en quelque sorte à des sous-programmes qu'il devient inutile de développer à chaque fois. L'embauche d'un nouveau cadre comporte donc un coût important d'apprentissage de la culture (réflexes et langage) de l'entreprise, qui constitue d'ailleurs un investissement, rentabilisé grâce aux gains réalisés ultérieurement dans les communications. « La partie formelle du contrôle de gestion (les indicateurs de performance, les délégations de pouvoir, les procédures, etc.) ne constitue que le bloc émergé de l'iceberg [...] Rien ne sert de perfectionner les moyens si la capacité d'interprétation demeure [...] Rien ne sert de perfectionner les moyens si la capacité d'interprétation demeure obérée par les obstacles culturels et des motivations divergentes²⁵³. »

En conclusion, le langage, qui est l'un des éléments importants de la culture de l'entreprise, constitue une courroie de transmission nécessaire au fonctionnement d'un système de contrôle de gestion qui doit acheminer vers le centre de décision des informations sur les difficultés rencontrées et les succès constatés sur le terrain et, en sens inverse, faire parvenir aux différents centres d'activité des instructions les prenant en compte.

2. LE LANGAGE « MANAGÉRIAL » TEL QU'ON LE PARLE

Notre propos n'est pas de faire une analyse scientifique du langage de la gestion mais simplement de donner un échantillon du vocabulaire utilisé à travers lequel on pourra mieux découvrir les clichés qu'il véhicule. Ces mots seront aussi systématiquement et caricaturalement que possible utilisés dans le texte ci-dessous où nous décrivons la démarche méthodologique du contrôle de gestion²⁵⁴.

Le top-management (ou la DG) ayant fait l'inventaire des opportunités établira un plan stratégique de développement de l'organisation qui lui permette de préserver son identité et sa spécificité dans un environnement jugé turbulent. Ce plan stratégique sera ensuite décontracté en plans opérationnels et en budgets négociés avec chaque responsable de centre de profit (*profit center* ou *business unit*). Ces derniers sont responsabilisés sur un programme finalisé auquel est associé un système d'évaluation approprié (souvent l'*operating result* ou le *cash-flow*) qui rende compte de la création de valeur. Au jour le jour, ils doivent identifier et quantifier les écarts par rapport aux objectifs et prendre les mesures correctives nécessaires afin de réguler l'activité de leur centre. Le top-management reste informé des performances²⁵⁵ des différents centres, grâce à des procédures de *feed-back* se concrétisant par un *reporting* mensuel qui, en application de la gestion par exception, ne fait remonter au sommet que les anomalies ayant un effet perturbateur significatif. Le décideur devra savoir faire émerger des compétences, grâce à un système de motivation efficient, et faire jouer les effets de synergie. Un audit permettra de s'assurer du respect des procédures et de la fiabilité du système d'information (*management information system*).

Ce discours fait ressortir le caractère extrêmement contraignant de la démarche managériale en dépit de toutes les déclarations sur la nécessité de décentraliser et de dialoguer. Que reste-t-il de la liberté d'action d'un cadre qui doit s'autocontrôler, interioriser les normes selon lesquelles il sera évalué et auquel il ne reste même pas la liberté de se taire car il faut faire le *reporting* ? Guère plus que dans une organisation de type bureaucratique où l'on parle en termes de règlement et non d'action, de responsabilité et non de résultat... Mais ce n'est pas ce que l'on attend du contrôle de gestion. C'est essentiellement un instrument de motivation et de sanction.

²⁵⁰ Marcel CAPET, *Lexique. Organisation et planification de l'entreprise*, IAE de Paris, dactylographié, p. 10. Cf. également à ce sujet : CAPET, CAUSSE et MEUNIER, *Diagnostic, organisation, planification d'entreprise*, Economica, 1986.

²⁵¹ Serge TCHAKHOTINE, *Le Viol des foules par la propagande politique*, NRF, Gallimard, 1968, p. 45.

²⁵² *Ibid.* p. 43.

²⁵³ Jean VASSAL, « Contrôle de gestion et styles de commandement », *Revue française de gestion*, janvier-février 1978, p. 20.

²⁵⁴ Comme toujours en gestion, le vocabulaire fait de larges emprunts à l'anglais. Cf. à ce sujet : Jean SOUBRIER, *Le Français économique et commercial : ambiguïté d'une langue parallèle*, thèse, Université Lyon-II, 1985.

²⁵⁵ Au sujet du mot « performance », cf. Annick BOURGUIGNON, « Sous les pavés la plage... ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable : l'exemple de la performance », *Comptabilité, contrôle, audit*, mars 1997, p. 89 et s.

17 Le contrôle de gestion, instrument de motivation

L'évolution économique (la complexité croissante des tâches d'encadrement et, par conséquent, de leur évaluation) et sociale (l'élévation du niveau de vie dans les pays occidentaux avec le très fort accroissement de la proportion de techniciens supérieurs et de cadres, la protection des salariés, la mensualisation, etc.) a retiré beaucoup de son pouvoir à la motivation directe par l'argent : le salaire à la tâche. Or seul un besoin non satisfait peut constituer un stimulus et il en faut un pour travailler. A.H. Maslow²⁵⁶ propose de distinguer cinq grandes catégories de besoins :

- les besoins physiologiques (faim, soif, fatigue, besoins sexuels) ;
- le besoin de sécurité (sécurité de la personne et du patrimoine) ;
- le besoin d'appartenance à un groupe (collègues, voisins, amis, membres d'un club, etc.) ;
- le besoin d'estime (des collègues, supérieurs hiérarchiques, etc.) ;
- le besoin de s'accomplir.

« Ces besoins sont hiérarchisés. Cela signifie que les besoins d'ordre supérieur, tels que le besoin d'estime et le besoin d'accomplissement, ne sont fortement ressentis par l'individu que lorsque les besoins d'ordre inférieur sont satisfaits. [...] Le besoin non satisfait est celui qui explique le comportement des individus ; c'est en lui que réside le principe dynamique des actions humaines²⁵⁷. »

Douglas Mc Gregor explique que les organisations traditionnelles répriment les besoins sociaux (besoin d'appartenance) et les besoins égoïstes (besoin d'estime et besoin de s'accomplir) et, par conséquent, n'utilisent qu'une faible part des ressources humaines. C'est ce qu'il appelle la « théorie X ».

Par opposition, la « théorie Y » repose sur les présupposés suivants :

- « – le travail peut être une source de satisfaction [...] ;
- la meilleure récompense pour obtenir la participation des employés est la satisfaction de leurs besoins sociaux et égoïstes ;
- l'homme ordinaire peut apprendre, dans des conditions appropriées, non seulement à accepter mais aussi à rechercher les responsabilités ;
- beaucoup d'hommes sont capables d'un apport créatif dans une organisation ;
- il est rare que toutes les potentialités (ressources) intellectuelles d'un homme ordinaire soient utilisées dans le monde aujourd'hui²⁵⁸. »

Les travaux de ces deux psychologues américains (Maslow et Mc Gregor) même s'ils semblent aujourd'hui développer des évidences, constituent les fondements du contrôle de gestion au sens moderne du terme. En effet, le contrôle de la gestion peut emprunter plusieurs voies. Par exemple, la gestion d'une commune par son maire est contrôlée par des *règlements* dont l'application est elle-même contrôlée par le comptable public et éventuellement la Chambre régionale des comptes et par la menace de *sanction politique* des élus. D'une manière plus générale, « le contrôle de gestion est un *ensemble de procédures* visant à s'assurer que l'activité des exécutants est conforme aux buts et objectifs de l'organisation. Il repose sur quatre séries de procédures visant à :

- l'établissement de plans qui fixent les objectifs globaux ;
- l'éclatement des objectifs globaux en sous-objectifs correspondant aux responsabilités des exécutants ;
- la confrontation des résultats aux objectifs ;
- la motivation des exécutants qui les pousse à agir conformément aux objectifs²⁵⁹. »

Les développements récents du contrôle de gestion consistent précisément à faire évoluer le système de motivation, fondé essentiellement sur des « sanctions négatives » (la chaîne autorité – crainte – obéissance), vers des « sanctions positives » (la possibilité de satisfaire les besoins d'ordre supérieur définis par Maslow). Concrètement, il en est résulté deux formules types : la direction par objectifs et la direction *participative* par objectifs.

1. LA DIRECTION PAR OBJECTIFS (DPO)

« Le management [...] est fondé sur une certaine idée de l'homme et de la société (assez proche de la philosophie protestante décrite par Max Weber²⁶⁰ comme fondement du capitalisme). L'homme doit, par son travail, participer au développement de la société. Le progrès économique est le fondement du bonheur des hommes, son efficacité est directement liée aux lois du marché et de la concurrence. L'idéal pour l'individu est donc de contribuer au maximum à cette croissance, même si cela représente pour lui des tensions et des

²⁵⁶ A.H. MASLOW, *Motivation and Personality*, New York, Harperet Bros, 1954.

²⁵⁷ J. LENDREVIE, D. LINDON et R. LAUFER, *Mercator, théorie et pratique du marketing*, Dalloz, 1979, p. 32.

²⁵⁸ Jean-Claude SCHEID, *Les Grands Auteurs en organisation*, Dunod, 1980, p. 199.

²⁵⁹ Marcel CAPET, *Lexique. Organisation et planification de l'entreprise*, IAE de Paris, dactylographié, p. 7.

²⁶⁰ Cf. Max WEBER, *Économie et société*, Plon, 1971.

sacrifices considérables : le propre de l'homme est de se surpasser (la lecture des revues destinées aux « cadres » est tout à fait symptomatique de cette optique).²⁶¹ » « Le management n'est pas une technique neutre. Il suppose d'abord l'acceptation d'un système de référence et, de ce fait, conduit les hommes à s'y intégrer²⁶² »

La DPO ne peut fonctionner que dans ce contexte. Si tel est le cas, elle permet un désengorgement des centres de décision supérieurs, qui vont seulement traduire sous forme d'objectifs et de sous-objectifs les résultats de la politique qu'ils souhaitent mener. La réalisation de ces objectifs est ensuite confiée aux différents chefs de services (responsables de centres d'activité, chefs de projets, etc.), auxquels on délègue la liberté du choix des moyens avec plus ou moins de contraintes : respect des conventions collectives, gestion de la trésorerie centralisée au niveau du groupe, centralisation des budgets d'investissement au niveau de la direction générale, etc. La plupart des contrôles a priori (nombreux dans les organisations de type plus traditionnel) sont supprimés au profit de contrôles a posteriori (comparaison objectif-réalisation). Cette responsabilité du choix des moyens (la fin justifie les moyens) fait, en matière de gestion courante, de chaque chef de service (centre de coût ou centre de profit selon la façon dont sont exprimés les objectifs) l'équivalent d'un chef de petite entreprise qui, bien souvent, a des contraintes aussi fortes (cas du sous-traitant, par exemple). Il trouve, dans le fait d'atteindre les objectifs fixés, ou même de les dépasser, une satisfaction de ses besoins d'estime et de réalisation. Éventuellement, pour parfaire l'analogie entre le chef d'entreprise et le chef de service, on érige son service en centre de profit avec un système d'intéressement aux résultats et on créera au sein du groupe une économie de marché grâce à des prix de cession internes²⁶³. Cette mise sous tension du personnel d'encadrement entraînera une mise sous tension de l'ensemble de l'organisation. La direction générale ou la direction du groupe trouvera dans le personnel d'encadrement des relais pour transmettre et parfois amplifier la tension²⁶⁴.

En réalité, tout ne se passe pas nécessairement aussi bien que prévu. Notamment, les objectifs assignés par la direction générale aux responsables des différentes unités peuvent être considérés comme impossibles à atteindre et plus décourageants que stimulants, ou bien encore inadaptés. Dans ce dernier cas, la direction générale, dont l'autorité est légitimée par la compétence et non par la propriété des moyens de production et par le risque de l'entrepreneur qui joue sa fortune, perd toute crédibilité. Le système d'évaluation peut également faire l'objet de contestations, de manipulations et finalement créer un malaise fondé sur un sentiment d'arbitraire et d'injustice. À la limite, la direction par objectifs peut devenir une coquille vide qui coupe la direction des services opérationnels. La naissance d'une nouvelle bureaucratie occupée à faire des plans, des budgets, des évaluations auxquels plus personne ne croit contribuera à cette coupure. Pour répondre à cette perversion de la DPO, les théoriciens des organisations ont conceptualisé, sous le vocable de DPPO (direction participative par objectif), une pratique impliquant encore plus le personnel d'encadrement dans le système.

2. LA DIRECTION PARTICIPATIVE PAR OBJECTIFS (DPPO)

Que faut-il entendre ici par participation ? « Sûrement tout autre chose que la simple négociation consistant à vendre à l'intéressé les idées de la Direction et à lui faire admettre que son intérêt bien compris est de tout mettre en oeuvre pour atteindre les objectifs qui lui ont été fixés. La participation va bien au-delà des procédures, plus ou moins élaborées, qui prévoient la possibilité, pour chacun, de discuter les objectifs qui lui sont assignés, ou de formuler lui-même ses propres objectifs avant de les soumettre à l'approbation de l'autorité supérieure. Il entre d'ailleurs une part d'hypocrisie dans les procédures de ce genre, car, dans la mesure où les objectifs d'un niveau donné sont fortement conditionnés par la nécessité d'atteindre les objectifs du niveau supérieur, la marge d'initiative laissée au subordonné ne peut être qu'assez étroite²⁶⁵. »

« La vraie direction participative est celle qui essaie d'obtenir qu'il n'y ait pas contradiction entre les objectifs de l'organisation et ceux (de nature professionnelle, éthique, etc.) des individus qui vivent dans l'entreprise. La recherche de cette harmonisation est difficile. Elle implique l'abandon du concept simpliste selon lequel tous les hommes seraient mus par d'identiques motivations (les avancements, les augmentations de salaire, etc.). Et dans la mesure où l'on entend tenir compte de l'infinie variété des motivations individuelles, cela conduit à une forme de relations de travail beaucoup plus personnalisée que la conception courante. Il importe de mieux connaître les personnes, leurs capacités, leurs goûts, leurs opinions, afin d'être en mesure d'orienter leur activité (et leur carrière) dans un sens qui favorise à la fois les progrès de la collectivité et leurs propres aspirations²⁶⁶. »

²⁶¹ Jeanne SIWEK-POUYDESSEAU, « La critique idéologique du management en France », *Revue française de sciences politiques*, octobre 1974, p. 979.

²⁶² *Ibid.*, p. 987.

²⁶³ Cf. *infra*, chapitre 3, section 4, p. 280 et s.

²⁶⁴ La DPO n'est pas un concept récent. Elle fut popularisée en France par Octave GELINIER, *Le Secret des structures compétitives. Management ou bureaucratie ?*, Hommes et Techniques, 1967.

²⁶⁵ L. VEDRINES, « Diriger par les résultats ou par les objectifs ? », *Hommes et techniques*, n° 313, novembre 1970, p. 904 à 907.

²⁶⁶ *Ibid.*

La DPPO ne doit pas être confondue avec le simple intéressement financier ou avec une DPO assortie d'une participation aux résultats. La participation porte en priorité sur la détermination des objectifs. La direction de l'entreprise devient à des degrés divers collégiale, puisque tous les cadres, jusqu'au niveau des responsables de centres budgétaires, interviennent dans le processus de planification²⁶⁷.

Cette vue un peu idyllique doit cependant être tempérée. La participation à la définition des objectifs ne peut se faire dans un climat trop conflictuel. Les conflits mineurs se règlent par un management de type « transactionnel ». Sinon, une décision autoritaire de la direction générale doit intervenir pour trancher, brisant toutes les illusions²⁶⁸. Par ailleurs, l'encouragement aux initiatives et le jugement par les résultats peuvent donner naissance à un phénomène d'appropriation coutumière des fonctions. « Chaque cadre acquiert le sentiment d'avoir créé ou développé sa fonction, d'avoir un droit naturel sur ses services, ses hommes, ses clients, ses techniques. Chacun éprouvant ce sentiment, il se trouve rapidement confirmé par la “coutume” maison. On voit apparaître une règle coutumière qui pourrait être formulée ainsi : “Aussi longtemps qu'un secteur/activité conserve des résultats satisfaisants, le responsable de ce secteur a le droit d'en conserver la responsabilité avec le contrôle sur ses hommes, ses techniques, ses clients, etc.” (La formulation variant évidemment avec la nature du secteur considéré.) Il est clair que cette “appropriation” coutumière des fonctions constitue un puissant facteur de motivation : chaque cadre sait que, si son effort conduit à des réalisations efficaces, il aura droit à maintenir son contrôle sur ces réalisations²⁶⁹. »

Nous ne sommes pas sûrs que l'appropriation des fonctions laisse intacts tous les facteurs de motivation. Ce peut être aussi l'expression d'un équilibre consensuel, chacun acceptant implicitement un *statu quo* confortable. Mais le confort est un mot qui n'existe pas dans la langue des managers qui emprunte plus volontiers au vocabulaire de la guerre ou de la compétition. Avez-vous déjà entendu parler d'indicateurs de confort et de structures confortables ? Quand la motivation ne suffit plus à éviter le confort, restent les sanctions...

18 Le contrôle de gestion, système de sanction

Si le contrôle de gestion, au sens managérial du terme, permet la mise en place d'un système de motivation par les réformes organisationnelles qu'il génère (découpage en centres de responsabilités, décontraction des objectifs globaux en objectifs par centre, participation, etc.), il permet aussi la mise en place d'un système de sanctions grâce à l'outil comptable sur lequel il repose (comptabilité de gestion et comptabilité budgétaire).

Le langage managérial emprunte souvent l'image du pilote et le vocabulaire de la compétition. Aussi le premier contrôle est-il l'autocontrôle du responsable (le pilote) qui surveille en permanence ses indicateurs de performance (le tableau de bord) et prend les mesures nécessaires à une réduction des écarts. Il réduit ainsi spontanément sa propre liberté en se soumettant à la discipline des indicateurs et en évitant l'apparition d'écarts défavorables qui pourraient entraîner des sanctions.

Le second contrôle est celui de la hiérarchie qui, loin de disparaître, reste informée des écarts, analyse ceux qui sont significatifs²⁷⁰ (gestion par exceptions, c'est-à-dire système de clignotants) et demande aux différents responsables de *les justifier*, de *se justifier*. Ceux-ci peuvent être tout à fait explicables, par des facteurs exogènes comme des variations de taux de change, du prix de certaines matières premières, une diminution du pouvoir d'achat de la clientèle, etc. À défaut de telles explications, la direction générale se fera une idée défavorable sur la qualité de la gestion de ce responsable et en tirera éventuellement les conséquences. Le jugement risque d'être d'autant plus sévère que le responsable du centre d'analyse a participé lui-même à la définition des objectifs. On glisse alors progressivement d'une obligation de moyen à une obligation de résultat. La direction générale est à la fois plus lointaine, puisqu'elle n'intervient pas dans la gestion quotidienne, et plus disponible, puisqu'elle se tient constamment prête à inter-venir en cas de difficulté dans un secteur.

Dans le cas d'un groupe très diversifié ayant de nombreuses filiales, la sanction des mauvais résultats de l'une d'elles peut être une « restructuration », un « dégraissage » ou sa fermeture pure et simple. Le holding, qui tient lieu de direction générale du groupe, raisonne parfois en termes de gestion de portefeuille et non plus de gestion d'entreprise.

Enfin, pour briser un équilibre consensuel jugé trop confortable, la technique dont la formulation est la plus récente est le budget base zéro (BBZ, en anglais ZBB, c'est-à-dire *zero base budgeting*) introduit en 1969 dans la société Texas Instruments puis, en 1976, par le président Carter dans l'Administration fédérale aux États-Unis et, depuis, dans d'autres grandes entreprises privées. Le BBZ se caractérise par quatre phases :

²⁶⁷ On ne saurait non plus confondre la DPPO avec l'autogestion. Dans le premier cas, l'accord se fait, *in fine*, au sommet. Dans le second, il se fait à la base.

²⁶⁸ C'est la limite de « l'indépendance dans l'interdépendance » !

²⁶⁹ Octave GELINIER, *Le Secret des structures compétitives. Management ou bureaucratie ?*, Hommes et techniques, 1967, p. 48.

²⁷⁰ Sur l'analyse des écarts, cf. *supra*, chapitre 2, section 3, p. 134 et s.

« 1. L'identification des unités décisionnelles (*décision units*) : on retrouve là les thèmes habituels du management, découpant l'entreprise en centres de profit, centres de résultats, etc., auxquels est associée une direction par objectifs :

« 2. L'élaboration d'un module de décision (*décision package*), qui est en fait une explicitation de la fonction de production et de la fonction objectif. Il permet, en quelque sorte, une mécanisation de la prise de décision par une standardisation de la formulation des contraintes et des buts. Notons au passage que le fait d'explicitier ces fonctions se traduit par un alourdissement du circuit des informations écrites au détriment des informations orales et des relations interpersonnelles. Plus de rigueur signifie donc aussi plus de travaux administratifs [...].

« 3. Le classement par ordre de priorité des modules de décision, qui permet de ne garder que le "dessus du panier". Sa composition peut changer d'une année à l'autre. La simplicité de cette image ne doit cependant pas tromper... Il y a dans le "fond du panier" des programmes que l'on doit conserver pour des motifs échappant à la rationalité économique ou parce que les structures ont une inertie qu'il ne faut pas sous-estimer [...].

« 4. Construction du budget à partir des modules retenus²⁷¹. » Le BBZ contraste donc avec la procédure budgétaire classique qui consiste à reconduire le budget des différents centres d'analyse d'une année sur l'autre en opérant quelques ajustements de détail. Il accroît la tension en remettant régulièrement en question l'existence des centres, qui doivent non seulement justifier l'accroissement de leur budget mais sa totalité. Cette menace permanente est évidemment beaucoup plus sévère pour les services fonctionnels ou, d'une manière générale, non directement productifs, qui ont plus de mal à apporter la preuve de leur utilité. Ainsi, un service de recherche aura plus de mal à démontrer sa rentabilité, nécessairement aléatoire et appréciable sur une longue période, qu'un atelier de fabrication.

Théoriquement, la méthode du BBZ est une méthode du tout ou rien. La sanction est la suppression d'un service ou d'une activité, comme la sanction du non-respect des standards peut être le licenciement.

En conclusion, si la planification stratégique ne repose sur des méthodes quantitatives qu'à travers les études économiques qu'elle suppose, le contrôle de gestion est entièrement dépendant de la qualité et de la pertinence de l'outil comptable mis en place. Ce dernier constitue le système nerveux du contrôle de gestion car il sert tant à informer les différents centres de décision qu'à motiver les acteurs et éventuellement à déclencher et justifier les sanctions. Toutefois, le contrôle de gestion connaît des limites et ne suffit pas, dans bien des cas, à mettre sous tension une organisation, à en avoir la maîtrise.

19 Les limites du contrôle de gestion et l'apparition d'autres techniques de mise sous tension

On peut représenter une entreprise sous forme de cercles concentriques posant des problèmes de gestion et de contrôle différents.

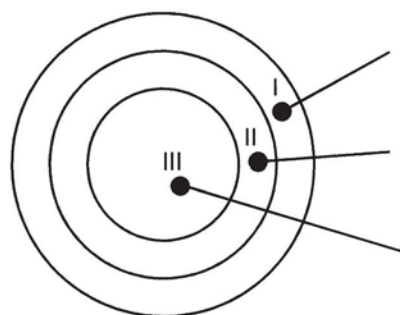


Figure 3.10

Services commerciaux et d'approvisionnement (transactions) et activités de communication : contrôle par le marché à court, moyen ou long terme.

Services opérationnels (production de biens ou services) : contrôle budgétaire centré sur la productivité.

Direction générale, état-major et activités fonctionnelles (régulation) : contrôle classique et approche financière.

Selon que l'on s'intéresse aux anneaux I, II ou III, les problèmes ne sont évidemment pas identiques. Or les grandes entreprises modernes se caractérisent, notamment avec le développement des réseaux, par la croissance du centre (III) au détriment de la périphérie et plus particulièrement du II. C'est la « tertiarisation » et l'évolution croissante vers les technologies de pointe qui sont à l'origine de ce changement. Les activités de régulation sont difficilement mesurables et produisent leurs effets sur le long terme, bien au-delà de l'horizon du contrôleur de gestion. La mise sous tension de ce centre requiert donc d'autres techniques. De même, tout à la périphérie de l'organisation, on voit se développer des activités de communication en plus des activités commerciales traditionnelles. Les retombées des actions de communication constituent un véritable investissement incorporel aux résultats certains, mais parfois lointains, échappant en tout cas au domaine de la mesure. Le contrôle de

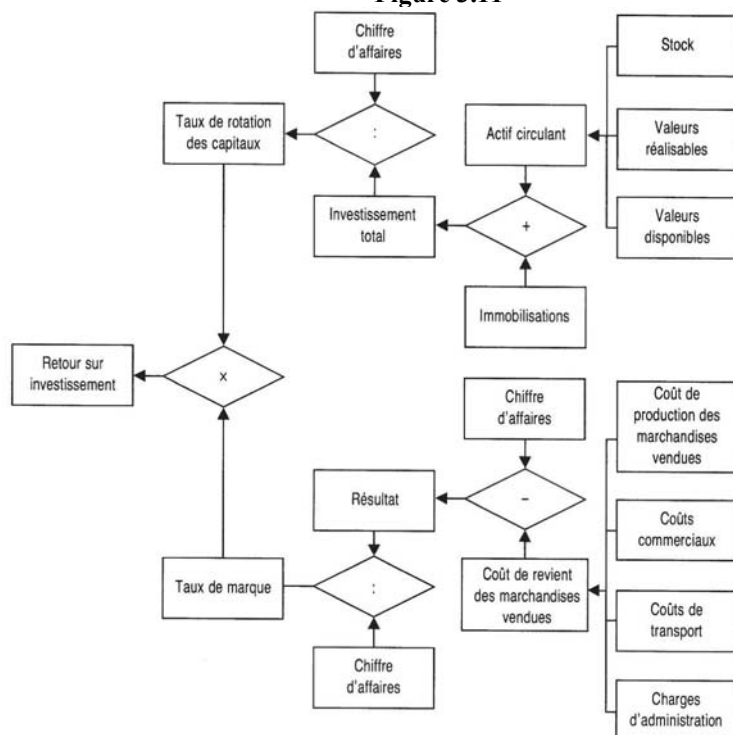
²⁷¹ Romain LAUFER et Alain BURLAUD, *Management public. Gestion et légitimité*, Dalloz, 1980, p. 293 et 294.

gestion ayant atteint ici aussi ses limites, nous allons voir que les efforts de mise sous tension prennent d'autres formes, plus globales : financière ou socio-organisationnelle.

1. UNE APPROCHE PLUS FINANCIÈRE DE LA MISE SOUS TENSION

La structure divisionnelle décentralisée, introduite à partir de 1920 chez General Motors par Alfred Sloan, a progressivement évolué. Les centres de profit étaient coordonnés et devaient contribuer à une maximisation du profit global. Les effets de synergie devaient jouer entre eux. Dans la plupart des grandes entreprises qui ont adopté cette structure, l'évolution fut la même : les centres de profit ont été dirigés comme des entités financièrement indépendantes. Cela s'est même traduit juridiquement par la filialisation de nombreuses activités. Le rôle de la direction générale a évolué de la gestion opérationnelle à la gestion financière se voulant le représentant des actionnaires, soucieux de création de valeur. À la limite, les divisions ou filiales constituent un portefeuille d'activités aux objectifs purement financiers et à court terme.

Figure 3.11



Source : Thomas JOHNSON et Robert KAPLAN, *Relevance Lost*, Harvard Business School Press, 1987, p. 85.

La pression du court terme s'est encore accrue dans les années 70-80 à cause de la crise économique et des restructurations, mais aussi du rétrécissement de l'horizon des gestionnaires, qui voyaient croître le niveau d'incertitude sur le long terme. La mobilité accrue des cadres supérieurs et cadres dirigeants, plus souvent « parachutés » qu'issus du rang, notamment en France, a renforcé la préférence pour le résultat immédiat. Enfin, le gigantisme de certaines organisations et la mondialisation de leurs activités supposent plus que jamais que le système d'information réduise la complexité du réel. La mesure de performances par des indicateurs financiers synthétiques est le seul dénominateur commun simple à toutes les activités d'un conglomerat.

L'un des indicateurs privilégiés dans ce contexte est le « retour sur investissement » (*return on investment* – ROI), qui se définit comme le ratio « Résultat/Investissement ». L'allocation des ressources se fait en priorité dans les activités offrant le retour sur investissement le plus élevé. À partir de cet indicateur, on peut construire un tableau de bord du type de celui conçu dès les années 1915-1918 par la Du Pont Power Company :

La réponse financière aux limites du contrôle de gestion se heurte toutefois aux mêmes limites. Passé un certain délai d'apprentissage, les responsables de division maîtrisent parfaitement les techniques de manipulation des indicateurs et savent déga-ger un résultat flatteur à court terme, quitte à sacrifier les investissements et notamment les investissements immatériels, qui feront les profits à long terme et sont en définitive peut-être les plus rentables.

2. UNE APPROCHE PLUS SOCIO-ORGANISATIONNELLE DE LA MISE SOUS TENSION

Au lieu de laminer les dépenses discrétionnaires avec la mécanique des indicateurs financiers, au lieu de les laisser croître sans contrôle parce que l'on ne sait pas en mesurer la productivité, on peut les maîtriser par des méthodes plus subtiles, plus « humaines », mais aussi, d'une certaine façon, plus ambiguës, puisque l'on renonce à la quantification. Cela peut se faire de façon explicite ou formelle, avec la publication d'un *projet d'entreprise*²⁷², ou implicite ou informelle, en faisant de la *culture organisationnelle* ou culture d'entreprise une variable d'action des mécanismes de contrôle.

A. Le projet d'entreprise, une approche socio-organisationnelle explicite

1° Les raisons d'être du projet d'entreprise

Les techniques de contrôle de gestion permettent de *contrôler des comportements* simples dans les activités de fabrication ou de prospection de clientèle. En revanche, elles échouent dès qu'il s'agit d'activités plus complexes qui requièrent une éthique de comportement, un système de valeurs partagées par les membres d'une organisation²⁷³.

Le projet est aussi un effort de clarification, particulièrement nécessaire dans les grands conglomerats. La difficulté réside ici dans la crainte que peuvent avoir les directions générales de révéler leurs préférences, c'est-à-dire de renoncer à la commodité des ambiguïtés.

Le projet contribue à la cohérence des actions individuelles en montrant comment elles s'inscrivent dans un ensemble et contribuent à réaliser un futur sur lequel une réflexion collective a été engagée.

Enfin, le projet permet (ou encourage ?) aux salariés, et plus particulièrement à l'encadrement, de s'impliquer dans la vie de l'entreprise, de s'associer à un défi. Cela se traduit par l'utilisation du possessif dans le langage « maison » (notre entreprise, nos services, nos usines, nos produits, chez nous, nos clients, etc.).

2° Les caractéristiques d'un projet d'entreprise

Pour être mobilisateur, il doit être en harmonie avec l'histoire et la culture de l'entreprise, sous peine de ne pas être compris, ou de ne pas être crédible. De plus, il doit réunir les qualités suivantes : simplicité, ambition (un défi accessible), ne pas être réservé aux cadres supérieurs et avoir une certaine permanence. Un projet d'entreprise s'inscrit dans le long terme.

3° Le contenu d'un projet d'entreprise

Il comprend en général au moins trois parties : mission, principes ou valeurs et objectifs généraux. Par *mission*, il faut entendre l'ensemble des biens ou services que l'entreprise offre à la société pour *légitimer* son existence. Cet ensemble ne se réduit pas au chiffre d'affaires. Pendant longtemps, des sociétés comme IBM assumaient notamment une mission de formation des jeunes à l'informatique, puisque cette discipline n'était pas enseignée à l'université. Autre exemple : les agriculteurs estiment que, au-delà de leur production, ils ont une activité de sauvegarde des paysages insuffisamment prise en compte. Les *principes* ou *valeurs* précisent les *moyens* auxquels l'entreprise pense pouvoir recourir ou au contraire qu'elle s'interdit d'utiliser. La dimension *éthique* du projet prend ici toute son importance. Les *objectifs généraux* donnent un *contenu opérationnel* aux missions, mais dans le respect des principes et valeurs qui ont été énoncés.

4° Le mode d'élaboration du projet

Les dirigeants doivent prendre conscience du fait que, dans une période troublée, l'homogénéité des comportements vaut mieux qu'une inflation d'ordres dont la vitesse de circulation risque de dépasser la vitesse d'exécution... Puis vient une phase d'écoute, de réflexion et de diagnostic débouchant sur la rédaction d'un projet. Ce dernier est ensuite enrichi par un processus itératif d'information – concertation, en pratique surtout avec le personnel d'encadrement, avant de faire l'objet d'une rédaction définitive.

5° Le « mode d'emploi » du projet

Il est évident que la phase la plus délicate est la mobilisation autour du projet. Il faut que chacun intériorise les normes qu'il véhicule, ce qui ne viendra qu'au terme d'une période de concertation et de discussion toujours beaucoup plus longue que ce que l'on peut imaginer au départ. Souvent, il fait l'objet d'une plaquette luxueuse, distribuée à l'ensemble du personnel, aux candidats à l'embauche et aux partenaires les plus fidèles : banquiers, clients ou fournisseurs importants, etc.

²⁷² Nous avons notamment utilisé, pour rédiger ce point, une publication de *Entreprise et Progrès* : « Le projet d'entreprise », juillet 1984.

²⁷³ L'importance de l'éthique dans les professions comptables montre que le problème se pose au-delà d'une organisation, pour une profession entière. La disparition d'Arthur Andersen en 2002 et ses suites en donnent une belle illustration.

B. La culture d'entreprise, une approche socio-organisationnelle implicite

Le mot de culture est trop galvaudé pour ne pas mériter une définition. « Tel qu'il a été employé par la sociologie et la psychologie sociale américaine, le terme *culture* vise tout ce qui, ayant un substrat dans les structures sociales, participe directement au comportement des membres du groupe. Le "culturel" se présente alors comme le "social" en tant qu'inscrit dans les conduites individuelles²⁷⁴. »

Autrement dit, « la culture désigne précisément le comportement des autres, dans ce qu'il a de général et pour ainsi dire d'autorisé, tel qu'il peut influencer mon propre comportement, parce que je suis invité à l'imiter ou tout au moins à y réagir²⁷⁵ ».

L'utilisation de la culture organisationnelle, comme l'une des variables d'action des mécanismes de contrôle, est particulièrement importante, notamment dans les entre-prises relevant du domaine des technologies avancées. Les membres de leur personnel ont besoin d'une certaine autonomie, de pouvoir exprimer leur créativité, d'une souplesse dans les relations incompatible avec une organisation hiérarchique. Toutes ces qualités s'accrochent mal des contrôles formels classiques, mais relèvent plutôt du contrôle « *clanique* » ou contrôle par le clan. En effet, le sociologue américain William Ouchi²⁷⁶ distingue trois types de contrôles : contrôle par le marché, contrôle bureaucratique²⁷⁷ et contrôle clanique. Chacun correspond à un type d'organisation, ce qui interdit toute interchangeabilité des modes de contrôle sous peine de les rendre totalement inopérants, incongruents.

Le contrôle clanique est particulièrement adapté aux organisations dont les *outputs* ne sont pas mesurables et la fonction de production « molle » ou mal connue. Le clan se reconnaît aux valeurs que ses membres ont su intérioriser pour satisfaire leur besoin d'appartenance, d'estime et de réalisation, selon la terminologie de Maslow²⁷⁸. Au sein du clan se nouent des relations fraternelles qui engagent pour le long terme. Il a ses traditions qui sont source de fierté. Le réseau des pairs et collègues assure un équilibre entre les intérêts à long terme des membres et ceux de la collectivité que constitue le clan. Le contrôle, ainsi exercé, est « personnalisé » et suppose une grande stabilité du personnel, contrairement aux mécanismes de contrôle en place dans les organisations « bureaucratiques ». Les « grands corps » dans l'Administration française sont des modèles de clans prestigieux et ne sont absolument pas gérés selon le modèle bureaucratique comme on le pense souvent. Le contrôle clanique se rencontre également dans les milieux scientifiques : médecins, chercheurs de toutes disciplines. Le contrôle clanique relève de la « théorie Z » par opposition aux « théorie X » (les hommes sont des êtres fondamentalement paresseux, irresponsables et devant être constamment surveillés) et « théorie Y » (les hommes sont foncièrement travailleurs et responsables et ne demandent qu'à être guidés et encouragés) de Mc Gregor²⁷⁹.

L'importance des investissements immatériels (recherche, action commerciale) a remis au goût du jour la culture d'entreprise comme outil de contrôle des comportements se substituant au difficile contrôle des activités. Mais il ne s'agit que d'une forme nouvelle de ce que l'on appelait à la fin du XIX^e siècle, ou au début du XX^e siècle, l'*esprit maison*.

L'un des archétypes fut Michelin qui, à Clermont-Ferrand, logeait ses ouvriers, les formait dans les écoles Michelin, possédait des magasins et des dispensaires Michelin, etc. Cette population vivant par et pour Michelin constituait un microcosme : les « bibendum ». De même, Boussac, dans les Vosges ou le Nord, avait poussé aussi loin que possible l'identification de l'ouvrier à son métier et à son usine. L'*esprit cheminot* est une autre forme de ce phénomène. Changement d'époque, changement de mœurs, mais dans le fond, les choses ne changent guère. Aujourd'hui, ce sont les cadres auxquels on offre des facilités pour pratiquer le golf, faire des voyages lointains, envoyer leurs enfants à l'étranger, épargner en devenant actionnaire de l'entreprise qui les emploie (*stock options*), etc. L'entreprise ne règle plus seulement la vie professionnelle, mais aussi les loisirs et la vie familiale. L'entreprise devient tout, ce qui réduit les conflits entre son intérêt et les intérêts individuels de ses membres. Les comportements contraires à la perception collective de l'intérêt de l'entreprise sont considérés comme asociaux, donc marginalisants. Cette menace suffit à canaliser les comportements.

²⁷⁴ J.-C. FILLOUX, *La Personnalité*, p. 56. Cité par Paul FOULQUIE, *Dictionnaire de la langue philosophique*, PUF, 1982, p. 149.

²⁷⁵ M. DUFRENNE, *Personnalité de base*, p. 283. Cité par FOULQUIE, *ibid.*

²⁷⁶ William OUCHI, *M un nouvel esprit d'entreprise*, InterÉditions, 1985, p. 47 et s. et William OUCHI, *Théorie Z*, InterÉditions, 1982. 252 p.

²⁷⁷ Cf. à ce sujet : Max WEBER, *Économie et société*, Plon, 1971.

²⁷⁸ A. MASLOW, *Motivation and Personality*, Harper, New York, 1954. Cf. à ce sujet également : Jean-Pierre GRUERE et Jack JABES, *Traité des organisations*, PUF, 1982, p. 24 et s.

²⁷⁹ Douglas MC GREGOR, *La Dimension humaine de l'entreprise*, Gauthier-Villars, 1969.

IV – Analyse des coûts et prix de cession internes : la gestion des groupes

La comptabilité de gestion, comme toute comptabilité, se limite à la description des opérations effectuées par une unité économique ou entité dont la définition est, dans le cas présent, généralement juridique : la personne physique ou morale. Les frontières de son patrimoine sont précisées par le droit, et la comptabilité ne renie pas ce qu'elle fut avant de devenir un outil de gestion : une comptabilité patrimoniale, un inventaire.

La constitution de groupes financiers et industriels dans les pays occidentaux a simultanément détruit le cadre juridique traditionnel et la capacité de la comptabilité générale à décrire une situation économique. Au droit de la personne, il a fallu ajouter le droit de la famille. Aux comptes annuels de chaque société, il a fallu ajouter des comptes consolidés. Quant aux comptabilités internes (analytiques ou de gestion) de chacune des sociétés du groupe, il a fallu les articuler entre elles grâce à une normalisation qui leur donne une certaine homogénéité de forme, et grâce aux prix de cession internes. En élargissant ainsi les limites du champ d'observation du comptable, on l'a habitué à envisager d'autres découpages que le découpage juridique. Il a pu indifféremment considérer les filiales d'un même groupe comme de simples services d'une même entreprise ou, inversement, considérer comme des unités indépendantes des établissements d'une même société. La définition des prix de cession internes ou prix de transfert est donc très large puisqu'il s'agit des prix auxquels se font les transactions entre unités, sections ou centres au sein d'un même ensemble économique. Certaines entreprises réservent le terme de prix de transfert aux ventes effectuées par les divisions amont aux divisions aval lorsque ces dernières ne peuvent s'approvisionner hors du groupe. En revanche, elles parlent de prix de cession lorsque la division qui vend est en concurrence avec des fournisseurs extérieurs au groupe. Pour notre part, nous ne ferons pas cette distinction et considérerons les deux expressions comme synonymes²⁸⁰. Enfin, dans certains groupes, le terme de prix de transfert désigne les opérations intrafiliales alors que les prix de cession s'appliquent aux transactions interfamiliales.

La définition des prix de cession internes repose sur deux concepts fondamentaux : l'ensemble économique et la subdivision de cet ensemble.

- L'*ensemble économique* est caractérisé par les liens de dépendance qui unissent les différentes parties le composant et l'unité de direction. Pour définir plus précisément cet ensemble économique, on peut se reporter
 - soit à l'article 357-1 de la loi sur les sociétés qui définit le contrôle exclusif ou conjoint²⁸¹ ;
 - soit à l'article 439-1 du Code du travail.

Toutefois, ces références n'ont qu'une valeur indicative lorsqu'il s'agit de comptabilité de gestion.

- Les *subdivisions* de l'ensemble économique (unités, centres, sections) doivent simultanément correspondre à un partage des responsabilités et à une logique industrielle ou commerciale. Le découpage retenu doit permettre à la fois de motiver les individus, en particulier les cadres dirigeants, et de contrôler leurs performances.

Afin de mieux préciser le cadre conceptuel, nous allons, dans un premier para-graphe, présenter la théorie économique des prix de cession internes ; dans un second paragraphe, les applications en tant qu'outil de motivation et, dans un troisième para-graphe, les contraintes fiscales, y compris dans le cadre d'activités internationales.

20 Le cadre conceptuel : théorie économique et prix de cession internes

A priori, le problème de la fixation des prix de cession internes relève uniquement du système de sanction – récompense des cadres puisque ces prix ne modifient pas le coût global du produit et sont donc sans incidence sur le résultat de la firme. En effet, nous sommes dans un cadre comptable proche des comptes consolidés : peu importe que le profit soit localisé dans tel ou tel centre puisque seul compte, in fine, le profit global que l'on est censé essayer de maximiser.

²⁸⁰ L'OCDE utilise indifféremment les deux termes in *Entreprises multinationales et publication d'informations. Clarification des principes directeurs de l'OCDE*, 1988, p. 26.

²⁸¹ Cf. Michel GAUTHIER et alii, *Le Code annoté de la Consolidation*, La Villeguérin Éditeur, 1992, p. 27 et s. et Georges LANGLOIS, Micheline FRIEDERICH et Alain BURLAUD, *Comptabilité approfondie*, Foucher, 1999, p. 375 et s.

En réalité, les choses sont moins simples car il existe une relation entre le prix, le volume de la production et le coût. En outre, une entreprise produit rarement un seul produit. Le niveau des prix de cession internes des produits intermédiaires qui se situent en amont de la phase finale de production va modifier les arbitrages effectués en aval, en particulier par les services commerciaux. Il n'est donc pas neutre quant au volume et à la nature des activités de l'entreprise ou du groupe ou quant à l'allocation des ressources et des efforts.

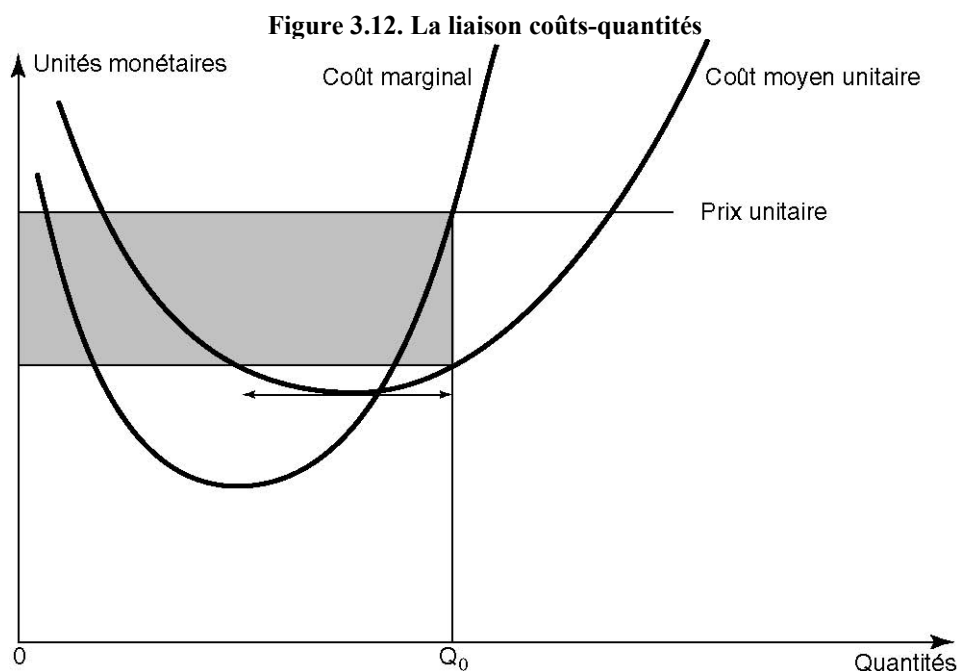
1. LA RELATION PRIX – VOLUME – COÛT

- Le *coût marginal* d'un produit est supposé décroissant puis croissant. En effet, dans un premier temps, les rendements s'améliorent. De plus, les charges fixes ayant été supportées par les premières unités produites, chaque unité supplémentaire ne coûte que les charges variables correspondantes. Puis, ayant atteint un minimum, le coût marginal est supposé croître. Les phénomènes d'encombrement abaissent les rendements, l'entretien du matériel devient difficile au-delà d'une certaine charge de travail et les coûts fixes augmentent par paliers. Aux économies d'échelle succèdent les déséconomies d'échelle. L'investissement est un processus discontinu avec des effets de seuil mais les courbes seront lissées par souci de simplification.

Le *coût moyen unitaire* évolue également selon une courbe en « U » en fonction des quantités. L'étalement des charges fixes sur les volumes croissants abaisse les coûts moyens unitaires. Dans cette première phase, le coût moyen marginal est inférieur au coût unitaire puisque ce dernier correspond essentiellement aux charges variables alors que le coût moyen inclut une quote-part de charges fixes. Puis, en remontant, le coût marginal va devenir supérieur au coût moyen, ce qui entraînera une augmentation de ce dernier.

Le *volume de l'offre*, dans une optique de maximisation du profit, sera déterminé par l'intersection de la courbe de coût marginal et de la droite de prix. En effet, nous nous plaçons dans un cadre libéral, au sens économique du terme, ce qui signifie que le prix est indépendant de l'offre d'un agent économique alors que l'offre de cet agent dépend du prix du marché²⁸². Tant que le coût marginal est inférieur au prix unitaire, le producteur a intérêt à augmenter ses volumes puisque chaque unité supplémentaire lui apporte un profit supplémentaire.

Ces trois fonctions – coût marginal, coût moyen unitaire et prix unitaire – peuvent être représentées sur la figure 3.12²⁸³.



Q_0 est la quantité offerte qui maximise le profit du producteur représenté par la surface du rectangle grisé. Dans la mesure où les hypothèses sur lesquelles repose ce modèle sont satisfaites, on vérifie également que, dans un groupe ou une entreprise, l'activité de chacun des centres sera fonction du niveau des prix de cession internes si une certaine autonomie de décision leur est laissée. Il n'y a donc pas un résultat global donné que les centres vont se partager grâce aux prix de cession internes, mais un résultat global fonction notamment des niveaux

²⁸² Les cinq hypothèses de la concurrence pure et parfaite sont : atomisticité du marché, homogénéité du produit, libre entrée dans l'industrie, parfaite transparence du marché, parfaite mobilité des facteurs.

²⁸³ Cette figure reprend les principaux éléments de celle de la page 93.

d'activité retenus par les différents centres à moins que l'on puisse acheter ou vendre à l'extérieur les produits, quel que soit leur niveau de finition, à un prix égal au prix de cession interne.

2. PRIX DE CESSION INTERNES ET ARBITRAGE ENTRE LES PRODUITS

Nous avons raisonné jusqu'à présent sur le cas d'une entreprise fabriquant un seul produit circulant à différents stades de finition d'un atelier à l'autre. De plus, implicite-ment, nous avons fait comme si les capacités de production pouvaient varier librement pour aboutir à la fameuse quantité optimale Q_0 . En réalité, ces deux hypothèses sont rarement vérifiées.

Chaque centre a une structure qui limite son volume d'activité à un certain niveau. Au-delà, il faut investir en hommes et en équipements, ce qui suppose que l'entreprise ou le groupe ait la capacité financière de le faire. Il y a nécessairement un rationnement des facteurs de production. Les centres les plus sollicités devront effectuer un arbitrage entre différents produits ou différentes activités. Ils le feront en fonction du profit que leur apporte chacune des solutions, et non du profit global pour l'entreprise. Par exemple, dans une entreprise comprenant des centres de production et un centre de commercialisation, ce dernier vendra en priorité les produits dégagant la plus forte marge à son niveau, indépendamment de ce qu'ils rapportent aux centres de production. L'effort commercial tendra donc à maximiser le profit de l'un des centres au détriment du profit global.

En pratique, les choses ne se réduisent toutefois pas à une mécanique des coûts et des profits, les prix étant une donnée externe résultant de l'équilibre macroéconomique de l'offre et de la demande, et les quantités étant la seule variable sur laquelle les décideurs puissent agir. Coûts, prix et profits sont aussi des signaux qui vont motiver des hommes, guider leur action et aussi permettre de les évaluer. Les réactions psychologiques et les anticipations des individus vont compliquer le modèle économique, qui sera détourné de son objectif initial car une « bonne » mise sous tension est préférable à un « bon » calcul économique.

21 Des prix de cession internes pour mettre sous tension et contrôler les performances

Afin d'éviter la dilution des responsabilités dans des ensembles trop complexes et de pouvoir saisir les informations nécessaires à tout calcul économique, les groupes ont conservé une structure moléculaire. Comme nous l'avons vu, les différentes usines, les différents centres d'activité n'ont pas toujours été regroupés en une personne morale unique mais ont conservé une certaine indépendance pouvant se traduire par l'existence de personnes morales distinctes : filiales (en SA, SARL ou sociétés en nom collectif) ou groupements d'intérêt économique (GIE), associations, etc. Certaines des unités de ces groupes sont en contact direct avec le marché et sont soumises à la pression de la concurrence alors que d'autres vivent totalement à l'abri, n'ayant de relation qu'avec d'autres unités du groupe. Ainsi, dans le cas d'une intégration verticale, seul le premier et le dernier maillon de la chaîne sont en contact avec le marché. À travers leur mode de gestion, tous les groupes essaient de transmettre la pression du marché à l'ensemble des maillons en les autorisant à accéder directement à des marchés de produits intermédiaires ou à recourir à des sous-traitants afin de mettre chacun en concurrence avec l'extérieur. On peut également faire de chaque maillon un centre de profit (voire un centre d'investissement) ayant une certaine autonomie quant à l'usage qu'il fera de sa capacité d'autofinancement (motivation) et qui sera jugé à partir de cet indicateur de performance (sanction). Enfin, ils peuvent être baptisés centres de coûts et auront alors pour objectif la minimisation de ce dernier. L'image du maillon et de la chaîne que nous avons utilisée pour sa simplicité doit en fait être remplacée souvent par celle de la nébuleuse, ou du réseau, chaque unité ayant en fait des relations multiples avec les autres unités du groupe.

Assurément, le principal problème que l'on rencontre dans la gestion de ces ensembles est celui de la motivation et du contrôle de performances, mais sans oublier une contrainte essentielle : les intérêts particuliers doivent passer après l'intérêt général du groupe. Nous allons donner un exemple de ce conflit, puis présenter les grandes familles de solutions qui peuvent être proposées.

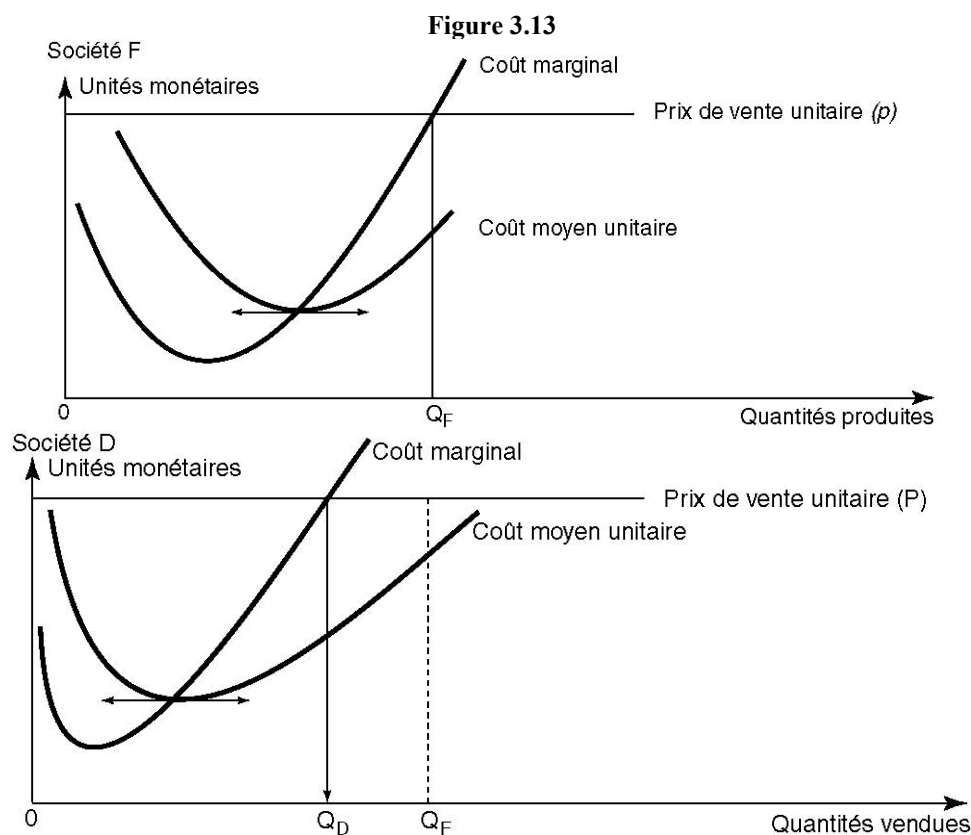
1. LE CONFLIT INTÉRÊT GÉNÉRAL/INTÉRÊTS PARTICULIERS

Prenons le cas très simple d'un groupe comprenant deux sociétés :

- une société de production F qui fabrique un article unique A ;
- une société de distribution D qui commercialise la seule production de la société F et joue le rôle d'un détaillant.

Supposons également que des articles comparables sont proposés par des concurrents à un prix usine voisin de p et à un prix de détail approximativement égal à P . Ces prix peuvent être considérés comme des prix de marché. Les transactions entre F et D se font au prix p .

Enfin, les courbes de coût des deux sociétés F et D ont la forme classique de courbes en « U » et elles doivent maximiser leur profit. L'optimum du niveau de production de chacune de ces sociétés sera déterminé comme le montre la figure 3.13.



La société F maximise son profit pour une quantité Q_F alors que la société D maximise le sien pour une quantité Q_D . Mais $Q_F > Q_D$. La société de distribution aura donc intérêt à limiter la vente à Q_D alors que l'optimum global serait atteint pour un niveau d'activité de Q_G compris entre Q_D et Q_F .

Nous allons voir maintenant comment on peut amener les deux sociétés à transiger et comment on définit l'optimum global Q_G . Il y a deux voies :

- imposer la solution ou
- imposer des règles de jeu aboutissant à une solution.

2. IMPOSER LA SOLUTION : LES PRIX PROGRAMMÉS

Il s'agit, par le seul calcul économique, de déterminer la solution optimale globale qui est ensuite imposée à l'ensemble du groupe. Nous allons présenter cette méthode à travers un exemple²⁸⁴.

Soit un groupe dans lequel la société F fabrique trois produits chimiques : a , b et c . Ils sont tous achetés par la société C qui les mélange dans des proportions variables pour donner deux produits finis A et B qu'elle vend.

Tableau 3.10. Données sur les produits a, b et c (matières premières)

	a	b	c
Coût variable (en par kg)	1	0,50	0,75
Capacité de production (en kg par semaine)	4 000	3 000	4 800
Composition d'un paquet de A (kg)	2	0,5	1
Composition d'un paquet de B (kg)	2	2	3

Tableau 3.11. Données sur les produits A et B (produits finis)

	A	B
Prix de vente (du paquet)	8	14
Frais de fabrication (par paquet)	2	1,75

²⁸⁴ Cet exemple, adapté, est emprunté à Kurleigh KING, *Transfer Pricing by Programmed Negotiation in Divisionalized Firms*, Ph. D. Columbia University, 1973, p. 21.

L'objectif est de maximiser la marge globale.

Solution : la marge sur A et B se calcule comme suit.

Tableau 3.12. Calcul de la marge sur A et B

	A	B
Prix de vente (du paquet)	8	14
Consommations : <i>a</i>	- 2	- 2
<i>b</i>	- 0,25	- 1
<i>c</i>	- 0,75	- 2,25
Frais de fabrication	- 2	- 1,75
Marge	3	7

Si l'on désigne par Q_A et Q_B les quantités de A et B qu'il faut produire et vendre, il faut maximiser la fonction profit :

$$P = 3Q_A + 7Q_B$$

sous les contraintes de capacité de production suivantes :

$$\begin{aligned} \text{pour } a : 2Q_A + 2Q_B &\leq 4\,000 \\ \text{pour } b : 0,5Q_A + 2Q_B &\leq 3\,000 \\ \text{pour } c : Q_A + 3Q_B &\leq 4\,800 \\ \text{et } Q_A \text{ et } Q_B &\geq 0 \end{aligned}$$

La résolution de ce programme linéaire donne

$$\begin{aligned} Q_A &= 666 \text{ A par semaine} \\ Q_B &= 1\,333 \text{ B par semaine,} \end{aligned}$$

dégageant une marge globale hebdomadaire de 11 330.

Une approche aussi technique des problèmes de prix de cession internes apporte toutes les satisfactions d'une solution rationnelle. Elle est cependant rarement appliquée, car elle bute sur deux obstacles :

- le premier est d'ordre pratique. En effet, la qualité des informations disponibles rend souvent illusoire la rigueur des calculs effectués ;
- le second relève du domaine de la gestion du groupe. Si les prix programmés permettent de résoudre le conflit entre les intérêts particuliers et l'intérêt du groupe, ils ne permettent pas de résoudre les problèmes de motivation du personnel d'encadrement. Les filiales ou divisions en amont (la société F dans notre exemple) sont de simples centres de coûts, la marge n'étant pas réinjectée dans l'ensemble de la filière.

Pour ces raisons, la plupart des groupes ont préféré à ce système, très proche dans son esprit d'une planification centralisée, une solution plus libérale (dans le sens d'économie libérale), consistant à introduire au sein du groupe un équilibre de marché, c'est-à-dire à créer un « marché intragroupe ».

3. IMPOSER LES RÈGLES DU JEU :

LA RECHERCHE D'UN ÉQUILIBRE DE « MARCHÉ INTRAGROUPE »

Au lieu d'avoir un programme qui détermine les quantités à produire par les différentes unités du groupe compte tenu des fonctions de coûts et des prix de vente hors groupe, on définira des règles qui permettront d'aboutir à une *solution satisfaisante* (ce qui ne signifie pas qu'il s'agisse de la *meilleure*) par un *processus itératif*²⁸⁵. La régulation des différents flux sur le « marché intragroupe » se fera par les mouvements des prix de cession internes qui vont ajuster l'offre à la demande tant en quantité qu'en qualité. Il ne sera fait appel au « marché hors groupe » qu'en cas de crise sur le « marché intra-groupe ».

On peut regrouper les « règles du jeu », qui sont retenues selon les circonstances, en trois familles. Le choix de l'une d'elles doit être cohérent avec :

- la nature du marché des biens échangés (existe-t-il en dehors du groupe un marché pour ce type de biens ?) ;
- la nature des unités coéchangistes (qui peuvent être de simples unités de production sans autonomie comptable, des centres de coût ou des centres de profit, en allant de la structure qui privilégie le moins à celle qui privilégie le plus les facteurs de motivation).

Cela peut être résumé dans le tableau 3.13.

Tableau 3.13

²⁸⁵ Cette démarche correspond à celle qu'adopterait l'« homme administratif » de H.-A. SIMON qui, à l'inverse de l'*homo œconomicus*, ne maximise pas, n'énumère pas toutes les données, n'a pas de fonction de préférence totale et stable. Pour un résumé des théories de H.-A. SIMON, cf. Jean-Claude SCHEID, *Les Grands Auteurs en organisation*, Dunod, 1980, p. 131 à 139.

Centres Marchés	Centres de coûts (cohérence globale > motivation)	Centres de profit (motivation > cohérence globale)
Il y a un « marché hors groupe »	1 Système peu cohérent	3 Prix du marché Prix du marché aménagé
Il n'y a pas de « marché hors groupe »	2 Coûts standards complets Coût variable standard + part des frais fixes budgétés	4 Prix négociés Coûts standards + marge

1° Le groupe (ou l'entreprise) est organisé en centres de coûts, ce qui signifie que ceux-ci doivent avoir, en principe, pour objectif premier de les minimiser ; le niveau de production est normalement déterminé par la demande du maillon le plus en aval de la chaîne (la société de distribution ou le service commercial, par exemple) en fonction de ce qui peut être vendu à l'utilisateur final, en dehors du groupe. S'il existe un « marché hors groupe » pour les produits intermédiaires et les différentes prestations entre centres, ces derniers sont mis en concurrence avec des entreprises étrangères au groupe et il est plus logique de leur accorder, dans ce cas, davantage d'autonomie en faisant des centres de profit. On est alors ramené au cas n° 3. L'absence de « marché » hors groupe nous ramène au cas n° 2.

2° Le groupe est structuré en centres de coûts, qui ne sont pas mis en concurrence avec l'extérieur. Il obéit plus à une *logique industrielle* (optimiser les fonctions de coûts) que financière (maximiser le profit) dans la mesure où il cherche à faire l'économie du coût de la concurrence (double emploi, surinvestissement, coût de l'action commerciale, etc.). Deux « règles du jeu » sont alors possibles :

- les centres vendent leurs produits à ceux situés en aval au coût de revient préétabli (ou standard). Ces standards peuvent être fixés pour l'année à venir et sont donc d'un emploi simple (sauf dans les relations internationales à cause des différences de changes). On peut calculer un certain nombre d'écarts significatifs au niveau de chaque centre. Mais la faible productivité d'un des maillons de la chaîne n'est mesurée que par rapport à une norme interne au groupe. Elle est donc difficile à mettre en évidence et, dès lors qu'elle est budgétée, elle est répercutée en aval. Le coût de revient du produit est connu globalement, mais sans que l'on sache à quel niveau se forme l'essentiel du résultat, où se crée la valeur. Le second inconvénient est que les frais fixes d'un centre deviennent des frais variables pour un centre en aval. Les services commerciaux perdent alors de vue la notion de point mort ;

- pour éviter ce dernier inconvénient, on peut demander à chaque division cliente (aval) de prendre en charge une part budgétée des frais de structure de la division fournisseur (amont). Cette dernière est alors incitée à respecter le budget de charges fixes, qu'elle doit négocier séparément avec ses « clients ». La pression est donc extrêmement forte. Par ailleurs, ces frais fixes, qui sont répercutés tout au long de la chaîne, se cumulent et sont connus de ceux qui sont chargés de la vente finale.

3° C'est la situation inverse de celle décrite en 2. Autrement dit, la *logique de fonctionnement* du groupe est essentiellement *financière*. Le recours à des *prix de marché* fournit une vue exacte, à court terme seulement, de la rentabilité des différents centres. La mise en concurrence de chacun d'entre eux avec l'extérieur, c'est-à-dire l'absence de protectionnisme sur le « marché intragroupe », évite toute interférence des responsabilités pour l'appréciation des performances. Enfin, les risques d'arbitraire dans la fixation du niveau des prix de cession internes sont réduits au minimum. Cette situation, caractérisée par une forte cohérence, connaît cependant des limites. La première, évidente, est qu'il faut qu'il y ait un « marché hors groupe », où l'on puisse trouver des biens ou services identiques et sur lequel les prix soient fixés d'une manière relativement indépendante. Cette condition est loin d'être toujours réalisée, surtout pour des produits intermédiaires. La seconde limite tient au fait qu'un équilibre de marché est un équilibre à court terme. Se fonder sur ce seul critère pour mener une politique industrielle au sein du groupe serait méconnaître la nécessité de développer des actions non rentables dans l'immédiat, mais qui peuvent avoir des retombées décisives à plus long terme. Autrement dit, les critères de performance qui se dégagent d'un système de prix de marché sont pertinents pour définir une tactique mais pas une stratégie.

Le prix de marché aménagé (prix du marché – frais commerciaux) permet simple-ment de tenir compte du fait que le coût global de la négociation (coût de l'action commerciale + frais de distribution + coût d'approvisionnement pour l'acheteur) n'est pas le même lorsque l'on achète hors du groupe ou dans le groupe. Cette méthode correspond à un « protectionnisme tempéré » soucieux de promouvoir les relations intra-groupe au détriment des relations extragroupe mais sans exclure ces dernières. Les méthodes fondées sur le prix de marché avec des divisions érigées en centres de profit privilégient, avant tout, la mise sous tension de l'organisation, car aucun centre n'est assuré de ses débouchés et, par conséquent, de sa pérennité. Le profit escompté d'une mobilisation aussi forte de toutes les énergies sur des problèmes à court terme est supposé l'emporter sur le coût social des tensions créées et le coût économique d'une régulation à long terme plus difficilement maîtrisable.

4° Lorsqu'il n'y a pas de « marché hors groupe », les centres de profit doivent recourir à des *solutions intermédiaires* qui sont celles du prix négocié ou du coût standard plus marge négociée (*cost plus*). Le *prix négocié* permet une bonne motivation des responsables qui peuvent, par leur habileté dans la négociation conjuguée avec une pression sur les coûts, valoriser leurs performances et éventuellement conserver une capacité d'autofinancement pour développer les activités de leur centre. Par ailleurs, la méthode laisse toute liberté pour négocier les cas spéciaux. Son inconvénient est qu'elle permet souvent de juger plus l'art de négocier des différents responsables que la rentabilité réelle de leur centre de profit. Cette rentabilité est donc plus conjoncturelle que structurelle et ne permet pas d'élaborer une stratégie à long terme.

Le *coût de revient standard plus marge* est déjà plus proche du cas n° 2 dans la mesure où l'absence de recours à toute référence extérieure permet d'opter plus franchement pour une logique industrielle. Les coûts de revient standards sont calculés sur la base d'un programme établi pour l'ensemble de la filière. Son non-respect se traduit par la non-absorption de frais fixes (écart défavorable sur activité) qui restent à la charge du « coupable » puisque les frais fixes de la division fournisseur deviennent variables pour la division client qui ne paie que le nombre d'articles livrés. La méthode du coût de revient standard plus marge correspond à une recherche de « juste prix »²⁸⁶. Le résultat global est réparti entre les différents maillons de la chaîne en fonction d'un critère « objectif » (par exemple au prorata des capitaux investis dans les activités de production). Le choix du critère de répartition sera l'un des modes d'orientation de l'activité du groupe.

Nous allons voir maintenant quelles sont les solutions retenues dans la pratique.

4. LA PRATIQUE DES PRIX DE CESSIION INTERNES DANS LES GROUPES

Les prix de cession internes sont aussi anciens que la structure multidivisionnelle qui, en mettant en commun des activités servant à différentes productions de l'entreprise ou du groupe, permet de réaliser des économies d'échelle. En revanche, la complexité de cette structure entraîne des « déséconomies de bureaucratie » pour assurer la gestion de l'ensemble. Il faut, en définitive, trouver la combinaison optimale entre deux modes opposés d'allocation des ressources : par le marché, d'une part, et par des mécanismes internes, d'autre part. La théorie des organisations parlerait aujourd'hui d'équilibre entre les coûts de transaction (marché) et les coûts de coordination (intégration des activités)²⁸⁷.

Il est probable que la première entreprise à avoir véritablement abordé le problème d'une façon « scientifique » fut General Motors (GM), fondée en 1912 par William C. Durant.

À la suite de difficultés, en 1920, la présidence fut confiée à Pierre Dupont aidé d'Alfred P. Sloan, dont la philosophie était de centraliser le contrôle en décentralisant les responsabilités. Pauvres cadres... Les transactions entre les divisions de GM se faisaient au coût de production « réel » pour un niveau d'activité standard égal à 80 % de la capacité de production (on pratiquait donc déjà l'imputation rationnelle des charges fixes) plus une rémunération de 20 % du capital investi (*return on investment*, ROI)²⁸⁸. En 1921, à l'occasion d'une réorganisation, A. Sloan put convaincre P. Dupont d'abandonner ce système pour introduire les prix de cession internes au prix du marché²⁸⁹. Il s'agissait de communiquer aux cadres la même vision entrepreneuriale que celle de la direction générale. Cet historique ne doit toutefois pas faire illusion. L'œuvre de pionnier de GM ne fut pas suivie par un nombre significatif d'entreprises avant les années 30 ou 40 aux États-Unis et les années 50 ou 60 en France.

Nous disposons de quelques enquêtes sur les pratiques des groupes, réalisées par des chercheurs tant en France qu'aux États-Unis ou au Japon²⁹⁰. L'enquête de Bafcop *et alii* porte sur 46 entreprises industrielles françaises, sélectionnées parmi les premières du classement de 1 000 publié par *L'Expansion*. On n'est donc pas certain que les résultats obtenus soient significatifs mais ils sont au moins illustratifs. Celle de Borkowski porte sur 168 entreprises industrielles américaines choisies parmi les 500 premières de *Fortune* ou les 1 000 premières de *Business Week*. L'enquête de Tang *et alii*, qui a plus de dix ans de plus et que nous ne reproduisons pas ici, donne pour les prix de transfert nationaux (par opposition aux prix de transfert internationaux) quasiment les mêmes chiffres que celle de Borkowski. Les résultats, beaucoup plus fiables pour les États-Unis puisqu'ils sont recoupés, font néanmoins apparaître des différences importantes entre ce pays et la France. Cela montre une fois de plus qu'il y a dans le management des variables culturelles qui ne peuvent être ignorées.

²⁸⁶ À travers cette expression, nous voulons souligner la similitude du problème des prix de cession internes dans les groupes avec les problèmes de tarification et de « vérité des prix » dans le secteur public.

²⁸⁷ À ce sujet, cf. les travaux d'Olivier WILLIAMSON présentés in : Sandra CHARREIRE, Isabelle HUAULT et al. : *Les grands auteurs en management*, Éd. EMS, 2002, p. 279 et s.

²⁸⁸ Cf. à ce sujet Thomas JOHNSON et Robert KAPLAN, *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*, op. cit., p. 105 et s.

²⁸⁹ *Ibid.* p.113 et s.

²⁹⁰ Joël BAF COP, Henri BOUQUIN et Alain DESREUMAUX, « Regard sur les pratiques des entreprises françaises », *Revue française de gestion*, janvier-février 1991, p. 103 à 113 ; Susan C. BORKOWSKI, « Environmental and Organizational Factors Affecting Transfer Pricing : a Survey », *Journal of Management Accounting Research*, automne 1990, p. 78 à 99 ; TANG, WALTER et RAYMOND, « Détermination des prix de transfert : les pratiques américaines et japonaises », *La Revue du financier*, n° 4, août-septembre 1979, p. 33 à 36.

Ces chiffres, qu'il faut simplement considérer comme des ordres de grandeur, permettent de conclure sur deux points :

- Les prix programmés, qui représentent la négation même de l'idée de marché à l'intérieur du groupe, ne sont pratiquement pas utilisés. Si nous contestons d'une manière générale l'existence même de marchés au sens où l'économie libérale les définit, nous constatons que la logique de marché (c'est-à-dire la décentralisation de la régulation des flux de biens ou services entre organisations, conçues comme des systèmes) a pénétré le fonctionnement interne des groupes. Que ce soit en France, aux États-Unis ou au Japon et qu'il s'agisse de marchés nationaux ou internationaux, les systèmes de prix de cession internes correspondant aux cas 3 et 4 sont largement prédominants²⁹¹.
- Le système « coût de revient plus marge », déjà très utilisé dans les échanges nationaux, devient, de très loin, la première méthode utilisée dans les échanges internationaux. Cela s'explique sans doute par le côté ambigu de cette méthode. D'une part, elle permet de justifier les prix de cession auprès des différentes administrations concernées (Douanes, fisc, contrôle des changes, etc.) par des éléments « objectifs » ou du moins ayant une apparence d'objectivité. D'autre part, étant généralement admis qu'une entreprise privée a vocation à réaliser un profit, le principe de la marge n'est pas contesté. Seul son montant pose un problème, mais, dans ce cas, le coût de revient permet de poser une limite inférieure au prix de cession interne. Reste à trouver un critère de détermination de la marge qui soit acceptable, pour les différentes parties. C'est précisément ce dernier point qui détermine la localisation internationale des résultats et qui fera l'objet des développements du paragraphe suivant.

22 Des prix de cession internes pour optimiser la localisation du résultat

Il ne s'agit plus ici de prix de cession entre divisions d'une même personne morale, mais entre sociétés d'un même groupe. Bien que juridiquement indépendantes, certaines de ces sociétés vont se sacrifier au profit de la collectivité. Dans le secteur de l'économie marchande, un tel comportement est évidemment suspect. L'objectif est d'échapper à tout ou partie de l'impôt sur les sociétés en compensant les profits de certaines filiales par les pertes d'autres filiales. Dans le cas d'un groupe multinational, c'est la localisation internationale des résultats qu'il s'agit d'optimiser. Nous allons examiner successivement ces deux cas de figure. Les nouveaux objectifs entraînent l'abandon de tout souci de mesure et de contrôle des performances des filiales.

LA COMPENSATION DES PROFITS ET PERTES PAR LES PRIX DE CESSION INTERNES

Lorsqu'il s'agit de sociétés de capitaux²⁹², il n'est normalement pas possible d'imputer les pertes des filiales déficitaires sur les profits de celles qui sont bénéficiaires. Seule exception : l'article 223 A du Code général des impôts, qui prévoit la consolidation fiscale des résultats de la mère et des filiales françaises détenues au moins à 95 %. Mais cette possibilité est réservée aux groupes ayant opté pour ce régime. L'option est valable cinq ans.

Dès lors, il est prévisible que les groupes recherchent des solutions plus souples pour organiser la remontée des déficits fiscaux. La manipulation des prix de cession internes, les avances sans intérêt et les abandons de créances sont les principaux instruments de cette politique. Le premier consiste à surfacturer lorsque la société acheteuse est plus riche que la société vendeuse et à sous-facturer dans le cas contraire. L'Administration n'est évidemment pas insensible à de telles pratiques. Aussi considère-t-elle que la société « qui s'appauvrit est coupable d'un acte de gestion anormal ; elle a agi contre son intérêt propre ; peut-être a-t-elle agi sur ordre de la société dominante dans l'intérêt du groupe, mais c'est un intérêt qui, en l'état actuel de notre législation, ne vaut pas excuse absolue²⁹³ ». « La théorie des actes anormaux est [...] une pure création jurisprudentielle [...] bien que l'interdiction des transferts indirects de bénéfices relève [...] de l'ordre public fiscal ; les contribuables ne sont pas libres de localiser leurs bénéfices au gré de leurs convenances, d'alléger certains sujets pour en accabler d'autres²⁹⁴. »

²⁹¹ Cela infirme l'adage selon lequel il n'y aurait que les sots et les filiales pour payer les prix affichés.

²⁹² L'introduction de sociétés en nom collectif dans un groupe permet la remontée des résultats déficitaires des filiales.

²⁹³ Maurice COZIAN, *Les Grands Principes de la fiscalité des entreprises*, LITEC, 1986, p. 569.

²⁹⁴ *Ibid.* p. 577.

OPTIMISER LA LOCALISATION INTERNATIONALE DES RÉSULTATS

Certains groupes cherchent à localiser leurs profits dans les pays où ils sont le plus faiblement imposés (paradis fiscaux), où il n'existe pas de barrière au rapatriement des dividendes, où les risques politiques sont les plus faibles. D'autres groupes essaient de minimiser les droits de douane versés. Il existe ainsi plusieurs optimums qui peuvent parfois être incompatibles : optimum fiscal, douanier, politique, etc. Dans tous les cas, le choix se fait au détriment d'une ou plusieurs collectivités nationales. Le risque est important compte tenu de la part croissante des entreprises multinationales dans les échanges internationaux. Selon l'Organisation des Nations unies²⁹⁵, parfois plus de la moitié des échanges extérieurs de pays à économie dite de marché se font sur des marchés intragroupe qui n'ont de marché que le nom puisque les prix y sont plus administrés que débattus ou y sont débattus selon les règles administratives.

Dans la plupart des pays occidentaux, les pouvoirs publics sont plus sensibles à l'évasion fiscale internationale qu'aux autres problèmes que cela pose : balance des paiements, dépendance technologique, non-respect de la réglementation du crédit, etc. En France, le législateur a recensé les procédés suivants de transfert de bénéfices à l'étranger :

- achats à prix majorés ou ventes à prix minorés ;
- versements de redevances excessives ou sans contrepartie ;
- prêts consentis à des conditions anormales et abandons de créances ;
- participation forfaitaire aux frais d'exploitation d'une filiale à l'étranger.

Seul le premier point, qui concerne la manipulation des prix de cession interne, retiendra ici notre attention.

L'article 57 du CGI²⁹⁶ autorise l'Administration (indépendamment du recours à la théorie des actes anormaux) à redresser les résultats déclarés par les entreprises françaises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France. Mais il pose deux conditions :

- établir le lien de dépendance ;
- démontrer l'existence d'un transfert indirect.

1. Existence de liens de dépendance

La dépendance peut être *juridique* lorsqu'une société détient une part prépondérante du capital d'une autre ou la majorité absolue des suffrages *susceptibles de s'exprimer* dans ses assemblées ou encore lorsqu'elle exerce, directement ou par personnes interposées, des fonctions comportant le pouvoir de décision.

Mais la dépendance peut être également une question *de fait* et découler des liens contractuels qui unissent deux sociétés ou, plus simplement, des conditions dans lesquelles s'établissent les relations entre les deux entreprises. C'est le cas par exemple d'une société dont le capital est très modique et qui ne fonctionne que grâce aux avances, importantes, qui lui sont consenties par une autre société ou encore d'une société qui se bornerait à exploiter en France les brevets et procédés appartenant à une société étrangère qui, de plus, en contrôlerait régulièrement l'activité et la comptabilité.

2. Existence d'un transfert de bénéfice à l'étranger

L'appréciation d'un tel transfert se fait, en principe, par référence aux prix auxquels la société productrice vend généralement les mêmes produits à des sociétés indépendantes. Mais cette formule, très générale, se heurte souvent à l'impossibilité pour l'Administration de se référer à un prix de marché lorsqu'il s'agit de produits semi-finis ou de produits spécifiques, ce qui est souvent le cas à propos d'échanges au sein de grands groupes multinationaux. Le problème est encore plus complexe lorsque l'entreprise vend la totalité de sa production à d'autres sociétés du groupe (sociétés de commercialisation par exemple). Dans tous ces cas, la parole est à la comptabilité de gestion, qui substitue à la notion de prix celle de coût. Plus généralement, la comptabilité de gestion apparaît comme un instrument de contre-preuve, que l'entreprise peut utiliser dans sa négociation avec l'Administration.

3. Limites de l'application de l'article 57 du CGI

Le problème du partage du résultat global d'une opération entre les différentes sociétés d'un groupe qui sont intervenues tout au long du cycle de production-vente ne peut recevoir de solution satisfaisante sans une comptabilité de gestion capable d'isoler les coûts engagés aux différents stades. À défaut, il pèse sur l'entreprise une véritable présomption de fraude. Sans être dit aussi clairement, c'est ce qui ressort d'une note du 18 mai 1972 qui fait constamment référence à la notion de « prix de revient » (coût de revient dans la terminologie du Plan comptable) dans le cas suivant :

²⁹⁵ Chiffres cités par Francis LEFEBVRE, *Bulletin de documentation pratique des impôts directs et des droits d'enregistrement*, décembre 1979, n° 12, p. 1017.

²⁹⁶ Cf. à ce sujet : Francis LEFEBVRE, *Documentation pratique des impôts directs*, série CF, Division IX, § 7000 à 7310.

« L'activité d'une société qui commercialise ses produits exportés par l'intermédiaire d'une filiale établie à l'étranger conduit à distinguer, dans les résultats d'exploitation, le *bénéfice de fabrication* du *bénéfice de vente* proprement dit. Dans cette situation, il est généralement admis, sous réserve de l'examen des circonstances propres à chaque nature d'activité économique, que le bénéfice de fabrication est inclus dans les résultats de la société française tandis que le bénéfice de vente revient pour l'essentiel à la société filiale. Ce dernier bénéfice est donc imposé dans le pays étranger sur le territoire duquel la filiale a son siège et se livre à son activité de vente.

Mais les circonstances du marché dans le pays considéré peuvent être telles que la filiale étrangère doive vendre les produits fabriqués par la société française à des prix proches du prix (coût) de revient de fabrication majoré des dépenses de commercialisation. Dans ce cas, la filiale étrangère ne réalise pas de bénéfice de vente, mais la cession consentie par la société française à cette filiale s'est également traitée sur la base du prix (coût) de revient ; il en résulte qu'il n'y a pas non plus de bénéfice à la fabrication. Il est évident que l'Administration n'est pas fondée dans ce cas à appliquer les dispositions de l'article 57 du CGI.

D'une manière plus générale, pour déterminer les résultats à attribuer à la société française dans ses relations avec sa filiale étrangère, il convient donc de considérer l'ensemble des opérations commerciales, y compris celles réalisées par cette filiale.

Ainsi, lorsque la société française est amenée à réduire le bénéfice de fabrication de façon à laisser à sa filiale une marge de commercialisation suffisante pour faire face aux nécessités de la concurrence tout en lui procurant les moyens de fonctionnement indispensables, les adaptations des prix de cession des produits, réalisés entre la société mère française et sa filiale étrangère, ne doivent pas systématiquement être considérées comme abusives. Aussi bien, dans de telles conditions, avant de fixer sa position, l'Administration s'attache-t-elle à recueillir toute information lui permettant d'apprécier, notamment en fonction des prix de vente pratiqués par la filiale étrangère, si, dans les rapports entre la société française et sa filiale, la fixation d'un prix frontière proche du prix (coût) de revient en France est réellement imposée par des nécessités commerciales. »

4. La neutralisation de l'article 57 du CGI : le régime du bénéfice consolidé et du bénéfice mondial

« Ce régime apporte une double entorse aux règles fiscales normales : d'une part, en faisant abstraction de la personnalité juridique des filiales (en ce qui concerne le régime du bénéfice consolidé seulement) ; d'autre part, en dérogeant au principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés²⁹⁷. » Mais il permet de neutraliser l'effet d'éventuelles manipulations des prix de transfert puisqu'il y a compensation des pertes et des profits au niveau du groupe.

A. Aspects réglementaires

Le régime du bénéfice mondial et du bénéfice consolidé n'est pas un droit puisqu'il est subordonné à un agrément octroyé par l'Administration qui, pour cela, apprécie les efforts d'implantation que les entreprises intéressées ont déjà réalisés ou projettent de réaliser sur les marchés extérieurs.

1° Le régime du bénéfice mondial

« Les entreprises agréées peuvent déterminer leurs résultats à soumettre à l'impôt sur les sociétés en France, en ajoutant à leurs résultats français les résultats de leurs *établissements à l'étranger* (exploitations directes sans personnalité juridique distincte), déterminés selon les règles françaises. En contrepartie, elles peuvent imputer sur l'impôt français sur les sociétés l'impôt sur les bénéfices payés à l'étranger²⁹⁸. »

2° Le régime du bénéfice consolidé

Les sociétés françaises agréées à cet effet sont imposables en France sur la somme algébrique de leur résultat, de celui de leurs établissements à l'étranger (bénéfice mondial) et de la fraction des résultats à laquelle elles ont droit dans leurs exploitations indirectes (filiales ou sous-filiales, etc., détenues à plus de 50 % mais avec des dérogations possibles) situées en France ou à l'étranger. Ce régime est donc plus large que le précédent.

B. Aspects économiques

Deux problèmes doivent être évoqués : la politique industrielle de l'État et la gestion interne des groupes.

1° La politique industrielle de l'État

Alors que les conventions internationales permettent, au coup par coup, d'éviter les doubles impositions de bénéfices (une fois dans le pays d'origine et une seconde fois lors de leur rapatriement en France) pour toutes les entreprises ayant des activités dans les deux pays signataires de la convention, le régime du bénéfice mondial ou

²⁹⁷ Francis LEFEBVRE, *Bulletin de documentation pratique des impôts directs et des droits d'enregistrement*, avril 1977, n° 4, p. 293.

²⁹⁸ F. LEFEBVRE, *ibid.*

du bénéfice consolidé permet de résoudre globalement le problème mais pour les seules entreprises ayant reçu l'agrément. Ces dispositions fiscales sont donc l'instrument d'une politique industrielle très sélective²⁹⁹. L'État renforce son pouvoir d'intervention qui, dans le cas présent, devient un pouvoir discrétionnaire, afin de coordonner les activités industrielles dans le cadre d'objectifs nationaux³⁰⁰, mais tout en respectant les formes du libéralisme économique.

2° La gestion interne des groupes

La gestion du groupe ou de l'organisation se fait à deux niveaux (c'est l'une des caractéristiques du macromanagement) :

Les *décisions stratégiques*, qui ne peuvent être prises sans l'intervention de *décideurs externes* (essentiellement les pouvoirs publics nationaux : ministère de l'Économie, ministère de l'Industrie etc. ou supranationaux : commission européenne, etc.).

Les *décisions tactiques*, qui sont de la seule responsabilité des *dirigeants* du groupe, c'est ce que nous appelons la gestion interne. La neutralisation de l'article 57 du CGI a pour rôle, lorsqu'un accord a été conclu sur les grandes orientations, de redonner au groupe la souplesse et la liberté dont il a besoin pour atteindre ses objectifs. Notamment, il peut pratiquer sur certains marchés des « prix de démarrage » ou « de pénétration sur le marché » particulièrement faibles sans crainte d'un redressement fiscal. De telles pratiques sont d'ailleurs admises par l'OCDE³⁰¹, qui en tire les conséquences même sur le plan douanier. En effet, « depuis quelques années, un certain nombre d'administrations douanières estiment qu'il est de plus en plus difficile de considérer les importations des entreprises multinationales, chargement par chargement, et elles ont commencé à appliquer des méthodes analogues à celles qui sont décrites dans le présent rapport afin d'obtenir un prix acceptable pour une certaine gamme de produits importés. La concertation entre les administrations fiscale et douanière pour déterminer un tel prix devient plus fréquente, et cela devrait contribuer à réduire le nombre de cas dans lesquels la valeur en douane est jugée inacceptable pour l'imposition des bénéfices et vice versa³⁰² ».

CONCLUSION

En conclusion, il faut souligner que le choix d'un système de comptabilité analytique, dans un groupe, ne peut se faire indépendamment d'un ensemble de considérations internes et externes. Outre le respect de la réglementation économique en vigueur dans les différents pays concernés, il doit se faire en harmonie avec le système de motivation et de régulation du groupe. Le coût des dysfonctionnements est tellement élevé que nombre d'entre eux préfèrent abandonner la recherche d'un optimum fiscal, par exemple, pour ne pas sacrifier la bonne mesure des performances.

23 Applications

APPLICATION N° 1 : CAS ELECTRONIC-MARINE-INTERNATIONAL³⁰³

La société EMI a été fondée en 1965 par trois jeunes ingénieurs frais émoulus de l'École supérieure d'électronique de La Rochelle (et passionnés de navigation). André Sangria, Ferdinand Gipsy et Martin Dufour désiraient exploiter eux-mêmes un produit de leur conception : le radio-téléphone pour bateaux de plaisance.

Ce produit fut un succès : utilisant toutes les capacités des derniers composants, une architecture de circuits très originale, le radio-téléphone EMI s'imposa rapidement, grâce à son prix et à ses performances, dans le monde des plaisanciers après quelques présentations au Salon de la navigation, au Grand Pavois de La Rochelle et devant les principaux *shipchandlers*. Le trio, porté par son succès et par la demande du marché, élargit rapidement la production aux différentes aides électroniques à la navigation : chronomètres, lochs, sondeurs, radars, avant de se lancer dans la NAO (navigation assistée par ordinateur : interrogation des données météo, recherche de l'itinéraire optimal, réglage optimal des voiles, etc.) à l'occasion d'une opération de sponsoring du bateau de course *Charente-Maritime*.

Cette extension de la gamme se fit dans un premier temps (jusqu'en 1970) grâce à un large recours à la sous-traitance, mais les conditions d'emploi des appareils EMI en milieu marin révélèrent trop souvent des défauts

²⁹⁹ Elles datent de 1965 et sont peut-être révélatrices d'un déplacement de l'équilibre entre justice fiscale et efficacité économique.

³⁰⁰ La gestion des grandes entreprises n'obéit plus à une pure logique de marché mais elle n'obéit pas non plus à une planification centralisée du type de celle qu'ont pu connaître les pays de l'Est. Il s'agit plutôt de macromanagement. Pour la définition de ce concept, cf. Romain LAUFER et Alain BURLAUD, *Management public*, Dalloz, 1980, p. 52 à 55.

³⁰¹ OCDE, *Prix de transfert et entreprises multinationales*, Paris, 1979, p. 33 à 34.

³⁰² OCDE, *op. cit.*, p. 23.

³⁰³ D'après un sujet d'épreuve orale de techniques comptables et financières de l'agrégation d'économie et gestion.

mettant en cause la sécurité. La construction d'installations propres à EMI pour le test des composants et leur assemblage apparut alors comme une nécessité vitale pour l'entreprise.

Grâce à l'aide de la ville de La Rochelle et à la compréhension des banques (et aux capacités d'autofinancement passées et espérées), un atelier fut construit fin 1971 sur la zone industrielle des Minimes, non loin du port de plaisance. La qualité s'améliora rapidement et les ventes d'EMI augmentèrent de 300 % entre 1971 et 1974.

Las ! La multiplication par quatre du prix du pétrole à cette époque entraîna une hausse très importante des matières plastiques et résines de synthèse très utilisées en construction navale. Devant la hausse des prix, la demande de bateaux chuta, ce qui se répercuta durement sur la vente des produits EMI.

Trop fragile financièrement, EMI n'évita la faillite en 1976 qu'en acceptant l'offre de reprise d'un grand groupe électronique français : APSTE (Activités de production scientifiques et techniques en électronique).

APSTE maintint le trio (dont les membres étaient devenus actionnaires minoritaires) à la tête d'EMI. EMI se vit accorder une large autonomie de gestion, ainsi qu'il était d'usage au sein du groupe APSTE, contre l'obligation de se soumettre à quelques contrôles. Mais André Sangria, président fondateur de EMI, et ses amis Ferdinand Gipsy (directeur de la production) et Martin Dufour (directeur de la recherche) supportaient mal les règles du jeu imposées par APSTE. L'âge aussi y était peut-être pour quelque chose...

Lors d'une récente promenade en catamaran devant Saint-Martin-en-Ré, voici ce qu'André Sangria confiait à l'auteur du cas, tout en tirant un long bord :

« Maintenant, je ne suis heureux qu'à la barre de mon cata ; je reconnais qu'APSTE nous a sauvés, mais je doute de plus en plus de leurs méthodes de gestion. Notre marge ne fait que diminuer depuis que nous sommes entrés dans le groupe, pour trois raisons à mon avis :

« – la réduction de notre créativité et de notre flexibilité ; toute décision doit être défendue avec force de devis et prévisions au cours de longues procédures budgétaires et de planification, et beaucoup de bonnes idées de Dufour n'arrivent pas, ou trop tard, sur le marché. J'en arrive à être heureux lorsque j'ai une raison de ne pas assister aux réunions inutiles et nombrilistes du comité de direction ;

« – la deuxième raison tient à nos frais administratifs : par exemple, entre 1974 et 2000, en dépit de l'informatisation complète de nos services, l'effectif du service comptabilité contrôle de gestion est passé de 3 à 15.

« En 1974, nous tenions notre comptabilité générale avec l'aide d'un expert-comptable et j'établissais mes devis en multipliant par 5 le prix des composants achetés, ce qui me permettait de rentrer largement dans mes frais tout en battant largement la concurrence – il est vrai très peu dynamique à l'époque.

« Actuellement, le service comptabilité et contrôle de gestion produit les documents demandés par APSTE tous les mois, remet à jour les standards deux fois par an (en liaison avec le nouveau service Méthode-Ordonnancement), passe tout le second semestre à simuler différentes variantes de plan et de budget, etc. Grâce à la comptabilité de gestion que nous a demandé de mettre en place APSTE, je peux connaître tous mes coûts au centime près et quelques milliers d'écarts sont calculés chaque mois. Bien entendu, toute proposition de nouveau produit devra passer par le crible du service d'Études marketing (douze personnes), indispensable selon le comité de direction de l'APSTE, avec établissement de devis détaillés par la comptabilité.

« Lorsqu'au cours d'une négociation je dois prendre une décision rapidement, je retrouve heureusement mes vieux réflexes : je fais ma multiplication par 5, et, bien sûr, sans machine à calculer !

« – la troisième raison tient à l'absence d'esprit de groupe. Dernièrement, je pouvais enlever un marché intéressant si la division Composants acceptait de me faire un prix. Comme elle a refusé, j'ai perdu, le groupe a perdu une opportunité intéressante sur un marché en développement.

« – Ah, voici la bouée de Saint-Martin-de-Ré.

« – Parés à la manœuvre ? »

Travail à faire

Après avoir consulté les annexes 1, 2 et 3, traitez les questions suivantes :

1. Portez un jugement sur les méthodes de planification-budgétisation du groupe APSTE et d'EMI.
2. Parmi les méthodes ayant pour objectif de réduire les frais administratifs d'une entreprise, lesquelles proposeriez-vous d'appliquer à EMI ?
3. Dans l'intérêt du groupe, la division Composants devait-elle ou non accepter la réduction de prix demandée par EMI ?

Annexes

24 Présentation de EMI

Effectifs EMI	1965 :	5
	1970 :	15
	1972 :	50
	1974 :	120
	1975 :	70
	1980 :	250
	2000 :	450

Procédures budgétaires en place en 2000

À partir des prébudgets élaborés au niveau groupe pour chaque division, le directeur financier Alain Matlo et le contrôleur de gestion Stef Grisfils calculent les prébudgets pour chaque centre de responsabilité à l'intérieur d'EMI.

Au cours d'une réunion de direction fin octobre, les chefs de centres de responsabilité évoquent les actions susceptibles de permettre d'atteindre les objectifs et énoncent leur accord ou leur désaccord avec les moyens proposés ; une seconde réunion fin novembre permet de mettre au point les budgets.

Procédure de planification

Alain Matlo et Stef Grisfils remettent à jour le projet de plan (glissant sur trois ans) début juillet 2000 en fonction des orientations stratégiques définies par le trio des fondateurs lors de leur réunion amicale et traditionnelle dans la villa d'André Sangria le dernier week-end de juin.

Organigramme 2000

Voir figure page suivante.

25 Présentation d'APSTE

Fondé en 1932, le groupe comprend, en 2000, 16 000 personnes réparties en 10 divisions :

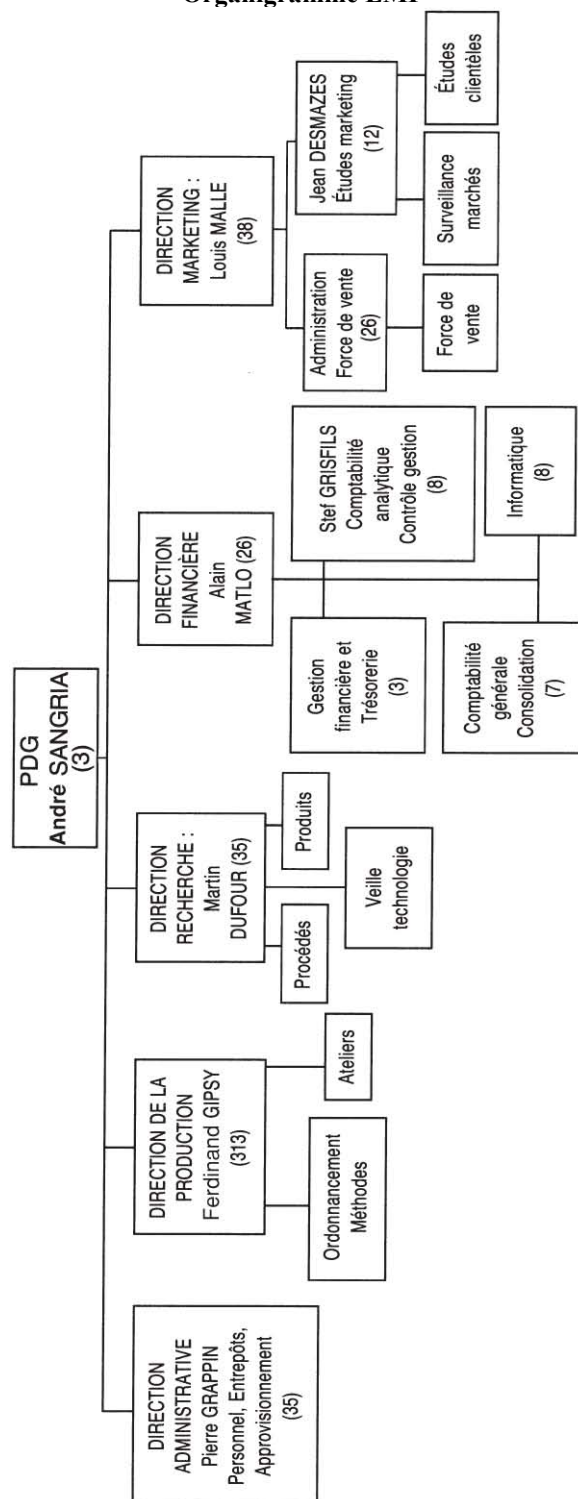
- division télévision grand public ;
- division audio grand public (hi-fi, radio, etc.) ;
- division vidéo professionnelle (caméras, magnétoscopes, équipements de régies, etc.) ;
- division émetteurs (radio, télé) ;
- division militaire (radars) ;
- division téléphonie ;
- division instrumentation scientifique ;
- division composants ;
- division informatique scientifique (ordinateurs spécialisés dans le traitement des données, réalisation d'interfaces spécifiques entre ordinateurs et instruments scientifiques) ;
- division marine.

Chaque division peut comprendre une ou plusieurs entreprises de statut juridique divers appartenant directement à APSTE, ou filiale. La division Marine ne comprend qu'EMI.

Chaque division est organisée en centre de profit. Un contrôleur est placé auprès de chaque division, sous l'autorité du chef de division, et transmet au contrôleur de gestion du siège (cinq jours après la fin du mois) des rapports mensuels comprenant :

- comptes de résultat et bilans mensuels pour la division ;
- documents budgétaires pour chaque unité de la division ;
- tableaux de bord des différentes unités de la division.

Organigramme EMI



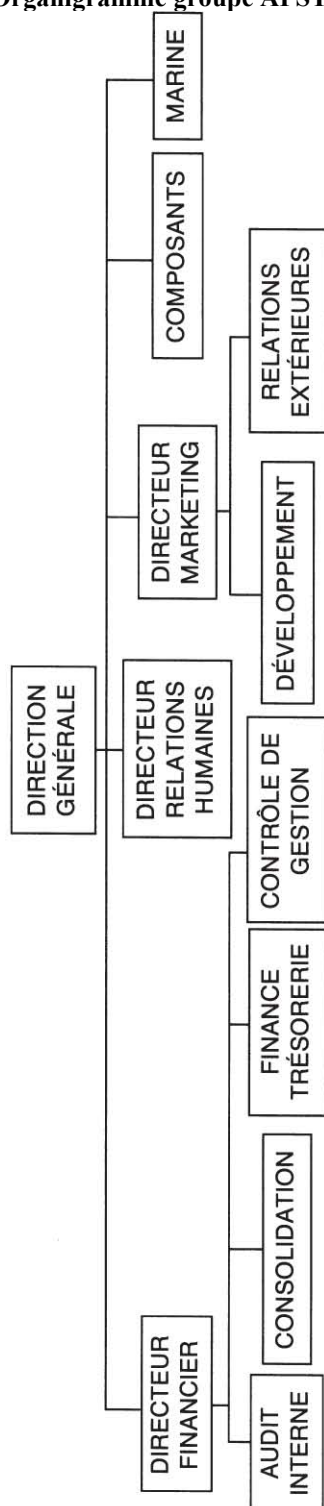
N.-B. : les nombres indiquent l'effectif de chaque service.

Vers le 8 du mois, tous les chefs de division sont convoqués à Paris pour une réunion du comité de direction. Le comité de direction comprend le PDG, le directeur financier, le directeur du marketing, la direction des relations humaines et les dix directeurs de division. Au cours de ce comité, les principaux écarts affectant chaque division sont évoqués par le directeur financier, le chef de division concerné et le PDG apportant ensuite leurs commentaires. À cette occasion, le directeur financier transmet le rapport du contrôleur de gestion central au chef de division concerné en lui demandant de répondre par écrit dans les huit jours aux principales critiques contenues dans le rapport.

Deux semaines plus tard, une autre réunion du comité de direction est consacrée à des questions plus fondamentales :

- mise au point du plan du groupe et des divisions en juillet-septembre (plan glissant à trois ans) ;
- mise au point des budgets (hypothèses des prébudgets : octobre ; première remontée budgétaire après définition des plans d'action en novembre ; navettes et budgets définitifs : décembre) ;
- manœuvres stratégiques, arbitrages : tout au long de l'année.

Organigramme groupe APSTE



26 Le problème du composant IC378

Martin Dufour propose début 2000 de lancer un loch-chronomètre électronique (avec fonctions cumul, moyenne, etc., type petit ordinateur de bord, simplifiant les calculs de position du bateau), exploitant au mieux les possibilités d'un composant puissant et récent : le IC378 (produit en particulier par la division Composants d'APSTE).

Jean Desmazes, le chef du service Études marketing, fit alors remarquer, après quelques recherches, que la concurrence ne dispose pour le moment que de modèles beaucoup plus simples, mais dont le prix très faible imposait de proposer le lochchrono EMI à 500 au plus, sous peine de mévente.

Après chiffrage par la Production (méthodes-ordonnancement) et la Comptabilité, la structure prévisionnelle de coût du loch-chrono se présentait ainsi (pour 10 000 unités, ventes prévisibles la première année) :

Prix de vente prévu	+ 500
Coûts (excluant le IC378)	
– autres composants achetés à l'extérieur d'APSTE	– 70
– test, montage, assemblage (main-d'œuvre directe)	– 200
– frais fixes de production	– 100
– marge ³⁰⁴	<u>– 100</u>
Prix auquel peut être payé le IC378	= 30

En conséquence, EMI contacte donc la division Composants en lui proposant ce prix de 30 par composant IC378. La division Composants refusa ce prix car elle vendait alors ce composant 60 à des clients extérieurs (par ailleurs, notons qu'elle « tournait » à pleine capacité).

André Sangria fut rapidement saisi du dossier car le lancement du loch-chrono aurait permis de résorber facilement une surcapacité qui apparaissait dans l'atelier de test-montage et d'assemblage (selon Ferdinand Gipsy, cet atelier – encourant des frais fixes d'un montant de 4 000 000 – n'allait plus être utilisé qu'à 60 % de sa capacité pour un temps indéterminé).

Il évoqua l'affaire au comité de direction de l'APSTE, où le directeur Composants dévoila alors les chiffres suivants :

- au prix de 20 , les coûts variables du IC378 étaient couverts ;
- au prix de 40 , les coûts complets (production) étaient couverts ;
- au prix de 55 , la division Composants réalisait la même marge que sur ses autres produits.

André Sangria attaquait en faisant remarquer « qu'en vendant le composant à 30 la division Composants obtenait une contribution non négligeable, en fait, la division Composants devait vendre à l'intérieur du groupe au coût variable, afin de ne pas tirer avantage des autres sociétés du groupe ».

Simon Claude, directeur des Composants, faillit s'étrangler de fureur : « Cela n'a pas de sens : pourquoi vendre à l'intérieur du groupe à 30 € alors que je rapporte de l'argent en vendant à l'extérieur à 60 € ? Par ailleurs, je ferai remarquer qu'EMI pourrait nous acheter le composant à 60 € en présentant encore une marge positive ; et même à 140 €, leur contribution serait encore positive ! »

Le comité décida que le prix de 55 € était un « bon » prix qui permettait à chacun de conserver une marge intéressante.

André Sangria fut très déçu par cet arbitrage et annonça au comité qu'il n'entendait pas lancer le loch-chrono dans ces conditions.

Alain Matlo ne put le faire revenir sur cette décision.

Solution³⁰⁵

Jugement sur les méthodes de planification-budgétisation

Chez APSTE

La méthode de planification-budgétisation est classique pour un grand groupe diversifié et décentralisé. Du plus long au plus court terme, il y a :

- un plan glissant sur trois ans (horizon courant actuellement) ;

³⁰⁴ Tous les devis d'EMI sont établis avec une marge d'au moins 20 % sur le prix de vente.

³⁰⁵ Solution proposée par Jean-Louis MALO, professeur à l'université de Poitiers.

- des budgets liés au plan : des prébudgets sont proposés par la direction générale en fonction des hypothèses de cette dernière et de ses décisions pour l'année suivante ; les centres de responsabilité étudient des plans d'action et demandent des modifications des budgets (navettes) : il y a négociation des budgets ;
- un suivi mensuel à l'aide de *reporting* et de réunions de direction.

Chez EMI

La méthode APSTE est certainement trop lourde pour cette entreprise (qui, de plus, est érigée en division). Elle est également trop formelle pour son style de direction. Aussi apparaît-elle comme « plaquée » sur EMI :

- le plan, les budgets (et les négociations budgétaires avec APSTE) semblent l'apanage de l'équipe entourant le directeur financier et le contrôleur de gestion qui se livrent à de nombreux « calculs et simulations », mais sans consulter beaucoup (deux réunions) ;
- le plan est mis à jour après la réunion amicale des fondateurs (réunion qui ne semble pas avoir été précédée d'une consultation des autres directeurs) ;
- des milliers d'écarts sont calculés mais certainement sans entraîner d'actions correctives, les chefs de centres de responsabilité n'ayant pu exprimer que leur accord ou leur désaccord sur les moyens employés.

Autrement dit :

- les décisions importantes sont prises au niveau du club des fondateurs (pour lesquels l'aspect technique de l'activité est le plus intéressant) ;
- les liaisons (obligatoires) avec APSTE (et son système de planification-budgétisation) sont dévolues au directeur financier et au contrôleur de gestion ;
- les autres cadres de l'entreprise ne semblent consultés ni par les uns, ni par les autres ;
- l'esprit de groupe ne semble pas une valeur dominante chez EMI.

La réduction des frais administratifs

Le texte ne se prête pas à une analyse approfondie.

Cependant :

- les remarques en annexe 1 montrent la lourdeur du processus de planification-budgétisation ;
- les indicateurs sur la croissance des effectifs de la comptabilité sont inquiétants ;
- un coup d'œil sur l'organigramme d'EMI fait apparaître l'importance des « non productifs ».

Cela peut suggérer les mesures suivantes :

- réduction des effectifs des services comptables (en général, y compris informatique et comptabilité générale) après négociation avec APSTE d'une réduction de ses exigences en matière de méthodes de contrôle, sans remettre en question leur périodicité mensuelle.

Certains travaux peuvent être simplifiés :

- les standards pourraient n'être actualisés qu'une fois par an du fait du recul de l'inflation, sauf évolution forte du prix d'un composant ou d'une matière première ;
- seuls les écarts significatifs pourraient être calculés ;
- les simulations budgétaires pourraient être réduites à deux ou trois variantes ;
- remise en question de la fonction études marketing ou, tout au moins, envisager sa fusion avec la veille technologique de la direction Recherche ;
- étude du rôle incertain de la direction administrative (entre personnel et approvisionnement), on peut penser à la faire éclater entre la direction de la production (entrepôts, approvisionnement) et la direction financière (qui pourrait gérer le personnel) ; resterait le problème de Pierre Grappin... ;
- mais ce serait un sacrilège que de prétendre réduire la direction de la recherche (35 personnes) ! Certainement trop importante, elle est intouchable (à moins de crise grave) dans la mesure où elle est le fief de l'un des fondateurs (Dufour), et que les fondateurs sont tous très tournés vers l'innovation.

Le problème IC378

I. Toute vente d'IC378 à l'extérieur par la division Composants rapporte à cette dernière une marge (contribution) de 40 € (60 – 20) (le raisonnement doit se faire uniquement à partir des coûts variables).

En achetant 60 € ce composant à l'extérieur, EMI pourrait vendre 500 son lochchrono, qui lui reviendrait à 330 € (en coûts variables), d'où une marge de 170 € (qui lui permettrait de couvrir les frais fixes liés à sa surcapacité).

Pour le groupe, cette solution rapporte une contribution $40 + 170 = 210$ € pour chaque vente de composant et de loch-chrono.

II. On peut envisager aussi la vente de l'IC378 par la division Composants à la division Marine (EMI) :

Au prix de 30 € (demandé par EMI) :

marge de la division Composants

$$30 - 20 = 10 \quad = 210$$

marge de EMI : $500 - 300 = 200$;
 au prix de 55 (arbitrage) :
 marge de la division Composants $55 - 20 = 35$ = 210
 marge de EMI $500 - 325 = 175$.

III. Enfin, dans le cas présent où EMI refuse de produire le loch-chrono :

Vente à l'extérieur par la division Composants = marge 40

vente à l'extérieur par EMI = 0 = marge 0

(ou - 100, en considérant les coûts fixes).

Le résultat du groupe est donc le même quelle que soit la solution choisie, à l'exclusion toutefois de celle qui prévaut actuellement : ne pas produire, car les frais fixes continuent à courir chez EMI.

IV. Que faire ?

La division Composants a eu raison de refuser le prix de 30, car le seul prix de transfert acceptable pour elle est supérieur ou égal à 60 (= coût variable unitaire 20 + coût d'opportunité ou contribution unitaire perdue 60 - 20).

À la rigueur, la division Composants peut toutefois se résoudre à accepter 55 si :

- son directeur n'est pas jugé strictement sur un taux de rentabilité financier (ROA ou *return on assets*, soit taux de rendement des actifs) ;

- l'esprit de groupe est une valeur importante chez APSTE ;

- certains frais de commercialisation sont évités ou réduits par une vente intragroupe.

En fait, c'est EMI qui a manqué d'« esprit de groupe », et même de bon sens tout court, en préférant une perte de 100 à un gain de 175. On peut se demander si la règle de calcul simpliste de Sangria ne l'a pas induit en erreur (facteur 5 entre prix des composants et prix de vente).

APPLICATION N° 2 : CAS MOBI³⁰⁶

Présentation

La société MOBI est organisée en divisions autonomes, chaque division étant responsable de ses ventes, de ses coûts, de ses actifs circulants et de ses investissements. Chaque division s'adresse à un segment différent du marché du mobilier, si bien que les transferts entre divisions sont très rares.

Cependant, l'année N, la division Mobilier commercial (MOBICO) envisage de lancer une nouvelle ligne de sièges de comptoir de restauration rapide comportant un dessus rembourré ; ces sièges pourraient être fabriqués par la division Mobilier de bureau (MOBIBU) car cette dernière a une grande expérience de la fabrication de coussins, sièges ergonomiques, etc.

Aussi Alain Six (directeur MOBICO) a-t-il demandé à rencontrer Daniel Bout (directeur MOBIBU) afin d'étudier les modalités d'une coopération éventuelle. Une partie de leur entretien est ici rapportée :

A. Six. – Donc nous sommes d'accord. Vous pourriez produire un lot de 100 sièges rembourrés en modifiant légèrement selon nos besoins votre référence MOBIBU 103 de luxe (103 DL).

D. Bout. – Effectivement, en employant des matériaux différents qui coûteraient environ 10 % de plus. Le temps de travail serait le même. Je vous facturerais l'ensemble selon la méthode que nous appliquons à tous nos clients : coût complet + 30 % de marge.

A. Six. – Mais c'est beaucoup plus cher que ce que je pensais ! Il me semblait qu'un bon prix serait celui qui vous permettrait de couvrir vos coûts variables. Après tout, vos coûts fixes ne seront pas affectés par ce travail...

D. Bout. – Écoutez, ma division tourne actuellement à pleine capacité. En fabriquant ces sièges pour vous, je serai obligé de réduire ma production de MOBIBU 103 de luxe. Bien sûr, je pourrais augmenter ma production de MOBIBU 103 standard (103 S), les ouvriers pouvant facilement être transférés d'une chaîne à une autre sans perte de productivité.

Mais, par ailleurs, vous savez que la direction générale a interdit les heures supplémentaires dans toute la société depuis les derniers licenciements économiques dans la branche Mobilier scolaire (MOBISCO).

J'aimerais bien vous vendre les produits que vous désirez, et même vous les vendre au coût variable, mais j'ai actuellement un carnet de commandes rempli. Éventuellement, je veux bien fabriquer moins de modèles de luxe et plus de modèles standard si j'obtiens un bon rendement des sièges que je vous vendrai.

Voyez vous-même, en fonction des mes coûts standards, et de mes frais généraux... [annexes].

A. Six. – Je comprends votre position, D. Bout, mais je ne peux accepter de payer trop cher ces sièges rembourrés, au risque de ne pouvoir les écouler sur le marché. Peut-être devrions-nous demander à la direction générale de nous aider...

Le lendemain, Charles D. Golfy, contrôleur de gestion au siège de MOBI, est appelé au téléphone par Patrice D. Garvor, président-directeur général de la société MOBI.

³⁰⁶ D'après un sujet d'épreuve orale de techniques comptables et financières de l'agrégation d'économie et gestion.

P. D. Garvor. – Charles, il faut que vous me régliez rapidement ce problème de prix de cession entre Six et Bout. Le marché de la restauration rapide est trop prometteur. Nous devons absolument y être présents.

C. D. Golfy. – Je vous comprends parfaitement. Mais calculer un prix de transfert n'est pas une chose aisée... surtout en l'état actuel de notre comptabilité de gestion.

P. D. Garvor. – Que voulez-vous dire ? Vous avez vous-même réformé le système de comptabilité lors de la mise en place du réseau informatique voici deux ans !

C. D. Golfy. – Hum, hum... Je sais, mais... hum... ce n'était qu'une... réformette... hum... technique.

P. D. Garvor. – Réformette ! Dix mois de travail pour mettre au point les logiciels, les documents, former le personnel, etc.

C. D. Golfy. – Excusez-moi, je me suis mal expliqué. Maintenant, ce sont les fondements mêmes du système qui sont en cause, et pas seulement dans notre société. J'avais déjà commencé à y réfléchir lorsque des articles récents de la *Harvard Business Review*³⁰⁷ ont confirmé mes doutes : notre clé de répartition des frais généraux en fonction des heures de MOD (main-d'œuvre directe) est de plus en plus obsolète ; nous chargeons une heure de MOD (à 75 € de charges directes) de 128 € de charges indirectes chez MOBIBU et de 230 € chez MOBIMAG³⁰⁸.

P. D. Garvor. – Et alors ? Que me chantez-vous là ? Un tel changement est logique, nous l'avons toujours fait, les autres aussi, et nous n'avons jamais eu à nous en plaindre !

C. D. Golfy. – Jusqu'à présent, oui ! Mais il serait peut-être plus judicieux de répartir une partie de nos frais généraux selon le nombre de références, une autre partie selon le nombre de commandes ou de séries, afin de tenir compte des temps de négociation commerciale et de lancement en production. Un tel changement de ventilation pourrait être intégré sans problème par notre nouveau système informatique. Et notre méthode actuelle peut entraîner des aberrations en matière de fixation des prix de vente. Songez que notre gamme...

P. D. Garvor. – Écoutez, Charles, excusez-moi de vous interrompre, mais je suis pressé. Demain, le comité de direction est à 14 heures. Vers 15 heures, vous interviendrez pour proposer un coût complet, variable ou marginal, peu importe, pour ces sièges et...

C. D. Golfy. – Peu importe ! Permettez, je ne peux proposer n'importe quoi. Je dois suivre les règles de calcul économique, et les résultats risquent de ne satisfaire ni l'une ni l'autre division. Aussi, j'exposerai les objectifs d'un système de prix de transfert afin d'éclairer les raisons de mon choix entre les diverses solutions envisageables : je tiens à allumer les contre-feux avant les critiques des collègues ! Et vous aurez peut-être à intervenir pour leur rappeler les intérêts de la société.

P. D. Garvor. – Bon, d'accord : mais ensuite, je serais heureux que vous nous montriez sur un exemple, celui des sièges par exemple, les conséquences d'une modification de ventilation des frais généraux. Je serais étonné que le jeu en vaille la chandelle !

C. D. Golfy. – Peut-être dans ce cas, mais entendu, je prépare tout pour demain !

Annexes

27 Coûts standards MOBIBU

	103 DL	103 S
Matières premières		
Cadre	81,50	97,60
Vinyle pour dessus rembourré	64,00	
Dessus plastique moulé		60,00
MOD		
Cadre (30 min à 75/heure)	37,50	37,50
Coussin (30 min à 75/heure)	37,50	
Assemblage (30 min à 75/heure)	37,50	
(18 min à 75/heure)		22,50
Frais généraux		
Selon heures MOD : $1,5 \times 128 =$	192,00	
$0,8 \times 128 =$		102,40

³⁰⁷ Et de *Harvard / L'Expansion* et de la *Revue française de gestion*...

³⁰⁸ MOBIMAG : division de MOBI spécialisée dans le mobilier pour magasins (étagères, gondoles, etc.) ; la production en grande série se fait dans une usine très automatisée.

Coûts standards	450,00	320,00
Prix de vente (avec 30 % de marge)	585,00	416,00

28 Budget des frais généraux de MOBIBU

	Nature	Montant
Fournitures	Variable / valorisation au prix du marché	4 200 000
Travail indirect	Variable / activité	3 750 000
Contrôle	Invariable	2 500 000
Énergie	Utilisation selon activité	1 800 000
Éclairage	Invariable	1 400 000
Taxes foncières, assurances	Invariable	2 000 000
Amortissements		17 000 000
Charges sociales	20 % de la MOD, du travail indirect et du contrôle	5 750 000
Total des frais généraux		38 400 000
Capacité de production, en heures		300 000
Taux horaire de frais généraux		128

29 Données pour une nouvelle ventilation des frais généraux

Après une enquête rapide auprès du comptable de MOBICO, il semblerait que les frais généraux puissent être considérés comme reliés au volume d'activité (estimé par les heures de MOD) pour 40 %, au nombre de références pour 40 % et au nombre de séries pour 20 %.

Capacité de production	300 000	heures
Nombre actuel de références	20	
Nombre moyen de séries par an	400	
Nombre de commandes = nombre de séries		

Par ailleurs, A. Six estime que 1 000 sièges pourraient être vendus la première année (si le prix de vente est d'environ 600).

Corrigé MOBI³⁰⁹

Objectifs des prix de transfert

- Nécessité technique : l'analyse des responsabilités internes conduit à la multiplication de centres de profit autonomes ; l'impératif d'une mesure des résultats conduit alors à valoriser ces interventions internes.
 - Mais la logique peut être inverse : certaines entreprises, croyant en l'efficacité du marché, créent des centres de profit de manière à utiliser le langage des prix comme fondement du système de contrôle.
- Nous sommes ici dans le premier cas, où n'est pas envisagé le problème de la liberté d'acheter ou non à l'extérieur. Il serait cependant regrettable qu'une mauvaise tarification des prestations internes entraîne une division à ne pas s'engager sur un marché prometteur.

Modalités de tarification

Théorie économique : coût marginal.

En pratique (en négligeant les contraintes fiscales et les désirs de transfert de bénéfices ou de couverture de change dans le cas de transferts internationaux) :

- coût marginal et utilisation de valeurs duales sont assez rares ;

³⁰⁹ Solution proposée par Jean-Louis MALO, professeur à l'université de Poitiers.

- prix du marché : souvent utilisé, logique de groupes diversifiés utilisant la mise en concurrence pour mettre sous tension leurs centres de profit (voir second cas ci-dessus) ; éventuellement, prix du marché négocié (avec préférence de groupe) ;
- coût complet : souvent utilisé, mais dangereux, car seuls les centres de profit aval ressentent les tensions du marché (les centres de profit amont ont une latitude pour répercuter leurs coûts) ;
- coût variable (ou coût variable + marge) : plus intéressant, plus proche du coût marginal, mais ne permet pas au vendeur de couvrir ses charges fixes (solution : abonnement du centre acheteur, couvrant les charges fixes, ou subvention du centre).

Solution préconisée

C.D. Golfy désire employer une méthode valable économiquement. Une façon simple et élégante de calculer un prix de transfert dans un cas isolé, comme ici, est d'appliquer la formule :

$\text{Prix de transfert minimum acceptable par le vendeur} =$ $\text{Coût variable unitaire} + \text{Coût d'opportunité.}$

car :

- le coût variable unitaire doit couvrir le coût « marginal » de la demande du centre acheteur ;
- le coût d'opportunité correspond à la perte de marge ou de contribution entraînée par la vente d'une unité au centre acheteur, au lieu de vendre cette unité (ou l'équivalent pouvant être produit par les moyens disponibles) à l'extérieur.

(N.B. : si le prix de vente à l'extérieur est correctement calculé, il doit couvrir frais fixes + profit.) Ici :

Coût variable unitaire des sièges « fast-food »

Matières premières	$1,1 (81,50 + 64) =$	160,05
MOD	$37,5 + 37,5 + 37,5 =$	112,50
Charges sociales sur heures MOD	$=$	22,50
Frais généraux variables	$((4\,200 + 3\,750 + 1\,800 + 20\% \times 3\,750) / 300) \times 1,5 =$	52,50
Total	$160,05 + 112,50 + 22,50 + 52,50 =$	347,55.

Coût d'opportunité

Il existe, puisque la capacité de production est saturée ; toute production de siège MOBICO entraînera soit la perte de marge sur 103 DL ou sur 103 S.

Sur 103 DL :

Prix de vente	$= 585$
Coût variable	$= \textit{idem}$ ci-dessus, sauf matières premières moins chères :
$347,55 - 160,05 + 81,50 + 64 =$	333
D'où le coût d'opportunité	$= 585 - 333 = 252.$

Sur 103 S :

Prix de vente	$= 416$
Coût variable	$= 97,60 + 60 + (37,50 + 22,50) 1,2$
	$+ ((4\,200 + 3\,750 + 1\,800 + 20\% \times 3\,750) / 300) \times 0,8$
	$= 257,60$

d'où le coût d'opportunité pour la perte d'une vente de 103 S $= 416 - 257,60 = 158,40$ mais, dans la mesure où le produit MOBICO serait fabriqué en 1,5 heure (comme le 103 DL), et que le 103 S est fabriqué en 0,8 heure seulement, le coût d'opportunité de fabrication d'un siège MOBICO serait en fait : $158,40/0,8 \times 1,5 = 297$.

Conclusion

MOBIBU ne peut accepter de produire le siège MOBICO à moins de : $347,55 + 297$ (plus fort coût d'opportunité) $= 644,55$.

N.B. : le calcul simple du directeur de MOBIBU (coût + 30 % de marge) donnerait : 585 € ($450 \times 1,3$) (car basé sur la seule considération du 103 DL, en fait produit qui apporte la plus faible contribution par heure de MD, ressource rare ici).

En raison de l'autonomie des divisions, il est exclu que le PDG puisse forcer MOBIBU à vendre à moins de 600 à MOBICO. Deux solutions :

- MOBICO fait sous-traiter à l'extérieur (ce qui ne serait pas illogique, du fait de la saturation de MOBIBU, et de l'importance de ses frais généraux).

- Le PDG de MOBI considère que l'intérêt de la société commande de réaliser la production à l'intérieur du groupe → deux possibilités :
 - MOBIBU est payé 585, par exemple, mais MOBICO n'est chargé que de 500 €, le siège social prenant la différence à son compte ;
 - MOBIBU est payé 585 et MOBICO accepte de prendre la différence à sa charge, le temps de faire un premier test du marché. Mais le problème se reposera après...

Conséquences d'une nouvelle ventilation des frais généraux

Les 38 400 000 de frais généraux (FG) sont répartis globalement ainsi :

Relié activité ou MOD 40 % = 15 360 000 soit 51,20 par heure.
 Relié références 40 % = 15 360 000 soit 768 000 par référence.
 Relié nombre de séries 20 % = 7 680 000 soit 19 200 par série.

D'où le nouveau coût standard du MOBICO (on pourrait calculer aussi le nouveau prix de transfert) :

Matières premières	160,05
MOD	112,50
FG sur MOD $51,20 \times 15 =$	76,80
FG sur série : $19\,200/1\,000 =$	19,20
FG sur référence (suivant nombre d'articles vendus dans l'année soit 1 000) = $768\,000/1\,000 =$	<u>768,00</u>
Soit un total de	1 136,55

Commentaires

- Une réduction des coûts passe ici par la réduction du nombre de références (augmentation des quantités par référence) et non par la réduction de la MOD (non-neutralité de la comptabilité) ;
- ou par la réduction des frais attachés au nombre de références (problème de stockage, outillages différents, etc.).

V – Les comptes de surplus global de productivité

S'il est aisé de calculer la productivité d'un facteur de production pris isolément à un instant donné, le suivi dans le temps de cet indicateur ou une comparaison interentreprises n'a de sens que dans la mesure où la clause « toutes choses égales par ailleurs » est satisfaite. C'est évidemment rarement le cas. On ne peut comparer la productivité de deux travailleurs que s'ils utilisent les mêmes outils. L'idée de calcul d'un surplus global de productivité des facteurs résulte de la quête d'un indicateur synthétique rendant compte de cet aspect essentiel de la gestion, tout comme le résultat comptable donne une image globale de la performance financière de l'entreprise.

La productivité « s'exprime généralement à partir d'unités physiques (quelquefois valorisées en unités monétaires) à l'aide des deux facteurs suivants :

- activité en termes de production d'une usine, d'un atelier, d'un centre de responsabilité ;
- moyens mis en oeuvre en termes d'utilisation d'un ou plusieurs facteurs de production.

On a ainsi des ratios du type Activités/Moyens³¹⁰ ».

Le calcul d'une productivité globale n'est pas possible si les moyens sont mesurés en unités physiques car elles ne sont pas agrégeables. On ne peut additionner des heures-machines et des heures de main-d'œuvre. Quant à la valorisation des moyens de production en unités monétaires, elle pose un double problème :

- certains facteurs de production ne sont mesurés que par des flux (coût de la main-d'œuvre par exemple) alors que d'autres le sont par des stocks (valeur des mètres carrés de surface de vente, etc.). Or on ne peut additionner des flux et des stocks ;
- le suivi chronologique de l'évolution de la productivité, au moins aussi important que la mesure de sa valeur absolue, est privé de toute signification car il est perturbé par les variations de prix. La productivité d'un travailleur n'est pas affectée par l'incidence arithmétique d'une modification de son salaire, par exemple.

³¹⁰ Pierre BARANGER et Guy HUGUEL, *Production*, Vuibert, 1981, p. 248.

Ce sont ces deux problèmes que la méthode des comptes de surplus permet de résoudre, tout au moins partiellement, puisqu'elle ne donne que des variations et non des valeurs absolues. Mais au-delà de ce résultat, elle aborde également le problème essentiel de la répartition des « dividendes du progrès³¹¹ », c'est-à-dire du partage des gains de productivité entre les différents acteurs sociaux : salariés, clients, fournisseurs, actionnaires, État, banques, etc. Après avoir présenté la méthode des comptes de surplus, nous montrerons les applications qu'elle peut avoir pour le gestionnaire en contrôle de gestion d'une part et comme outil d'un diagnostic stratégique d'autre part.

30 Présentation de la méthode des comptes de surplus

1. ORIGINE DE LA MÉTHODE

Les recherches sur la mesure de la productivité ont été particulièrement encouragées au lendemain de la Seconde Guerre mondiale. Tout au long des années 50, l'OCDE a publié articles et ouvrages sur ce thème. Au niveau macroéconomique, il faut citer les travaux de J. W. Kendrick et Sato³¹² aux États-Unis ou ceux de Reddaway et Smith en Grande-Bretagne. Ces derniers ont suivi l'évolution de la productivité conjointe du travail et du capital dans l'industrie au cours de la période 1948-1954. En France, les travaux qui devaient mener à la méthode des comptes de surplus sont notamment ceux de Vincent³¹³ à l'INSEE, de Massé³¹⁴, qui était commissaire général au Plan avant de devenir président d'EDF en 1965, et de Puiseux et Bernard à EDF. Le résultat de ces recherches porte la trace de la rencontre de macroéconomistes et d'économistes d'entreprise. Enfin, le Centre d'étude des revenus et des coûts (CERC) jouera à partir de 1966 un rôle déterminant dans l'expérimentation, la mise au point et la diffusion de la méthode. Elle sera d'abord appliquée au secteur public industriel et commercial, chaque entreprise faisant l'objet d'une publication du CERC³¹⁵. Un certain nombre d'entreprises privées se laisseront séduire à leur tour et l'utiliseront : Jaeger, Ronéo, SKF, Ugine Kuhlmann, etc., dans l'industrie, des coopératives agricoles mais aussi des PME.

2. PRINCIPE DE LA METHODE DES COMPTES DE SURPLUS

La notion de surplus est beaucoup plus large que celle de profit. Ainsi, si, par suite d'une meilleure organisation de la production, un atelier produit beaucoup plus avec la même quantité de facteurs de production (travail, consommations intermédiaires, équipements, etc.), il y a surplus. Mais ce surplus peut être capté par les salariés (sous forme d'augmentation de salaires), auquel cas le profit de l'entreprise n'augmentera pas, comme il peut l'être par les propriétaires de l'affaire et on retrouvera la totalité du surplus sous forme d'augmentation du bénéfice. Bien sûr, dans la réalité, ce surplus est partagé et il a plusieurs origines : augmentation de la production, économies sur un certain nombre de facteurs, etc.

Cet exemple, très schématique, permet de comprendre que ce surplus :

- exprime un écart par rapport à une situation antérieure. Il ne peut donc avoir qu'une valeur « relative » alors que le profit a une valeur « absolue » ;
- peut être appréhendé sous deux angles différents : une optique de production et une optique de répartition.

A. L'optique de production ou le surplus de productivité globale

L'idée qui conduit à la définition du « surplus de productivité globale » est que les conditions de la gestion se sont améliorées si l'augmentation du volume de l'ensemble des différents produits est plus importante que l'augmentation du volume de l'ensemble des facteurs consommés.

La seule difficulté est que ces quantités physiques, par définition hétérogènes (poids, volumes, heures de travail, kilowattheures, thermies, etc.), ne sont pas comparables et, de plus, sont souvent inconnues car elles ne figurent pas dans les comptes.

La solution peut être résumée dans les deux idées suivantes :

³¹¹ P. MASSE et P. BERNARD, *Les Dividendes du progrès*, Éditions du Seuil, 1969.

³¹² J. W. KENDRICK et R. SATO, « Factor Prices, Productivity and Economic Growth », *American Economic Review*, décembre 1963, p. 974 à 1003.

³¹³ A. VINCENT, « Mesure de la productivité globale au niveau de l'entreprise », *Revue française de gestion*, 1968.

³¹⁴ MASSE et BERNARD, *op. cit.*

³¹⁵ Centre d'études des revenus et des coûts, productivité globale et comptes de surplus :

- de la SNCF, documents du CERC, n° 3.4, 1969 ;
- du Gaz de France, documents du CERC, n° 8, 1970 ;
- des Charbonnages de France, documents du CERC, n° 11, 1971 ;
- d'Électricité de France, documents du CERC, n° 17, 1972.

1° Les variations de volumes seront exprimées en unités monétaires. Ainsi, on ne dira pas que l'on a économisé 120 heures de travail mais 2 000 de salaire. Toutes les mesures seront ainsi homogènes puisque traduites dans les mêmes unités monétaires.

2° Le montant global de ce qui est versé aux différents facteurs figure au compte de résultat. Il est égal au produit d'une quantité par un prix unitaire. La connaissance du prix unitaire permet dans de nombreux cas de retrouver la quantité inconnue. Supposons qu'en n on ait consommé 8 000 de matières premières au prix moyen de 8 par kg et, en $n + 1$, 9 000 à 10 l'unité. On ne peut pas dire que la consommation, en volume, ait été supérieure en $n + 1$. Il faut repasser par les quantités. La consommation en n a été $8\,000/8 = 1\,000$ kg, et en $n + 1$ de $9\,000/10 = 900$ kg. Il y a donc un gain de productivité de $100\text{ kg} \times 8 = 800$ (les auteurs de la méthode prévoient que l'on valorise les volumes au prix de la première année). Si l'entreprise paie finalement plus cher une moindre quantité de matière, c'est que ce gain a été accaparé (et même au-delà) par les fournisseurs. Nous y reviendrons plus loin.

En résumé, si l'on adopte les notations suivantes

S = surplus de productivité globale de la deuxième année ;

p_i = prix unitaire des produits i de l'entreprise ;

P_i = production de produits i (quantité) ;

f_j = prix unitaire des facteurs de production j ;

F_j = consommation de facteurs de production j (quantité) ; on peut définir le surplus global de productivité d'une période sur l'autre par l'équation :

$$S = \sum p_i \cdot \Delta P_i - \sum f_j \cdot \Delta F_j.$$

Il faut étudier maintenant comment ce surplus global S peut être analysé en avantages recueillis par les diverses parties prenantes.

B. La répartition du surplus global de productivité entre les parties prenantes

Il faut distinguer deux sortes de parties prenantes : les clients et les « fournisseurs de facteurs de production » (salariés, fournisseurs de consommations intermédiaires, apporteurs de capitaux, etc.).

Les clients essaieront de payer leurs achats de produits ou de services le moins cher possible, cherchant à profiter de toute amélioration de la productivité de l'entreprise. Si, la seconde année, ils achètent une quantité $\sum(P_i + \Delta P_i)$, leur avantage résultant d'une diminution du prix unitaire sera égal à :

$$\sum(P_i + \Delta P_i) \cdot (-\Delta p_i).$$

Les « fournisseurs de facteurs de production » cherchent à se faire payer leurs fournitures le plus cher possible. Leur avantage sera donc égal à :

$$\sum(F_j + \Delta F_j) \cdot \Delta f_j.$$

La somme des avantages acquis (ou désavantages subis) par les diverses parties prenantes la seconde année par rapport à la première peut donc être mesurée par l'expression :

$$A = \sum(P_i + \Delta P_i) \cdot (-\Delta p_i) + \sum(F_j + \Delta F_j) \cdot \Delta f_j.$$

On obtient ainsi l'analyse de S et, bien entendu, on démontre facilement que $S = A$ ³¹⁶.

3. PRATIQUE DE LA MÉTHODE DES SURPLUS

Comme nous l'avons vu, le surplus de productivité est une variation. La méthode repose donc sur la comparaison des deux comptes de résultat, ceux des années n et $(n + 1)$ dans notre exemple. De plus, dans la mesure où l'on cherche à appréhender une productivité, chaque ligne du compte de résultat est décomposée en une quantité et un prix unitaire. Les unités de mesure des quantités peuvent être les suivantes :

- tonnes (t) pour les matières ;
- heures (h) pour la main-d'œuvre ;
- unités vendues (u) pour les ventes ;
- euros (€) pour les frais financiers (total des emprunts), les amortissements (valeur brute des immobilisations) et le résultat (total des capitaux propres).

Il est évident que le choix de ces unités de volume peut être parfois contestable. Par exemple, les frais financiers sont proportionnels aux emprunts mais ils incluent également les escomptes de règlement accordés aux clients. De même, tous les impôts et taxes comptabilisés en charges d'exploitation (ce qui exclut l'impôt sur les sociétés) ne sont pas proportionnels aux quantités vendues et de beaucoup s'en faut.

³¹⁶ Cf. CERC, 1980.

Dans l'exemple numérique que nous empruntons à M. Albouy³¹⁷ les comptes de résultat se présentent comme suit :

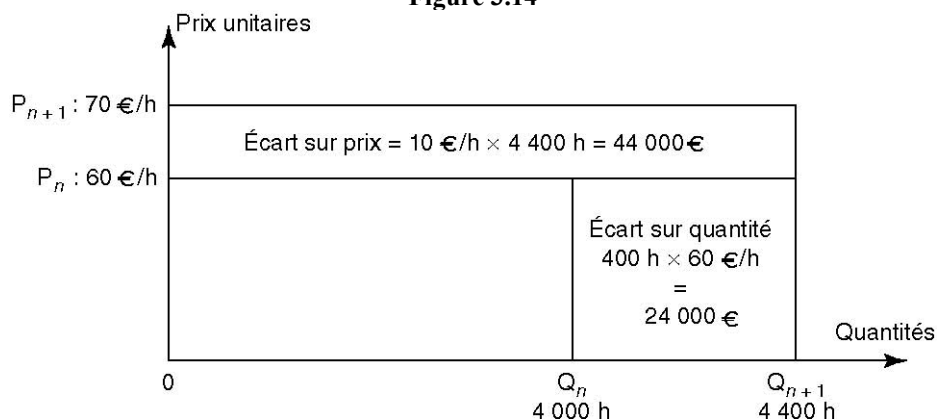
Chaque variation d'un poste de compte de résultat entre les années N et (N + 1) doit être décomposée en volume et en prix, un peu à la manière des écarts sur charges directes. Si l'on prend l'exemple des frais de personnel, l'analyse se fait comme suit :

Tableau 3.14. Comptes de résultat des années N et N + 1

	Unités de mesure	Année N Réel			Année N + 1 Prévisionnel			Année N + 1 Réel		
		Prix unitaires	Quantité	Valeur	Prix unitaires	Quantité	Valeur	Prix unitaires	Quantité	Valeur
<i>Produits</i>										
Produits A	Unités	2 000,00	100	200 000	2 200,00	120	264 000	2 260,00	110	248 600
Produits B	Unités	8 000,00	50	400 000	8 500,00	70	595 000	8 300,00	72	597 600
Total produits				600 000			859 000			846 200
<i>Charges</i>										
Mat. prem.	Tonnes	280,00	400	112 000	300,00	560	168 000	290,00	570	165 300
Personnel	heures	60,00	4 000	240 000	68,00	4 500	306 000	70,00	4 400	308 000
Énergie	kW	76,00	700	53 200	88,00	1 000	88 000	92,00	1 100	101 200
Frais fin.	k€	8,00	5 000	40 000	9,00	5 200	46 800	11,00	5 300	58 300
Dot. amort.	k€	10,00	5 800	58 000	10,50	6 000	63 000	10,50	6 000	63 000
Total charges				503 200			671 800			695 800
<i>Résultat courant</i>				96 800			187 200			150 400
Impôt sociétés				48 400			93 600			75 200
Résultat net	k€	5,00	9 680	48 400	7,00	13 371	93 600	6,00	12 533	75 200

Chaque variation d'un poste de compte de résultat entre les années N et (N + 1) doit être décomposée en volume et en prix, un peu à la manière des écarts sur charges directes. Si l'on prend l'exemple des frais de personnel, l'analyse se fait comme suit :

Figure 3.14



Dans cet exemple, les 68 000 € s'analysent en un « avantage » réparti aux salariés de 44 000 € (augmentation de leurs salaires) et une « perte de productivité » de 24 000 € due à un allongement du temps de travail à moins qu'elle ne soit compensée par une augmentation au moins égale de la valeur produite.

Les différents écarts sur quantité et sur prix sont ensuite regroupés en deux tableaux qui retracent respectivement :

- la formation du surplus global de productivité qui peut d'ailleurs être négatif et illustre le succès de l'organisation dans sa lutte contre la nature (recherche de la combinaison optimale des facteurs de production en fonction de la structure des prix de l'année N) ;
- la répartition de ce surplus qui illustre les succès de l'organisation dans sa lutte contre les hommes (recherche du moindre coût pour les facteurs de production et du prix de vente le plus élevé pour la production).

³¹⁷ M. ALBOUY, « Comptes de surplus et analyse d'écarts », *Revue du financier*, n° 16, 1981, p. 46 à 58.

Tableau 3.15.
Formation du surplus global de productivité des facteurs
(Réal N + 1 / réel N)

Variation du volume des consommations				Variation du volume de la production			
	ΔQ	Pu (N)	Valeur		ΔQ	Pu (N)	Valeur
Mat. prem.	170	280	47 600	Produits A	10	2 000	20 000
Personnel	400	60	24 000	Produits B	22	8 000	176 000
Énergie	400	76	30 400				
Frais fin.	300	8	2 400				
Dot. amort.	200	10	2 000				
Impôt soc.							
Résultat net	2 853	5	14 607				
Total			120 667				
Surplus global de productivité			75 333				
Total général			196 000	Total général			196 000

À prix constant, une augmentation du volume de la production d'une valeur de 196 k€ n'a entraîné qu'un accroissement de la consommation de facteurs de 120,65 k€ et le gain de productivité globale des facteurs représente la différence, soit 75,35 k€.

Tableau 3.16.
Répartition du surplus global de productivité des facteurs (Réal N + 1 / réel N)

Variations de prix des consommations				Variation des prix de la production			
	ΔPu	Q (N + 1)	Valeur		ΔPu	Q (N + 1)	Valeur
Mat. prem.	10	570	5 700	Produits A	260	110	28 600
Personnel	10	4 400	44 000	Produits B	300	72	21 600
Énergie	16	1 100	17 600				
Frais fin.	3	5 300	15 900	Total			50 200
Dot. amort.	0,5	6 000	3 000				
Impôt soc.			26 800				
Résultat net	1	12 533	12 533	Surplus global de productivité			75 333
Total général			125 533	Total général			125 533

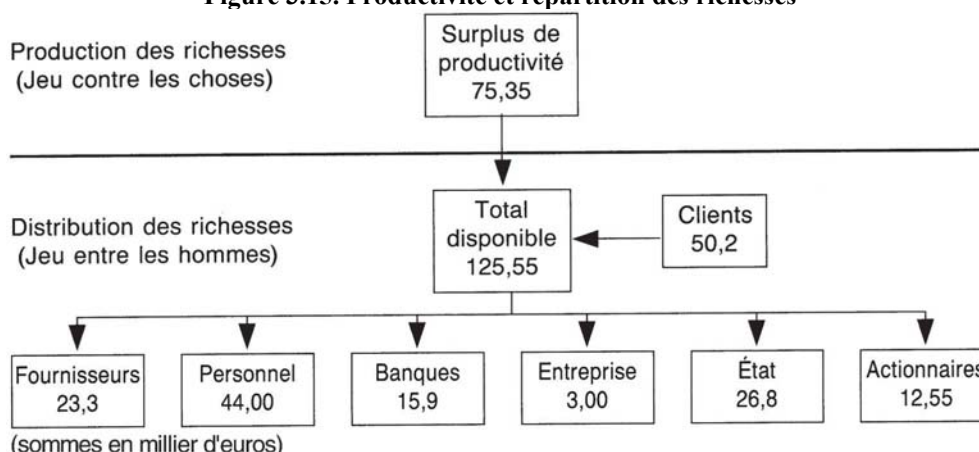
Aux arrondis près, on retrouve bien dans ce tableau le même surplus (75,3) que dans le tableau 3.16. Les opérations de redistribution de revenus peuvent être récapitulées dans le tableau 3.18.

Tableau 3.17. Compte de surplus

Emplois		Ressources	
Fournisseurs	23 300	Surplus global de productivité	75 333
Personnel	44 000	Clients	50 200
Banques	15 900		
Entreprise	3 000		
État	26 800		
Actionnaires	12 533		
Total réparti	125 533	Total disponible	125 533

Le compte de surplus peut être présenté sous forme de schéma comme suit :

Figure 3.15. Productivité et répartition des richesses



Ce dernier schéma illustre bien le fait que des indicateurs de volume de facteurs de production consommés combinés avec des informations issues de la comptabilité permettent d'appréhender deux notions essentielles lorsque l'on effectue une analyse *économique* d'une organisation : la productivité et la répartition des richesses.

4. DIFFICULTÉS D'APPLICATION DE LA MÉTHODE DES COMPTES DE SURPLUS

En s'en tenant à l'essentiel, on distingue trois types de difficulté : la dissociation volume-prix, la prise en compte de la qualité et, le cas échéant, la neutralisation de l'inflation.

A. Dissociation volume-prix

La définition d'indicateurs de volume n'est pas possible pour tous les postes du compte de résultat. La méthode n'est alors normalement pas applicable. Par exemple, une entreprise de bâtiment-travaux publics ne possède pas toujours son propre parc d'engins de chantier (grues, pelles mécaniques, etc.) et fait alors appel à la location de ce type de matériel. Ces dépenses représentent une charge importante dont on ne peut négliger l'analyse. Les engins étant très variés, on ne peut additionner des heures de grues avec des heures de compresseur, etc. Le nombre total d'heures de location ne saurait être un bon indicateur de volume.

Le volume d'activité sera donc mesuré grâce à une unité abstraite (l'heure de location d'un engin « moyen ») que l'on calculera à partir de l'équation suivante :

$$Q \times P_u = V.$$

Le compte de résultat donne les valeurs V_1 et V_2 des années 1 et 2. Le tarif de la société de location de matériel donne les prix unitaires pour ces deux années. Compte tenu de la nature des équipements loués, l'entreprise subit une certaine variation des prix que l'on peut calculer. À titre d'exemple, avec une hausse des prix moyens de 16 %, on trouvera les valeurs suivantes pour V et P_u .

$$\begin{cases} V_1 = 2\,500\,000 \\ P_{u1} = 500 \text{ €} \end{cases} \quad \text{et} \quad \begin{cases} V_2 = 3\,190\,000 \\ P_{u2} = 580 \text{ € (hausse de prix de 16 \%)} \end{cases}$$

On déduit

$$Q_1 = 5\,000 \quad Q_2 = 5\,500$$

$$\text{L'augmentation de volume est donc de } 10 \% \left(\frac{Q_2}{Q_1} \right) = \frac{5\,500}{5\,000} = 1,1.$$

B. Effet qualité

Les variations de volume (de facteurs ou de produits) peuvent perdre toute signification si elles concernent des articles différents aussi bien quant à leur conception que quant à leurs performances. Ainsi, les variations de prix, de coûts et de productivité n'ont pas de sens si l'on compare l'exploitation d'une ligne de chemin de fer avec un train classique l'année N et le TGV l'année $N + 1$. Pour « rendre » les choses comparables, il faut créer un coefficient d'équivalence qui soit par exemple :

$$1 \text{ km/passager en TGV} = 2 \text{ km/passager train classique}$$

si l'un va deux fois plus vite que l'autre et si la différence de vitesse est considérée comme l'élément déterminant. Il est évident que de telles relations ne vont pas sans un certain degré d'incertitude quant aux résultats qui en découlent.

C. Prise en compte de l'inflation³¹⁸

Les variations de prix peuvent être envisagées sous deux aspects différents :

- la variation du prix d'un bien, indépendamment du pouvoir d'achat de la monnaie (variation des prix relatifs) ; il y a toujours eu de telles variations de prix, même en l'absence d'inflation ;
- la variation des prix d'un ensemble de biens ou services (un « panier ») représentatif de l'ensemble des prix du marché ; ils sont significatifs de l'évolution du pouvoir d'achat de la monnaie.

Il est évident qu'il n'y a un « héritage » ou un « transfert d'avantage » que dans la mesure où le prix auquel se font les transactions avec un tiers évolue plus ou moins vite que le niveau général des prix. On peut négliger, ici, les discussions sur la valeur des indices et même le fait qu'un indice, si fidèle soit-il, ne correspond jamais à l'inflation supportée par un agent économique déterminé puisqu'il n'y en a pas deux qui aient la même structure de consommation. C'est la raison pour laquelle nous proposons de ramener les prix unitaires et les sommes de l'année 1 à des montants exprimés en euros de l'année 2 en les multipliant par le rapport des indices de prix à la consommation. À titre d'exemple, avec un taux d'inflation de 10 %, on peut obtenir un tableau tel que :

Tableau 3.18

Année	Quantités	Prix unitaires	Valeur
1	5 000	500	2 500 000 (€ de l'année 1)
1 (réévalué)	5 000	550	2 750 000 (€ de l'année 2)
2	5 500	580	3 190 000 (€ de l'année 2)

L'augmentation de prix, en « monnaie constante », est en réalité :

$$\frac{580 - 550}{550} \times 100 = 5,45 \, \%$$

Cet exemple simple ne doit cependant pas tromper. La réévaluation des immobilisations, dont la valeur brute est l'indicateur de volume correspondant aux dotations aux amortissements³¹⁹, pose des problèmes tant pratiques que méthodologiques beaucoup plus complexes, mais dont nous ne saurions traiter ici.

Au-delà de son utilité immédiate, le calcul des gains de productivité et de leur répartition, la méthode des comptes de surplus peut rendre des services importants en s'intégrant dans un modèle de contrôle de gestion ou comme outil pour un diagnostic stratégique. Ce sont ces aspects que nous allons aborder maintenant.

31 La méthode des comptes de surplus en tant qu'outil de gestion

1. APPLICATION AU CONTRÔLE DE GESTION

Dans l'exemple numérique de la page 314, nous avons présenté pour l'année N + 1 un compte de résultat réel et un compte de résultat prévisionnel. Seul le premier a été utilisé, permettant de constater une évolution entre N et N + 1. Le contrôleur de gestion, dans le cadre d'une démarche plus volontariste, peut définir des objectifs d'évolution de la productivité et de la rémunération des différents facteurs de production et des prix de vente. La comparaison de deux périodes consécutives (la périodicité peut être inférieure à l'année) s'enrichit alors de la mesure des écarts entre objectifs et réalisations pour un même couple de périodes. En reprenant notre exemple, nous allons, dans les tableaux 3.20 et 3.21, déterminer la formation du surplus prévisionnel puis sa répartition.

**Tableau 3.19. Formation du surplus global de productivité des facteurs
(prévisionnel N + 1 / réel N)**

Variation du volume des consommations				Variation du volume de la production			
	ΔQ^*	P.U. (N)	Valeur		ΔQ^*	P.U. (N)	Valeur
Mat. prem.	160	280	44 800	Produits A	20	2 000	40 000
Personnel	500	60	30 000	Produits B	20	8 000	160 000

³¹⁸ Pour plus de détails, cf. à ce sujet : Alain BURLAUD, *Comptabilité et inflation*, Cujas, 1979, p. 200 à 206.

³¹⁹ Dans l'hypothèse où l'on décompose l'excédent brut d'exploitation, ce que tous les auteurs ne font pas.

Énergie	300	76	22 800				
Frais fin.	200	8	1 600				
Dot. amort.	200	10	2 000				
Impôt soc.							
Résultat net	3 691	5	18 457				
Total			119 657				
Surplus global de productivité			80 343				
Total général			200 000	Total général			200 000

* Quantité prévue en (N + 1) – Quantité réelle en N.

Tableau 3.20. Répartition du surplus global de productivité des facteurs : prévisionnel (N + 1 / N)

Variations des prix des consommations				Variation des prix de la production			
	ΔP.U.*	Q (N + 1)**	Valeur		ΔP.U.*	Q (N + 1)**	Valeur
Mat. prem.	20,00	560	11 200	Produits A	200	120	24 000
Personnel	8,00	4 500	36 000	Produits B	500	70	35 000
Énergie	12,00	1 000	12 000	Total			59 000
Frais fin.	1,00	5 200	5 200				
Dot. amort.	0,50	6 000	3 000				
Impôt soc.			45 200				
Résultat net	2,00	13 370	26 743	Surplus global de productivité			80 343
Total général			139 343	Total général			139 343

* Prix unitaires prévus de (N + 1) – Prix unitaires réels de N.

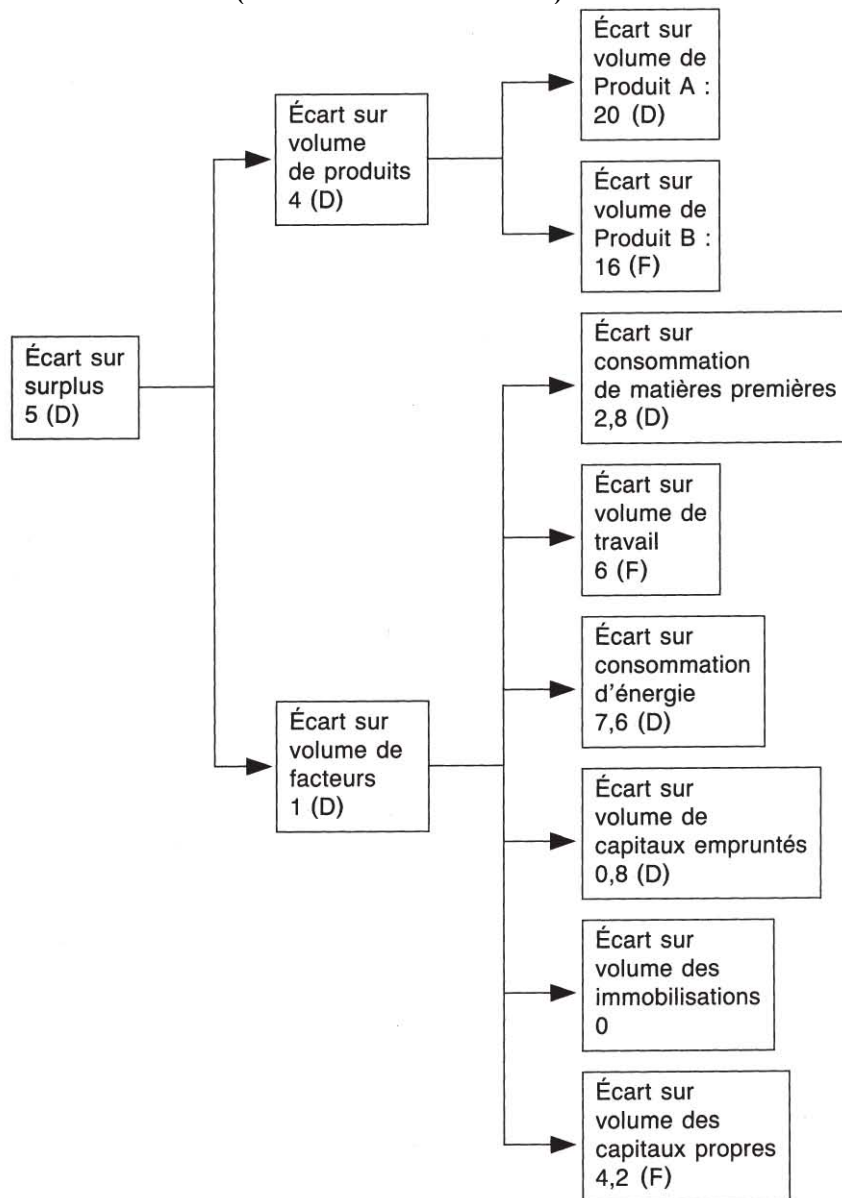
** Quantité prévue pour (N + 1).

Tableau 3.21. Compte de surplus prévisionnel

Emplois		Ressources	
Fournisseurs	23 200	Surplus global de productivité	80 343
Personnel	36 000	Clients	59 000
Banques	5	200	
Entreprise	3 000		
État	45 200		
Actionnaires	26 743		
Total réparti	139 343	Total disponible	139 343

La comparaison des tableaux 3.15 et 3.19 permet une analyse de l'écart de surplus de productivité globale à partir de sa formation que l'on peut schématiser comme sur la figure 3.16.

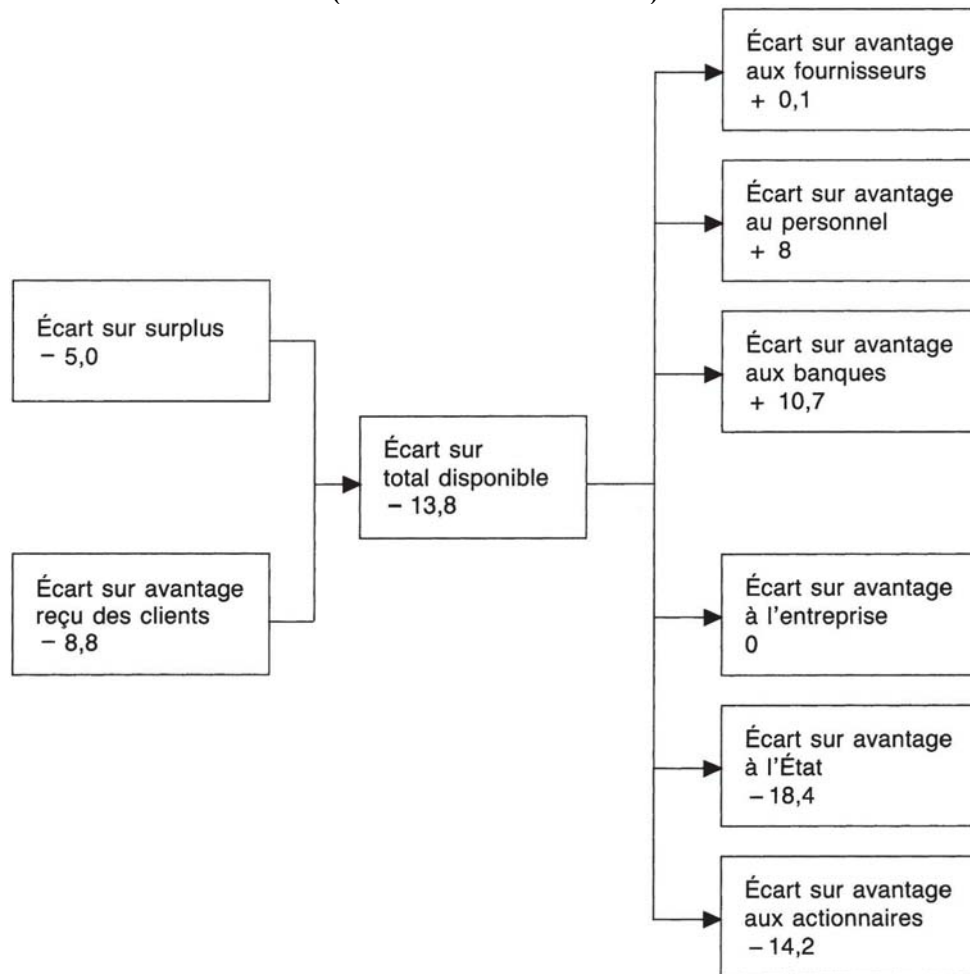
**Figure 3.16. Analyse de l'écart de surplus de productivité globale à partir de sa formation
(sommes en milliers d'euros)**



D = Écart défavorable pour l'entreprise.
F = Écart favorable pour l'entreprise.

Ce schéma permet une mise en lumière des anomalies dans la fonction de production réelle par rapport à la fonction théorique.
La comparaison des tableaux 3.16 et 3.20 permet d'analyser les écarts entre le projet de répartition du surplus de productivité et la réalité.

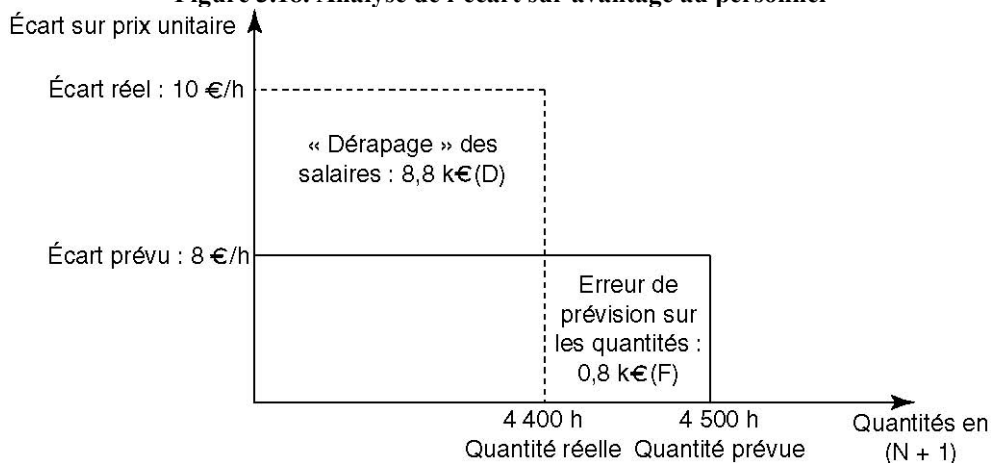
Figure 3.17. Analyse de l'écart de surplus de productivité globale à partir de sa répartition (sommes en milliers d'euros)



Ce schéma montre que certains acteurs ont reçu plus et d'autres moins que prévu. On voit aussi que les clients apportent, dans le cas présent, moins que ce qui était escompté. Toutefois, l'analyse peut être encore affinée. Si l'on prend l'exemple du personnel, on constate qu'il reçoit 8 de plus que prévu (44 [tableau 3.16] réellement au lieu de 36 [tableau 3.20] prévu pour le personnel dans la répartition des surplus).

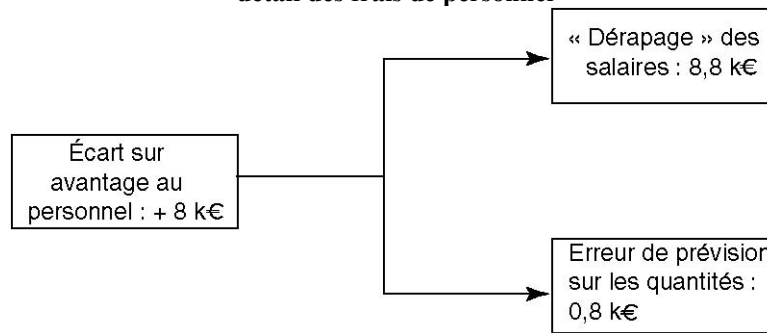
Or cet écart n'est pas dû uniquement à un salaire réel (10 €/h) supérieur au salaire budgété (8 €). Il faut également tenir compte du fait que, pour l'année N + 1, le nombre d'heures réel diffère du nombre prévu : 4 400 h contre 4 500 h. L'analyse des 8 peut donc se schématiser comme suit :

Figure 3.18. Analyse de l'écart sur avantage au personnel



Cela permet de compléter de la façon suivante l'organigramme de la page 312.

**Figure 3.19. Analyse de l'écart de surplus de productivité globale à partir de sa répartition :
détail des frais de personnel**



Par « dérapage » des salaires, nous entendons la hausse non contrôlée. En effet, les 8 €/h d'augmentation des salaires étaient prévus. En revanche, le fait que la hausse réelle soit de 10 €/h correspond, au-delà des hausses prévues et à concurrence de 2 €/h, à des erreurs de prévision, à un « dérapage » de la réalité par rapport à la représentation qu'on s'en faisait.

Cette analyse complémentaire, faite sur les charges du personnel, peut évidemment être menée sur l'ensemble des facteurs de production ou, de préférence, réservée à ceux pour lesquels les chiffres sont significatifs eu égard à un certain seuil.

En conclusion, il faut souligner qu'ici, et de manière générale en contrôle de gestion, ce sont moins les chiffres obtenus qui comptent que la manière dont on les obtient. L'élaboration de comptes de résultat prévisionnels et de comptes de surplus prévisionnels, suivie du calcul et de l'analyse des écarts, introduit dans l'organisation un souci permanent de contrôle des événements, donc une forme de responsabilité dont l'efficacité n'est plus à démontrer. C'est l'un des instruments de la « mise sous tension » d'une organisation.

2. APPLICATION À LA GESTION DES STRUCTURES ET À LA STRATÉGIE DES ORGANISATIONS

Au-delà de la gestion du court terme par son introduction dans les procédures budgétaires, la méthode des comptes de surplus permet de donner vie à certains types de structures dans l'entreprise et joue un rôle organisationnel. Elle constitue également un des outils de diagnostic stratégique.

A. Comptes de surplus et structure des organisations

La première application, dans le domaine de la gestion, des comptes de surplus a été l'aide à la mise en place de *structures de dialogue* et de participation. L'idée était que les partenaires sociaux et, en premier lieu bien sûr, les représentants du personnel devaient disposer de bases « objectives » pour négocier leur revenu. Le surplus de productivité constitue un dur rappel à la réalité : c'est la limite au-delà de laquelle tout avantage accordé aux uns sera nécessairement prélevé sur les autres. Certaines directions y ont donc vu l'avantage d'enfermer les revendications salariales dans un cadre « raisonnable ». Lier les augmentations de salaires aux gains de productivité, c'était, dans une certaine mesure, faire un pas en direction de la cogestion. Et ce pas, pratiquement personne n'a voulu le franchir en France. Les directions des entreprises souhaitaient limiter ainsi la marge de négociation des salaires mais entendaient conserver la totalité du pouvoir de décision. Les organisations syndicales voyaient dans la cogestion un piège qui les obligerait à cautionner les décisions douloureuses (licenciements, restructurations, etc.) sans leur donner un véritable pouvoir de décision.

Enfin, elles ont été longtemps méfiantes à l'égard de toute information comptable, soupçonnée d'être manipulée. Pour ces différentes raisons, ce qui, au début des années 70, était considéré comme une application majeure des comptes de surplus dans les entreprises, s'est finalement limité à quelques expériences, parfois sans lendemain, sur un terrain dans l'ensemble peu favorable.

La seconde application concerne l'amélioration du système d'information dans le cadre d'une *structure par division*. En effet, il faut qu'il y ait congruence entre les indicateurs de gestion et le découpage des responsabilités. Ainsi, « pour le gestionnaire d'une unité de production décentralisée, les prix sont en général des contraintes. Le choix des volumes correspond davantage au champ de responsabilité de ce gestionnaire, à qui il appartient de savoir si, dans un tel système de prix, il vaut mieux embaucher un peu plus ou investir un peu plus, substituer à la marge tel facteur à tel autre, ou bien jusqu'où il faut pousser l'action commerciale pour développer les ventes. Dans une telle unité, le surplus de productivité globale des facteurs pourrait alors être

substitué au bénéfice comptable comme critère de fonctionnement, dans le cadre des contraintes de prix fixées par le siège ou l'environnement³²⁰ ».

L'élimination des variations de prix permet de mieux apprécier les performances des responsables des divisions opérationnelles en les jugeant sur leur domaine de compétence qui est la gestion de la fonction de production. Cette dernière expression est utilisée dans son sens le plus large et inclut la vente. De plus, lorsque les relations entre divisions sont réglées par un système de prix de cession internes, la méthode des comptes de surplus permet de localiser la création du surplus global de l'entreprise et de suivre les transferts qui peuvent s'opérer entre elles.

B. Comptes de surplus et diagnostic stratégique

Les comptes de surplus permettent d'aller au-delà du simple diagnostic financier en donnant la possibilité de « faire la distinction entre la part des résultats dégagés par les performances propres de l'entreprise et la part contingente de ces résultats due en particulier aux effets de transfert entraînés par les variations de prix³²¹ ». En effet, le suivi du résultat comptable est un élément important dans l'analyse des forces et des faiblesses.

Mais l'origine des variations de ce résultat est encore plus déterminante. S'agit-il de gains de productivité, la marge de manœuvre de l'entreprise s'accroît, sa capacité d'adaptation aux mutations de l'environnement s'améliore. En revanche, s'il s'agit de transferts dus à des variations de prix, on est en présence d'une situation beaucoup plus fragile. En d'autres termes, il faut juger l'industrie plus sur ses performances industrielles que sur le bonheur d'opérations spéculatives avec les clients ou fournisseurs. Les premières constituent un atout durable alors que les secondes peuvent être sans lendemain.

L'optimisation de la fonction de production, une des préoccupations essentielles de toute entreprise, n'a de sens que par rapport à un système de prix censé refléter la rareté des facteurs de production. Si tel n'est pas le cas, la recherche d'une productivité globale maximale au niveau de chaque entreprise ne permettra pas de réaliser un optimum macroéconomique. On peut d'ailleurs vouloir ne pas le réaliser s'il devait être socialement inacceptable, par exemple. Par ailleurs, la fonction de production ne pouvant évoluer très rapidement (les mouvements d'investissement et de désinvestissement sont nécessairement lents dans le domaine industriel), les variations de productivité globale deviennent insignifiantes par rapport aux profits ou pertes résultant de brusques variations de prix des facteurs de production. Les phénomènes de redistribution qui en découlent et qui échappent au contrôle de l'entreprise apparaissent dans les comptes de surplus.

C. Comptes de surplus et contrats de programme

Il s'agit d'une application spécifique au secteur public industriel et commercial, correspondant à une période limitée de son histoire, inspirée des conceptions de Jacques Chaban-Delmas, Premier ministre de 1969 à 1972, Jacques Delors, son conseiller, et du rapport Nora³²². La première série de contrats fut signée en 1971 avec EDF, l'ORTF (Office de radiodiffusion-télévision française) et la SNCF. Ils firent l'objet d'avenants ou furent renouvelés jusqu'en 1974, année qui fut marquée par un changement de président de la République et la crise ouverte par la guerre du Kippour avec des conséquences économiques durables.

Si l'on prend l'exemple du contrat de programme d'EDF, l'entreprise, en échange de la liberté tarifaire lui donnant les moyens de sa stratégie « tout nucléaire, tout électrique », s'engageait sur des objectifs de gain de productivité globale des facteurs (4,85 % en moyenne annuelle sur la période 1971-1975), d'autofinancement (ce qui devait permettre de renoncer aux apports de l'État), de rentabilité des capitaux investis, d'évolution des tarifs, etc.³²³. Au cours des trois premières années, le contrat a bien fonctionné. L'objectif de productivité globale des facteurs a même été dépassé (5 % par an), les différents partenaires ont appris les vertus du dialogue et la plus grande autonomie laissée à EDF a permis de programmer les commandes sur une base pluriannuelle. 1974 marque la fin des contrats de programme. Il n'est plus question d'accord sur des objectifs à long terme et de liberté de mise en oeuvre dans le court terme. Les pouvoirs publics sont contraints de « piloter à vue » et utilisent le secteur public pour faire de la régulation conjoncturelle.

Les contrats d'entreprise, qui prendront la suite des contrats de programme après la parenthèse de trois ans (1974-1977), ne reprendront pas comme indicateur le surplus global de productivité mais retiendront une approche plus financière du secteur public. La société se prépare au mouvement de privatisation des années 80-90.

³²⁰ J. BREIL, « Un nouvel outil de gestion : les comptes de surplus », *Revue française de gestion*, septembre-octobre 1977, p. 7 à 17.

³²¹ J.P. DOURNEAU et D. LECLERE, « Analyse des transferts internes de surplus », *Revue française de comptabilité*, n° 175, 1987, p. 51 à 57.

³²² NORA, *Rapport sur les entreprises publiques*, Imprimerie nationale, Paris, 1969.

³²³ J.P. ANASTASSOPOULOS, *La Stratégie des entreprises publiques*, Dalloz, 1980, p. 163 et s.

VI – Différents champs d'application des coûts pour une mise sous tension de l'organisation

Dans le chapitre 1, nous avons vu différentes définitions possibles du contenu d'un coût : complet, variable, marginal, etc. Dans le chapitre 2, notamment avec les analyses d'écart, nous avons vu varier le *moment* de calcul d'un coût : *ex post* ou *ex ante* et écart entre ces deux valeurs. Mais, dans ces deux chapitres, il s'agissait toujours de calculer le coût d'un produit fabriqué et vendu par l'entreprise ou à la rigueur d'une prestation de service. Ce n'est qu'à partir de l'étude des coûts d'activité (cf. *supra* p. 213) que nous avons envisagé l'existence de différents *champs d'application* d'un coût. Le schéma suivant (cf. p. 327), emprunté au PCG de 1982, récapitule les trois variables définissant un coût : contenu, moment et champ d'application.

Nous voudrions à présent approfondir les variations possibles sur le champ d'application pour répondre à la triple crainte exprimée par Bernard Martory³²⁴ :

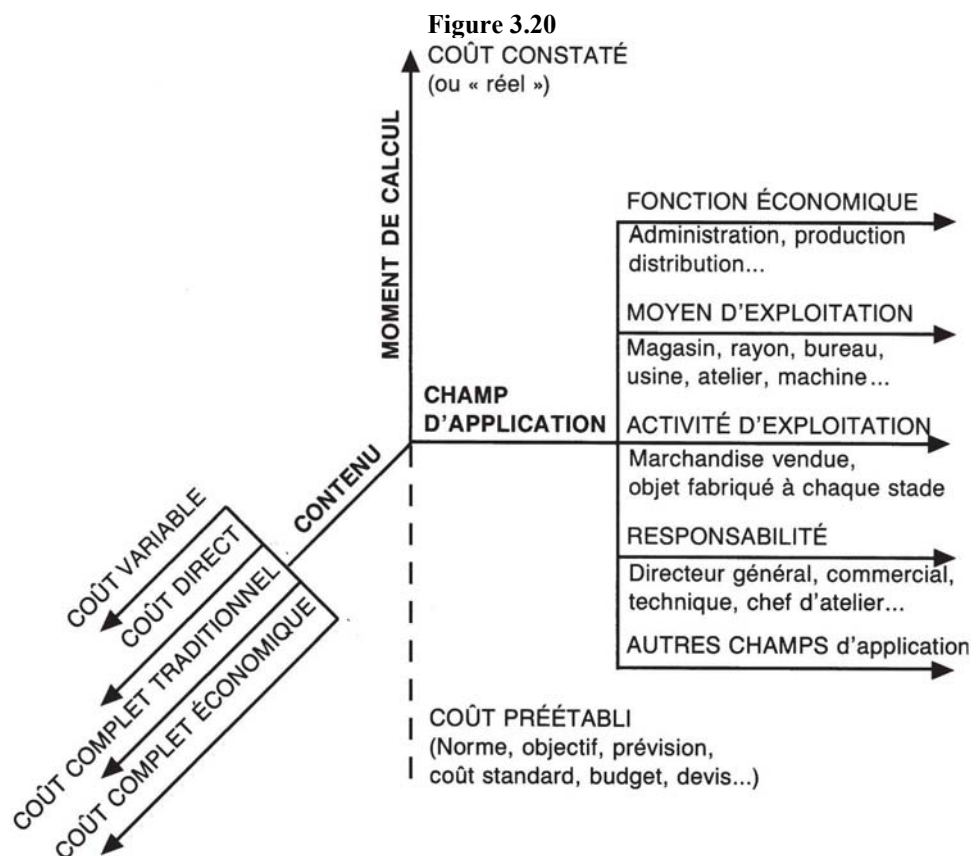
- la mesure de notre ignorance : externalités, coûts cachés ;
- la mesure de notre incompetence : le social, le non-marchand, les services ;
- la mesure de notre impuissance : coûts discrétionnaires, irréversibles, non contrôlables.

Il n'est donc pas fatal que les contrôleurs de gestion puissent et sachent faire « de moins en moins de choses dans un nombre de plus en plus limité d'organisations³²⁵ ».

La seule limite à l'extension de leur activité est le coût de la collecte et du traitement (y compris l'exploitation) des informations nécessaires à cette activité, rapporté aux avantages que l'on peut en retirer. En réponse aux craintes d'ignorance, nous verrons dans le paragraphe 1 que l'on peut calculer les coûts externalisés ou cachés. Au risque de perte de pouvoir, on peut répondre par le calcul du coût d'une décision comme nous le verrons dans le paragraphe 2. Enfin, dans le chapitre 4, nous montrerons les spécificités de la comptabilité de gestion dans les organisations publiques et chez les prestataires de services, telles les banques faisant un peu reculer les limites de notre incompetence.

³²⁴ Bernard MARTORY, « Des coûts pour la décision », *Actes du congrès de l'AFC*, Nice, 1984, p. 27 et s.

³²⁵ *Ibid.* p. 27.



32 Coûts externalisés et coûts cachés

1. LES COÛTS EXTERNÉS

On appelle coût externalisé le transfert total ou partiel de la responsabilité du financement des coûts d'une activité à la collectivité (clients, fournisseurs, environnement). Les coûts externalisés correspondent à « la différence entre les coûts effectivement supportés par l'entreprise et ceux qu'elle devrait supporter si elle était pleinement responsable de ses actions³²⁶ ». Par ce transfert, l'entreprise laisse à la collectivité le soin de réparer sous diverses formes (indemnités, fiscalité, etc.) les nuisances dont elle porte cependant la responsabilité. Mais l'externalisation est, par essence, un phénomène temporaire, lié à l'état de la législation. « Par la prise en compte des coûts externalisés, on passe d'une comptabilité des coûts sociaux à une comptabilité sociétale (*Gesellschaftbezogen*), le terme sociétal voulant insister sur la relation entre la firme et la société dans son ensemble et éviter de réduire le champ du social aux relations entre l'entreprise et son personnel³²⁷. »

L'absence de prise en compte de ces coûts, ce qui est le cas général, aboutit à des choix rationnels au niveau d'un agent économique (une entreprise) mais irrationnels au niveau de la collectivité. Par exemple, le choix de l'emballage en verre perdu pour la bière procède d'une rationalité limitée. Pour la brasserie, le coût d'une bouteille neuve non consignée (en verre moins épais que les autres) est inférieur au coût du retour des bouteilles consignées, de leur tri, mise en caisse, rangement, nettoyage, sans compter la casse éventuelle. Mais cela n'est exact que parce que le coût du ramassage des emballages perdus est mis à la charge des communes et, par conséquent, de leurs habitants, même lorsqu'ils ne boivent pas de bière ! La solution retenue ne serait peut-être pas la même si une taxe était prélevée sur chaque bouteille perdue au profit des communes. Le même type de problème se pose chaque fois qu'il est question de « faire payer les pollueurs³²⁸ ».

Le caractère externe de certains coûts est donc tout à fait contingent, précaire, puisqu'il est à la merci d'une modification législative. Il peut être important pour une entreprise externalisant des coûts élevés (industries

³²⁶ Bertrand DE JOUVENEL, *Arcadie, essais sur le mieux-vivre*, Futuribles, éd. Sedeis, 1968, p. 305.

³²⁷ Edmond MARQUES, *Comptabilité des ressources humaines et comptabilité sociale*, Actes du premier séminaire de recherche organisé par l'Association française de comptabilité, 1980, p. 264.

³²⁸ Sur les problèmes de gestion posés par la défense de l'environnement, on lira avec plaisir et profit : Dominique DRON, *Le Poids des déchets sur les entreprises*. Dalenda, Eyrolles, 1990.

polluantes ou transférant sur la collectivité des risques liés à leur activité comme c'est le cas pour les transports routiers) de prendre conscience du montant de ces coûts et d'anticiper leur prise en charge en fonction de plusieurs hypothèses d'évolution de la réglementation. Par exemple, pour les entreprises de transport routier, il faut envisager le coût d'un abaissement des limitations de vitesse, d'une réduction du temps de travail des chauffeurs, de l'interdiction de prendre certains itinéraires lorsqu'il y a la possibilité de prendre les autoroutes à péage, etc., afin de réduire des risques d'accident. Quant aux modes de traitement de ces coûts, ils puisent dans tout l'arsenal des méthodes de la comptabilité : coûts complets et coût marginaux essentiellement.

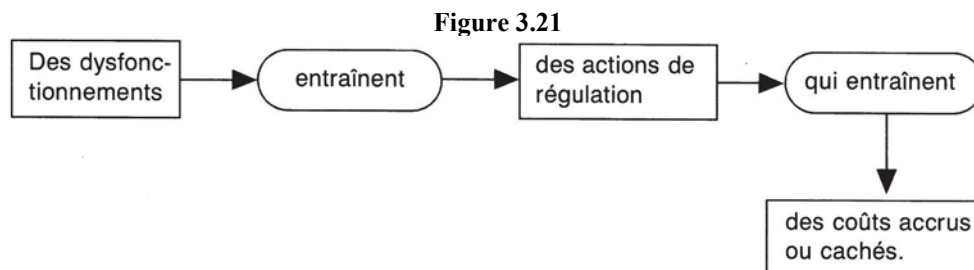
En matière de gestion publique, dès lors qu'on ne calcule plus les coûts en se limitant à une entité (une entreprise, un établissement public) mais que le coût est calculé pour l'ensemble de la collectivité, il faut prendre en compte toutes les externalités. Cela illustre le fait que le coût pertinent change quand change le point de vue³²⁹ ou le périmètre de l'entité considérée.

Par opposition à ces coûts externes, il est d'autres coûts qui font bien partie des charges de l'entreprise et sont comptabilisés comme tels mais ne sont pas non plus isolés et identifiés. C'est ce que l'on appelle les coûts cachés.

2. LES COÛTS CACHÉS³³⁰

L'expression s'entend sans la moindre malignité. Les coûts dont il s'agit ne sont pas intentionnellement cachés mais ils sont invisibles car ils ne sont pas calculés. Le choix du champ d'application des coûts habituellement retenu est le produit (bien ou service) ou le centre de responsabilité tel qu'il est identifié sur l'organigramme. Henri Savall et l'équipe de l'ISEOR³³¹ ont eu le grand mérite d'attirer l'attention des gestionnaires sur l'existence de coûts relevant d'une responsabilité collective, diffus mais pouvant être à l'origine de gains de productivité considérables lorsqu'ils sont maîtrisés.

Le modèle peut se schématiser de la façon suivante :



Les dysfonctionnements retenus par Henri Savall sont au nombre de cinq :

- l'absentéisme ;
- les accidents du travail ;
- la rotation du personnel ;
- les défauts de qualité ;
- les écarts de productivité directe.

Cette liste résulte d'un choix et traduit la philosophie de la méthode de gestion socioéconomique. On pourrait en imaginer d'autres telles les grèves, l'incapacité à gérer correctement le recouvrement des créances sur les clients, l'incidence chez le sous-traitant d'une mauvaise programmation des commandes par le donneur d'ordre, etc.

Puisque l'organisation ne peut se laisser paralyser par ces dysfonctionnements, elle va développer des actions de régulation qui sont regroupées en deux types d'activités :

- activités humaines (*exemple* : temps passé par l'encadrement à organiser le remplacement des personnes absentes) ;
- activités de consommation de produits, biens ou services (*exemple* : matières premières ou pièces perdues à cause des défauts de qualité de la fabrication).

Le coût de ces activités de régulation est analysé sous cinq rubriques :

- sursalaires (lorsque la personne qui, *in fine*, réalise le travail est surqualifiée et mieux payée que celle qui le fait normalement) ;
- surconsommations (matières premières et pièces ou services payés inutilement du fait des dysfonctionnements) ;

³²⁹ Cf. à ce sujet Alain BURLAUD, Michel RAIMBAULT et Jean-Michel SAUSSOIS, « L'évaluation nécessaire et impossible des aides de l'État à l'industrie », *Politiques et management public*, juin 1986, p. 67 à 87.

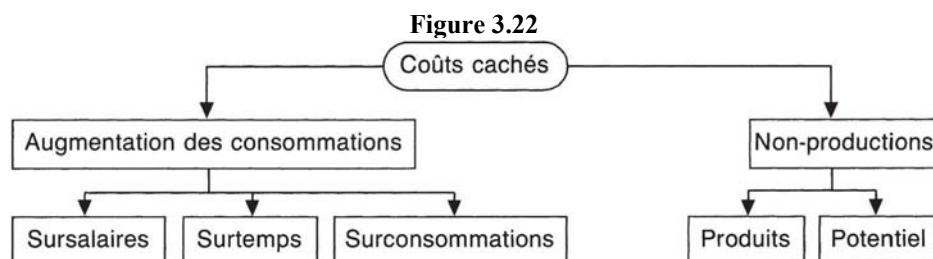
³³⁰ Ce point a été rédigé à partir de : Henri SAVALL et Véronique ZARDET, *Maîtriser les coûts et les performances cachés*, Economica, 1991. Certains points de cet ouvrage sont repris plus succinctement dans : Henri SAVALL et Marc BONNET, « Coûts sociaux, compétitivité et stratégie socio-économique », *Encyclopédie du management*, Vuibert, 1991, tome 2, p. 742 à 758.

³³¹ Institut de socio-économie des entreprises et des organisations, Les sthènes d'Écully, 15, chemin du Petit-Bois, 69130 Écully.

- non-production (coût d'opportunité³³² ou manque à gagner lorsque les dysfonctionnements ont fait manquer des ventes) ;
- non-création de potentiel.

Ce dernier coût est un coût d'opportunité à long terme. En effet, les temps consacrés à la régulation n'ont pas pu être affectés à des investissements immatériels (réflexion stratégique, recherche-développement, formation, etc.) dont l'absence peut compromettre la rentabilité, voire la survie de l'entreprise.

La relation entre les indicateurs de dysfonctionnement et les coûts est récapitulée dans le tableau 3.22 ci-contre. Les coûts cachés tels qu'ils sont définis par l'ISEOR se décomposent donc en deux grands sous-ensembles comme le montre la figure 3.22.



Les augmentations de consommations se trouvent dans le compte de résultat (dans les différents comptes de charges par nature) mais aussi dans la comptabilité de gestion dans la mesure où il ne s'agit pas de charges non incorporables. Mais ces coûts sont « cachés », car ils ne sont pas isolés. Les non-productions ne figurent pas dans le compte de résultat, comme tous les coûts d'opportunité.

Le problème des coûts cachés ne se limite pas à leur identification. La seconde difficulté est leur évaluation. La méthode de l'ISEOR repose sur cinq hypothèses ou plutôt conventions.

1   Isoproduitivit   du temps de travail

Chaque unité de temps de travail aboutit à une production moyenne et constante quel que soit le moment de la journée ou de la semaine. Cette convention est nécessitée par des considérations pratiques même si la réalité n'est pas toujours aussi rigide.

2   Productivité de la main-d'œuvre indirecte

« L'analyse socio-économique rejette la dichotomie classique entre main-d'œuvre directe et indirecte, cette segmentation étant irréaliste lorsque l'on considère la solidarité opérationnelle et fonctionnelle des deux catégories de main-d'  uvre³³³. » Nous devons souligner le caractère engagé de cette hypothèse.    notre avis, les choses sont un peu plus complexes. Par exemple, un employé de guichet dans une banque ou un ouvrier servant une machine doivent nécessairement être remplacés pour une absence même d'une journée sous peine de perturber la production alors qu'un cadre fonctionnel peut ne pas l'être sans perturbation grave. Cela ne signifie pas que l'un travaille et l'autre fait de la présence ou que l'un est utile et l'autre pas, mais simplement que les fonctions de production des uns ou des autres sont plus ou moins molles³³⁴.

3   Imputation rationnelle des ressources

Le coût du temps de travail inclut le salaire et les charges sociales mais également le coût de tous les équipements utilisés par la personne. Il y a une relation « rationnelle » entre le niveau d'équipement et l'effectif. Par convention, une heure d'absence est donc valorisée en incluant le coût de la sous-activité des équipements. Cette méthode donne donc des coûts de l'heure très élevés et s'oppose à une approche par les coûts marginaux consistant à dire que le coût de l'absence d'un salarié est égal au montant de la facture de personnel intérimaire qu'il faut payer pour le remplacer. Si l'on raisonne ponctuellement, le coût marginal est plus conforme à la réalité. Si l'on raisonne globalement au niveau de l'entreprise et à plus long terme, il est exact que l'absentéisme rend nécessaire un surdimensionnement de l'effectif de $\times \%$ et la convention de l'ISEOR devient acceptable.

4   évaluation du temps consacré aux régulations

Deux hypothèses sont possibles :

- « on incorpore au coût du temps de travail une contribution aux charges fixes [...] car tout temps non affecté à la production contribue à une sous-utilisation ou à un gaspillage des charges de structure³³⁵ » ;

³³² Pour l'étude plus complète des coûts d'opportunité, cf. *infra*, p. 333.

³³³ SAVALL et ZARDET, *op. cit.*, p. 119.

³³⁴ Sur le concept de fonction de production molle, cf. Alain BURLAUD et Jean-Louis MALO, « Les organisations complexes : un défi aux méthodes traditionnelles de contrôle de gestion », *Revue française de comptabilité*, février 1988, p. 58    64.

³³⁵ SAVALL et ZARDET, *op. cit.*, p. 120.

Tableau 3.22. Modèle général de calcul des coûts cachés¹

Composants Indicateurs	Sursalaires (1)	Surtemps (2)	Surconsommations (3)	Non-production (4)	Non-création de potentiel (5)	Total des coûts cachés (1) + (2) + (3) + (4) + (5)	Risques ²
Absentéisme						Coûts cachés liés à l'absentéisme	
Accidents du travail						Coût cachés liés aux accidents du travail	
Rotation du personnel						Coûts cachés liés à la rotation du personnel	
Qualité des produits						Coûts cachés liés à la qualité des produits	
�carts productivité directe						Coûts cachés liés aux écarts de prod. directe	
Total	Sursalaires engendrés par les 5 indicateurs	Surtemps engendrés par les 5 indicateurs	Surconsommations engendrées par les 5 indicateurs	Non-productions engendrées par les 5 indicateurs	Non-création de potentiel engendrée par les 5 indicateurs	Coûts cachés totaux	Risques engendrés par les 5 indicateurs
Concepts �conomiques	Coûts historiques			Coûts d'opportunité			
Concepts comptables	Surcharges			Non-produits			

1. Extrait de H. SAVALL, « Les coûts cachés et l'analyse socio-économique des organisations », article in *Encyclopédie de gestion*, Economica, 1997, p. 720.

2. Les risques sont signalés pour mémoire sans quantification. Ils expriment une source de contre-performances assimilables à des coûts cachés dans la mesure où ils provoquent des rétentions de performances. Ainsi en est-il lorsque la perception de risques empêche de prendre des décisions ou d'entreprendre des activités qui amélioreraient soit la rentabilité de la période, soit la création de potentiel.

– ou « on considère que le personnel [...] a pour objectif de participer à la réalisation des résultats économiques et financiers de l'entreprise [...] et le temps de travail est donc évalué à sa contribution à la réalisation de la marge brute sur coût variable de l'entreprise³³⁶ ».

La seconde convention s'impose quand l'entreprise a des possibilités de croissance.

³³⁶ Ibid.

5° La main-d'œuvre directe est comprise dans les charges fixes

Cela s'impose dans le contexte législatif qui est le nôtre.

La production de l'information n'est pas une fin en soi. Pour l'ISEOR, le calcul des coûts cachés débouche sur un management socio-économique qui ne fait pas l'objet du présent ouvrage mais qui illustre le fait que le champ d'application des coûts est en interaction avec le domaine de décision, avec l'utilisation qui en est faite. Cela illustre l'interaction permanente entre connaissance et action.

33 Coût d'opportunité et coût d'une décision

Ces deux concepts sont étroitement liés. Le coût d'opportunité est le coût du renoncement à la solution A lorsque l'on choisit la solution B. Quant au coût du choix de B, il sera mis en relation avec les produits qui en découlent.

1. LES COÛTS D'OPPORTUNITÉ

Cette notion est moins utilisée que les coûts complets ou partiels, à tel point que le lexique du Plan comptable de 1982 l'ignore³³⁷. On peut la définir comme « le manque à gagner résultant du renoncement qu'implique tout choix ; sa mesure est un élément important du calcul économique³³⁸ ». Si le concept fait partie des outils du comptable, il ne fait donc pas partie des procédures de traitement de l'information. Il s'agit plutôt d'un calcul effectué ponctuellement, sur des données prévisionnelles, lorsque l'on se trouve face à une alternative dont on veut explorer les deux branches. Ainsi, en matière de gestion des stocks, il faut constamment mettre en balance les coûts de possession d'un grand nombre d'articles avec le coût d'opportunité dû à une rupture de stock (manque à gagner du fait des ventes perdues et, éventuellement, d'une désaffection de la clientèle si cela se reproduit trop fréquemment). De même, en matière sociale, on pourra calculer le coût d'opportunité de l'absence d'un travailleur à son poste de travail. Il ne s'agit pas des charges supplémentaires liées à son remplacement (coût d'un intérimaire, heures supplémentaires payées à d'autres employés, etc.) mais de la perte de marge sur des ventes probables, si le programme de production n'a pu être respecté. La grève est une autre illustration de l'emploi de coûts d'opportunité dans le domaine social. L'issue du conflit est fonction du niveau des coûts d'opportunité occasionnés par rapport au coût de la satisfaction des revendications des grévistes pour l'entreprise. Si le coût d'opportunité est nul (les clients acceptent un retard de livraison et ne renoncent à aucune commande), les chances de succès de la grève sont nulles. Il n'y a pas de manque à gagner. Ces deux exemples montrent que les coûts d'opportunité, qui ne sont pas spécifiques aux calculs des coûts sociaux, ne peuvent pas faire partie de la chaîne des traitements comptables. Un manque à gagner doit être apprécié cas par cas, en fonction d'un contexte préalablement défini et d'un événement donné.

Un coût d'opportunité ne figure pas dans les charges de la comptabilité financière et n'est donc pas incorporable en comptabilité de gestion par le mécanisme des charges réfléchies ou des imputations multiples.

Le coût d'opportunité est en quelque sorte un coût alternatif ; il ne peut donc être ajouté aux autres coûts. Ainsi, le coût d'un stock est soit celui de sa possession (calculé de façon « classique », par les charges qu'il engendre) soit le coût de la rupture de stock ; mais les deux coûts ne peuvent s'additionner.

2. LE COÛT D'UNE DÉCISION

Les coûts peuvent être calculés pour assurer un contrôle et une mise sous tension permanents ou continus dans une organisation. Il est alors nécessaire d'assurer une permanence des méthodes qui donne toute leur signification aux écarts et aux comparaisons. L'adaptation du contenu des coûts aux besoins n'évoluera que lentement. Mais les coûts peuvent aussi être conçus pour répondre à un besoin d'information ponctuel. Nous sommes alors dans le domaine du sur-mesure. Tel est le cas lorsque l'on doit répondre à une question comme « investir ou sous-traiter », « réparer ou remplacer », « automatiser ou garder le personnel », etc. L'exemple suivant illustre le fait que l'on a souvent besoin de plusieurs outils pour résoudre le problème et qu'il faut les intégrer dans un raisonnement.

Une entreprise industrielle a acquis en début d'année pour 800 k une machine spécialisée dont la durée de vie est de un an avec une valeur résiduelle nulle. Aujourd'hui, peu de temps après avoir été acquise et avant même d'avoir servi, elle ne vaut plus que 200 k€. Au cours de cette année, la production prévue est de 10 000 pièces. Le coût des matières premières est de 30 par unité produite et celui de la main-d'œuvre directe, supposé variable, de 20 €. Les charges de structure variables et directes sont de 3 € pour 10 € de main-d'œuvre directe, et les

³³⁷ Plan comptable général de 1982, titre I, chapitre II, terminologie.

³³⁸ Pierre LASSEGUE, *Comptabilité*, Dalloz, 2002, p. 193.

charges de structure fixes sont de 4 000 k€ dont 5 % sont imputés au produit considéré. La récapitulation des coûts de production donne :

Amortissement	800
Matières ($10\,000 \times 30$)	300
Main-d'œuvre directe ($10\,000 \times 20$)	200
Coûts de structure variables ($200 \times 3/10$)	60
Coûts de structure fixes ($4\,000 \times 5\%$)	<u>200</u>
Coût complet total	1 560 k€
Quantité produite	10 000
Coût complet unitaire	156 €

Un sous-traitant propose le même article à 100 pièce. De plus, le fait de renoncer à la production permettrait de réduire les charges fixes et directes de structure de 120 k€. Faut-il accepter la proposition ?

On a déjà acheté la machine mais, si on décide de produire soi-même, on renonce à récupérer les 200 k€ de vente de celle-ci. De plus, il faut supporter les charges variables. La décision ne peut donc être prise en comparant le coût complet de 156 € avec l'offre à 100 €. Les 800 k€ d'amortissement de la machine ou de perte sont un coût irréversible car supporté quelle que soit la solution retenue. Le calcul devient :

Coût d'opportunité de l'investissement	200
Matières ($10\,000 \times 30$)	300
Main-d'œuvre directe ($10\,000 \times 20$)	200
Coûts de structure variables ($200 \times 3/10$)	60
Coûts de structure fixes et directs	<u>120</u>
Total	880 k€
Quantité produite	10 000
Coût unitaire	88 €

Au moment où la proposition est faite, il est donc préférable de ne pas acheter au sous-traitant.

En revanche, si le problème se pose à nouveau en début d'année prochaine, au moment où il faudra renouveler la machine valant 800 k€, le calcul donnera :

Amortissement	800
Matières ($10\,000 \times 30$)	300
Main-d'œuvre directe ($10\,000 \times 20$)	200
Coûts de structure variables ($200 \times 3/10$)	60
Coûts de structure fixes et directs	<u>120</u>
Coût complet total	1 480 k€
Quantité produite	10 000
Coût direct unitaire	148

On préférera alors confier la fabrication de l'article à un sous-traitant. Mais ce calcul de coût ne sera que l'un des éléments de la décision qui devra prendre en compte d'autres éléments plus stratégiques ou qualitatifs (qualité des produits, délais de livraison, maîtrise de la technologie, flexibilité, etc.).

CHAPITRE 4

La comptabilité et le contrôle de gestion : le rôle de l'environnement socio-économique des organisations

La vie est le résultat du contact de l'organisme et du milieu, nous ne pouvons la comprendre avec l'organisme seul, pas plus qu'avec le milieu seul » disait Claude Bernard³³⁹. De même, la comptabilité de gestion, qui constitue une forme de contrôle des activités humaines, ne peut échapper à l'influence du milieu et plus précisément de l'environnement socio-économique. Nous allons voir, dans ce chapitre, l'influence du système économique dominant (organisations publiques et pays anglo-saxons) et l'influence de l'internationalisation des marchés financiers, qui favorise une normalisation internationale et, enfin, l'impact de la structure de l'entreprise ou de son secteur d'activité (entreprises en réseau, banques) sur les systèmes d'analyse des coûts et de contrôle de gestion.

³³⁹ Cité par Dominique LEDOUBLE, *L'Entreprise et le Contrat*, Librairie technique, 1980.

I – La comptabilité de gestion dans les organisations publiques³⁴⁰

Peut-on et est-il souhaitable d'analyser les coûts dans les organisations publiques ?

- Venant de fonctionnaires prompts à invoquer la spécificité de l'Administration, la réponse est certainement « non », enclins que sont également ces fonctionnaires à énoncer que le « service public » doit être rendu à tout prix.
- Émanant d'autres fonctionnaires rendus, eux, désabusés par le côtoiement journalier des hommes politiques, l'interrogation ne ferait guère que traduire un scepticisme certain sur les chances de succès de la rationalité économique dans la conduite des affaires publiques face à la rationalité politique³⁴¹.
- Exprimée par des spécialistes du contrôle de gestion, la question peut passer pour une provocation destinée à attirer l'attention du lecteur, car n'est-il pas vrai, que tant dans les organisations publiques que privées, « l'analyse des coûts est aussi utile si elle sert souvent à des fins différentes [et] que les méthodes de coûts utilisables dans les Administrations sont fondamentalement les mêmes que celles qui sont répandues dans les entreprises privées³⁴² » ?

En tout cas, la mise en place de comptabilités de gestion dans les organisations publiques constitue toujours un sujet d'interrogation, d'expérimentation, d'étonnement ou de critique, selon la « sensibilité » de celui qui parle, alors que ces techniques semblent parfaitement banalisées dans les entreprises privées.

Les choses devraient toutefois évoluer rapidement avec l'adoption le 1er août 2001 de la loi organique relative aux lois de finance. Concernant évidemment les seuls comptes de l'État, elle prescrit de mettre « en œuvre une comptabilité destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes »³⁴³. Elle demande également que soit joint au projet de loi de finances de l'année, « la présentation des actions, des coûts associés, des objectifs poursuivis, des résultats attendus pour les années à venir mesurés au moyen d'indicateurs précis dont le choix est justifié »³⁴⁴.

L'interrogation initiale doit être précisée car elle recèle deux problèmes de nature différente. Le premier est technique et peut s'énoncer ainsi : « Est-il loisible de calculer des coûts significatifs dans les organisations publiques ? » Le second a trait à la finalité même de la comptabilité de gestion et pourrait s'énoncer de la façon suivante : « À quoi sert la comptabilité de gestion dans les organisations publiques ? » La séparation de ces deux niveaux d'interrogation revêt cependant un caractère artificiel, tant est fort le lien entre finalité et méthode en matière de coûts³⁴⁵ comme ailleurs.

Mieux vaut donc partir d'une définition du coût à la fois technique et téléologique : un coût est l'expression monétaire de la valeur (1) des consommations de facteurs engagées par une organisation ou une entité (2) pour une production (3), à un instant donné (4), expression recherchée en vue de mieux maîtriser tant les conditions du fonctionnement interne de l'organisation (5) que celles de ses relations économiques avec l'environnement (6)³⁴⁶.

Chaque élément de cette définition pose problème quand il s'agit des organisations publiques (premier paragraphe), alors que les fonctions essentielles de l'analyse des coûts dans le « public » paraissent être ailleurs que dans les éléments téléologiques couramment énoncés (deuxième paragraphe). Finalement, la pratique révèle une voie médiane entre les illusions de la transposition instrumentale et celles de la construction d'une science des coûts autonome (troisième paragraphe).

³⁴⁰ Cette section, à l'exception des applications, reprend pour l'essentiel l'article d'Alain BURLAUD et Patrick GIBERT : « L'analyse des coûts dans les organisations publiques : le jeu et l'enjeu », *Politiques et management public*, hiver 1984, p. 93 à 117. Cet article a également été repris dans : V.A., *L'Action publique*, L'Harmattan, 1996, p. 339 à 365.

³⁴¹ Les fonctionnaires municipaux par exemple, confrontés à la méthode d'analyse (économique) de la décision de faire soi-même ou sous-traiter, mettent facilement en avant l'idée que le choix entre la régie et la concession pour les services publics locaux est essentiellement politique. Ce dernier point de vue est cependant critiqué par d'autres comme Dominique LORRAIN : *Le Personnel communal*, Fondation des villes/GEVRAM, Association des maires de France, 1975.

³⁴² Patrick GIBERT et Philippe DE LAVERGNE, *L'Analyse des coûts pour le management*, Economica, 1978, p. 6.

³⁴³ LOLF, art. 27, alinéa 2.

³⁴⁴ *Ibid*, art. 51, § a.

³⁴⁵ Cf. à ce sujet Patrick GIBERT et Philippe DE LAVERGNE, *op. cit.*, p. 29-35.

³⁴⁶ Les chiffres renvoient aux différents alinéas du § 1 ci-dessous.

34 Chaque élément de la définition du coût pose problème dans les organisations publiques

1. LA VALORISATION DES CONSOMMATIONS DE RESSOURCES EST SOUVENT MALAISÉE

Un coût est le résultat d'un calcul consistant à traiter des prix. La « vérité » d'un coût ou tout au moins sa qualité dépend de la « vérité » des prix qui servent en quelque sorte de matière première, puis de la pertinence des règles selon lesquelles s'opérera la transformation des prix en coût.

Nous verrons plus loin les problèmes posés par l'opération de transformation, de traitement, qui doit être en harmonie avec les objectifs de l'organisation et les besoins des utilisateurs de ces coûts.

En revanche, il faut souligner dès maintenant que la matière première (les prix qui servent à confectionner des coûts) laisse beaucoup à désirer dans le cas des organisations publiques. À titre d'exemple, si l'on essaie d'y introduire l'analyse des coûts, c'est souvent en vue de la recherche d'une « vérité des prix ». Mais qui dit vérité des prix dit nécessairement « vérité des coûts ». Le concept de vérité a ici un sens bien particulier. La vérité est ce que donne le marché ! Quel paradoxe, appliqué à un service public qui n'obéit précisément pas à une logique de marché !

Toujours est-il que, dans cette optique, la vérité des coûts est ce qui est obtenu en additionnant le prix d'acquisition des différents facteurs de production ou le coût de leur utilisation. Mais une Administration utilise des fonctionnaires dont les droits à la retraite ne font pas l'objet d'une évaluation (absence de cotisations patronales), des bâtiments pour lesquels elle ne paie pas de loyer et ne calcule pas d'amortissement (de plus ces locaux sont souvent aussi peu adaptés que possible à l'usage qui en est fait aujourd'hui : bureaux dans d'anciens hôtels particuliers, etc.), des capitaux pour lesquels elle ne paie pas d'intérêts (les coûts de la dette publique et de la collecte des impôts ne sont pas répercutés sur les services « dépensiers ») et des services d'autres administrations qui ne sont pas « facturés », (gestion des différents corps de fonctionnaires par la Direction générale de la fonction publique, gestion des opérations de trésorerie par les comptables du Trésor, etc.). Ces quelques exemples prouvent à quel point la vérité des coûts est un objectif ambitieux dans les services publics, sauf lorsqu'il s'agit d'entreprises publiques ayant une certaine autonomie.

À un moindre degré, il est vrai, des problèmes identiques se posent dans l'hyperfirme³⁴⁷ qui arrive à recréer une sorte de microcosme économique, à l'abri des lois du marché, pour un certain nombre d'opérations : cessions de biens et services entre filiales à des prix administrés³⁴⁸.

2. LES LIMITES DE L'ENTITÉ SONT DIFFICILEMENT CERNABLES

Il n'existe pas de coût « en soi », de coût « en général ». Il se rapporte toujours à une entité économique, ce qui nécessite la définition d'un critère permettant de dire quels coûts seront à la charge d'une organisation et quels autres coûts seront supportés par son environnement.

Dans une entreprise privée, ce critère existe : celui qui supporte le coût est celui qui paie. Bien sûr, la relation entre coûts et trésorerie est parfois masquée par des décalages. Mais, si toute charge ne correspond pas immédiatement à une dépense, le rapprochement s'effectue à terme.

En revanche, une organisation publique se caractérise par le fait qu'elle gère de nombreux effets redistributifs : celui qui consomme n'est pas toujours celui qui paie et il existe entre les différents services de l'État une multitude de prestations gratuites. Il devient dès lors très difficile de répondre à la question : « Qui supporte le coût de telle ou telle activité ? » Bref, les frontières de l'organisation dont on veut calculer les coûts sont mal définies.

À titre d'exemple, si l'on souhaite calculer le coût d'une carte grise, il est assez aisé d'en saisir le coût variable (pratiquement le prix des imprimés utilisés) et même le coût direct (prix des imprimés, traitement des fonctionnaires affectés à ce service et amortissement du matériel qu'ils utilisent). Au contraire, si l'on recherche un coût complet, les limites ne sont plus définies. Aux charges directes, il faut ajouter une quote-part des frais de la préfecture et, puisque le préfet dépend du ministère de l'Intérieur, une quote-part des frais de ce dernier puis des frais des services du Premier ministre, de l'Élysée, du Parlement, de la Cour des comptes, des tribunaux administratifs, des comptables du Trésor, etc. La décision d'arrêter cette accumulation de frais au niveau du chef de bureau intéressé est sans doute sage, mais, il faut l'admettre, quelque peu conventionnelle.

Un problème sensiblement identique se pose dans les grands groupes dominés par un holding disposant de services centraux de contrôle, d'étude et de conseil, de gestion de trésorerie, etc., dont les prestations ne sont pas

³⁴⁷ Pour le concept d'« hyperfirme » ou d'« hypergroupe », cf. Michel MARCHESNAY, *Management stratégique*, Eyrolles, 1993, p. 147 et s.

³⁴⁸ ou programmés, ou encore imposés. Cf. *supra*, chapitre 3, section 4, p. 280 et s.

nécessairement facturées aux filiales. Mais la proportion de ces charges est très inférieure à ce que l'on rencontre dans de nombreuses organisations publiques, alors que l'erreur commise en réduisant l'entreprise à la personne morale reste généralement acceptable.

3. LA NOTION MÊME DE PRODUCTION EST SUSCEPTIBLE DE PLUSIEURS INTERPRÉTATIONS

Pour calculer un coût, il faut pouvoir définir, l'« objet » auquel ce coût se rapporte : un bien, un service, une activité, une fonction, etc.

Dans une entreprise industrielle, il est relativement « naturel » de calculer le coût des biens fabriqués pour le comparer au prix de vente ou aux coûts des concurrents. Parfois, on calcule aussi le coût d'une activité, mais c'est pour ensuite incorporer ce coût dans celui du produit final.

La transposition de la « comptabilité industrielle », comme on la dénommait jadis, dans les entreprises prestataires de services soulevait une première difficulté : l'absence de maîtrise de l'emploi du temps des salariés due à leur faible spécialisation alors que les frais de personnel peuvent représenter le principal poste de charges. À titre d'exemple, la comptabilité de gestion bancaire est d'apparition relativement récente car un guichet ne correspond pas à un seul produit bancaire mais à une multitude : opérations sur les comptes courants, comptes sur livret, comptes de titres, produits de placement ou d'assurance divers, informations diverses, achat et vente de devises, etc. La répartition des charges imputées à ce guichet entre les différents produits est souvent impossible.

Le problème est identique mais souvent encore plus complexe dans les services publics. Ainsi, on a pu dénombrer dans une direction départementale de l'équipement (DDE) jusqu'à 500 « produits » ! Les regroupements qu'il faut alors effectuer ne peuvent donner pleine satisfaction.

Si l'organisation publique productrice de services (cas de la plupart des administrations) pose un problème au comptable et contrôleur de gestion, il y a plus grave. Dans de nombreux cas, le produit ne peut être défini autrement que de façon abstraite. Pour un hôpital, c'est l'amélioration de l'état de santé du malade entre sa date d'entrée et sa date de sortie ; pour un établissement d'enseignement, ce sera l'élévation du niveau des connaissances et de la capacité de réflexion des étudiants entre le début et la fin de l'année universitaire. Faute de pouvoir mesurer de telles « productions », on calculera le coût d'une journée d'hospitalisation³⁴⁹, d'une heure de cours³⁵⁰, etc. Mais, ce faisant, on ne calcule que le coût d'un « moyen de production » et non d'un produit³⁵¹. À la limite, le raisonnement implicitement adopté aboutirait à faire conclure que le malade se porte d'autant mieux qu'il a passé beaucoup de temps à l'hôpital³⁵² !

La mise en place d'un contrôle de gestion ne doit pas encourager de tels effets pervers qui apparaissent d'autant plus facilement dans les services publics que l'utilisateur ne participe pas au financement de façon directe, qu'il n'est pas le prescripteur. À titre d'exemple, un contrôle de la gestion des hôpitaux fondé sur la minimisation du coût de la journée aboutirait à ce que chaque chef de service maximise le taux de remplissage de ses lits pour mieux étaler ses charges fixes au lieu de traiter les malades le plus rapidement et le mieux possible. D'une manière générale, ces effets pervers apparaissent chaque fois qu'il y a confusion entre le produit (ici, l'amélioration de l'état de santé du malade) et l'unité d'œuvre (ici, la journée d'hospitalisation) ou, si l'on préfère, chaque fois que l'on mesure l'*output* par la quantité d'*inputs* consommés³⁵³. Quand l'impact recherché est insaisissable, quand les réalisations elles-mêmes sont trop hétérogènes, alors la consommation de moyens devient synonyme de production et, plus l'on dépense, plus on est censé produire. Friedberg et Urfalino³⁵⁴ ont mis par exemple ce phénomène en évidence pour les politiques culturelles municipales. Dans ces conditions, quelle signification peut avoir un calcul de coûts, autre qu'éventuellement de permettre de gonfler par une

³⁴⁹ Cf. Centre d'étude des revenus et des coûts (CERC), *Le Coût de l'hospitalisation*, cahiers n° 35, 36, 45, 46, 50 et 54, La Documentation française. Sur le coût de fonctionnement des établissements hospitaliers publics, voir notamment le cahier n° 46, quatrième trimestre 1978, p. 95 à 150.

³⁵⁰ Cf. V.A., *Les Coûts de l'enseignement dans le supérieur, méthodologie d'évaluation et d'analyse*, Observatoire des coûts, ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche, 1993, 48 p.

³⁵¹ Cf. à ce sujet : Daniel BELL, *Vers la société postindustrielle*, Robert Laffont, 1976, p. 319-320.

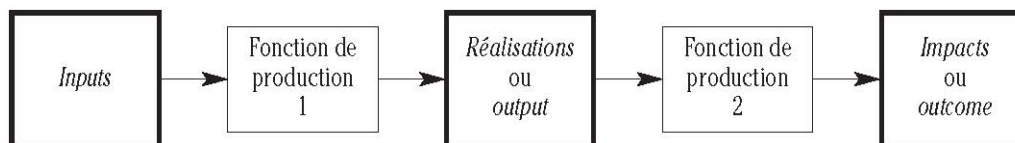
³⁵² D'où la réforme du mode de financement des hôpitaux introduite par le décret du 11 août 1983. Cf. à ce sujet Béatrice MAJNONI D'INTIGNANO et Jean-Claude STEPHAN, *Hippocrate et les technocrates*, Calmann-Lévy, 1983, p. 194.

³⁵³ E. LEVY avait mis en évidence « la mesure paradoxale d'un output par des quantités d'inputs » à propos de l'hôpital dans son article : « L'hôpital est-il une entreprise ? », *Revue française de gestion*, mars-avril 1976, p. 16. D'une manière générale, on peut considérer que l'organisation publique doit gérer deux fonctions de production : la première, qui débouche sur la production d'un certain nombre d'unités d'œuvre et la seconde, qui fait de ces unités d'œuvre un moyen de changement de l'environnement sur lequel elles produisent un impact. Cf. à ce sujet Patrick GIBERT, *Management public : management de la puissance publique*, thèse, Paris, 1983 p. 36 et s. Une synthèse de ce travail a été reprise dans : V.A., *L'Action publique*, L'Harmattan, 1996, p. 21 à 55.

³⁵⁴ Ehrard FRIEDBERG, Philippe URFALINO, *Le Jeu du catalogue*, La Documentation française, 1984.

répartition astucieuse des frais indirects les dépenses que l'on veut mettre en exergue (pour faire valoir la politique concernée aussi bien que pour la combattre d'ailleurs).

L'ambiguïté de la production des organisations publiques apparaît clairement à travers le concept de double fonction de production³⁵⁵.



Par exemple, dans un établissement d'enseignement, la production d'heures de cours est une réalisation et l'élévation du niveau des connaissances est l'un des impacts.

4. LA COHÉRENCE TEMPORELLE DES COÛTS PUBLICS LAISSE À DÉSIER

Puisqu'un coût intègre des valeurs, il se rapporte nécessairement à un instant donné. Le coût de revient d'un bien produit le jour j variera le jour $j + 1$. Toutefois, depuis longtemps et pour des raisons de commodité, il est d'usage d'assimiler une période à un instant soit en calculant le coût de revient moyen du bien ou service au cours de la période (le mois, par exemple), soit en fixant tous les éléments de coûts à un niveau conventionnel qui ne sera corrigé qu'à intervalles de temps réguliers (technique des coûts standards). Il va de soi que la longueur de la période retenue devra être cohérente avec la longueur du cycle de production et la nature des décisions à prendre. Cependant, la rapidité avec laquelle l'environnement évolue (prix, mais aussi techniques de production, de vente, etc.) impose de limiter la longueur de cette période afin que la réalité n'infirme pas trop l'hypothèse de constance des coûts à l'intérieur de l'intervalle de temps.

Les organisations publiques peuvent avoir des activités industrielles ou commerciales et donner au temps la même « valeur » que celle donnée par une entreprise privée. En revanche, pour celles qui ont une finalité externe plus nettement affirmée et qui ont vocation à modifier leur environnement, la mise en relation d'une consommation et d'une production est plus problématique car le décalage dans le temps peut être tel qu'il en atténue la portée. Entre la date de consommation de certains facteurs de production et l'apparition d'un impact sur l'environnement, le « cycle de production » peut être fort long si bien que les structures de prix, par exemple, ne permettent plus les comparaisons. Consommation et production ne font plus référence au même environnement. Par exemple, le coût d'une infrastructure routière qui peut être connu relativement précisément doit être mis en balance avec les utilités qu'elle produira alors qu'on ne peut chiffrer celles-ci sans faire d'importantes hypothèses sur ce que seront les transports routiers au cours des vingt prochaines années. La clause « toutes choses égales par ailleurs », déjà difficilement acceptable sur une longue période, l'est d'autant moins que la finalité de l'organisation publique est de modifier l'environnement.

La pertinence des coûts cède alors la place à une problématique de choix d'investissements, fût-elle généralisée (méthodes coûts/avantages), qui précisément est centrée sur la reconnaissance des décalages temporels et sur la disparition corrélatrice de la notion de coûts au profit de celle de flux actualisés de liquidités, réels ou d'opportunité.

5. IL N'EST PAS ÉVIDENT QUE LE COÛT SOIT UN OUTIL DE MAÎTRISE DU FONCTIONNEMENT INTERNE DES ORGANISATIONS PUBLIQUES

Le calcul des coûts participe à la mise sous tension des organisations, il constitue l'un des rouages du système de sanction-récompense qui assure la compatibilité des objectifs individuels avec ceux, intermédiaires ou globaux, de l'organisation. Au regard du service public, cet usage de la comptabilité de gestion se heurte à un triple obstacle : la taille généralement importante des organisations publiques, le statut de la fonction publique et enfin la rigidité du système de production.

La grande taille d'une organisation entraîne généralement une dilution des coûts et des responsabilités d'où, en réaction, une croissance plus que proportionnelle de ses coûts de contrôle et de « pilotage ». Or la plupart des organisations publiques sont de taille importante : de plusieurs milliers de personnes à plus d'un million lorsqu'il s'agit de l'Éducation nationale. Mais, à l'inverse d'organisations privées de taille comparable (Unilever ou Philips emploient plus de 300 000 personnes dans le monde), elles n'ont pas pu ou su pratiquer une décentralisation de leurs objectifs. Dès lors qu'il n'y a pas de responsabilisation au niveau local sur une fonction de coûts, la comptabilité de gestion ne peut plus être un instrument de mise sous tension.

Le deuxième obstacle, tout au moins dans les administrations, tient au *statut de la fonction publique* qui s'oppose à une mise sous tension fondée sur la responsabilisation du fonctionnaire sur la base d'objectifs. En effet, sa

³⁵⁵ Cf. Patrick GIBERT, *op. cit.*

logique fait une part importante à la protection du fonctionnaire contre des pressions venant aussi bien des usagers, de la hiérarchie ou du pouvoir politique, susceptibles de l'amener à commettre des irrégularités. Il bénéficie pour cela de garanties quant à son emploi et quant à sa rémunération (elle ne peut être diminuée et bénéficie même d'une progression automatique, à l'ancienneté). Tel est du moins le principe. En réalité, tout un système de sanctions positives, allant de primes³⁵⁶ aux différents honneurs en passant par les avantages en nature, permet une mise sous tension de l'organisation probablement aussi efficace que la menace du licenciement ou la suppression d'une augmentation. On retrouve d'ailleurs les mêmes sanctions positives dans le secteur privé : possibilité d'exercer un certain pouvoir, de prendre des responsabilités... ou d'en avoir les symboles (taille du bureau et qualité de son ameublement, importance du secrétariat, proximité des bureaux de la direction générale, déplacements à l'étranger, etc.). La gestion de ces symboles constitue un mode informel de contrôle de gestion, utile chaque fois que la mise en place d'un système comptable de gestion ou de simples indicateurs de performance se révèle délicate, mais qui n'offre pas les garanties d'une procédure plus impersonnelle. Cela reste donc, encore, notamment dans le secteur tertiaire, la forme privilégiée de mise sous tension des services fonctionnels et du personnel d'encadrement supérieur, le meilleur moyen de s'assurer de leur collaboration aux objectifs généraux de l'organisation. En revanche, le problème reste entier pour le personnel d'encadrement des échelons intermédiaires pour lesquels le problème de la motivation n'est pas résolu.

Le dernier obstacle, celui de la *rigidité de la fonction de production*, tient au fait que les facteurs de production ne sont pas substituables pour des raisons tant juridiques (*cf. supra* le statut de la fonction publique en ce qui concerne la gestion de la main-d'œuvre) que politiques (les sacrifices qu'entraînent pour une partie de la population la plupart des actions de rationalisation sont rarement « payants » d'un point de vue électoral) ou économiques (la substitution capital/travail a des conséquences macroéconomiques qui ne peuvent être ignorées). Les risques du changement étant accrus dans les organisations publiques, il est tentant d'éviter les conflits... en renonçant au changement.

6. LE RÔLE DU COÛT COMME INSTRUMENT DE NEGOCIATION DE L'ORGANISATION AVEC SON ENVIRONNEMENT EST, DANS LE SECTEUR PUBLIC, LIMITE

Du fait que l'entreprise privée est entièrement soumise à une contrainte de trésorerie sous peine de devoir déposer son bilan et, par conséquent, de risquer son existence même, ses relations avec l'environnement sont entièrement dominées par des considérations économiques. Même lorsque les dirigeants n'ont pas pour objectif prioritaire le profit, ils devront constamment mettre en relation coûts et produits afin d'équilibrer les transactions avec les fournisseurs, les clients, les salariés.

En revanche, l'organisation publique, de par la nature même des objectifs, vit de façon permanente le conflit entre une rationalité économique et une rationalité politique. Cette dernière, la plus ancienne car la seule applicable aux missions de souveraineté de l'État, affirme encore souvent sa présence avec force comme le montrent les exemples suivants :

- on ne se demande pas s'il est plus rentable de laisser brûler quelques maisons par an dans une commune plutôt que d'entretenir une équipe de pompiers ;
- l'armée doit entretenir l'idée qu'elle est prête en permanence à faire face à toute intervention étrangère sur le sol national (l'intégrité et la sécurité de la nation ne se marchendent pas) ;
- la nécessité de scolariser relativement longtemps tous les enfants ne se discute pas.

Nous pourrions multiplier de tels exemples, mais nous préférons tirer des trois précédents un certain nombre d'enseignements :

- La qualité et le volume du service rendu ne sont généralement pas évaluable en unités monétaires. Il n'existe donc pas de fonction de production permettant de relier un niveau de dépenses à un niveau de satisfaction du citoyen. On ne peut que calculer le coût d'une activité que l'on connaît mal ! Dans le cas de l'armée, il faut attendre une guerre pour savoir si les dépenses d'armement étaient suffisantes ou non et, dans le cas de l'Éducation, il faudrait faire la comparaison avec une génération d'analphabètes...
- On fixe le niveau de la dépense à un niveau jugé acceptable par l'« opinion publique » ou par ceux qui parlent en son nom ;
- On rassure l'opinion publique en laissant entendre que la dépense acceptée est suffisante pour assurer sa sécurité, sa santé, son éducation, etc. En fait, les grandes entreprises privées peuvent aussi être amenées à entrer dans cette logique dès lors qu'elles ont un certain impact sur l'environnement économique et social et se heurtent

³⁵⁶ Cf. à ce sujet Romain LAUFER et Alain BURLAUD, *Management public - Gestion et légitimité*, Dalloz, 1980, p. 234-238. On notera cependant qu'il existe à l'intérieur de la plupart des corps ou grades une rigidification certaine des modalités d'attribution des primes.

à une opinion publique qu'elles tentent de gagner à leur cause par des campagnes de relations publiques. Mais la rationalité politique devient rarement dominante.

La crise des économies occidentales a remis en question l'équilibre qui avait pu s'établir au sein de chaque organisation publique entre les deux types de rationalité : privatisation de certains services publics, accentuation du « tournant commercial », etc. Il en découle un rapprochement des méthodes de gestion du privé et du public³⁵⁷.

35 Le recours à la comptabilité de gestion dans les organisations publiques s'explique moins par des objectifs techniques que par des fonctions socio-organisationnelles

La double finalité de la comptabilité de gestion mentionnée dans la définition de la page 339 est souvent traduite en une série d'objectifs plus précis. Ainsi, Gibert et de Lavergne³⁵⁸ proposent cinq objectifs : prévision et budget, tarification, contrôle, optimisation, alimentation du système d'information.

Or il apparaît que l'utilité de la comptabilité de gestion dans le secteur public au regard de ces objectifs est limitée alors que d'autres objectifs y paraissent mieux concrétiser la finalité de mise sous tension et de contrôle des comportements.

1. DES OBJECTIFS TECHNIQUES PEU PERTINENTS

1° L'utilité de la comptabilité de gestion pour la *prévision budgétaire* est doublement limitée dans le système public.

Limitée d'abord par le *caractère relativement insaisissable de la fonction de production n° 2*, celle qui fait passer des réalisations à l'impact³⁵⁹, ainsi que par la multitude des produits joints que génère l'activité administrative lorsqu'on la saisit au niveau de l'impact. La conjonction de ces deux phénomènes fait que, si rationnellement il est possible de transcrire en termes budgétaires la volonté de faire plus ou moins de réalisations administratives, il est impossible d'associer dans une relation chiffrée l'effort budgétaire à la volonté d'avoir davantage de sécurité, de solidarité, de santé, etc.

Limitée ensuite par le *mode de régulation financière des administrations publiques*. Une prévision d'activité supplémentaire pour une administration n'entraîne pas obligatoirement l'acceptation par le Budget d'une augmentation des dotations budgétaires en proportion de ce que justifierait la variabilité des coûts de l'activité en question. De la même manière, la démonstration de l'efficacité d'une Administration par l'établissement de ratios coûts/volume favorables n'entraîne pas d'office l'adhésion de l'autorité de financement à l'idée que l'activité, du fait de son efficacité, doit être favorisée et donc développée. Le refus de la direction du Budget de mener la discussion en termes de budgets de programmes avec les ministères dépensiers illustre assez largement la non-pertinence du raisonnement en termes de coûts face à un mode de régulation financière où l'on encadre la progression ou la stagnation des dépenses de fonctionnement de l'État indépendamment du volume d'activité prévisionnel de ses services.

2° La *tarification* semble a priori un objectif plus réaliste. Les organisations publiques, même si l'on exclut les entreprises publiques, produisent parfois des biens divisibles³⁶⁰ qu'il leur est loisible de facturer aux consommateurs et qu'il est même de plus en plus en tentant de facturer lorsque la pression fiscale paraît atteindre un montant difficilement supportable par le contribuable. Nombre de prestations sont de fait tarifées au niveau local : restaurants scolaires, transports en commun, piscines, crèches... L'analyse des coûts pour la tarification rencontre cependant deux obstacles. Le premier est que les prestations individualisées constituent souvent une base fiscale et que l'évolution de leur tarification dépend donc davantage des besoins et appétits financiers du budget général que de la consommation de ressources que leurs prestations entraînent : la délivrance du passeport ou de permis divers en est une illustration. L'autre obstacle beaucoup plus fondamental est constitué par les fonctions macromanagériales des tarifs publics. La tarification publique contribue à l'inflation ou à la lutte contre l'inflation, à la redistribution des revenus, à la dissuasion de la demande, etc. Toutes ces fonctions

³⁵⁷ Cf. à ce sujet Romain LAUFER et Alain BURLAUD, *op. cit.*, 1980, p. 15-54. Les méthodes de gestion communes aux grandes entreprises privées et aux services publics vers lesquelles on s'achemine sont conceptualisées sous le terme de « macromanagement ».

³⁵⁸ *Op. cit.*, p. 29-33.

³⁵⁹ Rappelons que la fonction de production n° 1 est celle qui permet de passer des *inputs* aux réalisations. Cf. à ce sujet GIBERT, *op. cit.*

³⁶⁰ Les biens divisibles s'opposent aux biens ou services consommés collectivement, tels la sécurité, l'éclairage, la propreté de la voirie.

existent pour les prix privés mais ne sont pas normalement intériorisées par les organisations privées alors qu'elles le sont de gré ou de force pour les organisations publiques. Dans celles-ci, l'idée de « vérité des prix » n'est guère finalement avancée que lorsqu'il s'agit de remédier à un déficit devenu insupportable pour l'autorité de financement, et le « juste prix » fondé sur le coût de revient n'est guère qu'une norme à éclipse que l'on peut d'ailleurs soupçonner de traduire une internalisation coupable de la gestion des organisations publiques qui la revendiquent.

Par internalisation coupable, il faut comprendre la propension de toutes les organisations à se finaliser sur elles-mêmes. Si cela est parfaitement légitime de la part d'une organisation privée (elle ne s'intéresse qu'à la fonction de production n° 1), ce l'est moins et c'est même coupable de la part d'une organisation publique dont la légitimité³⁶¹ repose sur l'existence d'une fonction de production n° 2. En effet, pour l'organisation publique, l'intérêt du public passe avant son propre intérêt, son développement ou son existence. Par exemple, le critère du succès d'un commissariat de police est d'avoir réduit la délinquance au point de mettre en cause sa propre existence alors qu'une organisation privée cherche à créer ou accroître des besoins en relation avec son offre de produits ou services. On imagine mal un commissariat encourager la délinquance pour justifier son développement !

3° Le *contrôle des coûts* repose, on le sait, sur l'établissement de standards, la constatation de coûts réels et l'analyse des écarts entre coûts standards et coûts réels. Ce qui frappe dans l'Administration, c'est précisément l'absence quasi générale de standards de coûts. Sauf en ce qui concerne les frais fixes, un standard est une consommation normale de ressources pour une unité de produit et toute difficulté de définition du produit se traduit par une difficulté, voire une impossibilité de mettre sur pied un standard. Même en s'en tenant à la première fonction de production des organisations publiques, celle qui aboutit à des réalisations administratives, la difficulté persiste car les réalisations sont souvent des services dont la qualité n'est pas définie. Une mise sur pied de standards et un contrôle de leur respect peuvent à la limite aboutir à des effets pervers en termes de qualité si un système rigoureux de contrôle de qualité ne conforte pas le système d'analyse des écarts.

En outre, puisque l'essentiel des standards porte sur des coûts variables, il faut être à même d'isoler ceux-ci au sein des organisations publiques. Si cela peut être fait en ce qui concerne les coûts préétablis de façon normative, c'est beaucoup plus délicat, sinon impossible au niveau de la constatation des coûts : en termes techniques, le chômage technique n'existant pas dans la fonction publique, l'écart d'activité et l'écart de rendement ou sur taux du personnel sont indissociables. Dès lors, les leçons du contrôle des coûts basé sur les coûts préétablis sont d'une portée limitée.

4° L'*optimisation* de la gestion peut s'entendre aussi bien comme la minimisation des coûts pour un résultat donné que comme la maximisation du résultat recherché pour un coût donné. L'optimisation se heurte à de nombreuses difficultés.

Le coût est une agrégation de consommations de ressources monétairement valorisées. Dans l'optique du calcul économique, le calcul des coûts sert à une optimisation de l'utilisation des ressources : minimisation des coûts pour un résultat recherché ou maximisation du résultat pour un coût accepté³⁶². Seulement, l'optimisation suppose une substituabilité soit dans les facteurs de production, soit dans la fabrication des produits qui utilisent des proportions différentes.

Pour ce qui est de la substituabilité des ressources, la situation dans les organisations publiques n'est guère favorable. Au niveau de l'État, les budgets restent des budgets de moyens, c'est-à-dire établis suivant une nomenclature où c'est la « nature » des moyens qui est le facteur discriminant et non la destination. À quoi sert de calculer – avec moult précautions scientifiques – qu'une location de matériel est plus coûteuse qu'un achat si on ne dispose pas du montant nécessaire à celui-ci dans le budget d'équipement alors que des crédits budgétaires affectables à celle-là existent au niveau du fonctionnement ? À quoi sert de démontrer que le traitement automatisé d'une tâche est plus rentable que le traitement manuel si le personnel nécessaire à ce dernier est disponible alors que les crédits d'équipement font défaut ?

Il est des réponses optimistes à ces questions : ainsi, si l'on cesse de raisonner sur une année en cours pour laquelle les crédits budgétaires sont déterminés³⁶³, le calcul économique peut asseoir pour l'avenir une répartition optimale des ressources entre les différentes lignes budgétaires, de telle sorte que la contrainte de la spécialité budgétaire ne soit pas contraignante pour le gestionnaire optimiseur.

Cependant, l'optimisme est en la matière synonyme d'irréalisme. Le raisonnement suppose une prévisibilité parfaite des paramètres de coûts, une rationalité non moins grande de la négociation budgétaire avec l'autorité de financement et plus encore une indifférence de celle-ci à la nature des moyens demandés dès lors que les valeurs monétaires sont identiques.

³⁶¹ Sur le concept de légitimité, cf. Romain LAUFER et Alain BURLAUD, *Encyclopédie de gestion*, Economica, 1997, p. 1754 à 1772.

³⁶² Patrick GIBERT et Philippe DE LAVERGNE, 1978, p. 32-33.

³⁶³ Au niveau communal, cette contrainte est moins forte puisque le budget supplémentaire permet de pallier l'insuffisance constatée de crédits et que la taille plus limitée de l'organisation communale permet à tout responsable de demander une inscription au budget supplémentaire avec quelque chance de succès.

Ce dernier point est des plus cruciaux. Il en est de la gestion publique comme de ces sociétés où tout est signe ; les moyens n'y sont jamais neutres, mais au contraire entachés de valeurs. Que l'ordre du jour soit la création d'emplois dans la fonction publique³⁶⁴ et il sera beaucoup plus facile aux services demandeurs d'obtenir du personnel, à la limite ils se le verront affecter d'office alors que les crédits de fonctionnement du matériel seront refusés même si le calcul des coûts révèle l'opportunité de ceux-ci plutôt que de celui-là. Qu'il soit mis fin aux recrutements massifs et le matériel sera beaucoup plus facilement obtenu que les collaborateurs. « L'intensité capitalistique » d'un service est plus largement dépendante de politiques que de calculs économiques limités à cette entité !

Par ailleurs, le faible succès des méthodes coûts/avantages, qui avaient le mérite de chercher une minimisation des coûts pour un impact déterminé, témoignerait des difficultés de la concrétisation du résultat en termes de valeurs monétaires, donc de la transposition du raisonnement privé et montre également les limites à l'utilisation des coûts comme recherche d'une maximisation du résultat lorsque ce résultat n'est pas cantonné aux réalisations.

5° Enfin, l'objectif d'alimentation du *système d'information comptable* auquel concourt la valorisation des encours de production et des différents stocks de produits finis ou semi-finis comme celle des prestations faites à soi-même – auto-équipement – ne se justifie que pour les organisations qui peuvent ou doivent dégager un résultat par différence entre produits et charges et tenir une comptabilisation de leur patrimoine et de ses origines. La plupart des organisations publiques qui n'ont pas le statut d'entreprise ne répondent pas à ces critères ; leurs comptes mélangent les notions de dépenses et de charges (*exemple* : administration d'État) et elles n'ont pas de bilan (*idem*)³⁶⁵. En conséquence de quoi l'objectif d'alimentation du système d'information comptable devient non pertinent. La seule restriction que l'on peut faire à cette conclusion est qu'il est difficile de distinguer la cause de l'effet : si les comptes administratifs sont si partiels, c'est peut-être en partie³⁶⁶ parce que l'on ne sait pas les alimenter en informations susceptibles justement de fonder une véritable comptabilité des stocks et des immobilisations.

2. DES OBJECTIFS SOCIO-ORGANISATIONNELS PLUS CONVAINCANTS

Si la comptabilité de gestion dans les organisations publiques se révèle finalement peu opératoire au regard des objectifs qu'on lui assigne de façon classique, elle remplit en revanche un certain nombre de fonctions réelles ou symboliques sur lesquelles se fonde son utilité.

- Sa mise en œuvre est d'abord l'adoption d'une *forme de langage de rareté*. Il permet de faire prendre conscience des contraintes liées au caractère limité des ressources puisqu'il y a désormais un vocabulaire technique pour les désigner. La rareté devient évidence et conduit à des comportements qui intériorisent cette nouvelle contrainte. Dès lors, la comptabilité de gestion ne s'oppose pas aux seuls obscurantistes, elle va à l'encontre du refus de la situation de rareté, de la dénonciation de la pénurie « organisée », et les tenants de ces deux positions s'en accommodent mal.

- Elle est, dans le même temps, un outil de *légitimation de certaines pratiques* vis-à-vis des publics internes à l'organisation. C'est le cas lorsque la référence qui y est faite vise à faire admettre par le personnel ou ses représentants des décisions de sous-traitance d'activités jusque-là exercées en régie ainsi que des automatisations ou informatisations menaçantes pour l'emploi ou du moins (celui-ci étant la plupart du temps garanti) pour les recrutements futurs. La comptabilité de gestion est également un outil de légitimation vis-à-vis des publics externes, par exemple lorsqu'il s'agit de faire payer à une autre administration des services qu'on lui rend, lorsque l'on met en œuvre une facturation interne au système administratif.

Il n'est pas étonnant dès lors que s'enclenchent autour des coûts des querelles de légitimité. C'est ainsi que le calcul classique de rentabilité, celui qui s'inscrit dans le cadre d'une organisation publique ou de l'un de ses centres de décisions, est facilement dénoncé et que d'aucuns lui préfèrent la « rentabilité sociale » dont le contenu reste pour le moins à préciser, mais qui a justement pour fonction de rejeter le cadre organisationnel dans lequel s'enserme tout calcul de coûts en faisant valoir que telle solution apparemment coûteuse économise en réalité des coûts pour la société dans son ensemble ou lui apporte des avantages non pris en compte dans les calculs traditionnels³⁶⁷.

³⁶⁴ Comme ce fut le cas en 1981-1982 puis en 1998 avec les emplois-jeunes.

³⁶⁵ À cet égard, les choses pourraient changer puisque la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) prévoit que « les comptes de l'État doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière ». (art. 27, alinéa 3).

³⁶⁶ En partie seulement, car il est bien évident que la comptabilité est orientée vers la mesure de l'enrichissement, ce qui est une finalité non pertinente, ou secondaire, pour le secteur public, et que les différences de techniques comptables s'expliquent aussi par cette différence de finalité.

³⁶⁷ Cependant, rien n'interdit de penser que la seule façon de rendre opérationnelle la rentabilité sociale est le recours à des calculs coûts/avantages.

- La comptabilité de gestion peut être aussi l'instrument de mesure *des phénomènes de redistribution* entre usagers ou clients des organisations publiques. Il est en effet possible d'inverser la relation classique coût-prix qui est celle de la facturation fondée sur le coût de revient – avec ou sans une marge bénéficiaire – en une relation prix-coût (prix politique indépendant du coût) où, par comparaison avec les prix pratiqués pour chaque catégorie de clients, le montant des coûts de la prestation fournie à cette catégorie permet de mesurer la marge ou le déficit dégagé et donc globalement de situer le montant des gains ou des pertes aux jeux de redistribution que volontairement ou involontairement pratiquent les organisations publiques. Là encore, on pourrait dire que le phénomène existe dans le secteur privé, mais la redistribution dans le cadre d'une politique des revenus, y est en principe un phénomène indifférent du point de vue de la finalité de l'organisation. En revanche, dans la perspective du macromanagement qui est celle des organisations publiques, la gestion des effets redistributifs devient une variable essentielle.

Seulement, cette fonction théorique une fois reconnue, force est de constater qu'elle ne constitue pas forcément un atout pour la comptabilité de gestion. Le « management de l'ambiguïté » s'accommode en effet malaisément de la mesure du degré de réalisation des objectifs explicitement retenus par les organisations publiques et moins encore des effets pervers des politiques menées. En d'autres termes, une redistribution par l'intermédiaire des tarifs publics, trop forte ou trop faible, au profit ou au détriment de catégories d'usagers qui ne sont pas « bonnes » peut être admise quand elle est cachée mais gênante quand elle est explicitée. L'explicitation est alors inopportune et l'outil d'explicitation ne l'est pas moins. D'aucuns mettent volontiers en avant cette explication qui vaut aussi pour le calcul du montant des coûts entraînés par telle ou telle activité – pour rendre compte de la faiblesse du développement de la comptabilité de gestion dans les collectivités locales³⁶⁸.

En définitive, on peut se demander si les fonctions de la comptabilité de gestion ne sont pas essentiellement d'ordre symbolique et nécessaires au contrôle social des organisations publiques : mise sous tension par l'introduction d'une concurrence entre organisations ou services ou établissements à finalités comparables, culpabilisation grâce au langage de la rareté, menaces de sanction des gestions les moins irréprochables par la redistribution des moyens.

36 La poursuite des objectifs socio-organisationnels conduit à surmonter les difficultés techniques

Les problèmes soulevés par la définition technique et téléologique des coûts ne doivent faire conclure ni à une impossibilité ou inopportunité de mettre en place une comptabilité de gestion dans l'Administration, ni à la spécificité absolue des difficultés techniques ou organisationnelles rencontrées lors de leur implantation au sein des organisations publiques. En effet, les comptabilités publiques ne sont pas un obstacle dirimant à une comptabilité de gestion, et des interrogations majeures sur le traitement des coûts dans les organisations publiques peuvent se révéler pertinentes pour les entreprises privées.

1. LES COMPTABILITÉS PUBLIQUES NE SONT PAS UN OBSTACLE DIRIMANT À UNE COMPTABILITÉ DE GESTION

Certes, l'articulation entre comptabilité de gestion et comptabilité générale est souvent plus malaisée que dans le privé du fait que la plupart des comptabilités des organisations publiques enregistrent des engagements de dépenses et non des charges (consommations), et que le nécessaire passage de celles-là à celles-ci oblige à multiplier les éléments supplétifs pour que soient correctement pris en compte les mouvements de stock et les amortissements. Cependant, l'articulation demeure possible. Quand elle n'est pas effectuée de façon comptable, elle peut l'être de façon extracomptable par des tableaux de rapprochement.

Parfois, la comptabilité publique inclut un début d'analytique. Ainsi, pour les grandes communes, l'instruction comptable M12 prévoit un classement des opérations par « fonctions ou services ou par programme, classement qui permet la détermination des coûts par service ou la connaissance de la situation de chaque programme. C'est sur les recettes, les dépenses et les résultats de chaque service ou programme que les autorités locales et notamment les conseillers municipaux peuvent se prononcer en toute connaissance de cause et apprécier l'effort consenti par la collectivité, dans les domaines essentiels, tels que l'équipement scolaire ou social, l'aide à la construction³⁶⁹ ».

³⁶⁸ Cf. à ce sujet Stéphane GRIFFITHS, « La demande d'informations comptables pour le contrôle de gestion des communes », *Revue française de comptabilité*, n° 152, juillet-août 1988, p. 65 à 74.

³⁶⁹ Ministère de l'Économie et des Finances, ministère de l'Intérieur, instruction M12 sur la comptabilité des grandes communes, communes de troisième catégorie, tome II, à jour au 1^{er} septembre 1965, p. 12. L'instruction M12 a été remplacée en 1994 par l'instruction M14.

Malgré une idée qui est couramment répandue, l'absence de comptabilité de gestion dans les communes ne peut donc être raisonnablement imputée à l'instruction budgétaire et comptable qui leur est imposée.

2. DES INTERROGATIONS MAJEURES SUR LE TRAITEMENT DES COÛTS DANS LES ORGANISATIONS PUBLIQUES PEUVENT SE RÉVÉLER PERTINENTES POUR LES ENTREPRISES PRIVÉES

Le calcul des coûts dans les organisations publiques conduit à mettre en exergue des phénomènes qui valent aussi pour le privé, mais qui étaient moins évidents dans celui-ci ou plus exactement dans les entreprises industrielles de type classique qui, historiquement, ont marqué de leur empreinte la comptabilité de gestion. C'est ainsi que les efforts de mise en œuvre d'analyses de coûts dans l'Administration mettent en lumière :

- Que c'est le système de gestion plus encore que le système de production qui détermine les coûts.

Le système de production est largement déterminé par l'état des connaissances techniques à un moment donné. Ainsi, les appareils utilisés dans les hôpitaux, les engins servant à la construction des routes, les véhicules, trains ou avions, qui transportent le courrier ont des caractéristiques techniques et des performances tout à fait comparables dans des pays ayant atteint le même niveau de développement économique. Pourtant, les coûts peuvent être significativement différents notamment selon le mode de gestion du personnel. Dans un hôpital ou un établissement d'enseignement, les vacations versées à du personnel (médecins ou enseignants) « extérieur » coûtent beaucoup moins cher que les salaires des personnes « en poste ». Les auxiliaires coûtent également moins cher que les titulaires, les heures supplémentaires que les heures statutaires. Plus que la qualité et la quantité de services offerts ou le niveau de mécanisation, c'est le système de gestion du personnel qui détermine les coûts. En définitive, les coûts sont négociés et dépendent du rapport de force existant entre les pouvoirs publics, soumis à la pression des usagers et des contribuables, et les personnels concernés.

Le découpage organisationnel peut également faire varier les coûts en les « diluant » ou en les redistribuant de différentes façons. Là encore, le choix d'un découpage résulte de décisions politiques successives qui font l'histoire d'une organisation.

- Que la variabilité des coûts est une notion extrêmement contingente.

Le peu d'utilisation faite par les Administrations du *direct costing* s'explique d'abord par le fait que cette méthode demande une séparation soignée des frais fixes et des frais variables. Or, dans l'Administration, la pertinence de cette distinction est souvent remise en question car on y évoque volontiers une très grande fixité de l'ensemble des coûts :

- des coûts en personnel d'abord, puisque le statut de la fonction publique assure une inamovibilité de fait aux fonctionnaires titulaires, qui constituent l'immense majorité des agents de l'Administration ;
- des autres coûts de fonctionnement également : les dotations budgétaires d'une administration sont fixées a priori ; elles ne peuvent être que très difficilement augmentées (par une loi de finances rectificative, par des procédures de virement interne). Elles sont également en pratique peu compressibles car il est inopportun pour un ordonnateur de ne pas dépenser l'ensemble des crédits dont il dispose sous peine de risquer de les voir diminuer à l'avenir.

Il est vrai que l'archétype du coût variable (matière première ou main-d'œuvre directe) suppose rassemblés trois types de caractéristiques quant aux facteurs de production dont la consommation constitue un coût variable :

- possibilité de déterminer la quantité de facteurs physiquement incorporée à une unité de produit ;
- possibilité de déterminer le coût unitaire (constant) du facteur de production ;
- paiement aux fournisseurs du facteur de production en fonction des quantités réellement consommées ou plus exactement possibilité d'ajuster (à des fluctuations de stocks près lorsqu'elles sont possibles comme dans le cas des matières et marchandises) l'achat du facteur de production sur la quantité nécessitée par le volume de l'activité.

Les frais de personnel, qui constituent généralement l'essentiel de ces coûts, ne satisfont aucune de ces trois conditions. En fait, la variabilité de ces coûts dépend du cadre de raisonnement, c'est-à-dire de l'horizon temporel que l'on envisage, du niveau de responsabilité auquel on se situe, de l'objectif de l'analyse que l'on mène.

Au niveau d'un établissement ou d'un service, à court terme, il y a fixité des coûts pour l'essentiel et surtout rigidité à la baisse. Le nombre de fonctionnaires titulaires affectés à l'établissement ou au service définit la grande masse des coûts salariaux ; l'adaptation des moyens et des coûts à l'activité se réalise par le recours aux heures supplémentaires, aux agents temporaires ou contractuels, aux services d'une brigade de suppléance. Cette adaptation peut se faire dans la limite des crédits délégués et en cas de hausse d'activité seulement ; en cas d'insuffisance de l'activité par rapport au nombre de postes de travail et par référence aux standards de temps, il y a une rigidité des coûts. Cet état de fait enlève toute signification aux tentatives que l'on pourrait faire de mesurer les écarts entre le temps réel consacré à une activité d'un niveau $\times$ et le temps standard que cette activité aurait justifié puisque l'écart entre les deux, que l'on qualifie-rait légitimement d'écart de rendement ou sur quantité de la main-d'œuvre si celle-ci constituait un véritable coût variable, recouvre en pratique à la fois la mesure des

inefficacités ou surefficacités de la main-d'œuvre et la mesure des phénomènes de suractivité ou sous-activité. Le partage entre les deux demanderait un suivi rigoureux et lourd des temps d'inactivité réels du personnel par rapport à une inactivité standard. L'analyse des écarts sur coûts variables n'a pas de sens au niveau d'un établissement.

Au niveau national, à moyen (plus d'un an) et long terme, on est obligé de considérer que l'utilisation du personnel d'exécution constitue fondamentalement un coût variable. Penser l'inverse serait supposer que le personnel, en cas d'augmentation de l'activité, voit son rendement systématiquement augmenté et, en cas de baisse, son rendement systématiquement abaissé.

Pour le personnel d'encadrement, il y a variabilité de principe des coûts si l'on suppose que les taux d'encadrement sont constants.

Pour le personnel situé hors du processus de production proprement dit, le raisonnement ne donne rien de déterminant : une partie de sa charge constitue à coup sûr des coûts discrétionnaires – que l'on songe aux coûts des servants du système de gestion et à nombre de bureaux d'administration centrale –, une autre varie sans doute avec l'activité de façon médiate – que l'on songe aux gestionnaires du personnel –, une dernière enfin constitue à proprement parler des coûts fixes.

Si l'on adopte une perspective intermédiaire entre ces deux perspectives extrêmes, le raisonnement s'obscurcit. La variabilité des coûts à court terme peut dépendre de la capacité à effectuer des prévisions correctes ; les renforts temporaires donnés à un établissement pour faire face à la saisonnalité de l'activité – bureaux de poste dans les stations estivales par exemple –, lorsqu'ils sont bien modulés sur cette activité, concrétisent cette variabilité. À l'inverse, le sous-dimensionnement d'un bureau qui peut se révéler dans le cas de la croissance mal prévue d'un quartier peut s'interpréter à court terme comme une rigidité – fallacieuse – des coûts.

En définitive, la qualification des coûts (fixes ou variables) dépend de l'objectif de l'analyse. L'utilisation d'une comptabilité de contribution³⁷⁰ en vue du contrôle de gestion soulèverait les problèmes évoqués ci-avant en raison du suivi à court terme et au niveau de chaque élément de la structure (établissement ou service) qu'implique le contrôle. L'orientation de la comptabilité de contribution vers la tarification et le calcul économique s'accommode mieux d'un raisonnement où la période de base est l'année et où la seule constatation élémentaire que la taille (en personnel) des établissements est fonction grosso modo de leur activité fait légitimement conclure à la variabilité de la grande masse des coûts de personnel.

Pour qu'il en soit différemment, il faudrait :

- qu'il y ait une réduction importante et durable de l'activité ;
- que cette réduction ne puisse être accompagnée d'une diminution corrélative du personnel par le jeu des départs naturels (retraites, démissions) ou par celui du reclassement dans d'autres administrations ou entreprises publiques.

CONCLUSION

Les difficultés de mise en œuvre de la comptabilité de gestion dans les organisations publiques sont particulièrement éclairantes dans la mesure où l'on peut en tirer des enseignements de portée générale sur les effets de l'entrée en scène d'une discipline relativement nouvelle comme le management public.

Nous avons montré que la comptabilité de gestion était techniquement difficile à implanter dans les organisations publiques et que ses effets « traditionnels » étaient contestables et contestés. Au regard de ce constat, le fait que néanmoins elle existe, voire se développe, peut apparaître comme un paradoxe. Plusieurs explications sont alors possibles :

- notre constat est erroné ou incomplet ;
- le comportement des organisations publiques qui mettent en place des comptabilités de gestion est irrationnel ou incohérent ;
- la comptabilité de gestion a d'autres objectifs que ceux traditionnellement avancés.

Nous avons essayé de montrer que la troisième explication était à notre avis la bonne, que les objectifs socio-organisationnels prévalaient sur la simple rationalité économique, que la maîtrise d'un langage constituait le véritable enjeu. Les retombées de ce constat nous semblent importantes dans la mesure où un examen attentif de ce qui se passe dans le secteur privé montre que nos conclusions sont en partie transposables. Sur le plan méthodologique, la voie plus généralement ouverte par le management public est la suivante : la confrontation d'une quelconque technique de management à un environnement différent de son milieu « naturel » met en lumière des particularités qui, sans cela, passeraient inaperçues, provoquant par là même un renouveau de la réflexion sur cette technique³⁷¹. C'est en cela que le management public, qui s'enrichit de nombreuses disciplines voisines, est à même de leur apporter beaucoup, à son tour.

³⁷⁰ Expression qui peut sembler préférable à l'anglicisme de *direct costing* et souligne mieux la notion de contrôle que « coûts partiels ».

³⁷¹ Un bel exemple d'une telle démarche est fourni par l'ouvrage de Stéphanie CHATELAIN, *Le Contrôle de gestion dans les musées*, Economica, 1998.

37 Applications

1. LE CALCUL DES COÛTS DANS UNE UNIVERSITÉ : APPLICATION DES COÛTS COMPLETS³⁷²

L'université X..., située dans une petite ville, a une structure interne très décentralisée. Elle comprend huit unités d'enseignement et de recherche (UFR ou facultés), dont celle de gestion que vous devez étudier. Les services communs de l'université sont les services de la présidence et la bibliothèque universitaire.

Vous êtes chargé de contrôler les coûts de l'UFR de gestion pour l'année universitaire $n/n + 1$ et, à cet effet, vous avez rassemblé la documentation suivante (pour des raisons de simplification, les chiffres globaux sont arrondis au millier d'euros, ou à la centaine lorsque le millier n'apparaît pas significatif).

A. Coûts directs de l'UFR de gestion

1° Personnel enseignant

En l'absence d'informations sur la répartition de l'activité des enseignants entre l'enseignement et la recherche, vous avez procédé à une répartition égale entre ces deux activités (sauf pour les vacataires n'assurant que de l'enseignement). Cette convention vous paraît raisonnable.

Tableau 4.1

Catégorie	Professeurs	Maîtres de conférence	Assistants	Vacataires	Ensemble
Effectif	3	5	13	18	39
Rémunération annuelle (charges patronales comprises)	322 000	448 000	574 000	128 000	1 472 000
Coût de la recherche	161 000	224 000	187 000		672 000
Coût de l'heure d'enseignement	468	267	131	100	172
Nombre d'heures d'enseignement annuel	344	838	2 194	1 275	4 651
dont : 1 ^{re} année	53	130	1 180	384	2 048
2 ^e année	66	160	614	357	1 197
3 ^e année	111	271	203	118	703
4 ^e année	114	277	197	115	703

2° Personnel non enseignant

- Personnel administratif, technique et de service de l'UFR : coût annuel : 146 000 ;
- moniteurs : 22 000 (supposés effectuer du travail administratif).

3° Coût des locaux

La valeur retenue pour les bâtiments est celle fixée par les normes ministérielles en ce qui concerne les constructions nouvelles, soit :

Bâtiments d'enseignement et de recherche	900 €/m ²
Bâtiments administratifs	800 €/m ²
Bibliothèques	1 000 €/m ²

L'amortissement pratiqué est linéaire sur cinquante ans.

Surfaces occupées par l'UFR

Locaux d'enseignement	1 572 €/m ²
Salles de recherche	90 €/m ²
Locaux administratifs	109 €/m ²
Dégagements et surfaces perdues	459 €/m ²

(Cette dernière catégorie est répartie entre les trois premières proportionnellement aux surfaces utiles.)

4° Matériels et mobiliers

Les amortissements des matériels et mobiliers sont calculés linéairement et sur des durées diverses selon leur catégorie, la valeur retenue étant le prix d'acquisition réévalué par l'indice des prix de détail de l'INSEE. Les dotations aux amortissements pour $n/n + 1$ sont :

Enseignement	8 000
Recherche	1 000
Administration	5 000

³⁷² Annales de l'École nationale d'administration, promotion Pierre Mendès France.

5° Frais de fonctionnement courant

Entretien des bâtiments 16 000

Autres frais de fonctionnement 135 000

Les frais d'entretien des bâtiments sont répartis au prorata des surfaces utiles.

B. Coûts des services généraux d'université

Ils sont récapitulés dans le tableau ci-dessous, les méthodes de valorisation étant identiques à celles de l'UFR :

Tableau 4.2

	Présidence	Bibliothèque
1. Coûts en personnel	1 642 000	1 149 000
2. Coûts en capital		
Amortissements bâtiments	52 000	110 000
Amortissements matériel et mobilier	64 000	207 000
Frais d'entretien	469 000	144 000
3. Frais de fonctionnement	448 000	111 000
Total	2 675 000	1 721 000

C. Critères de répartition

Le coût de la présidence est ventilé entre les UFR au prorata des budgets de chacune. L'UFR de gestion a un budget qui représente 5 % de l'ensemble.

Le coût de la bibliothèque subit une double répartition :

1° Entre les UFR : au prorata des effectifs d'étudiants inscrits. En n et $n + 1$, l'université compte 7 820 étudiants.

2° Au sein des UFR : 10 % sont imputés à la recherche, 90 % à l'enseignement, proportionnellement aux effectifs d'étudiants de chaque année.

Le coût des services administratifs de l'UFR (quote-part du coût de la présidence comprise) est imputé pour 10 % à la recherche et 90 % à l'enseignement, proportionnellement aux effectifs étudiants de chaque année.

D. Tableaux de coûts de l'UFR de gestion

1° Coût de l'administration de l'UFR de gestion

Tableau 4.3

Éléments	Sommes
1. Frais de personnel	
Personnel administratif	146 000
Moniteurs	22 000
2. Coût en capital	
Amortissement des bâtiments	2 000
Amortissement du matériel et mobilier	5 000
Entretien des locaux	1 000
3. Frais de fonctionnement	135 000
Coût direct	311 000
4. Frais administratifs présidence	134 000
Coût total	445 000

2° Coût de la recherche de l'UFR de gestion

Tableau 4.4

Éléments	Sommes
1. Frais de personnel	
Professeurs	161 000
Maîtres de conférences	224 000
Assistants	287 000
2. Coût en capital	
Amortissement des bâtiments	2 000
Amortissement du matériel et mobilier	1 000
Entretien des locaux	1 000
Coût direct	676 000
3. Frais administratifs	

Bibliothèque	9 000
Frais administratifs de l'UER	44 000
Coût total	729 000

3° Coûts de l'enseignement de l'UFR de gestion

Tableau 4.5

	Total	Première année	Deuxième année	Troisième année	Quatrième année
<i>1. Frais de personnel</i>					
Professeurs	161 000	25 000	31 000	52 000	53 000
Maîtres de conférences	224 000	35 000	43 000	72 000	74 000
Assistants	287 000	154 000	80 000	27 000	26 000
Vacataires	128 000	68 000	36 000	12 000	12 000
<i>2. Coûts en capital¹</i>					
Amortissement des bâtiments	36 000	16 000	9 000	5 500	5 500
Amortissement du matériel et mobilier	8 000	3 500	2 100	1 200	1 200
Frais d'entretien	14 000	6 200	3 600	2 100	2 100
Coût direct	858 000	307 700	204 700	171 800	173 800
<i>3. Frais administratifs</i>	401 000	163 000	117 000	68 000	53 000
<i>4. Frais de bibliothèque</i>	83 000	34 000	24 000	14 000	11 000
Coût total	1 342 000	504 700	345 700	253 800	237 800
Nombre d'étudiants	420	171	122	71	56
Coût unitaire annuel	3 195	2 951	2 833	3 575	4 246

1. Répartition au prorata du nombre d'heures d'enseignement toutes catégories réunies.

Travail demandé

Procéder à une analyse critique de la méthode comptable employée. Cette critique portera sur le contenu des coûts aussi bien que sur les critères de répartition et d'imputation utilisés mais en tenant compte que toute proposition d'amélioration doit être réaliste, en ce sens que l'information nécessaire doit être disponible ou accessible.

Éléments de solution

1. Le calcul des coûts dans cette université doit être fait en fonction d'objectifs qu'il conviendrait d'explicitier. Contrôler les coûts peut signifier plusieurs choses :

- porter un jugement de valeur sur leur niveau absolu (sanction) ;
- les comparer avec ceux d'établissements ayant la même activité (normalisation) ;
- vérifier que certaines prestations sont « facturées » à un prix qui soit en rapport avec leur coût (tarification) ;
- établir une relation entre les coûts et le volume d'activité (budgétisation). L'optique dans laquelle est effectué ce contrôle n'est pas précisée ici.

2. L'analyse des coûts est menée ici selon la méthode traditionnelle des centres d'analyse avec :

- des centres auxiliaires (présidence, bibliothèque) ;
- des centres principaux (les UFR) ;
- deux familles de produits (recherche et enseignement).

Cependant, la décomposition des charges en charges directes et charges indirectes fait apparaître des charges d'une nature un peu particulière : le coût en capital. Il s'agit de charges qui, de par leur nature, seraient plutôt indirectes mais qui sont, dans ce cas particulier, directement affectables à un produit. Cette technique permet de réduire le volume des charges indirectes qui, nécessairement, sont imputées aux coûts des différents produits de façon plus ou moins conventionnelle. Les dotations aux amortissements des constructions sont, de plus, ici fort discutables puisqu'elles sont issues de normes ministérielles. La comptabilité publique ne comprend pas de bilan sur lequel les comptes de résultat et la comptabilité de gestion puissent s'articuler. Enfin, toutes les clés de répartition peuvent prêter à discussion. Faut-il, par exemple, répartir les frais d'entretien proportionnellement à la surface des locaux utilisés ? Ne serait-il pas préférable de considérer que les locaux destinés à l'enseignement nécessitent plus d'entretien ?

3. La distinction, essentielle ici, entre charges directes et charges indirectes n'est peut-être pas la meilleure. Quelles sont les décisions qu'elle est susceptible d'éclairer ? Ne vaudrait-il pas mieux disposer d'une ventilation en charges fixes/charges variables capable de montrer le nombre maximum d'étudiants que l'on peut accueillir pour un budget donné ou au contraire, si l'on privilégie le droit à l'éducation, quel est le budget nécessaire à

l'accueil de tous les étudiants ? Nous ne pouvons trancher sur ce problème. Tout dépend du niveau hiérarchique du destinataire de l'information et des variables sur lesquelles il peut agir.

2. LE CALCUL DES COÛTS DANS UNE UNIVERSITÉ : LE PROBLÈME DES CHARGES COMMUNES³⁷³

L'Université Paris-Val-de-Marne (UPVM) produit de l'enseignement et de la recherche. Elle le fait avec du capital (des bâtiments et du matériel), du travail et des fournitures. Le budget, qui sert à payer des salaires (pour environ 30 %), des fournitures et des services (pour le reste), ne reflète pas ce coût. Il faut y ajouter les salaires des fonctionnaires titulaires versés directement par le ministère de l'Éducation nationale, qui sont connus, et le coût du capital, qu'il faut estimer.

Le coût du capital³⁷⁴, en bonne analyse, se décompose en (i) amortissement des immobilisations qui rend compte de l'usure et (ii) coût d'opportunité du capital, qui rend compte de l'immobilisation des capitaux que la collectivité pourrait utiliser autre-ment, notamment en les investissant ailleurs. Le capital de l'université se décompose en capital immobilier et mobilier.

Il est difficile d'estimer la valeur du patrimoine immobilier, c'est-à-dire la valeur des locaux des quatre sites. Une façon simple de procéder consiste alors à se demander combien l'UPVM devrait payer si elle louait les locaux qu'elle utilise. Le prix de location inclut en effet l'amortissement et le coût d'opportunité du capital. Les prix de location de locaux à usage de bureaux ou d'atelier varient en fonction de la localisation et de la qualité des locaux. On a retenu un prix moyen de 400 €/m²/an, soit, pour les 49 500 m² utilisés par l'UPVM, un coût de 19,8 M€.

Le patrimoine mobilier (chaises, tables, bureaux-meubles, appareils, livres, etc.) est difficile à apprécier. Sur la base de 5 000 € par enseignant, il serait de 3,72 M€. En prenant un taux d'opportunité du capital de 10 % (qui est celui du Commissariat général du Plan), et en amortissant sur dix ans, on obtient un coût annuel de 0,7 M€. Le coût de production de l'enseignement et de la recherche à l'UPVM apparaît au tableau A.

Tableau A. Coût de production de l'enseignement et de la recherche à l'UPVM

		en M€	en %
Budget de l'université		86,1	32
Salaires		159,0	60
Coût du capital			
immobilier	19,8		
mobilier	0,7		
	20,5	20,5	8
Total		265,6	100

Le coût de la production des services rendus par l'UPVM est, on le voit, surtout un coût en travail : les salaires versés par le ministère et ceux qui sont versés directement par l'UPVM représentent près de 70 % du coût total.

Les services rendus par l'université se décomposent en enseignement et en recherche. L'allocation des coûts entre ces deux activités, qui sont produites conjointement, est intéressante, mais nécessairement conventionnelle. Pour le calcul des coûts unitaires, on retiendra différentes hypothèses : (i) la totalité des coûts sont imputables à l'enseignement, (ii) les deux tiers des coûts sont imputables à l'enseignement, et (iii) le tiers des coûts est imputable à l'enseignement. L'hypothèse (ii) semble la plus raisonnable.

La production d'enseignement peut se mesurer simplement en nombre d'étudiants enseignés bien que cette mesure soit grossière et discutable. La production de recherche est plus difficile à quantifier ; on la mesurera en nombre d'articles ou d'équivalent-articles et on fera l'hypothèse que chaque enseignant produit 2 équivalent-articles par an, soit environ 1 500 équivalent-articles pour l'ensemble de l'université.

Sur ces bases, on peut construire le tableau B, qui donne les coûts unitaires.

Tableau B. Coûts unitaires de production d'enseignement et de recherche à l'UPVM

	Hypothèse (i)	(ii)	(iii)
<i>Enseignement</i>			
Coût total (M€)	265,6	177,0	88,6
Nombre d'étudiants	14 914	14 914	14 914
Coût par étudiant (€)	17 802	11 845	5 934
<i>Recherche</i>			

³⁷³ Exemple emprunté à Rémy PRUD'HOMME, professeur à l'université Paris-Val-de-Marne, directeur du Laboratoire d'observation de l'économie et des institutions locales (L'ÉIL).

³⁷⁴ Il s'agit bien sûr ici du capital technique, c'est-à-dire des immobilisations.

Coût total (M€)	0	88,6	177,0
Nombre d'articles	1 500	1 500	1 500
Coût par article (€)	0	59 000	118 000

Le coût annuel de l'enseignement dispensé à un étudiant varie, selon les hypothèses retenues, de 6 000 à 18 000 €, l'hypothèse centrale de 12 000 € étant la plus plausible. Bien entendu, ce coût est une moyenne qui efface les différences entre les disciplines et les années, qui sont sans doute assez importantes.

On voit sur cet exemple à quel point les calculs de coûts sont sensibles aux hypothèses retenues lorsque la quasi-totalité des charges sont à la fois fixes (du moins à court terme) et indirectes. Ces chiffres ne sont donc utilisables qu'à des fins polémiques pour démontrer le coût excessif ou remarquablement faible de telle ou telle activité. Lorsque l'on veut faire ce type de calculs à des fins de contrôle, il faut les faire précéder d'un guide de procédure extrêmement détaillé afin de classer et figer les hypothèses retenues.

II – La comptabilité de gestion dans les banques³⁷⁵

Jusqu'au milieu de la décennie 1980, les banques – françaises surtout – pouvaient être considérées comme évoluant, pour l'essentiel, dans un environnement d'économie administrée. Les principaux faits justifiant cette appréciation sont : l'encadrement du crédit, la spécialisation institutionnelle, l'importance des refinancements à taux spécifique auprès de la Banque de France et, partant, l'étroitesse du marché monétaire ainsi d'ailleurs que du marché financier.

- L'*encadrement* du crédit visait à réguler la progression de la masse monétaire par un véritable contingentement du volume de crédits que chaque banque pouvait distribuer. Controversée en tant qu'instrument de politique monétaire, cette technique conduisait presque à priver les établissements d'une véritable politique commerciale.
- La *spécialisation institutionnelle* consistait à spécialiser réglementairement les établissements bancaires et financiers dans certains types d'opérations. La distribution des crédits bonifiés à l'agriculture par le Crédit agricole, le financement des marchés publics par la Caisse nationale des marchés de l'État (ultérieurement transformée et fusionnée) n'en sont que des exemples. Cette pratique conduisait à des situations de monopole pour certains et à un rétrécissement du marché pour les autres.
- L'*importance des refinancements à taux spécifiques* auprès de la Banque de France (crédits exports, à l'habitat...) conduisait les banques à des fonctions réduites à celle d'un intermédiaire astreint à des prix réglementés. D'autres aspects encore contribuaient à réduire considérablement les marges de manœuvre des banques.

Par ailleurs, la faiblesse du franc a, pendant de longues années, engendré une véritable rente de situation pour les banques, notamment celles à large réseau de collecte. En effet, pour défendre la monnaie, les autorités monétaires étaient conduites à pratiquer des taux élevés (pour attirer les capitaux étrangers ou retenir les capitaux nationaux). Or ces taux élevés étaient répercutés sur ceux des crédits alloués par les banques mais ne l'étaient que très faiblement sur la rémunération des dépôts qu'elles collectaient. En particulier, les dépôts à vue restent toujours figés au taux zéro. Il s'ensuivait que toute faiblesse du franc se traduisait mécaniquement par une augmentation (ou baisse dans le cas inverse) des résultats des banques sans que, pour autant, la bonne (ou mauvaise) gestion en soit la cause essentielle.

Nous n'entendons pas par là que les banques étaient mal ou non gérées, mais que le champ souvent attribué au contrôle de gestion était inexistant ou très réduit.

Cet environnement du système bancaire privait surtout de son sens le contrôle de gestion. Le contrôle opérationnel conservait, lui, l'essentiel de son champ usuel et se manifestait par des contrôles du respect de standards de productivité pour les différentes tâches, notamment celles d'arrière-guichet (*back office*) où les indicateurs physiques (nombre de chèques traités...) conservaient toute leur valeur.

La planification stratégique se trouvait beaucoup plus encadrée et limitée ; elle a conduit de nombreuses banques à chercher dans les activités internationales des opportunités de décroisement et de croissance.

Le niveau du contrôle de gestion se trouvait démuné : comment assigner des objectifs de performance lorsque les conditions d'exploitation sont, pour l'essentiel, déterminées par l'environnement, sans grand moyen d'action ni sur les volumes (limités par l'encadrement) ni sur les prix (déterminés par les procédures ou instructions de la Banque centrale) ? Ces faits expliquent également que, au niveau du personnel, les banques disposaient de très

³⁷⁵ Cette section fait de larges emprunts au Cahier de recherche 92/109 de l'ESCP.

importants effectifs d'employés formés à des procédures administratives mais étaient relativement démunies en encadrement bien formé.

Au milieu de la décennie 1980, un vaste ensemble de mesures regroupées sous les termes de banalisation, décloisonnement, déréglementation et marchéisation a frappé l'ensemble des systèmes bancaires mondiaux et surtout celui de la France.

- La *banalisation* a consisté à unifier les statuts et à faire disparaître, ou presque, la spécialisation institutionnelle mentionnée plus haut.
- Le *décloisonnement* a été le terme générique employé pour la réforme du marché monétaire (il n'y a plus désormais de cloisonnement par termes mais un continuum du jour le jour à sept ans ou plus).
- La *déréglementation* est un terme générique souvent utilisé pour baptiser cet ensemble de réformes ou plus spécifiquement appliqué aux différents produits de crédit.
- La *marchéisation* traduit le développement des marchés, financier surtout et monétaire accessoirement. Elle a permis aux entreprises de s'y financer directement – donc sans recourir aux crédits bancaires – et aux détenteurs de ressources ou d'épargne d'y réaliser leurs placements : directement par acquisition de titres ou indirectement par l'intermédiaire des organismes de placement collectif de valeurs mobilières (OPCVM) : SICAV ou FCP. Ce développement des marchés a conduit au phénomène de *désintermédiation* : les circuits financiers s'organisent autour des marchés et non plus par une collecte et distribution des crédits sous l'autorité, et la responsabilité, des banques.

L'ensemble de ces mesures s'est traduit par une mutation brutale (on pourrait presque parler de révolution) de l'environnement et des conditions de l'exploitation bancaire. On est ainsi passé brusquement de situations de rentes et quasi-monopoles à une véritable concurrence entre les établissements, mais aussi entre le système bancaire considéré comme un tout, et les marchés (impact de la désintermédiation). De plus, l'ouverture des frontières aux capitaux au sein de la CE à compter du 1er janvier 1990 a fait apparaître de nouveaux concurrents. Il s'est ensuivi une brutale chute des marges tant sur les crédits (dont les taux se rapprochent de ceux du marché monétaire) que sur les ressources (dont les taux de rémunération se rapprochent également de ceux du marché monétaire).

La mise en œuvre d'un contrôle de gestion devient dès lors *possible* et *indispensable*. Possible car la liberté sur les volumes et les prix permet la mesure de performances par rapport au marché. Indispensable car la chute des marges oblige à une gestion beau-coup plus fine passant par une mesure précise des coûts (calcul de coûts de revient) et une responsabilisation plus grande (mise en place de centres de responsabilité).

Dans un premier temps nous aborderons les techniques de base auxquelles les banques ont recours pour analyser leurs résultats, puis nous aborderons quelques-uns des problèmes posés par la mise en place d'un véritable contrôle de gestion avant d'esquisser quelques propositions.

38 Les techniques de base d'analyse des résultats

Depuis longtemps, les banques ont mis au point des techniques pour analyser leur marge brute d'intermédiation (net des intérêts perçus et payés) ; la mise sous tension des charges de fonctionnement étant réalisée au travers d'un contrôle budgétaire classique et à beaucoup d'égards proche de celui des administrations. Notamment à l'occasion de travaux organisés sous l'égide du Plan³⁷⁶, un cadre conceptuel plus large structuré autour des grandes fonctions bancaires a été défini. Parallèlement, l'Association française des contrôleurs de gestion de banque (AFCGB) a contribué à la définition d'un cadre opérationnel de mise en œuvre d'un contrôle de gestion très inspiré des modèles industriels et axé sur les rentabilités par produits et clients d'une part et par centres de responsabilité d'autre part.

1. L'ANALYSE DE LA MARGE D'INTERMÉDIATION

Avant d'aborder l'analyse de la marge d'intermédiation, il convient, surtout pour le lecteur non familiarisé avec cet aspect, de rappeler quelques données générales sur la comptabilité bancaire.

A. Le schéma de la comptabilité bancaire

Le bilan traduit le stock à un instant donné des emplois (crédits accordés) et des ressources (dépôt ou placements de la clientèle) ; le compte de résultat, les flux de produits (intérêts sur les crédits et commissions) et de charges (intérêts sur les ressources collectées et frais généraux) pour une période. On peut dégager les deux équations suivantes reliant bilan et compte de résultat :

³⁷⁶ *Quels intermédiaires financiers pour demain ?*, Documentation française, 1984.

$$\text{Intérêts perçus} = \text{Crédits accordés} \times \text{Rendement (taux) des emplois.}$$

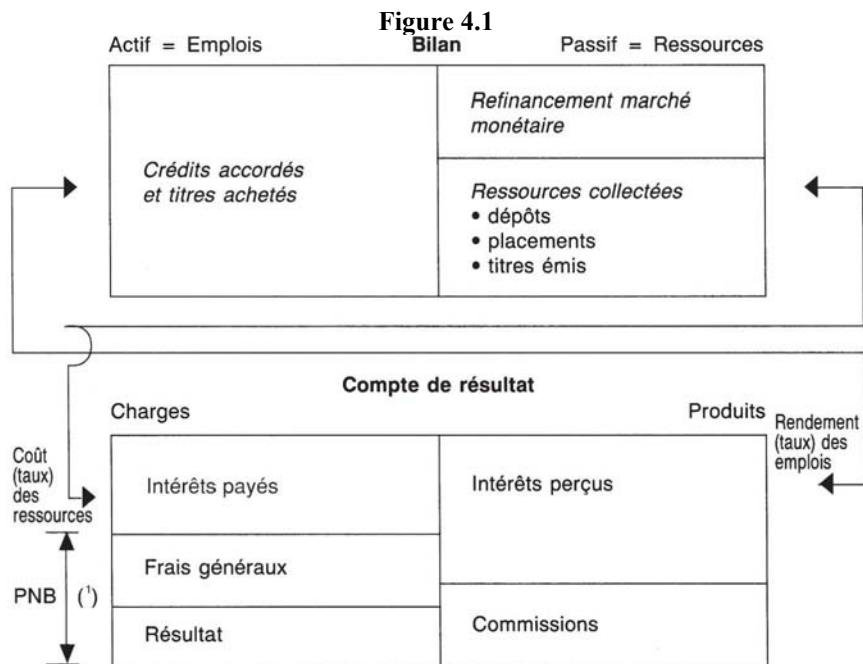
$$\text{Intérêts payés} = \text{Ressources collectées} \times \text{Coût (taux) de la collecte.}$$

Ces deux équations permettent de réaliser une analyse volume/prix (les volumes – l'activité – sont donnés par le bilan ; les prix – les taux – sont calculés par la division : $\text{taux} = \text{intérêt/volume}$)

Le Plan comptable bancaire facilite cette approche puisque, à chaque compte de bilan, il fait correspondre un compte de charges et produits ; l'analyse peut donc être conduite avec le niveau de finesse désiré. Toutefois, il convient de remarquer qu'emplois et ressources évoluent dans le temps et que le bilan n'en donne donc qu'une vision figée à un instant donné. Dès lors, il convient de considérer non pas les données bilantielles mais des quantités *moyennes* (mensuelles, hebdomadaires ou mieux encore quotidiennes, surtout pour les capitaux à court terme) calculées sur la période définie par le compte de résultat considéré.

Mais cette analyse est très statique, elle ne permet pas la comparaison avec des objectifs ou l'explication des variations de PNB (produit net bancaire).

La figure 4.1 fournit un schéma de l'articulation bilan-compte de résultat.



(1) Le PNB est le produit net bancaire ; il est égal à la somme des produits bancaires (intérêts perçus + commissions) diminuée des charges bancaires (intérêts payés) et s'apparente au concept de marge commerciale. Il doit couvrir les frais généraux et permettre de dégager un résultat.

B. L'analyse dynamique de la marge globale d'intermédiation

La technique utilisée ne constitue que la transposition des analyses d'écart utilisées en contrôle budgétaire. Elle permet, généralement par référence à l'année antérieure, d'expliquer l'évolution des produits et charges par leurs deux composantes que sont les variations des volumes (capitaux) et des taux.

On met en œuvre les formules suivantes :

$$\text{Effet des volumes} = (\text{Capitaux } N + 1 - \text{Capitaux } N) \times \text{Taux de } N.$$

$$\text{Effet des taux} = (\text{Taux } N + 1 - \text{Taux } N) \times \text{Capitaux de } N + 1.$$

Le tableau 4.6 (page 355) en donne une illustration chiffrée.

Tableau 4.6

	Année N			Année N + 1			Analyse		
	Produits ou charges	Capitaux moyens	Taux	Produits ou charges	Capitaux moyens	Taux	Effet des volumes	Effet des taux	Total
<i>Emplois</i>									
Comptes débiteurs	80	800	10,00 %	99	900	11,00 %	10	9	19
Escompte commercial	66	600	11,00 %	84	700	12,00 %	11	7	18
Crédits-logement	16	200	8,00 %	13,5	150	9,00 %	- 4	1,5	-2,5
Crédits d'équipement	38	400	9,50 %	47,25	450	10,50 %	4,75	4,5	9,5
Total	200	2 000		243,75	2 200		21,75	22	43,75
<i>Ressources</i>									
Clientèle	0	700	0,00 %	0	700	0,00 %	0	0	0
Dépôts à vue	27	600	4,50 %	22,5	500	4,50 %	- 4,5	0	- 4,5
Dépôts sur livrets	18	200	9,00 %	30	300	10,00 %	98	3	12
Dépôts à terme	47,5	500	9,50 %	73,5	700	10,50 %	19	7	26
Total	92,5	2 000		126	2 200		23,5	10	33,5
Solde (PNB)	107,5			117,75			- 1,75	12	10,25

1. Les capitaux emplois-ressources sont équilibrés par un recours au marché monétaire de 500 en N et de 700 en N + 1.

2. Les taux sont calculés par le rapport produits ou charges/capitaux. Ils indiquent donc des moyennes prenant notamment en compte les effets de rémanence pour les ressources ou emplois longs (logement, équipement...).

Mais cette technique ne rend pas compte de certaines évolutions souvent essentielles. En particulier, la structure des emplois et surtout des ressources est déterminante. L'essentiel de la marge se réalise du fait de ressources « gratuites » (les dépôts à vue dont le coût n'est pas constitué d'intérêts mais de frais de fonctionnement dus à la gestion des moyens de paiement qui leur sont associés) ou peu onéreuses (les comptes sur livrets). Dans l'exemple du tableau 4.6, la stabilité des dépôts à vue ne peut pas, par construction, être valorisée ; elle traduit cependant une dégradation de la structure puisque l'activité d'ensemble progresse, elle, de 10 % (le volume total des capitaux passe de 2 000 à 2 200). Si cette tendance se poursuivait, toutes choses égales par ailleurs (stabilité des taux), le taux de marge moyen se dégraderait de ce seul fait. Cet effet, dit de structure ou de composition, peut être mesuré.

L'analyse des ressources et de l'évolution de leur coût dans l'exemple du tableau 4.6 peut en fournir une illustration.

On peut calculer les coûts (taux) moyens des ressources en N et N + 1 :

$$\text{Taux N} = \frac{92,5}{2\,000} = 4,62 \% \quad \text{et} \quad \text{taux N + 1} = \frac{126}{2\,200} = 5,72 \%$$

L'évolution de ce taux s'explique par deux causes : l'évolution des taux pour chaque ressource, l'évolution de la structure (pondération) des différentes ressources.

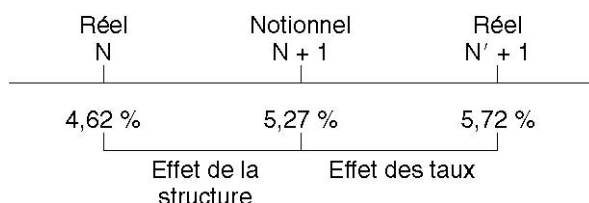
Pour mesurer ce dernier effet, on calcule un *taux notionnel* de N + 1 en appliquant aux capitaux moyens de N + 1 les taux de N :

Tableau 4.7

	Capitaux N + 1	Taux de N	Intérêts notionnels
Dépôts à vue	700	0,00 %	0
Dépôts sur livrets	500	4,5 %	22,5
Dépôts à terme	300	9,0 %	57
Marché monétaire	700	9,5 %	66,5
Total	2 200		116

$$\text{Taux notionnel moyen de N + 1} := \frac{116}{2\,200} = 5,27 \%$$

On peut alors représenter l'évolution des taux de la façon suivante :



L'évolution du taux de 4,62 % à 5,27 % ne s'explique que par celle de la structure puisque les taux ont été figés. Dès lors, l'évolution globale du coût des ressources ($126 - 92,5 = 33,5$) peut s'analyser par trois facteurs globaux :

Évolution du volume $(2\,200 - 2\,000) \times 4,62 \% =$	9,25
Évolution de la structure $(5,27 \% - 4,62 \%) \times 2\,200 =$	14,30
Évolution des taux $(5,72 \% - 5,27 \%) \times 2\,200 =$	<u>9,90</u>
	33,45

Aux différences d'arrondis près, on retrouve bien l'écart de coût des ressources. Cette analyse n'est pas un substitut de celle conduite ligne à ligne (tableau 4.6) mais elle en est un complément ; elle fournit une vision plus synthétique mais, à certains égards, plus riche.

Dans une optique de contrôle de gestion, ces techniques d'analyse de la marge d'intermédiation doivent pouvoir être transposées à des segments de clientèle (particuliers, entreprises...) ou à des unités décentralisées (agences...), c'est-à-dire au niveau de sous ensembles.

C. L'analyse de la marge d'intermédiation au niveau de sous-ensembles

Supposons que la banque dont les données chiffrées résumées correspondaient au tableau 4.6 ait une agence dont les données de l'année N + 1 correspondent au tableau 4.8.

Tableau 4.8

	Année N + 1		
	Produits ou charges	Capitaux moyens	Taux
<i>Emplois</i>			
Comptes débiteurs	11	100	11,00 %
Crédits logement	9	100	9,00 %
Total	20	200	
<i>Ressources</i>			
Clientèle			
Dépôts à vue	0	200	0,00 %
Dépôts sur livrets	11,25	250	4,50 %
Dépôts à terme	10	100	10,00 %

Total	21,25	550	
Solde	- 1,25	350	

Cette agence, située dans un quartier résidentiel, a une clientèle composée quasi exclusivement de ménages disposant d'une épargne nette qui se concrétise par une ressource nette de 350 (on dit alors que l'agence est emprunteuse nette).

Dès lors, son solde de produits et charges, qui ressort négativement, n'est pas significatif d'une marge d'exploitation. En réalité, l'excédent de ressource dégagé est disponible au niveau de la trésorerie centrale de la banque où il refinance d'autres agences ayant une structure inverse (prêteuse nette clientèle) ou bien augmente la trésorerie placée sur les marchés ou bien encore diminue les besoins de refinancement sur ces mêmes marchés.

Pour prendre en compte cette situation, on crée un « marché monétaire interne » par équilibrage des capitaux, ceux-ci étant rémunérés (ou facturés) soit à taux unique (méthode du *pool unique*) soit à des taux différenciés notamment selon les termes (méthode du *pool multiple*).

• *Le pool unique*

Cette méthode consiste à ne pas distinguer les différents capitaux en emplois et ressources et à appliquer un taux unique (souvent celui du marché monétaire) au solde dégagé. Dans l'exemple ci-dessus et si l'on retient un taux du marché monétaire de 10,5 %, on obtient :

Tableau 4.9

	Année N + 1		
	Produits ou charges	Capitaux moyens	Taux
<i>Emplois</i>			
Comptes débiteurs	11	100	11,00 %
Crédits logement	9	100	9,00 %
Emploi interne	36,75	350	10,50 %
Total	56,75	550	
<i>Ressources</i>			
Clientèle			
Dépôts à vue	0	200	0,00 %
Dépôts sur livrets	11,25	250	4,50 %
Dépôts à terme	10	100	10,00 %
Total	21,25	550	
Solde	35,5	0	

Le net d'intérêt (35,5) est alors plus représentatif de la *contribution* de l'agence au produit net bancaire de l'ensemble de la banque.

• *Le pool multiple*

Le principe de base est identique à celui de la méthode du pool unique mais va distinguer les capitaux selon le terme et appliquer aux soldes ainsi dégagés des taux différenciés. En effet, le pool unique considère implicitement un taux unique, ce qui est contraire à la réalité usuelle du marché. Cette méthode ne pose guère de difficulté technique mais, par contre, des problèmes pratiques ou fondamentaux sur lesquels nous reviendrons.

Ces techniques d'équilibrage en pool unique ou pool multiple sont largement utilisées pour l'analyse par centre (agences, régions...), par segment de clientèle (particuliers, PME...), par produit (livret, crédits logement...) ou par client (l'entreprise X..., le ménage Y...).

2. L'ANALYSE DES COÛTS DE FONCTIONNEMENT

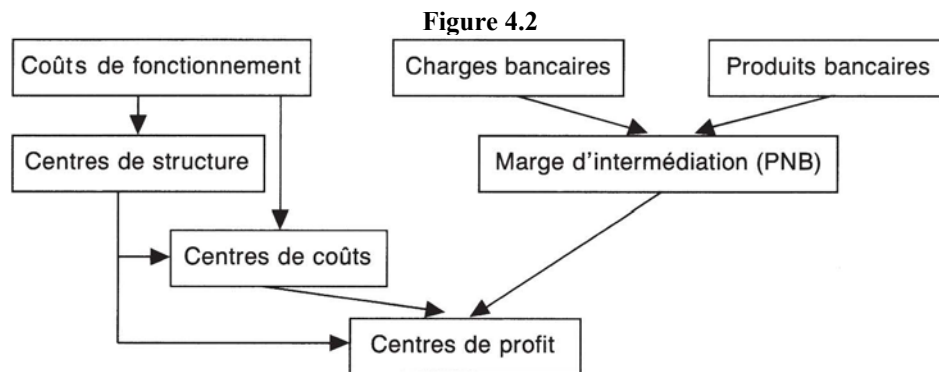
Un contrôle de gestion ne peut se limiter à l'analyse de la marge brute ; il doit aussi rendre compte des coûts de fonctionnement. Ainsi, notamment sous l'impulsion de l'Association française des contrôleurs de gestion de banque, la plupart des banques organisent une véritable comptabilité par centres de responsabilité en distinguant parmi ceux-ci :

- les *centres de profit* qui gèrent une clientèle ; comptablement leurs produits comprennent la marge d'intermédiation (cf. ci-dessus), les commissions directement perçues sur leur clientèle, et leurs charges comprennent leurs coûts propres (personnel) ainsi que les prestations internes reçues d'autres centres ;
- les *centres de coûts*, n'ayant pas vocation à constater des produits directement perçus de la clientèle, sont de plusieurs natures :
 - les *centres opérationnels*, qui correspondent essentiellement aux activités d'arrière-guichet : traitement comptable et administratif des ordres ;
 - les *centres fonctionnels*, qui gèrent les moyens matériels (immobilier, mobilier) et humains (courrier, maintenance) ;

– les *centres de structure*, qui comprennent les activités généralement regroupées au siège social (direction générale, inspection générale).

Ainsi, un centre d'exploitation (agence) peut comprendre un ou plusieurs centres de profit (plusieurs si la clientèle est segmentée) et un centre opérationnel ainsi qu'un centre fonctionnel. Au niveau plus global de la banque, les centres administratifs (traitement des chèques) s'analysent comme un ensemble de centres opérationnels et fonctionnels.

La structure d'ensemble est donc très proche du schéma usuel que l'on retrouve dans l'industrie.



Les centres de structure se déversent à la fois sur les centres de coûts et de profit selon des clés. Les centres de coûts délivrent des prestations internes et/ou sont déversés sur les centres de profit en fonction de clés ou de coûts d'unités d'œuvre (traitement de chèques, par exemple).

Finalement, l'ensemble des charges et produits est analysé au niveau des centres de profit. On retrouve là la logique et la démarche typique des coûts complets ; la somme des résultats des centres de profit doit correspondre (aux différences d'incorporation près) au résultat de la comptabilité générale.

La mise en place de tels systèmes de contrôle de gestion dans les banques françaises s'est amorcée au cours de la décennie 1980. Le règlement 97-02 du Comité de réglementation bancaire exige la mise en place d'un système de contrôle de gestion pour toutes les banques et établissements de crédit. Les principaux établissements en sont aujourd'hui dotés, les autres le mettent en place.

39 Les problèmes posés par la mise en place d'un contrôle de gestion en banque

Ainsi que nous l'avons vu précédemment, les systèmes qui se mettent en place dans les banques sont, à beaucoup d'égards, la transposition de techniques largement éprouvées dans les milieux industriels. S'il n'est certes ni nécessaire ni utile de tout réinventer, il convient cependant d'approfondir les spécificités du secteur bancaire.

1. LES PROBLÈMES PRATIQUES

Le principal problème pratique posé lors de la mise en place de tout système de contrôle de gestion est la collecte des informations de base. Hormis les considérations liées au volume, cette difficulté est, pour l'essentiel, inexistante dans la banque dont l'activité consiste principalement à traiter des informations ; celles-ci sont donc déjà saisies, bien répertoriées et n'ont donc plus qu'à subir un traitement supplémentaire pour fournir les données nécessaires au calcul des coûts et à l'élaboration des états de contrôle. Nous distinguerons cependant deux problèmes spécifiques à l'activité bancaire : l'opposition flux/stocks comme critère d'activité et les différentes possibilités pour dater les opérations.

A. La mesure de l'activité : stock ou flux ?

Le bilan bancaire est souvent considéré comme un bon instrument de mesure de la taille et, partant, de l'activité d'une banque. Ce critère est d'ailleurs généralement retenu pour les classifications nationales ou internationales ; les considérations de commodité l'emportent toutefois sur celles de pertinence³⁷⁷.

³⁷⁷ En particulier l'incidence des fluctuations de change perturbe la signification de ce critère. Ainsi, lorsque le yen est au plus haut et le dollar au plus bas, les banques japonaises arrivent en tête. Cette hiérarchie s'inversant avec un renversement des taux de change.

Pourtant, un bilan ne traduit qu'un stock à un instant donné ; il consacre une position mais non une activité déployée au cours d'une période. Les flux de collecte ou d'emplois de capitaux sont, a priori, plus représentatifs, surtout aux niveaux décentralisés auxquels le contrôle de gestion s'intéresse.

Ainsi, cette approche en termes de flux est d'ores et déjà dominante dans les activités telles que le crédit-bail, le crédit immobilier et le crédit à la consommation. Elle est en revanche nettement moins bien adaptée aux crédits courants : escompte, découvert ainsi qu'à l'ensemble de la collecte où les transferts d'une ressource à l'autre sont fréquents, ce qui perturbe l'appréhension des flux. Dans ce cas, les variations de stocks entre deux dates sont retenues, mais cela donne davantage une mesure de l'effet de l'activité que de l'activité elle-même.

Cette difficulté n'est pas que de principe :

- elle complique les comparaisons, par exemple entre deux centres d'exploitation ayant des structures d'activités différentes ;
- elle rend difficile l'allocation de ressources (moyens humains et matériels) adaptées.

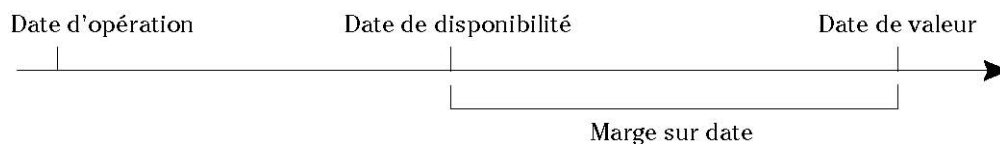
Mais il est préférable de reconnaître cette réalité (difficulté de mesure de l'activité) que de la contourner, fût-ce au travers de contorsions techniques peu significatives.

Ainsi, l'addition d'un flux de crédits immobiliers à une variation de stock de découverts donne certes un chiffre, comptable d'ailleurs, mais dépourvu de sens et en réalité inutilisable.

B. La datation des opérations

Les opérations, et notamment celles qui portent sur les comptes, peuvent être prises en compte à trois dates différentes :

- la date de réalisation de l'opération (*exemple* : remise d'un chèque à l'encaissement) ;
- la date de disponibilité de la trésorerie pour la banque ;
- la date de valeur. Dans le cas d'une remise de chèque sur un compte soit à découvert soit rémunéré (compte sur livret par exemple), le positionnement de ces trois dates peut être ainsi représenté :



Le mécanisme des dates de valeur est souvent controversé, voire négocié par les clients importants. Historiquement fondé sur des délais, il traduit davantage aujourd'hui une véritable rente d'usage au profit des banques. Le chiffrage de son effet est délicat ; des approches réalisées par certaines banques de dépôts ont fait ressortir un profit représentant 10 % du résultat net global.

Dans le cadre d'un contrôle de gestion, cette marge sur date n'est donc pas neutre ; elle pose deux problèmes : son évaluation et son affectation.

Une bonne évaluation consisterait à faire un double calcul des intérêts (en date de disponibilité et en date de valeur) puisque, dans certains cas, les dates de valeur peuvent par exemple faire apparaître un découvert virtuel (mais réellement porteur d'agios) ou accroître le plus fort découvert et donc la commission correspondante. Mais cette approche conduirait au doublement des calculs et aurait donc un coût prohibitif. Pratiquement, la solution généralement adoptée (lorsque cet effet est pris en compte par le contrôle de gestion) consiste à calculer les intérêts gagnés en calculant l'intérêt du montant de l'opération pendant la durée séparant la date de valeur de celle de la disponibilité pour un taux conventionnel. Ce dernier peut en effet être soit celui correspondant au compte concerné (par exemple taux de rémunération des livrets) soit celui du marché monétaire. Dans le premier cas, on assimile, implicitement, le gain aux intérêts supportés par le client ; dans le second cas, on considère que les capitaux ont été momentanément mis à disposition de la banque, qui en a eu la libre disposition pendant cette durée. Les trésoriers de banque opèrent en estimant le « float » dont ils disposent du fait des décalages temporels et se situent dans le cadre de notre seconde solution ; pourtant, les contrôleurs de gestion qui prennent en compte ce phénomène retiennent plus généralement la première. Tout est affaire de convention !

Dans une optique d'analyse des coûts et produits par centre, l'affectation de ce gain sur date n'est également pas neutre. On peut, en effet, l'attribuer :

- soit à la trésorerie centrale ;
- soit globalement aux centres de profit qui gèrent la clientèle ;
- soit aux centres qui gèrent les opérations (centres de coûts) en considérant ainsi que ce produit rémunère les transferts de fonds qu'ils réalisent.

Dans une optique de calcul des coûts et profits par produit et client, il conviendrait également de leur affecter ce gain. Cela pose :

- un problème pratique (doublement, au moins, du calcul des intérêts) ;
- un problème plus conceptuel : par souci de cohérence on rattacherait alors ce produit aux seuls centres de profit.

Les problèmes pratiques ici évoqués (stock ou flux, datation des opérations) ne constituent pas des obstacles à la mise en place d'un système ; ils nécessitent cependant des conventions dont la nature et les effets doivent être clairement explicités à l'ensemble des utilisateurs.

2. LES PROBLÈMES PLUS FONDAMENTAUX

On peut considérer que l'un des objectifs fondamentaux du contrôle de gestion consiste à mieux faire pénétrer les contraintes et tensions des marchés et de l'environnement dans l'ensemble de l'organisation. Mais une approche trop comptable et/ou simpliste risque de privilégier le court terme au détriment du long terme ainsi que les résultats individuels (ou des centres de responsabilité) au détriment de ceux de l'ensemble de l'organisation.

A. L'effet du temps

Le temps est une composante essentielle de l'activité bancaire ; on peut même, à la limite, considérer que, dans le cadre de son activité traditionnelle de crédit, la banque vend et achète du temps. En effet, un crédit comme une collecte ne sont que des échanges de flux de liquidités dans le temps. Or la prise en compte du temps, et des décalages, est l'un des problèmes les plus délicats de la gestion.

Quelques exemples illustreront ce propos et les difficultés spécifiques qu'il pose en milieu bancaire. L'accord d'un crédit à moyen ou long terme (habitat, équipement...) génère un flux de résultat étalé dans le temps et un risque différé. En focalisant le contrôle de gestion sur une conception comptable du résultat (produits moins charges de la période), ces activités à terme éloigné se trouvent implicitement dévalorisées par rapport à celles dont le dénouement est rapide (crédits spots...). Ainsi, dans certaines banques ayant déjà mis en œuvre un contrôle de gestion à orientation très comptable, il apparaît que les chargés de clientèle sont davantage enclins à négocier des taux faibles contre des commissions plus importantes (comptabilisées, elles, en produit, dès l'accord du crédit)³⁷⁸. En réalité la bonne approche consisterait à évaluer la rentabilité de l'opération sur l'ensemble de sa durée en ayant recours à des techniques d'actualisation, ce que ne font ni les systèmes comptables ni ceux du contrôle de gestion reposant sur les mêmes instruments de mesure de résultat. De même, le démarchage et l'action commerciale vis-à-vis des jeunes (étudiants par exemple) se trouvent dévalorisés par rapport à ceux orientés vers les personnes âgées détentrices d'une épargne. Pourtant, à terme, la banque dans son ensemble a tout intérêt à une politique commerciale agressive vis-à-vis de sa clientèle à potentiel. Ainsi, toute agence placée à proximité d'une université se trouvera très pénalisée (soldes faibles, opérations en nombre important, crédits à taux bonifiés...) par rapport à une autre située dans un environnement où les rentiers sont plus nombreux.

D'une façon plus générale, l'attitude de qualité du service vis-à-vis des clients risque d'en être affectée. En réalité, chaque agent bancaire devrait œuvrer dans une optique de « fonds de commerce » non seulement pour son agence mais aussi pour l'ensemble de la banque. Or la logique de la plupart des systèmes de contrôle de gestion d'une part et des politiques d'accentuation de la mobilité (géographique) du personnel d'autre part va à l'encontre de cet objectif.

B. La localisation des coûts et des produits

Toutes les comptabilités analytiques reposent peu ou prou sur une logique cartésienne selon laquelle le tout est égal à la somme des parties (« diviser [...] en autant de parcelles qu'il se pourrait...³⁷⁹ ») et l'ordre relativement immuable. Ces conceptions sont actuellement largement controversées³⁸⁰ ; dans l'activité bancaire, les produits ou activités liés ne se prêtent pas aisément aux démembrements prônés par Descartes. En particulier, les activités d'intermédiation et de gestion des moyens de paiement ne peuvent être scindées sans recourir à des artifices grossiers. Ainsi, dire que les moyens de paiement ne génèrent que des coûts alors que l'intermédiation est rentable (grâce notamment aux dépôts à vue non rémunérés) ne traduit pas la réalité³⁸¹ puisque le détenteur d'un compte courant n'en accepte la non-rémunération qu'en contrepartie de l'utilisation gratuite de moyens de paiement. Intermédiation et gestion des moyens de paiement sont donc deux activités étroitement liées et dont les résultats ne peuvent être appréhendés qu'au travers d'un système de conventions.

De même, un effet de commerce est à la fois un support de crédit (au travers de l'escompte) affecté d'une garantie contre le risque (solidarité des signataires) et un moyen de règlement (au travers de l'encaissement). Dès lors, affecter le coût de traitement d'une traite aux fonctions (ou produits) de crédit, de garantie et de moyen de paiement est artificiel ou conventionnel. De même, la carte de crédit est à la fois un support de crédit et un

³⁷⁸ Ce comportement se trouve renforcé par l'attitude des directeurs financiers des entreprises clientes qui peuvent, vis-à-vis de leur propre direction, mettre en avant leur capacité à négocier des taux proches de celui du marché monétaire ; les commissions étant « noyées » dans les « autres charges externes » n'apparaissent pas comme étant de leur responsabilité.

³⁷⁹ René DESCARTES, *Discours de la méthode*, 2^e principe. Cf. également supra p. 14.

³⁸⁰ Voir par exemple Guitta PESSIS-PASTERNAK, *Faut-il brûler Descartes ?*, La Découverte, 1991.

³⁸¹ C'est pourtant le discours du système bancaire français exprimé notamment par l'AFB dans ses rapports annuels.

moyen de paiement. On assiste d'ailleurs actuellement à une tendance à la *globalisation* des formes de crédit. Les anciens crédits « causés », c'est-à-dire fondés sur des utilisations déterminées (un crédit à un client, l'escompte, un financement d'un investissement...), font progressivement place à de nouveaux instruments plus *globaux* (MOF : *multiple option facility*, crédits spots renouvelables...) et plus *flexibles* pour le client (choix de la monnaie...). Dès lors, les contours mêmes des « produits » dont les banques veulent cerner la rentabilité deviennent plus flous, moins facilement identifiables et partant plus difficiles à mesurer en termes de coûts ou profits. Ces problèmes de délimitation ou de frontières se posent aussi au niveau plus général de l'organisation que constitue chaque banque. Ainsi, les conditions générales appliquées à une grande entreprise se négocient à un niveau proche de celui de la direction générale. Mais les conditions, et résultats, de ces négociations ne considèrent pas les différences de structures et les effets engendrés dans leurs systèmes respectifs de contrôle de gestion. Par exemple, dans le cadre d'une société dont l'activité essentielle est la gestion d'une chaîne d'hypermarchés, le négociateur bancaire se préoccupera de la marge globale (qu'il aura tendance à s'attribuer) sans considérer que celle-ci regroupe des zones de profits mais aussi des zones de pertes ; le trésorier de la banque aura tendance à s'attribuer la marge qu'il réalisera entre la rémunération qu'il obtiendra de ses placements et celle accordée à la société ; les agences placées à proximité des hypermarchés auront elles à gérer d'importants transferts de fonds et de manipulations de chèques plus générateurs de coûts que de produits. Ces problèmes de frontière se posent également dans certaines grandes banques à réseau qui réorganisent leurs sièges d'exploitation, notamment dans les grandes villes, autour du concept de clientèle (entreprises/particuliers) plutôt qu'à partir de délimitations géographiques. Mais là encore, la frontière entreprise/particuliers est souvent artificielle : quel sort attribuer au commerçant, à l'artisan, au membre d'une profession libérale ou même à celui des affaires personnelles du dirigeant d'une société ? D'ores et déjà, et dans ces cas, les conflits d'intérêts l'emportent généralement sur l'intérêt global de l'organisation que constitue la banque ; synergie et coopération sont surtout évoquées lors de la perte d'un client.

C. Où l'espace et le temps s'interpénètrent

Une partie importante de la marge bancaire se réalise en empruntant à long terme des ressources courtes (activité dite de transformation) ; les taux courts étant, théoriquement, inférieurs aux taux longs, cette transformation procure un surcroît de marge. Le risque d'illiquidité y afférant est, en principe, minimisé par la stabilité institutionnelle de certains dépôts courts (comptes sur livrets ou de type Codevi notamment) ; de plus, le trésorier peut se couvrir de certains risques liés à la transformation par des opérations de marché.

À qui attribuer cette marge ?

– Au trésorier ? Celui-ci peut en effet faire valoir qu'il assure constamment les fluctuations de besoins de liquidités de chacune des agences et que de plus, sous sa propre responsabilité (et le respect des ratios prudentiels réglementaires), il arbitre entre les différents risques (taux, change, liquidité, contrepartie) par des interventions sur le marché ;

– Au centre de profit qui gère les relations avec le client ? Ce dernier peut en effet faire valoir que, même dans une gestion en pool multiple, il risque de se retrouver en position d'infériorité vis-à-vis de son client qui, lui, arbitrera comme le fait le trésorier de la banque. En effet, dans une logique de pool multiple selon la nature juridique de l'origine des fonds, il pourra se trouver, par exemple, à prêter au trésorier à faible taux ses disponibilités effectivement stables mais juridiquement à vue et inversement lui emprunter des ressources longues à taux élevé.

Nombre d'entreprises ont actuellement des services de trésorerie étoffés, presque aussi performants que ceux des banques et en tout état de cause davantage que les agences de celles-ci.

Mais toutes les difficultés, ci-dessus répertoriées de façon non limitative, ne doivent pas être considérées comme un obstacle dirimant à la définition et à la mise en œuvre d'un calcul des coûts et d'un contrôle de gestion dans les banques.

40 Les relations entre contrôle, stratégie et structure

1. EXPRIMER ET EXPLIQUER LES OBJECTIFS

Un outil ne constitue pas un objectif en soi mais n'est qu'un moyen ; un système de contrôle de gestion n'est qu'un outil et doit être accepté comme tel tant par ses concepteurs que par ses utilisateurs. Mais cet outil n'est pas neutre, il modifie tant les relations entre l'organisation (la banque) et son environnement que l'organisation elle-même.

Les objectifs assignés peuvent être examinés sous plusieurs angles plus complémentaires qu'antagonistes.

On peut ainsi considérer que le contrôle de gestion permet dans une certaine mesure de transformer, au niveau des agents ou de centres de responsabilité, l'*obligation de moyens* en obligation de résultat³⁸². Cette expression empruntée au vocabulaire des juristes traduit l'importance de la mutation. Dans le cas d'une obligation de moyens, le créancier (la hiérarchie) détermine totalement l'objectif et les conditions de réalisation de l'objectif ; le débiteur (le subordonné) est responsable, lui, de la bonne mise en œuvre des moyens techniques qui lui sont délégués. Mais, par exemple, les modifications dues à l'environnement ne lui sont pas opposables. Il appartient au créancier de déterminer si elles doivent susciter des modifications des moyens (ou ressources) mises à disposition du débiteur ; le débiteur sera jugé davantage sur son efficience (économie de ressources) que sur son efficacité (réalisation des objectifs).

Dans le cas d'une obligation de résultat, le créancier détermine l'objectif mais corrolairement le débiteur est nécessairement libre, ou plus libre, des moyens qu'il estime nécessaire de mettre en œuvre et il appartient au débiteur de s'adapter aux modifications de l'environnement (sauf la force majeure : événement imprévisible et insurmontable). Dans ce cas, la relation hiérarchique classique (ordres, instructions précises...) disparaît ou, pour le moins, s'estompe.

La transposition de cette approche, ou logique, aux banques pose deux problèmes : celui du champ d'application et celui de la prise en compte de la mutation actuelle du métier bancaire. Une banque n'est pas un ensemble homogène d'activités et les logiques d'obligation de résultat et d'obligation de moyens ne peuvent s'y appliquer de façon indifférenciée.

Ainsi, l'obligation de résultat trouve naturellement un champ d'application privilégié au niveau des centres de profit : l'objectif peut y être fixé en termes de résultat au sens comptable du terme. Mais dès lors il convient de clarifier les relations avec la direction générale (instructions correspondant à des objectifs stratégiques) et avec les autres activités (centres de coûts).

La direction générale peut, et souvent doit, avoir des objectifs notamment à long terme, contradictoires avec ceux des centres de profit. Ainsi, elle peut vouloir restructurer la pyramide des âges et des qualifications du personnel et, de ce fait, obliger au recrutement et à l'intégration de jeunes qui, à court terme, peuvent constituer un handicap en termes de résultats. De la même façon, elle peut, dans le cadre d'une politique d'équilibrage rentabilité-risque, chercher à promouvoir telle ressource ou tel emploi (gestion dite ALM : « *assets and liabilities management* », gestion des actifs et passifs) qui là aussi seront en contradiction, et surtout vécus comme tels, avec les objectifs assignés au niveau décentralisé. Nous reviendrons plus loin sur certains de ces aspects et proposerons quelques éléments de solution.

Les relations centres de profit-centres de coûts sont également complexes, elles font l'objet d'une abondante littérature fondée surtout sur les expériences en milieu indus-triel. Schématiquement, on peut considérer deux logiques ou pratiques : le déversement des coûts vers les centres de profit (qui conduit souvent à une démotivation de ces derniers face à des coûts non contrôlables par eux et, dès lors, considérés comme un véritable impôt dépassant le *seuil de pression fiscale*, concept usuel en finances publiques) ; ou l'instauration d'un marché interne organisé sur la base de prix de cession. Mais cette dernière solution est également complexe à mettre en œuvre car le plus souvent, le centre fournisseur est en position de monopole sans possibilités de référence ou de comparaison avec le marché. Certains de ces aspects seront également revus plus avant. De plus, la fixation d'objectifs de résultat au niveau des centres de coûts (gestionnaires de moyens) est souvent artificielle ; le contrôle de gestion ne parvient que rarement à leur assigner un objectif mesuré par un résultat.

Par ailleurs, le droit a consacré que l'obligation de résultat était réalisable dans le cadre d'une activité essentiellement manuelle (en ce sens les artisans sont généralement considérés comme astreints à une obligation de résultat : ils doivent parvenir à une réalisation en tout point conforme au contrat quitte à consacrer plus de moyens qu'ils n'avaient prévu) alors que l'obligation de moyens est généralement le cadre des activités intellectuelles (en ce sens toutes les professions libérales – considérées comme intellectuelles – ne sont astreintes, elles, qu'à une obligation de moyens, celle-ci étant généralement formulée en termes de « diligence normale »). Or l'activité bancaire évolue très nettement d'opérations essentiellement matérielles (conservation des dépôts, traitement des moyens de règlement...) vers des fonctions de conseil (gestion de patrimoine, placement des titres, rapprochement d'entreprises...) beaucoup plus intellectuelles et où l'appréciation qualitative du service rendu l'emporte et se substitue à des mesures quantitatives.

Dès lors, la mise en place d'un contrôle de gestion « classique » au sein des banques peut apparaître comme venant à contretemps, à moins d'être fortement adapté au contexte. Pourtant cette approche juridique (obligation de moyen ou de résultat) existe explicitement ou implicitement dans toute mise en œuvre d'un contrôle de gestion. Elle apporte un éclairage utile et réel mais doit cependant être complétée par une conception autre trouvant davantage ses origines dans la sociologie des organisations.

Dans cette optique, le contrôle de gestion est souvent présenté comme un instrument de *management up* (remontée d'informations vers le sommet – hiérarchique – pour alimenter la gestion stratégique) et/ou de *management down* (contrôle de l'exécution des instructions de la direction). Dans une conception plus

³⁸² Sur ce concept juridique, voir par exemple D. LEFEBVRE et E. MOLLARET-LAPORET, *Droit et entreprise*, PUG, 1986, p. 191 et s.

intégratrice, on peut également mettre l'accent sur la *mesure des performances* (à tous les niveaux) par rapport à l'environnement et notamment par rapport aux marchés. Pratiquement, on met alors en œuvre le couple coûts/contrôle :

- calcul des *coûts* dans le cadre de la *politique marketing* (prix, produit, publicité, promotion) ;
- contrôle de la *réalisation des objectifs* et mise sous tension de l'ensemble de l'organisation.

Dans ce cadre, le contrôle de gestion devient :

- un instrument de gestion (mais non le seul), au contenu différencié mais à l'esprit identique à chaque niveau. Comme le contrôle interne, il doit obéir au principe d'universalité : chacun doit s'y soumettre, du haut au bas de la hiérarchie ;
- un instrument de communication (mais non le seul) compris et accepté par tous.

Dès lors, il doit engendrer un changement de comportement, mais l'expérience montre que le contrôle de gestion d'une part exaspère les comportements égoïstes (chacun défend la réalisation de ses objectifs) au détriment des relations de coopération et des effets de synergie et d'autre part accentue la préférence pour le court terme au détriment du long terme. En particulier, dans les banques, la mise en place d'un contrôle de gestion peut être également considérée comme s'inscrivant à contretemps de l'accentuation de la politique de mobilité du personnel. Pour illustrer ce phénomène, il suffit d'évoquer l'exploitant qui, sachant que son poste sera déplacé à l'horizon de quelques années, privilégiera les opérations et la clientèle immédiatement rentables à la création d'un véritable fonds de commerce (qualité des services et du conseil, prospection des jeunes...) dont il y a peu de chances qu'il puisse récolter les fruits. On voit que l'expression et l'explicitation des objectifs du contrôle de gestion ne sont pas aisées mais, devant déboucher sur une véritable logique contractuelle au sein de la banque, l'exposé des motifs et attendus est fondamental et déterminant pour une mise en œuvre de l'instrument qu'il constitue.

2. APPLIQUER LES PRINCIPES D'UNIVERSALITÉ ET DE TRANSPARENCE

L'un des principes fondamentaux du contrôle interne est celui d'*universalité*. Il consiste à étendre son application à l'ensemble de l'entreprise, sans exception ; même la direction générale doit se soumettre à ses procédures ainsi qu'à ses contrôles. Il en est de même du contrôle de gestion. En effet, celui-ci conduit à une véritable mise sous tension, surtout des entités opérationnelles qui supporteraient mal l'existence d'îlots de paix échappant aux rigueurs qui leur sont appliquées. L'existence d'exceptions risque de susciter des comportements de rejet. La mise sous tension des centres de structure (direction générale, directions des relations et ressources humaines...) est toujours malaisée ; en effet, d'une part il est difficile de relier leurs coûts (importance des ressources qui leur sont allouées) à des indicateurs d'activité ou de résultats, et d'autre part la politique qu'ils mettent en œuvre est répercutée et diffusée dans l'ensemble de l'organisation. Sans prétendre apporter une solution miraculeuse à ces deux problèmes fondamentaux, nous proposons cependant deux axes de réponse.

La première consiste à constituer de véritables centres de structure soumis aux rigueurs d'un contrôle budgétaire, éventuellement complété par une démarche de type budget base zéro (BBZ) et surtout à accepter la transparence, vis-à-vis de l'ensemble de l'organisation, sur les coûts des centres concernés. Il ne s'agit pas de divulguer des informations confidentielles (rémunération des dirigeants...) mais de rendre compte des moyens prévus et de justifier les écarts éventuels.

La seconde consiste à responsabiliser la direction dans ses décisions stratégiques ou de gestion courante. Nous avons vu que ces décisions pouvaient en effet être contraires aux objectifs assignés aux centres opérationnels (embauche de jeunes pour restructurer la pyramide des âges, encouragement à des politiques commerciales à horizon éloigné vis-à-vis par exemple des jeunes et notamment des étudiants...). Dans une logique de responsabilisation par les coûts et/ou les résultats, ces décisions de direction générale pourraient être traduites en comptabilité de gestion par de véritables subventions internes constituant pour les centres de coûts des incitations positives et pour la direction générale une mesure du coût de ses décisions. Inversement, des taxations pourraient traduire des comportements non conformes aux orientations données, des prélèvements sur de véritables rentes de situations ou la décentralisation de contraintes supportées par la banque.

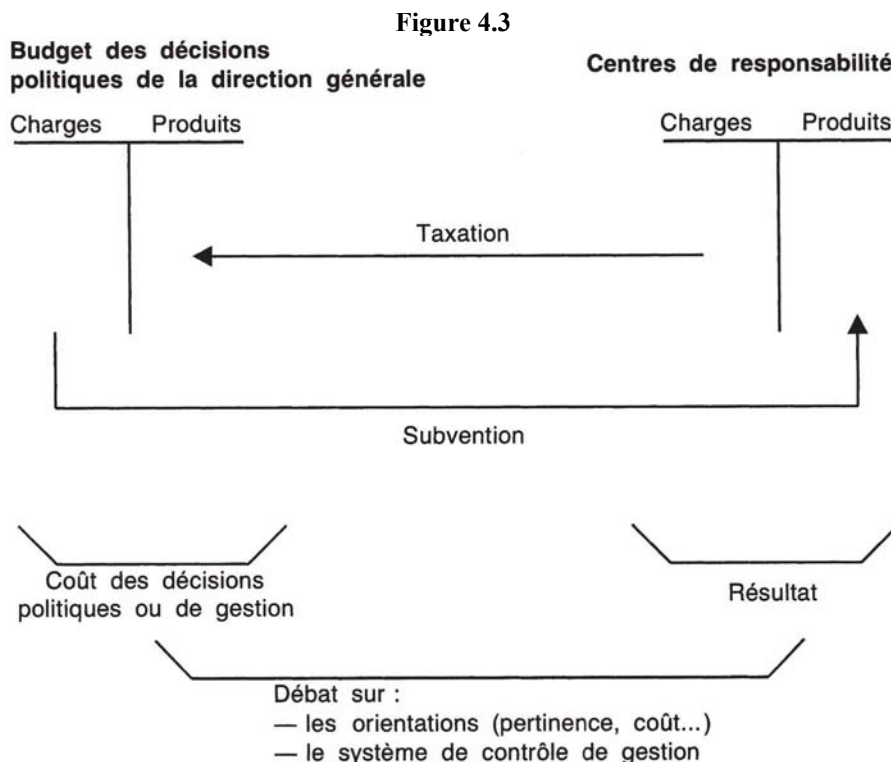
Ainsi, du fait du « ratio Cooke³⁸³ », les banques peuvent connaître des contraintes fortes les obligeant soit à trouver de nouveaux fonds propres, soit à limiter leurs engagements (crédits) vis-à-vis de la clientèle. Pour faire assumer cette contrainte externe par l'ensemble de l'organisation, on peut, par exemple, envisager de calculer des *fonds propres notionnels* pour chaque centre de profit, correspondant aux crédits qu'il accorde et lui « facturer » cette allocation de fonds propres.

Ainsi, des crédits de 100 pondérés à 100 % selon les normes Cooke génèrent un besoin en fonds propres de 8 qui, facturé à 5 %, donne lieu à une taxation de 0,25 affectée au centre.

³⁸³ Nom donné à un ratio de solvabilité applicable aux banques à compter du 1^{er} janvier 1993 ; la norme minimum est que le ratio fonds propres/engagements pondérés soit supérieur à 8 %.

Parmi ces subventions/taxations, on pourrait intégrer de véritables bonus/malus sur des taux de transferts internes de capitaux permettant de rendre plus équitables les relations entre la trésorerie générale de la banque et les centres de profit.

Le schéma général serait alors le suivant :



Cette démarche formalise et alimente les débats sur la pertinence des orientations et du système de contrôle de gestion lui-même ; elle substitue un échange à une transmission d'ordres ou d'orientations peu compatible avec la logique d'obligation de résultat qu'induit le contrôle de gestion.

3. NE PAS SE LIMITER À UNE APPROCHE COMPTABLE

Les travaux et réflexions de l'AFCGB conduisent à une approche du contrôle de gestion très intégrée à la comptabilité générale³⁸⁴ ; ce principe a deux avantages :

- l'un est technique : il permet de s'assurer que toutes les données (et notamment les coûts) et rien qu'elles sont prises en compte ;
- l'autre s'adresse davantage aux comportements : il sensibilise chacun à sa contribution au résultat global de l'organisation.

Mais, et nous l'avons vu plus haut, la comptabilité prend mal en compte l'effet du temps, fondamental dans l'activité bancaire, et exacerbe les comportements individualistes. Il convient donc de compléter cette approche comptable pour obtenir un système plus complet, plus adapté aux spécificités bancaires et partant plus pertinent.

Par assimilation à la façon dont les entreprises elles-mêmes rendent compte de leur gestion à leurs actionnaires, il convient non pas de supprimer les états financiers mais de les compléter par une annexe et un rapport de gestion. Ainsi, et à titre d'exemple, on pourra développer des informations :

- sur l'*activité* : flux (et non stocks) lorsque cette approche est significative : nombre d'opérations réalisées, indicateurs des résultats de la politique commerciale (produits placés, évolution du nombre des clients...) ;
- sur un *résultat économique des opérations de la période observée* excluant les marges comptables sur les crédits à moyen ou long terme accordés au cours des périodes antérieures mais intégrant la *marge actualisée*³⁸⁵ sur ces mêmes crédits accordés au cours de la période ;
- sur la *qualité* des services (réclamations, nombre de clients rencontrés...).

Ce véritable tableau de bord, ou compte rendu, peut être plus ou moins standardisé mais il doit cependant toujours laisser des marges d'expression importantes pour éviter les malentendus, les frustrations, le formalisme et, partant, le rejet d'un système mal accepté car considéré comme trop déconnecté de la réalité. On ne peut pas

³⁸⁴ Voir par exemple O. BOTTEON, « Le contrôle de gestion, un système simple », La Revue Banque, n° 482, avril 1988.

³⁸⁵ Il faudrait alors déterminer les taux d'actualisation pertinents.

mesurer la performance d'un système complexe (or l'activité bancaire est, et plus encore sera³⁸⁶, complexe) par les seules données comptables.

III – La comptabilité de gestion dans les pays anglo-saxons

Le vocabulaire des gestionnaires : *management, marketing, standard, cash-flow*... trahit l'origine géographique des techniques utilisées³⁸⁷.

Si les techniques de base anglo-saxonnes³⁸⁸ en matière de comptabilité sont identiques à celles du vieux continent (débit-crédit, calcul des coûts ou des écarts, etc.), c'est davantage dans leur mise en œuvre que les différences sont sensibles.

Les techniques anglo-saxonnes et plus particulièrement américaines se caractérisent essentiellement par une intégration des différentes disciplines comptables – comptabilité financière et de gestion, budget et contrôle budgétaire – qui traduit une conception plus globale de l'entreprise et de sa gestion.

L'entreprise est un système cohérent – tous les services doivent contribuer à la réalisation des objectifs de croissance et de profit – et hiérarchisé. La comptabilité doit rendre compte de son fonctionnement à tous les niveaux ; il n'existe donc pas des comptabilités – générale, analytique ou budgétaire – mais en quelque sorte une banque de données organisée conformément à la structure de l'entreprise.

Cette banque de données fournit des informations de synthèse ou de détail, sur les produits ou les services, sur les résultats réels ou les écarts. Mais si la source d'information est unique, il y a par contre plusieurs niveaux d'analyse et façons d'en rendre compte : c'est ce qu'on appelle le *reporting*, c'est-à-dire l'ensemble des rapports, essentiellement composés de tableaux de chiffres conçus selon la fonction du destinataire : chef de service, directeur d'usine, chef de produit, conseil d'administration, actionnaires, etc. Ces rapports doivent donner une image fidèle – *true and fair view* – de l'entreprise dont se portent garants les auditeurs externes pour ceux qui sont destinés à l'extérieur – actionnaires, banquiers, etc. – et les auditeurs internes pour ceux qui restent au sein de l'entreprise.

Cette optique et les techniques qui lui correspondent ne sont plus actuellement spécifiques aux entreprises anglo-saxonnes : l'internationalisation du capital s'accompagne en effet d'une harmonisation des systèmes de pensée et de gestion.

41 Les comptabilités anglo-saxonnes : objectifs et contexte économique

Les bourses de valeurs mobilières et plus généralement le marché ont historiquement tenu, dans les pays anglo-saxons, un plus grand rôle que dans les pays de l'Europe continentale où les entreprises étaient plus souvent familiales, étatiques ou contrôlées par les banques. Ces différences de structures économiques expliquent que les besoins d'information des parties prenantes (*stakeholders*) ne soient pas les mêmes.

Dans les pays d'Europe continentale, la comptabilité financière, forgée autour de la forme dominante d'une entreprise au capital fermé, exprime prioritairement des relations juridiques entre les propriétaires et l'entreprise. L'essentiel du droit des sociétés, et de la comptabilité qui en est partie intégrante, se structure autour de l'*affectio societatis*, c'est-à-dire de la volonté de collaborer activement et, implicitement, pour une durée longue. Les changements d'actionnaires ne sont pas exclus (même si certains statuts peuvent les limiter ou les soumettre à contrôle ou à certaines conditions) mais ne rentrent pas dans la logique générale et sont davantage conçus

³⁸⁶ Notamment par l'accentuation de ses fonctions de prestataire de services élaborés (conseils...).

³⁸⁷ Pour une meilleure connaissance du vocabulaire anglais et américain de la comptabilité, on peut se reporter avec profit à : Jean-Yves EGLEM et John KENNEDY : *Lexique bilingue de la comptabilité et de la finance*, Pocket, 1996, 189 p. et Marie-Claude ESPOSITO : *Dictionnaire de l'économie, de la finance et de la comptabilité*, Economica, 2002, 528 p.

³⁸⁸ Comme toute typologie, cette opposition entre pays anglo-saxons et Europe continentale est bien évidemment simpliste. Les deux sous-ensembles ne sont pas homogènes et sont d'ailleurs en voie de rapprochement du fait de la mondialisation des marchés et des normes comptables. Néanmoins, une classification est un moyen de donner une certaine cohérence à des observations qui, sans cela, resteraient éparpillées et inexploitable. La typologie que nous utilisons ici a été développée par Christopher NOBES (*International Classification of Financial Reporting*, Groom Helm, Londres, 1984) et largement utilisée par Bernard RAFFOURNIER, Axel HALLER et Peter WALTON et al. (*Comptabilité internationale*, Vuibert, 1997).

comme accidentels. Dans ce contexte, la comptabilité financière, parfois définie comme l'*algèbre du droit*, est à la fois sujet de droit (elle crée des droits comme par exemple une créance au titre de la répartition du résultat) et objet de droit (elle est régie par le droit). Ainsi, le bénéfice y est conçu comme un droit à dividende pour les propriétaires (en France, le droit comptable ne définit que le *bénéfice distribuable* – art. 232-11 du Code de commerce), ce sont les flux d'opérations juridiques qui seuls sont pris en compte, et le plan de comptes les classe selon leur nature juridique. Parallèlement, et corollairement, la comptabilité de gestion, outil d'information des dirigeants, est dissociée du droit et donc de la comptabilité financière.

Dans les pays anglo-saxons, l'actionnaire³⁸⁹ est davantage conçu comme un investisseur en bourse qui attend sa rémunération davantage des plus-values sur ses titres que des dividendes perçus. À chaque instant, il doit donc arbitrer entre le renforcement de sa position (acquérir de nouveaux titres), la conservation ou la cession de ses titres. Dès lors, la comptabilité, *financial reporting*, change de nature ; elle ne participe plus de la régulation entre des partenaires stables mais « a pour objectif de produire de l'information utile aux affaires et à l'économie pour faire des choix raisonnés parmi des alternatives³⁹⁰ ». Ainsi, le résultat comptable n'y exprime pas un droit mais constitue l'indicateur central de performance : « L'objectif premier des rapports financiers est l'information sur les performances de l'entreprise mesurées par le bénéfice et ses composants³⁹¹. » De cette conception découlent plusieurs caractéristiques.

1° Unité des comptabilités (monisme)

Le *financial reporting* se subdivise en *financial accounting*, qui produit les *financial statements* (bilan, compte de résultat et annexe), destinés essentiellement aux actionnaires actuels et potentiels, et *management accounting* (comptabilité de gestion) destinée, elle, aux responsables internes de l'entreprise. Mais il y a identité d'objectifs puisqu'il s'agit de mesurer des performances orientées vers des décisions similaires : acquérir ou céder des actions pour les premiers, renforcer, restructurer ou fermer un centre de profit pour les autres. Il n'y a donc pas de différence conceptuelle entre les deux systèmes mais des formes et des niveaux de détail adaptés aux utilisateurs. Dans les deux cas, l'approche par les flux d'opérations (le compte de résultat) prime sur l'approche patrimoniale (le bilan)³⁹² et les *financial statements* constituent, pour l'essentiel, une synthèse du *reporting* interne.

2° Primauté de l'économique sur le juridique (substance over form)

Il s'agit d'un principe essentiel, et spécifique, des comptabilités anglo-saxonnes qui conduit entre autres à présenter le compte de résultat selon une typologie des charges fondée sur la fonction (coûts de production, commerciaux, administratifs ; cf. *infra*, figure 4.11) et non sur la nature juridique (charges de personnel, impôts et taxes, etc.). De même, un achat de matière est comptabilisé comme une entrée en stock (principe de l'inventaire permanent appliqué à l'ensemble du système comptable et non à la seule comptabilité de gestion), et la production (entrée en stock des produits finis), qui ne correspond pas à un acte juridique, donne lieu à des écritures comptables.

Ce principe correspond bien aux objectifs assignés aux comptabilités et à l'intégration *financial accounting-management accounting* ; il y a continuité, et non rupture, entre les deux systèmes.

3° Démarche agrégative et non analytique

Les *financial statements* sont généralement élaborés par agrégation, ou consolidation, des états de la comptabilité de gestion alors qu'en Europe continentale la comptabilité de gestion procède, encore souvent, par démembrement de la comptabilité générale.

4° Rapidité et grande périodicité

Orienté vers la prise de décisions, le système comptable doit fournir fréquemment des informations : les sociétés cotées aux États-Unis doivent publier des états financiers trimestriellement, et seulement semestriellement en France, et le *reporting* interne des centres de profit est généralement mensuel. Cette information doit être également produite avec le minimum de délai (quelques jours après la date d'arrêt). Cette rapidité nécessite la prise en compte de données budgétaires ou de coûts standards. Ainsi, toutes les charges courantes (loyers, consommations d'énergie) sont couramment comptabilisées sur la base du budget qui se trouve dès lors intégré à la comptabilité, les stocks (tenus en inventaire permanent en comptabilité) sont évalués aux coûts standards, les

³⁸⁹ Ou le fonds de pension et plus généralement l'intermédiaire qui gère ses intérêts.

³⁹⁰ Cadre conceptuel de l'organisme américain de normalisation comptable (FASB, Statement of concepts n° 1, § 9).

³⁹¹ FASB, Statement of concepts n° 1, § 43.

³⁹² Même si, actuellement, on peut constater un retour vers une conception plus bilantielle chez les Anglo-Saxons ; sur ce thème, on pourra consulter Judith SAGHROUN et Claude SIMON, « Primauté du bilan ou du compte de résultat, le principe du pendule », *Comptabilité, contrôle, audit*, tome 5, volume 1, mars 1999, p. 59 à 76.

entrées de matières ou de marchandises sont comptabilisées dès leur réception et non seulement à l'arrivée de la facture. Ces procédures, qui tranchent avec une logique essentiellement juridique, renforcent l'unité des comptabilités au sein d'un même système.

42 La comptabilité de gestion anglo-saxonne : fondements techniques et organisationnels

Alors qu'en Europe continentale le bilan constitue la base de la comptabilité, par essence très patrimoniale et juridique, la comptabilité anglo-saxonne assure la prééminence du compte de résultat considéré comme plus apte à expliquer la formation du bénéfice, à être comparé au budget et à permettre les anticipations nécessaires aux prises de décisions à tous les niveaux.

1. LE COMPTE DE RESULTAT : SOMMET DE LA PYRAMIDE INFORMATIONNELLE

Le compte de résultat (*profit and loss statement* ou *income statement*) constitue la base du *reporting* à tous les niveaux, internes et externes. Sa structure par fonction, ou destination, lui permet une bonne adéquation avec la structure de l'entreprise : le coût des ventes (*cost of sales*) correspond au coût de production des produits vendus ; il peut s'analyser par produits et correspond à un coût direct évolué ; les frais de vente, généraux et administratifs et de recherche, correspondent à de grandes fonctions de l'entreprise.

Le tableau ci-dessous en donne la représentation³⁹³ (à noter qu'à la valeur des stocks de clôture et d'ouverture on substitue parfois leur variation, comme le fait le Plan comptable) :

Tableau 4.10

Ventes		Sales
• Matières	②	Raw materials
• Main-d'œuvre	③	Labor
• Énergie	④	Power
• Frais de fabrication	⑤	Manufacturing overheads
+ Stock initial de produits	⑥	Opening inventory
- Stock final de produits	⑦	Closing inventory
Coût des ventes : ② + ③ + ④ + ⑤ + ⑥ + ⑦		Cost of goods sold (Cost of sales)
Marge brute =		Gross margin
• Frais de vente	⑧	Selling expenses
• Frais généraux et administratifs	⑨	General and administrative expenses
• Recherche et développement	⑩	Research and development
Charges d'exploitation		Operating expenses
Résultat d'exploitation =		Operating result
• Frais financiers	⑪	Financial expenses
- Produits financiers	⑫	Financial income
• Redevances	⑬	Royalties
• Plus et moins-values	⑭	Gain or loss on sales of fixed assets
Charges hors exploitation : ⑪ + ⑫ + ⑬ + ⑭		Non operating expenses
Résultat net avant impôt =		Net result before income tax
Impôt sur les bénéfices		Income tax
Résultat net		Net result

2. LA TECHNIQUE COMPTABLE

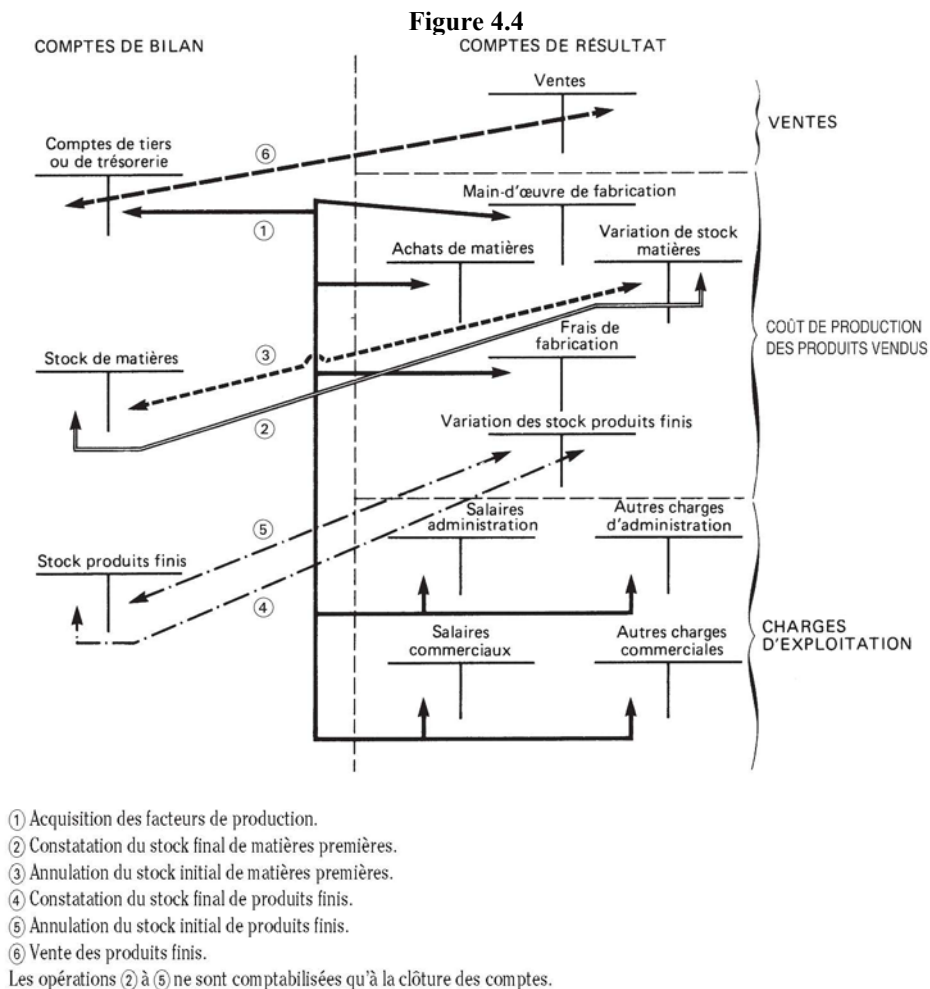
Compte tenu notamment de l'intégration des comptabilités financière et de gestion, il n'existe pas, aux États-Unis, l'équivalent d'un plan comptable national et d'une procédure type d'enregistrement des écritures.

³⁹³ Pour une meilleure connaissance du vocabulaire comptable anglais et américain et de la logique de la comptabilité financière anglo-saxonne, cf. Jacqueline LANGOT, *Comptabilité anglo-saxonne, normes, mécanismes et documents financiers*, Economica, 2002, 335 p.

Chaque entreprise crée son propre système et son propre plan de comptes adapté à la nature de son activité et au type d'informations comptables qu'elle désire obtenir à chaque niveau.
Nous montrerons deux exemples, l'un présentant une comptabilité en termes réels uniquement, l'autre intégrant des standards et faisant ressortir des écarts.

A. Exemple de comptabilité en termes réels

Le tableau ci-dessous montre les principales écritures affectant le compte de résultat. Ce type d'enregistrement diffère assez peu de la technique française à l'exception de la ventilation fonctionnelle des charges.



B. Exemple de comptabilité en standards et comptes d'écarts

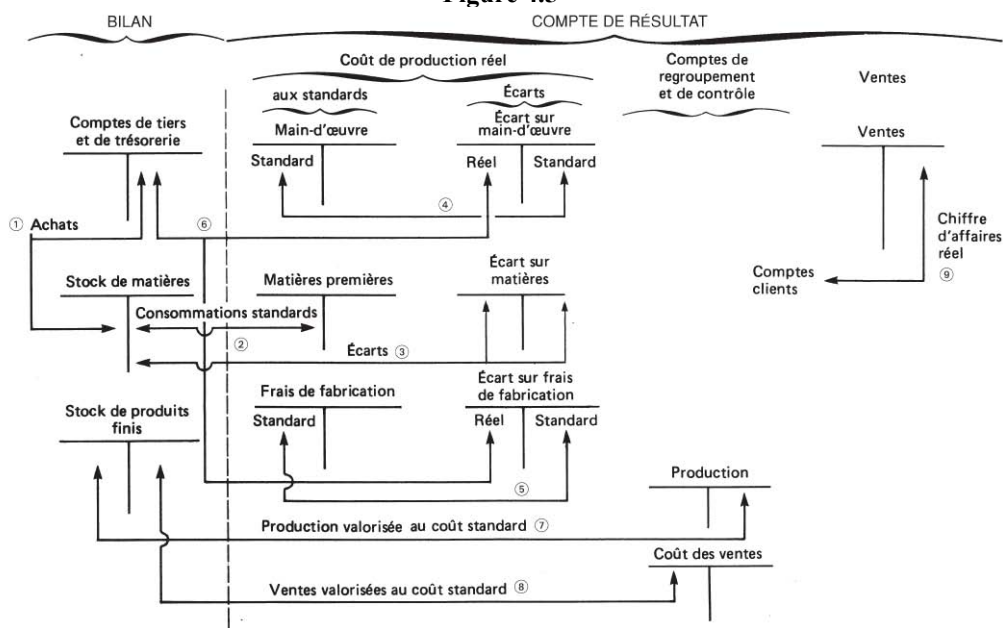
Si les petites entreprises peuvent se contenter du système comptable uniquement en termes réels, la technique anglo-saxonne ne se réalise pleinement qu'avec l'introduction des standards en comptabilité.

Le schéma de la méthode figure ci-dessous mais les principes essentiels en sont les suivants :

- les comptes de stock sont tenus en inventaire permanent. Les écritures y sont enregistrées selon les mouvements réels, à partir des bons d'entrée et de sortie, valorisés au coût standard des matières ou produits finis. Ces comptes de stock font partie du bilan et non du compte de résultat, qui ne reprend que les variations de stocks ;
- les comptes de coût de fabrication reflètent les coûts réels. Chaque charge par nature est enregistrée dans deux comptes : dans l'un au coût standard et dans l'autre les écarts. La sommation : standard + écart donne le coût réel.

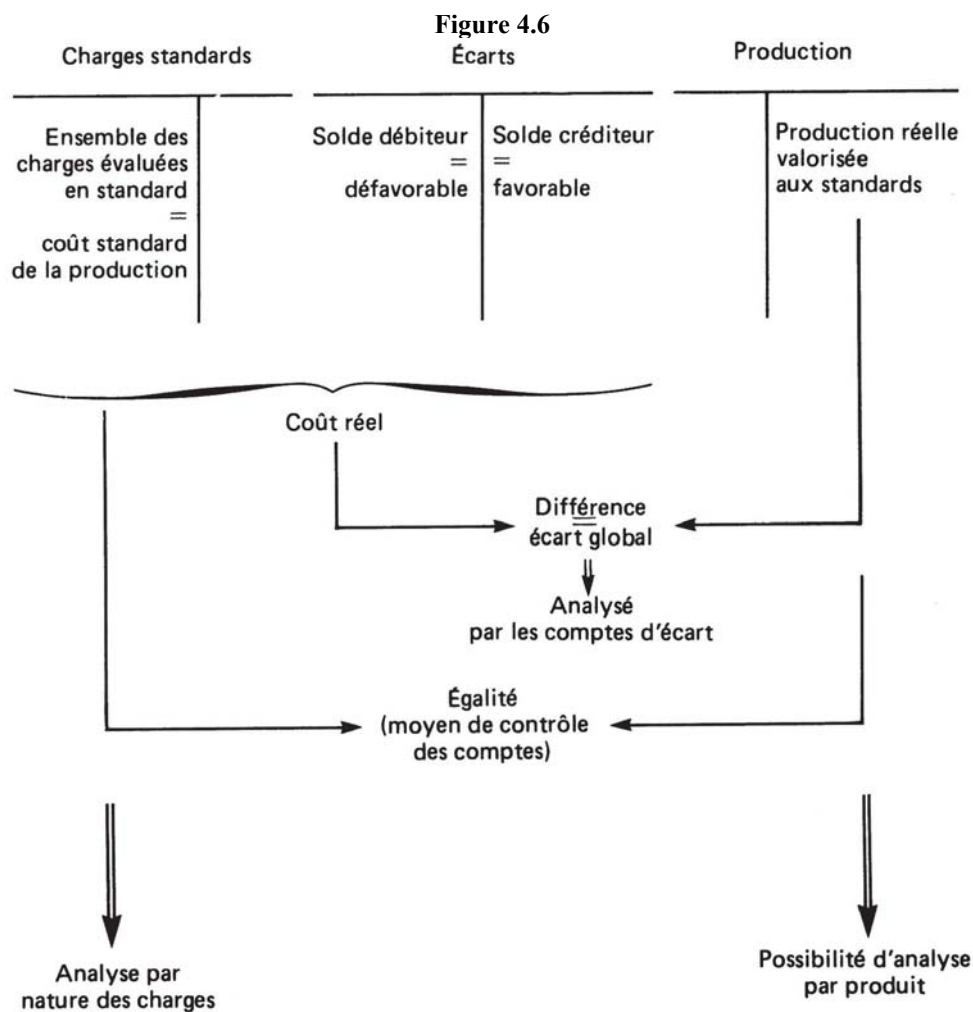
Ces comptes sont établis au niveau de chaque unité de production de façon à permettre un contrôle décentralisé correspondant à la structure de l'entreprise.

Figure 4.5



- ① Comptabilisation des achats de matières premières pour la valeur réelle.
- ② Consommations de matières premières évaluées au coût standard. Inventaire permanent du stock de matières premières.
- ③ Ajustement périodique des sorties de matières premières pour les faire apparaître au coût réel.
- ④ Valorisation au coût standard de la consommation de temps de travail.
- ⑤ Valorisation au coût standard de la consommation des autres facteurs de production.
- ⑥ Enregistrement des charges pour leur montant réel.
- ⑦ Enregistrement de la production à son coût standard.
- ⑧ Sortie au coût standard des produits finis. Inventaire permanent en volume et valeur du stock de produits finis.
- ⑨ Comptabilisation des ventes de produits finis pour le montant réel.

Chaque unité de production constitue une entité comptable dotée d'un compte de production – ou plusieurs si l'on souhaite affiner l'analyse selon les types de production – et d'un ensemble de comptes de charges reflétant le coût réel de son fonctionnement :



Tous ces comptes permettent d'établir un tableau récapitulatif, sous-ensemble du compte de résultat de l'entreprise, pour chaque unité de production :

Tableau 4.11

	Réel	Budget ou standard	Écarts
<i>Production :</i>			
Produit 1			
Produit 2			
Total		(2)	(3)
<i>Coût :</i>			
Main-d'œuvre			(1)
Matières			
Frais			
Total			(4)

(1) Le détail des comptes de charge peut être affiné selon la structure et le plan de comptes de l'entreprise.

(2) Production budgétée valorisée aux coûts standards.

(3) Écart de volume.

(4) Écart de coût.

- L'analyse des ventes et marges sur vente est faite par les comptes ventes et coût des ventes. Ces derniers enregistrent les sorties de stock de produits finis aux coûts standards et peuvent être analysés par produit et/ou par secteur de vente conformément à la structure du réseau de distribution de l'entreprise. Cela permet une synthèse selon des tableaux de la forme suivante :

Tableau 4.12

	Produit 1			Produit 2		
	Réel	Budget	Écart	Réel	Budget	Écart
Ventes						

Coût des ventes						
Marge						

Les écarts de marge au niveau de chacun des produits sont analysés selon leurs deux composantes : prix et volume. L'écart de composition des ventes, *mix variance*, correspond à la partie résiduelle de l'écart global sur l'ensemble des produits après élimination des écarts de volume et de prix³⁹⁴. Le paragraphe 4 illustre la pratique anglo-saxonne par un exemple chiffré.

43 Critique et évolution du système anglo-saxon

Tel qu'il est décrit ci-avant, le système anglo-saxon assure, au travers de la comptabilité, une mise sous tension permanente des opérationnels de la production, de la distribution et du marketing. Il est par contre peu efficace en ce qui concerne toutes les fonctions de soutien dites de « support » ou de structure qui mobilisent pourtant une part croissante des ressources et prédéterminent de plus en plus les coûts d'exécution. Dès lors, le système devient lourd pour une efficacité réduite.

- Le « *zero base budgeting* » – ZBB ou budget base zéro, BBZ en français – (voir chapitre 3, section 3, p. 274) correspond en quelque sorte à une opération « coup de poing », complémentaire au contrôle budgétaire et *reporting* classiques, pour mettre sous tension ces charges de structure difficilement maîtrisables.
- La *gestion par les activités* – activity based management ou ABM – (voir chapitre 3, section 1, p. 213 et suivantes) a les mêmes objectifs mais, contrairement au BBZ, s'intègre dans un suivi plus permanent. Elle a en revanche l'inconvénient de réduire l'appréciation de la « production » des centres d'analyse à un nombre restreint d'activités et d'inducteurs de coûts. Peut-on limiter l'appréciation de l'activité d'un service achats au nombre de fournisseurs, de commandes ou de références ? La réalité est plus complexe.

44 Application

Les données du problème

Une entreprise fabrique un produit A dont le coût standard unitaire de production s'établit ainsi :

- main-d'œuvre 20
- matières premières 25 (2,5 unités à 10 € par produit A)
- frais 5

Coût standard 50

La production est telle qu'il n'y a jamais d'encours. Au début du mois, les stocks étaient les suivants :

- matière première (unique) 1 000 unités à 10 € l'unité (coût standard)
- produit fini 300 unités à 50 € l'unité (coût standard)

La production du mois a été de 1 000 produits A alors que 1 100 ont été vendus à 80 € l'unité. Les charges réelles du mois ont été :

- salaires et charges sociales de fabrication 19 000 €
- achats de la matière première 2 750 unités à 10,50 € pièce
- frais de fabrication 4 800 €

En fin de mois, il a été procédé à l'inventaire physique de la matière, qui a révélé un existant de 1 200 unités, mais non à celui du produit fini A.

Travail à faire

1. Passer les écritures comptables selon la méthode anglo-saxonne sous forme de comptes en « T ». Présenter le compte de résultat sous la forme anglo-saxonne. Présenter une analyse de la marge et des écarts.

Solutions

Question 1

Les numéros indiqués renvoient aux écritures enregistrées dans les comptes page 390 avec le symbole O.

Explication des écritures

- I. – Enregistrement des données du bilan d'entrée → ①.

³⁹⁴ Sur la méthode de calcul de ces deux écarts, voir chapitre 3, section 2, p. 232 et s.

II. – Enregistrement des coûts de production (aux coûts standards). Les écritures qui suivent peuvent être faites tout au long du mois au fur et à mesure de la production et de l'entrée en stock des produits finis :

② Constatation de la production et de l'entrée en stock des produits A :

- débit : compte de stock des produits ;
- crédit : coût de production.

Valeur au coût standard : $1\,000 \times 50 = 50\,000$.

Les écritures ③, ④, ⑤ constatent le coût (en standard) de cette production et sont enregistrées simultanément à l'écriture ②.

③ Coût de la main-d'œuvre (standard) : $20 \times 1\,000 = 20\,000$

- débit : coût de la main-d'œuvre ;
- crédit : écart sur main-d'œuvre.

Le débit ultérieur du compte d'écart par le coût réel de main-d'œuvre permettra de faire apparaître l'écart.

④ Enregistrement de la consommation de la matière première en standard et de la sortie du stock : $25 \times 1\,000 = 25\,000$

- débit : consommation de matières ;
- crédit : stock de matières.

⑤ Enregistrement des frais selon le même principe que la main-d'œuvre : $5 \times 1\,000 = 5\,000$.

III. – Enregistrement des charges ou dépenses réelles.

⑥ Enregistrement de la paie réelle : 19 000.

⑦ Enregistrement des achats de matières premières :

- réel : $2\,750 \times 10,5 = 28\,875$
- standard $2\,750 \times 10 = \underline{27\,500}$

Écart de prix : 1 375

Les stocks, étant tenus en prix standards, sont donc débités de 27 500. L'écriture est alors :

- débit : stock de matières 27 500
- débit : écart de prix 1 375
- crédit : compte de tiers ou trésorerie 28 875

⑧ Enregistrement des frais réels de fabrication : 4 800.

IV. – Régularisation des stocks après inventaire physique. Le stock théorique en quantité est déterminé d'après les fiches de stock (en quantités) ;

- S_1 1 000
- + achats 2 750
- consommations (standards) 2 500
- stock théorique 1 250 } Différence = 50 (unités)
- stock réel 1 200

Différence d'inventaire $50 \times 10 = 500$.

⑨ L'écriture consiste à ajuster le stock et à considérer que la différence est un coût supplémentaire (écart sur quantité) :

- débit : écart sur quantité ;
- crédit : stock.

Si l'inventaire de produit fini était réalisé et se traduisait par une différence, il donnerait lieu au même type d'enregistrement.

Écritures comptables

(Cf. p. ci-contre les explications des écritures.)

V. — Enregistrement des ventes.

①① Enregistrement des factures : $1\ 100 \times 80 = 88\ 000$

- débit : comptes clients ;
- crédit : ventes.

①① Enregistrement des sorties de stock correspondant aux ventes valorisées au coût standard : $1\ 100 \times 50 = 55\ 000$

- débit : coût des produits vendus ;
- crédit : stock de produits finis.

Question 2

Balance des comptes de résultat

	Soldes	
	Débit	Crédit
Main-d'œuvre standard	20 000	
Écart sur main-d'œuvre		1 000
Consommation de matières	25 000	
Écart de prix sur matières	1 375	
Écart de quantité sur matières	500	
Frais de fabrication	5 000	
Écart sur frais de fabrication		200
Écart sur produits finis	—*	—*
Coût de production		50 000*
Coût des produits vendus	55 000*	
Ventes		88 000
Totaux	106 875	139 200

* Le solde représente la variation de stocks.

La balance serait équilibrée si elle intégrait les comptes de bilan, la différence représente le résultat, ici, en fait, la marge brute.

Présentation détaillée du compte de résultat

Ventes			88 000
Main-d'œuvre		19 000	
Standard	20 000		
Écart	– 1 000		
Matières		26 875	
Standard	25 000		
Écart de prix	1 375		
Écart de quantité	500		
Frais de fabrication		4 800	
Standard	5 000		
Écart	– 200		
Coût réel de production		50 675	
Variation de stock		5 000	
Coût des produits vendus			– 55 675
Marge brute			32 325

Ce compte de résultat aurait pu être présenté de façon résumée :

Ventes		88 000
Coût standard de production	50 000	
Écart sur coût de production	+ 675	
Coût réel de production	50 675	
Variation de stocks	+ 5 000	
Coût des produits vendus		– 55 675
Marge brute		32 325

Dans cette présentation résumée, le coût standard de production est déterminé par le compte coût de production, l'écart peut être doublement déterminé :

- somme algébrique des comptes d'écart

$$- 1\,000 + 1\,375 + 500 - 200 = + 675 ;$$
- différence entre le coût standard de production et le coût réel

$$50\,675 - 50\,000 = + 675.$$

Question 3

Analyse de la marge

– Marge sur ventes	33 000
Elle est déterminée par la différence entre les comptes ventes et coût des produits vendus :	
Ventes	88 000
Coût des produits vendus	<u>55 000</u>

	33 000	
Ces comptes peuvent être détaillés par produit ou région... ce qui permet une analyse fine correspondant à la structure de l'entreprise.		
– Écart sur coût de production		– 675
Main-d'œuvre	1 000	
Matière	– 1 875	
• prix	– 1 375	
• quantité	– 500	
Frais	+ 200	
Total		32 325
L'écart sur coût de production peut également être analysé par unité de production si la comptabilité les distingue au niveau des comptes.		

IV – La comptabilité et le contrôle de gestion dans les réseaux

Le rapprochement des concepts d'entreprise et de réseau donne naissance à deux formes différentes de réseaux.

- L'entreprise *en* réseau est un ensemble d'entreprises juridiquement indépendantes travaillant de façon suivie sous l'autorité d'un coordinateur (*broker*), c'est-à-dire une forme hybride entre marché et intégration verticale³⁹⁵. Ce mode d'organisation est par exemple fréquent dans la construction automobile (travail en partenariat avec les équipementiers) ou dans la distribution, l'hôtellerie et la restauration (franchises). La logis-tique, le réseau informatique et la marque en sont habituellement les éléments centraux et fédérateurs.
- L'entreprise *de* réseau ou EdR est une seule et même personne morale ou plusieurs personnes morales faisant partie d'un même groupe dont les activités sont dispersées géographiquement mais interdépendantes et forment ainsi un réseau. Des entreprises comme La Poste, France Télécom, les compagnies aériennes ou les grandes banques de détail correspondent à cette définition. Le Conservatoire national des arts et métiers (CNAM) avec ses centres régionaux associés en est un autre exemple. Dans ce cas aussi, la logistique, le système informatique et la marque sont habituellement des éléments vitaux.

Les problèmes de mesure de performance, en supposant provisoirement que ce terme soit synonyme de profit³⁹⁶, sont radicalement différents dans les deux cas. Dans le premier, celui de l'entreprise *en* réseau, la coopération doit se traduire par une succession d'achats et de ventes permettant de localiser tant les charges que les produits. On peut donc suivre pas à pas la création de valeur exprimée au prix du marché. Par exemple, dans une chaîne de franchisés, on connaît la rentabilité de chaque magasin. L'inconnue est la cause de cette rentabilité : la notoriété de la marque, l'emplacement du magasin ou le talent des vendeurs ? Dans le second cas, celui de l'EdR, les choses sont bien plus complexes puisque, au mieux, il y a des facturations internes et que, au pire, il n'y a pas de facturation des prestations entre les établissements ou les entités. On connaît donc la performance globale du réseau mais l'analyse de cette performance pose des problèmes non résolus.

De ce fait, nous nous intéresserons essentiellement aux entreprises *de* réseau. Toute-fois, avant d'aborder le vif du sujet, il est utile de préciser le concept de performance.

45 Rien n'est simple : les concepts sont difficiles à préciser

L'une des difficultés est le manque de rigueur, tant chez les praticiens que dans la littérature scientifique, dans la définition des concepts, et notamment du concept de performance³⁹⁷.

La performance est un mot-valise ou « mot-éponge » qui peut avoir au moins trois significations ou connotations :

- un succès (on parle par exemple d'un cadre performant) ;
- le résultat d'une action sans y associer de jugement de valeur (la mesure de la performance) ;

³⁹⁵ Cf. à ce sujet l'excellent ouvrage de Gilles PACHE et Claude PARAPONARIS, *L'Entreprise en réseau*, PUF, 1993. Les auteurs ont su lier étroitement la description des pratiques des entreprises avec des explications théoriques et la compréhension des faits.

³⁹⁶ Cf. *infra* la discussion sur le concept de mesure de performance.

³⁹⁷ Ce paragraphe fait de larges emprunts à l'article d'Annick BOURGUIGNON, « Sous les pavés la plage... ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable : l'exemple de la performance », *Comptabilité, contrôle, audit*, mars 1997, p. 89 à 101.

- une action si on donne à performance le sens qu'il peut avoir en anglais (*to perform*).

Ce mot est largement utilisé pour l'allusion métaphorique qu'il contient. « Depuis le début du XIX^e siècle, le mot performance désigne les résultats obtenus par un cheval lors d'une course, puis ceux d'un athlète ou d'une équipe sportive. [...] La performance sportive, comme la performance organisationnelle, témoigne de la capacité de l'individu à progresser, grâce à des efforts patients, constants et rationnels. Le mot performance est porteur d'une idéologie du progrès, de l'effort, du toujours plus ou mieux³⁹⁸. » Mais depuis le début du XX^e siècle, la performance désigne aussi les possibilités techniques d'une machine (vitesse, puissance, etc.). Il s'agit d'une simple mesure, sans jugement de valeur et sans idée de progrès. La métaphore mécaniste associe l'image de la machine à celle de l'organisation ou de l'entreprise. Ainsi, une organisation est rodée, huilée, fonctionne, tourne, etc.

Grâce à ce flou sémantique, ce mot remplit correctement plusieurs fonctions.

1. L'embellissement du discours. La performance-progrès suggère des lendemains qui chantent.
 2. La fonction idéologique de la métaphore. La performance sportive suggère un monde rationnel, équitable, tourné vers l'effort et le progrès. Elle propage une vision entrepreneuriale de la société, dominée par des « gagners », mais où chacun a sa chance et la juste récompense de ses efforts.
 3. Le rôle consensuel de l'ambiguïté. La définition floue des finalités organisationnelles évite les conflits coûteux.
 4. La fonction de légitimation des pratiques de gestion. « Le discours sur la performance, qui propose des images positives (le succès, la puissance) et invite explicitement à l'action, est un discours de légitimation qui passe par la séduction. [...] [II] la présente comme une contrainte "naturelle" imposée par l'environnement³⁹⁹. »
- Ainsi, le discours sur la performance fait passer la pilule parfois amère de la mise sous tension.

46 Tout se complique : la nécessaire et impossible mesure des performances dans les entreprises de réseau

Que la mesure des performances soit nécessaire ne se discute guère. La mise sous tension d'une organisation est à ce prix⁴⁰⁰. Pour autant, la mesure de la performance dans un réseau (entreprises en ou de réseau) pose des problèmes spécifiques dus aux limites de la « mécanique » comptable. Dans une certaine mesure, il y a impossibilité à mesurer cette performance. Trois problèmes essentiels peuvent être identifiés :

- la localisation des coûts et des produits ;
- la prise en compte du caractère collectif de la performance ;
- la mesure des investissements immatériels.

Le paradoxe de l'existence simultanée de la nécessité et de l'impossibilité est un des grands classiques de la gestion⁴⁰¹. Il peut s'expliquer par le fait qu'il y ait à la fois des difficultés techniques réelles pour mesurer (la valeur, la performance, etc.) et l'impossibilité de renoncer à cette mesure. Ce paradoxe est toutefois plus apparent que réel. Le problème n'est pas tant celui de l'exactitude du résultat de la mesure que celui de l'incidence de l'action de mesurer sur le comportement des acteurs. Encore une fois, nous sommes en présence d'une polysémie. La mesure désigne aussi bien l'action de mesurer (*exemple* : introduction de la mesure dans les sciences humaines) que le résultat de cette action (grandeur déterminée par cette action ; *exemple* : les mesures ou dimensions d'une pièce).

1. LOCALISER LES PRODUITS ET LES COÛTS

La localisation des coûts, a priori, peut sembler ne pas poser de problèmes. Globale-ment, ce n'est pas faux. Mais une imputation pertinente suppose que l'on sache localiser l'origine, la cause, le fait générateur d'un coût. Par exemple, la gestion d'un parc de distributeurs automatiques de billets de banques permet de localiser les coûts : maintenance des appareils et réapprovisionnement en argent liquide. Mais il est au moins aussi important de savoir pourquoi les clients d'une banque concurrente utilisent nos distributeurs plus souvent que nos clients ceux de ce concurrent. Il est probable que, si nos appareils sont plus commodes (impression d'un ticket, installation dans un sas sécurisé, etc.), ils seront plus utilisés, d'où une augmentation des coûts de fonctionnement, sans nécessairement pouvoir en contrepartie capter la clientèle des concurrents. Sauf à se lancer

³⁹⁸ *Op. cit.* p.94.

³⁹⁹ *Op. cit.* p.98.

⁴⁰⁰ « *What you see is what you get.* » Autrement dit, il faut une mesure pour déclencher une prise de conscience et une prise de conscience pour déclencher une action et un résultat.

⁴⁰¹ Cf. par exemple Alain BURLAUD, Michel RAIMBAULT et Jean-Michel SAUSSOIS, « L'évaluation nécessaire et impossible des aides de l'État à l'industrie », *Politiques et management public*, juin 1986, p. 67 à 87.

dans de coûteuses enquêtes dont les conclusions ont une fiabilité souvent discutable, la réponse n'est pas disponible ou, tout au moins, n'est pas quantifiable.

La localisation des produits est, quant à elle, souvent impossible. Par exemple, les banques savent que certains de leurs clients les ont choisies ou préférées parce qu'ils voulaient un guichet à la fois près de leur lieu de travail et près de leur domicile. Pour autant, le client n'ouvre bien sûr qu'une seule série de comptes (compte courant, livret, SICAV, etc.) et produits associés (carte bancaire, assurances, etc.). Il est donc pour l'un des deux guichets une source de profit (par exemple, celui de son domicile) et pour l'autre, une source de coûts (par exemple, le guichet de son lieu de travail où il viendra faire des opérations mais jamais d'ouverture de compte ou d'emprunts, générateurs de commissions et d'intérêts). En toute équité, il faudrait répartir la marge apportée par ce client entre les deux guichets. Mais selon quelle proportion ? Ce n'est donc pratique-ment pas envisageable. Le même problème se pose pour La Poste où, par exemple, les guichets des villes-dortoirs distribuent beaucoup de courrier, peu à la fois dans chaque boîte aux lettres, mais font un faible chiffre d'affaires. En revanche, les bureaux de poste des centres-villes où se concentrent les affaires, font de gros affranchissements et livrent le courrier des entreprises par sacs entiers. Pourtant, sans le réseau, les guichets qui font le plus fort chiffre d'affaires n'en feraient plus beaucoup.

La facturation interne pourrait permettre de montrer que les guichets en apparence subventionnés ou déficitaires ne le sont pas en réalité ou qu'ils participent également à la création de valeur. C'est en effet possible pour des opérations automatisées tels les retraits dans les distributeurs de billets, encore que les prix de cession internes ne soient pas faciles à déterminer de façon indiscutable. Les coûts cachés⁴⁰² sont encore plus difficilement saisissables (perte d'un client parce qu'une agence du réseau ne donne pas satisfaction, par exemple ; le dysfonctionnement et la sanction du client n'ont pas lieu au même endroit). Par analogie, on pourrait aussi développer le concept de « produit caché » lorsque l'un des maillons du réseau apporte un client à un autre maillon par suite de la qualité de ses prestations. L'« effet réseau » est, d'une façon générale, un produit caché.

2. L'ÉVALUATION DES PERFORMANCES EST INDIVIDUELLE ALORS QUE LA PERFORMANCE EST COLLECTIVE

Comme l'annonçait implicitement le point précédent, la solidarité et également la confiance sont essentielles au bon fonctionnement d'un réseau. Or la mesure de performance est soit globale (trop globale pour permettre d'intervenir dans les différents rouages), soit analytique (trop analytique pour pouvoir prendre en compte les interactions entre les parties).

La mise sous tension dans un réseau passe nécessairement par une double contrainte⁴⁰³ ou une injonction paradoxale. D'une part, les différentes unités constitutives d'un réseau ne peuvent faire l'économie d'une utilisation optimale des ressources au niveau local. La maximisation d'un résultat d'exploitation ou d'un résultat opérationnel pour chaque entité en est l'expression la plus synthétique. Mais, d'autre part, à la différence d'un ensemble d'entreprises ayant de simples relations de clients à fournisseurs, dans un réseau, chacun doit veiller à ne pas sacrifier l'intérêt de tous à son intérêt particulier. Or la rétribution de la contribution de chacun au bien collectif passe difficilement par les prix de cession internes. En schématisant un peu, au niveau opérationnel, on ne maîtrise que ce que l'on mesure ; en conséquence, ce qui échappe à la mesure relève de l'intime conviction des acteurs. La contrainte est faible, sauf à trouver d'autres instruments capables de prendre en compte cette seconde dimension, collective, de la performance : soit des règles procédurales, soit des valeurs comportementales.

Les règles procédurales peuvent faire contrepoids à la mesure individuelle des performances un peu comme la loi qui, dans la société civile, apporte un frein aux excès de l'individualisme. Il faut donc, dans un réseau, un mélange d'une part de mise sous tension ou contrôle des performances et, d'autre part, de régulation bureaucratique. À titre d'exemple, La Poste a un tableau de bord qui renseigne sur l'efficacité allocative des ressources et dont les conclusions pourraient à la limite conduire à la fermeture de nombreux bureaux de poste dans les petites communes rurales. Mais, par ailleurs, La Poste est assujettie à des contraintes de service public qui imposent une couverture de l'ensemble du territoire national par le service postal. La voie « raisonnable » résulte d'un équilibre entre ces deux contraintes.

Toutefois, les règles procédurales ne fournissent pas de réponses à tous les problèmes rencontrés. Seuls les problèmes récurrents ou programmables peuvent être résolus ainsi. En revanche, les situations imprévisibles nécessitent la construction d'une solution originale selon une démarche déductive à partir de grands principes ou de valeurs. Notamment, le traitement et la prévention des dysfonctionnements ou de certains incidents relèvent souvent de cette logique. Par exemple, le CNAM avec ses 52 centres régionaux associés (CRA) est une EdR. Chaque CRA, habituellement sous forme d'association loi de 1901, doit s'autofinancer et, par conséquent,

⁴⁰² Ce concept a été développé par Henri SAVALL et Véronique ZARDET, *Maîtriser les coûts et les performances cachées*, Economica, 1991.

⁴⁰³ Cf. à ce sujet Alain BURLAUD, Michel RAIMBAULT et Jean-Michel SAUSSOIS, « L'évaluation nécessaire et impossible des aides de l'État à l'industrie », *Politiques et management public*, juin 1986, p. 82 et s.

développer sa « clientèle ». On pourrait imaginer que certains CRA proposent des unités de valeur au rabais, c'est-à-dire avec moins d'heures de cours et/ou des examens plus faciles que dans les CRA voisins pour capter une partie de leur clientèle. Fort heureusement, les enseignants du réseau CNAM ont des principes, une éthique ou une déontologie qui interdisent ce type de concurrence. On retrouve bien ici cet équilibre entre une performance individuelle (chaque CRA doit équilibrer ses comptes : contrainte à court terme) et une performance collective (la concurrence interne ne doit pas conduire à une dégradation de l'image de l'ensemble du réseau : contrainte à long terme).

3. UN RESEAU REPOSE ESSENTIELLEMENT SUR UN INVESTISSEMENT IMMATERIEL⁴⁰⁴

Ce qui fait la valeur d'un réseau pour le client, c'est son système d'information (interne) et de communication (interne et externe). L'un des avantages compétitifs d'une banque est de permettre au client de faire des opérations depuis n'importe quel point du territoire. La force d'une compagnie aérienne n'est pas dans la qualité de ses avions (toutes utilisent à peu près les mêmes appareils puisqu'il ne reste plus que deux grands fabricants dans le monde) mais dans la gestion de ses réservations (*yield management*) et de ses vols (horaires, fréquences et correspondances). L'un des atouts du CNAM est d'offrir les mêmes formations diplômantes dans pratiquement toutes les villes de France. La valeur d'une franchise provient essentiellement de la notoriété de l'enseigne. Ces quelques exemples montrent que l'essentiel de l'investissement concerne des actifs immatériels : systèmes informatiques, marques, etc.

Le réseau est une forme hybride, ni intégration des activités qui entraîne des coûts d'organisation, ni atomisation qui accroît les coûts de transaction liés à une régulation par le marché. Son succès ou sa performance réside dans les gains réalisés sur les coûts de transaction à l'intérieur du réseau grâce à :

- un système informatique intégré ;
- un effet d'apprentissage dû au fait que les mêmes transactions, standardisées, se répètent de façon plus fréquente entre les acteurs du réseau que dans un système atomisé ; cet apprentissage est accéléré par l'emploi d'un langage propre au réseau ;
- un niveau de confiance⁴⁰⁵ élevé entre des acteurs qui ont l'habitude de travailler ensemble et savent qu'ils sont appelés à coopérer durablement ;
- un codage avec, par exemple, des marques différentes (phénomène de labélisation) permettant aux acteurs du réseau d'avoir des repères simples et rapides, sanctionné par le fait que celui qui marque de sa signature un produit ou service engage sa réputation et risque donc la perte de confiance de ses partenaires.

Cette forme de productivité trouve sa source ailleurs que dans une transposition à la stratégie de la théorie de l'avantage comparatif de David RICARDO : proximité des approvisionnements ou des débouchés, détour productif de l'investissement matériel, disponibilité d'une main d'œuvre qualifiée, etc. Il s'agit d'un investissement immatériel qui alimente une fonction de production « molle »⁴⁰⁶. Si le système informatique, qui peut être comparé au système nerveux d'un réseau, appartient au domaine des connaissances formalisées, le système d'information, concept beaucoup plus large, contient des éléments informels ayant également une grande valeur. L'apprentissage, la confiance et son corollaire, la réputation, appartiennent au domaine du qualitatif. Leur formation ou leur mode d'accumulation, leur mode d'action ou leur apport au fonctionnement du réseau échappent à la mesure. Seul un processus d'expérimentation permet d'en valider l'utilité. Encore faut-il être conscient de la fragilité de la démonstration expérimentale puisque la clause *ceteri paribus* n'est pas vérifiée.

47 Conclusion : et si le problème était mal posé dès le départ ?

Si le réseau est, dans certaines situations, un mode d'organisation performant, c'est parce qu'il permet de mieux valoriser essentiellement des investissements immatériels grâce à des économies d'échelle et de champ (*economies of scale and economies of scope*). Décliner un « concept » chez un grand nombre de franchisés permet des économies d'échelle. Associer à une même marque un plus grand nombre de produits (phénomène des produits dérivés, par exemple) constitue une économie de champ. Par ailleurs, la valorisation de ce capital

⁴⁰⁴ Cf. à ce sujet : V.A., *The Measurement and Management of Intellectual Capital : an Introduction*, International Federation of Accountants (IFAC), Financial and Management Accounting Committee (FMAC), 1998.

⁴⁰⁵ Cf. à ce sujet, Henri SAVALL et alii « Confiance et gestion », *Sciences de gestion*, n° 8-9/1998.

⁴⁰⁶ Cf. à ce sujet, Alain BURLAUD et Jean-Louis MALO, « Les organisations complexes : un défi aux méthodes traditionnelles de contrôle de gestion », *Revue française de comptabilité*, n° 17, février 1988, p. 58 à 64.

immatériel est d'autant plus facile que les coûts de transaction sont aujourd'hui structurellement décroissants, ce qui déplace le point mort ou plutôt la ligne d'isocoût séparant les activités internalisées (coûts d'organisation) des activités externalisées (coûts de transactions).

L'investissement immatériel se compose essentiellement d'un capital intellectuel, défini par l'IFAC comme étant la combinaison vivante de trois sous-ensembles :

- le capital humain (compétences individuelles) ;
- le capital organisationnel (compétences collectives) ;
- le capital relationnel (capital de confiance avec les clients mais aussi avec les fournisseurs, les autorités politiques, etc.)⁴⁰⁷. Leur association permet de créer de la valeur.

Mais, pour gérer une entité (entreprise, groupe ou réseau), est-il nécessaire de mesurer la création de valeur ou suffit-il de trouver des indicateurs susceptibles de renseigner sur l'optimisation des ressources productives ? L'IFAC répond implicitement que des indicateurs analytiques suffisent, faute de pouvoir calculer l'indicateur synthétique que constitue la valeur créée. La performance n'a pas besoin d'être mesurée, elle doit être contrôlée et améliorée. On peut ainsi contourner une difficulté. Mais une nouvelle difficulté apparaît : comment arbitrer en cas de conflit entre deux dimensions alternatives de la performance ?

Dans certains cas, dont notamment le cas des EdR, la mise sous tension peut se faire avec un système d'informations de gestion beaucoup plus simple que la comptabilité de gestion. Des indicateurs centrés sur les actifs immatériels peuvent être un substitut.

48 Application

L'IFAC propose les indicateurs suivants pour la gestion du capital intellectuel.

1. Indicateurs de capital humain

- Réputation des salariés de l'entreprise auprès des chasseurs de têtes
- Nombre d'années d'expérience dans la profession
- Pourcentage de salariés ayant moins de deux années d'expérience
- Satisfaction des salariés
- Proportion de salariés suggérant de nouvelles idées (mises en application)
- Valeur ajoutée par salarié
- Valeur ajoutée par dollar de salaire payé

2. Indicateurs de capital organisationnel

- Nombre de brevets
- Chiffre d'affaires par charges de R&D
- Coût du renouvellement des brevets
- Nombre de connexions des ordinateurs individuels à la base de données
- Nombre de consultations de la base de données
- Nombre de contributions à la base de données
- Nombre de mises à jour de la base de données
- Nombre de connexions et temps de connexion au système informatique
- Coût du système informatique par dollar de chiffre d'affaires
- Taux de satisfaction des services offerts par le système informatique
- Nombre de nouvelles idées présentées sur nombre de nouvelles idées appliquées
- Nombre de nouveaux produits
- Nombre de nouveaux produits par nombre de salariés
- Nombre d'équipes-projet multifonctionnelles
- Part du chiffre d'affaires provenant des nouveaux produits
- Tendance sur cinq ans du cycle de vie des produits
- Durée moyenne de conception et de développement des nouveaux produits
- Valeur des nouvelles idées (économies ou revenu)

3. Indicateurs de capital relationnel

- Croissance du chiffre d'affaires en volume
- Pourcentage des ventes réalisé avec des clients fidèles
- Fidélité à la marque

⁴⁰⁷ Cf. IFAC, *op. cit.*, p. 8.

- Satisfaction du client
- Plaintes des clients
- Produits retournés en pourcentage des ventes
- Nombre d'accords passés avec des clients ou fournisseurs et volume d'affaires ainsi réalisé.

V – La comptabilité de gestion et la normalisation internationale

La normalisation comptable internationale est surtout connue par les travaux de l'IASC (International Accounting Standards Committee), qui fut créé en 1973. Mais le domaine de compétence de l'IASC se limite à la comptabilité générale (*financial accounting*). C'est pour combler ce vide que fut créée en 1977, à l'occasion du congrès international de Munich, l'IFAC (International Federation of Accountants). Ces deux organisations ont pu à une certaine époque apparaître comme concurrentes bien que le domaine de compétence de l'IFAC soit beaucoup plus large puisqu'il couvre l'audit, la formation, l'éthique, la comptabilité de gestion et la comptabilité publique. Afin de clarifier les choses, un accord fut signé en 1982 au congrès international de Mexico entre l'IFAC et l'IASC, rapprochant les deux organisations et codifiant leurs attributions respectives. Ce fut un succès, au point qu'au congrès mondial de Tokyo en 1987 il fut même question d'une fusion des deux organisations. Aujourd'hui, l'IFAC regroupe les organisations professionnelles de comptables représentant plus d'une centaine de pays et comptant environ 2,5 millions de membres sans compter la Chine. C'est beaucoup pour passer inaperçu et pourtant...

L'analyse des coûts ou, plus largement, la comptabilité de gestion (*management accounting*) peut sembler a priori un domaine devant nécessairement échapper à toute normalisation. Ce n'est d'ailleurs pas contesté par le Financial and Management Accounting Committee (FMAC)⁴⁰⁸, qui est l'un des comités de l'IFAC et dont les missions sont les suivantes :

- encourager le développement de la comptabilité de gestion en créant un environnement qui améliore le niveau des compétences des professionnels de cette discipline et leur implication dans la communauté des comptables au sens large ;
- être une source de réflexion et de suggestion ;
- encourager la recherche tant de la part des organisations professionnelles membres que des individus et diffuser le résultat de ces recherches.

L'activité du FMAC a été importante puisque quatorze textes ont été produits à ce jour (édition 1998 du *Handbook*)⁴⁰⁹ :

- Une préface aux travaux du FMAC qui précise ses objectifs, définit la comptabilité de gestion et, par conséquent, le domaine de compétence du comité et, enfin, fixe ses règles de fonctionnement.
- Sept textes fondamentaux définissant essentiellement des concepts :
 - les concepts de comptabilité de gestion
 - la décision d'investissement
 - la gestion du risque de change
 - le contrôle de gestion des projets
 - la gestion de l'amélioration de la qualité
 - l'évaluation a posteriori
 - la planification stratégique de la gestion des ressources en informations.
- Cinq études portant sur :
 - le contrôle des applications informatiques
 - introduction à la gestion stratégique financière
 - rendre compte de la performance de la gestion de trésorerie, un cadre conceptuel pour le trésorier
 - le rôle du comptable de gestion dans l'approche par le travail en équipe
 - la gestion environnementale dans les organisations : le rôle du comptable de gestion.

La conception que le FMAC a de la normalisation en matière de comptabilité de gestion mérite d'être approfondie. Il aurait pu travailler dans le même esprit que le Plan comptable général 1982 qui, lui non plus, n'impose pas une méthode d'analyse des coûts mais fait œuvre de pédagogie. Il présente des méthodes de calcul

⁴⁰⁸ Le nom de ce comité inclut le mot « Financial » pour des raisons historiques. Il ne traite en réalité que de comptabilité de gestion.

⁴⁰⁹ Ces textes font partie du *Handbook* de l'IFAC et sont disponibles à la Compagnie des commissaires aux comptes et au Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables ou encore sur le site Internet de l'IFAC (www.ifac.org).

des coûts et normalise le vocabulaire (*cf.* à ce sujet le lexique du PCG). Mais le problème y est essentiellement abordé sous un angle technique. En revanche, les premiers travaux du FMAC, s'ils portent aussi sur le vocabulaire, s'intéressent plus particulièrement aux qualités que doit avoir une comptabilité de gestion pour être utile à la gestion : fiabilité, pertinence, etc. L'utilisation de ce système comptable pour alimenter la comptabilité générale (évaluation des stocks de produits finis, etc.) apparaît comme un objectif très secondaire. Le seul élément permanent est l'esprit dans lequel travaille le « comptable de gestion » alors que les techniques qu'il met en œuvre apparaissent comme contingentes. Le FMAC s'attache plus aux comportements qu'aux mécanismes. Ce dernier aspect est par ailleurs confirmé par le fait que le « comptable de gestion », comme tout membre de la profession comptable, doit adhérer aux règles d'éthique publiées par l'Ethic Committee (EC) de l'IFAC. Les principes fondamentaux de cette morale professionnelle sont les suivants : intégrité, objectivité, indépendance, respect de la confidentialité, respect des normes techniques, compétence professionnelle, comportement déontologique. La normalisation internationale s'inscrit dans une perspective à long terme et passe par la construction d'une véritable identité professionnelle s'appuyant sur cette éthique.

Conclusion

Les systèmes de comptabilité de gestion ne sont pas figés ; ils ont historiquement évolué en développant leur capacité à prendre en compte le *mouvement* et la *complexité*. On peut ainsi dénombrer quatre étapes : l'état statique, l'équilibre statique, l'équilibre dynamique puis l'ordre probabiliste du désordre⁴¹⁰. On retrouve le même cheminement dans d'autres disciplines.

L'état *statique* se caractérise par une analyse et une recherche de mécanismes considérés comme immuables ou en répétition constante (rouages) et censés expliquer ou traduire toute la vérité. La méthode des sections homogènes ou centres d'analyse qui permet de calculer un coût *réel* (terme souvent assimilé à celui d'*exact*) et *complet* (traduction de *toute* la réalité) s'intègre pleinement dans cette logique. Cette analyse cartésienne repose sur le postulat implicite que le tout est égal à la somme des parties et que les relations entre celles-ci sont neutres (les centres se déversent les uns dans les autres sans affecter leur substance, leurs caractéristiques).

L'*équilibre statique* intègre le mouvement mais en quelque sorte comme une perturbation passagère, non durable. Structurellement, les « lois naturelles » doivent conduire à un retour à l'équilibre. Le régulateur à boules de WATT, la mécanique newtonienne sont des exemples de ce système de pensée. L'imputation rationnelle des charges fixes en constitue la transposition au système coûts/contrôle. Il s'agit, en effet, d'isoler et d'évaluer (et donc d'éliminer) les conséquences d'une perturbation non durable de l'activité par rapport à la norme.

La troisième étape introduit davantage le temps et le mouvement, l'*équilibre* n'y est plus statique mais *dynamique*. L'évolution y est, selon les cas, soit considérée comme une réalité soit comme un objectif. L'objet décrit évolue dans une direction prévisible, selon un cheminement logique, scientifiquement établi. Le temps, indissociable du mouvement, devient une variable importante alors qu'il n'avait aucune place dans une description purement statique et analytique des rouages de l'objet. Mais il s'agit d'un temps simplifié. Nous voulons dire par là que l'infinité des mouvements élémentaires est totalement ignorée alors que seules sont prises en considération les grandes étapes d'une véritable transformation. La théorie de Lamarck, selon laquelle l'hérédité des caractères acquis et la sélection naturelle permettent une adaptation progressive des espèces à leur milieu, donne une bonne image de ce système de pensée. Un standard ou un budget ne sont pas des performances moyennes mais bien des objectifs pour que l'individu ou l'organisation s'adaptent aux évolutions de l'environnement technique et social.

La quatrième étape se caractérise surtout par une reconnaissance et une acceptation de la *complexité* (on ne cherche plus à réduire celle-ci) que les concepts de *désordre*, de *probabilité* et de *vie* permettent d'approcher. Tous les mouvements élémentaires qui constituent le bouillonnement de la vie y sont considérés comme fondamentaux.

Le modèle de l'entreprise n'est plus celui d'une mécanique bien rodée mais celui des organismes vivants complexes dont la survie constitue le seul principe intégrateur. La direction par objectifs, l'assignation d'obligations de résultats et non plus de moyens correspondent à cette culture. Les contraintes de l'environnement sont introduites dans l'entreprise ; les centres de responsabilité ne sont pas seulement soumis au marché externe mais sont également parfois en concurrence entre eux. Les techniques de flux tendus vont plus loin encore puisque, à certains égards, elles constituent un véritable « forçage⁴¹¹ » destiné à améliorer les performances.

La complexité et le mouvement sont, par essence, difficiles à prendre en compte, à organiser et à gérer. Pourtant, au terme de cet ouvrage, nous tenterons quelques propositions pour la mise en œuvre du couple coûts/contrôle dans les organisations nécessairement dotées de ces caractéristiques.

Notre première proposition consiste à encourager la *multiplication des approches, analyses ou calculs*⁴¹². Nous entendons par là qu'il est souvent vain de chercher le coût pertinent (partiel ou complet, réel ou préétabli, constaté ou d'opportunité....) et la vérité. La réalité est complexe et une seule représentation de celle-ci est nécessairement très réductrice. Cette problématique se retrouve dans toutes les techniques de la représentation, de l'image (un coût est d'abord une représentation ou une image). Ainsi, aucune carte ne peut rendre compte de toute la réalité ; c'est pourquoi on multiplie les représentations : échelles différentes, priorité donnée au sous-sol

⁴¹⁰ Voir à ce sujet Alain BURLAUD et Claude SIMON, « L'évolution des systèmes coûts/contrôle : un phénomène culturel », *Sciences de gestion*, décembre 1985, p. 107 à 127.

⁴¹¹ Vocabulaire emprunté à l'agronomie. Le forçage consiste à créer un environnement non naturel pour obtenir des performances également non naturelles.

⁴¹² Dans ce sens voir R. KAPLAN, « One Cost System Isn't Enough », *Harvard Business Review*, janv.-févr. 1988, p. 61-66.

(cartes géologiques), au relief, aux frontières.... De même, le dessin industriel n'utilise les perspectives que pour donner une vue d'ensemble et les relations entre les différentes pièces ou composantes, mais, pour représenter une pièce volumique par un dessin-plan, on a nécessairement recours à plusieurs vues (de face, de dessus, de côté....) selon ce qu'il est utile de faire apparaître. Plus concrètement, quand on bâtit un système de comptabilité de gestion, il faut choisir les modes de saisie et d'organisation des données qui ne privilégient pas un traitement ou une utilisation prédéterminée. Les conceptions de banques ou bases de données, souvent facilitées par l'informatique, sont à préférer. De même, lorsque l'on prépare une décision, il faut clairement définir des objectifs précis avant de déterminer les informations nécessaires. La structure même de cet ouvrage répond à cette logique ; dans la pratique, il faut souvent aller encore plus loin. Ainsi, pour aider à la fixation de prix dans un contexte de segmentation du marché, les coûts partiels sont généralement les plus pertinents, pour autant des informations sur les coûts complets ou semi-complets (intégrant par exemple des coûts d'activités telles que facturation, passation de commande....) permettront des décisions plus précises et plus sûres. Cette multiplication des approches ou des analyses oblige le gestionnaire à décider, c'est-à-dire à faire des choix et des sacrifices ; a contrario, une information et une règle uniques (du type le coût est A et le prix de vente s'obtient en le majorant de x %) abritent et protègent mais surtout déresponsabilisent et déshumanisent cette science du vivant que constitue la gestion.

Notre deuxième suggestion consiste à *bien distinguer analyse et action, représentation et réel*. Ainsi, la méthode analytique (découpage en « parcelles » comme dit Descartes ou en centres comme disent les comptables ou encore en *business units* comme disent les *managers*) sur laquelle reposent le calcul des coûts et le contrôle de gestion est avant tout une méthode d'observation et de compréhension ; elle n'engendre pas nécessairement que l'entreprise soit *réellement* découpée en services ou en centres indépendants ou autonomes, ce qui ressort d'une autre logique. Il ne faut pas modifier le réel pour faciliter son analyse ou sa représentation. Descartes, que l'on peut considérer comme le fondateur de cette logique analytique, pensait d'ailleurs que sa méthode était destinée à la connaissance et non à la structuration du réel : « faire le projet de l'ouvrage que j'entreprenais et à chercher la vraie méthode pour **parvenir à la connaissance**⁴¹³ de toutes les choses dont mon esprit serait capable⁴¹⁴ ». Comprendre que l'eau est formée de deux atomes d'hydrogène et d'un atome d'oxygène est utile mais, lorsque l'on décompose l'eau en ses éléments constitutants, on tue les relations qui unissent les atomes, et leur rétablissement exigera nécessairement de l'énergie. L'eau et la juxtaposition – le mélange – d'atomes d'hydrogène et d'oxygène n'ont pas les mêmes propriétés. Là encore, il faut savoir quel est l'objectif, quelles sont les caractéristiques recherchées.

Notre troisième proposition consiste à admettre que les *équilibres entre responsabilisation* – individuelle ou à des niveaux décentralisés – *et cohésion sont précaires et instables*. Nous entendons par là que certaines conceptions – parfois simplistes – du contrôle de gestion conduisent à motiver (primes d'intéressement) ou sanctionner des unités considérées comme autonomes (centres de responsabilité, de profit...) sur la base de leurs performances propres. Ce mode d'organisation exacerbe les comportements égoïstes. En cherchant à maximiser ses performances, un centre peut aller à l'encontre de celles des autres centres ainsi que de la performance collective. Inversement, un système trop exclusivement englobant déresponsabilise l'individu et les équipes. Les systèmes de contrôle de gestion doivent rechercher à la fois la responsabilisation et la cohésion. Il conviendra parfois d'accentuer l'un de ces aspects pour corriger des dysfonctionnements ; la comptabilité et le contrôle de gestion doivent être, eux-mêmes, adaptatifs et évolutifs. Dans ce sens on peut d'ailleurs constater que, après une période (approximativement 1970-1990) d'accentuation de la responsabilisation au niveau décentralisé (DPO, DPPO...) ⁴¹⁵, le contrôle de gestion s'oriente davantage (réinvente) vers des logiques plus globalisantes, plus englobantes (projet d'entreprise, culture d'entreprise...) ⁴¹⁶.

Si, à certains égards, ces deux logiques s'opposent, il ne convient cependant pas d'exercer un choix reposant sur une exclusivité. Toutes les deux doivent coexister pour s'enrichir dans une dialectique permanente. Là encore, le système de contrôle de gestion doit être évolutif pour accentuer l'un ou l'autre des aspects en fonction des circonstances et des besoins.

Notre quatrième suggestion consiste à recommander de *se défier des comportements à court terme engendrés par la comptabilité et le contrôle de gestion*. En effet, ces derniers mesurent généralement des performances par des flux (résultat, chiffre d'affaires....) mesurés sur de courtes périodes (mois, trimestres ou au plus année). Cette tension très forte exercée sur les résultats immédiats peut être préjudiciable aux performances à plus long terme. Ainsi, la politique de qualité est en partie contradictoire avec la minimisation des coûts à court terme, la conquête de parts de marché peut s'opposer à une maximisation immédiate des marges. Là encore, il convient d'adapter la comptabilité et le contrôle de gestion si des dysfonctionnements sont constatés.

⁴¹³ Souligné par nous, A.B., C.S.

⁴¹⁴ Descartes, *op. cit.*, La Pléiade, p. 135.

⁴¹⁵ Sur ces thèmes, voir *supra* chap. 3, section 3, p. 267 et s.

⁴¹⁶ Cf. *supra* p. 277.

Nous sommes convaincus qu'il n'existe aucun modèle de coûts et de contrôle de gestion définitivement et universellement pertinent et efficace. De plus, les systèmes coûts/contrôle peuvent eux-mêmes engendrer des dysfonctionnements. Il convient donc en quelque sorte de contrôler non seulement l'efficacité (réalisation des objectifs), mais aussi l'efficience (économie de ressource) des systèmes coûts/contrôle mis en œuvre et de leur assurer une évolution-adaptation permanente.

Bibliographie

1. Ouvrages

- ALAZARD Claude et SEPARI Sabine, *Contrôle de gestion*, Dunod, 1998, 688 p.
- ANDREU Anne-Sophie et LEVY Aldo, *Guide du mémoire*, Gualino, 1998, 142 p.
- BARANGER Pierre et MOUTON Patrice, *Comptabilité de gestion*, Hachette, 1997, 319 p.
- BESSIRE Dominique, *Régulation et systèmes de planification-contrôle. L'exemple de la grande distribution*, Economica, 1995, 273 p.
- BOISSELIER Patrick, *Contrôle de gestion*, Vuibert, 1999, 538 p.
- BOUQUIN Henri, *Le Contrôle de gestion*, PUF, 1997, 406 p.
- BOUQUIN Henri, *Comptabilité de gestion*, Sirey, 1997, 580 p.
- BURLAUD Alain, EGLEM Jean-Yves et MYKITA Patrick, *Dictionnaire de gestion. Comptabilité, finance, contrôle*, Foucher, 1995, 376 p.
- BURLAUD Alain et SIMON Claude, *Le contrôle de gestion*, La Découverte, 1997, 124 p.
- BURLAUD Alain et alii, *Comptabilité et droit comptable. L'intelligence des comptes et leur cadre légal*, Gualino, 1998, 746 p.
- CHARREIRE Sandra, HUAULT Isabelle et alii., *Les grands auteurs en management*, Éditions EMS, 2002, 459 p.
- CHATELAIN Stéphanie, *Le Contrôle de gestion dans les musées*, Economica, 1998, 227 p.
- CHATELAIN Stéphanie, *Comptabilité de gestion, QCM et applications*, Vuibert, 2003, 170 p.
- COHEN Élie, *Dictionnaire de gestion*, La Découverte, 1994, 398 p.
- COLASSE Bernard et alii, *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica, 2000, 1317 p.
- COSSU Claude, *Écarts*, Vuibert, 1989, 167 p.
- COSSU Claude et MILKOFF Richard, *Comptabilité de gestion*, Nathan, 1997, 127 p.
- COSSU Claude et MILKOFF Richard, *Contrôle de gestion*, Nathan, 1998, 160 p.
- CUYAUBERE Thierry et MULLER Jacques, *Contrôle de gestion*, Groupe Revue fiduciaire, 1998, 664 p.
- DEGOS Jean-Guy et LECLERE Didier, *Méthodes matricielles de gestion comptable approfondie*, Eyrolles, 1990, 192 p.
- DORIATH Brigitte, *Comptabilité de gestion*, Dunod, 1999, 122 p.
- DORIATH Brigitte, *Contrôle de gestion*, Dunod, 1999, 134 p.
- DUCROCQ Charles, *Le contrôle de gestion des établissements hospitaliers*, Berger-Levrault, 1990, 267 p.
- DUPUY Yves et ROLLAND Gérard, *Manuel de contrôle de gestion*, Dunod, 1991, 278 p.
- FABRE Pascal, DUBOST Nathalie et SOLLE Guy, *Synthèse économie et comptabilité*, Dunod, 1998, 494 p.
- GALAMBERT Patrice, *Les nouveaux objectifs du contrôle de gestion*, Éditions d'Organisation, 1991, 171 p.
- GERVAIS Michel, *Contrôle de gestion*, Economica, 2000, 719 p.
- GERVAIS Michel et alii, *Recherches en contrôle de gestion*, Economica, 1996, 301 p.
- GIBERT Patrick et DE LAVERGNE Philippe, *L'analyse des coûts pour le management*, Economica, 1978, 365 p.
- IASC, *Normes comptables internationales*, ECM, 1998, 608 p.
- IFAC, *Code d'éthique des professionnels comptables*, Ordre des experts-comptables & Compagnie nationale des commissaires aux comptes, 1998, 59 p.
- IFAC, *Normes internationales d'audit*, Ordre des experts-comptables & Compagnie nationale des commissaires aux comptes, 1998, 524 p.
- IFAC, *Handbook*, IFAC, 1998, 946 p.
- LANGLOIS Georges et BONNIER Carole, *Contrôle de gestion*, Foucher, 2000, 478 p.
- LANGLOIS Georges, FRIEDERICH Micheline et BURLAUD Alain, *Comptabilité approfondie*, Foucher, 2003, 602 p.
- LAUZEL Pierre et TELLER Robert, *Contrôle de gestion et budgets*, Sirey, 1994, 397 p.
- LASSEGUE Pierre, *Gestion de l'entreprise et comptabilité*, Dalloz, 1996, 696 p.
- LASSEGUE Pierre, *Lexique de comptabilité*, Dalloz, 2002, 706 p.
- LECLERE Didier, *Gestion budgétaire*, Eyrolles, 1994, 161 p.
- LECLERE Didier, *L'Essentiel de la comptabilité analytique*, Éditions d'Organisation, 1997, 194 p.

LÖNING Hélène et alii, *Le Contrôle de gestion*, Dunod, 1998, 262 p.

LORINO Philippe, *Le Contrôle de gestion stratégique, La gestion par les activités*. Dunod, 1991, 213 p.

LORINO Philippe, *Comptes et récits de la performance. Essai sur le pilotage de l'entreprise*, Éditions d'Organisation, 1995, 288 p.

LORINO Philippe, *Méthodes et pratiques de la performance. Le pilotage par les processus et les compétences*, Éditions d'Organisation, 2000, 551 p.

MALO Jean-Louis et MATHE Jean-Charles, *L'essentiel du contrôle de gestion*, Éditions d'Organisation, 1998, 303 p.

MENDOZA Carla et alii, *Tableaux de bord et balanced scorecards*, Groupe Revue fiduciaire, 2002, 248 p.

MEVELLEC Pierre, *Outils de gestion. La pertinence retrouvée*, ECM, 1991, 198 p. MEVELLEC Pierre, *Le calcul des coûts dans les organisations*, La Découverte, 1995, 126 p.

MIKOL Alain, *Le contrôle interne*, PUF, 1998, 128 p.

MIKOL Alain et STOLOWY Hervé, *Contrôle de gestion*, Gualino, 1997, 304 p.

MIKOL Alain et STOLOWY Hervé, *Dictionnaire fiduciaire. Organisation et gestion*, La Villeguérin Éditions, 1991, 343 p.

PESQUEUX Yvon et MARTORY Bernard, *La nouvelle comptabilité des coûts*, PUF, 1995, 295 p.

RICHARD Jacques, *L'audit des performances de l'entreprise*, La Villeguérin Éditions, 1989, 624 p. ROUACH Michel et NAULLEAU Gérard, *Le contrôle de gestion bancaire et financier*, Banque, 1991, 226 p.

SAADA Toufik, BURLAUD Alain et SIMON Claude, *Comptabilité analytique et contrôle de gestion*, Vuibert, 1998, 199 p.

SAVALL Henri et ZARDET Véronique, *Maîtriser les coûts et les performances cachés. Le contrat d'activité périodiquement négociable*, Economica, 1991, 351 p.

SIMON Claude, *Les banques*, La Découverte, 1984, 128 p.

TELLER Robert, *Le contrôle de gestion. Pour un pilotage intégrant stratégie et finance*, Éditions Management et Société, 1999, 240 p.

Varii Auctores, *Dictionnaire fiduciaire comptable*, Groupe Revue fiduciaire, 2000, 1528 p.

Varii Auctores, *Encyclopédie de gestion*, Economica, 1997, 3621 p.

Varii Auctores, *Encyclopédie du management*, Vuibert, 1991, 1002 p. + 1108 p.

Varii Auctores : *Jurisclasseur Comptabilité*.

2. Revues (sélection)

- En langue française :
 - Comptabilité, contrôle, audit*
 - Finance, contrôle, stratégie*
 - Revue française de comptabilité*
 - Revue française de gestion*
 - Sciences de gestion*
- En langue anglaise :
 - Accounting Education*
 - Accounting Horizons*
 - Accounting, Organization and Society*
 - Issue in Accounting Education*
 - Journal of Accounting Education*
 - Journal of Management Accounting Research*
 - The Accounting Review*
 - The European Accounting Review*
- En langue allemande :
 - Zeitschrift für Betriebswirtschaft*

Index

alphabétique⁴¹⁷

Activité normale : 128
Activité de « support » : 217
Affectation : 26
Analyse de la valeur : 193
Analyse volume-prix : 246, 317
Banque : **361**
Budget : 137, **229**, 258
Budget base zéro (BBZ) : 274
Budget des frais de personnel : 258
Budget flexible : 83, 164
Centre d'analyse : 20, 218, 220
Cession de prestations : 27, 45
Charge : 48
Charge (non) incorporable : 32
Charge de structure : 36, 241
Charge directe : 17
Charge indirecte : 17
Charge supplétive : 32
Clé de répartition : 26, 34
Comptabilité anglo-saxonne : **380**
Compte d'écart : 384
Compte de surplus global de productivité : **310**
Contrat de programme : 325
Contrôle : 375
Contrôle budgétaire : **159, 232**, 241, 242, 258
Contrôle de gestion : **267**, 270, 273, 275, 319
Contrôle interne : **191**
Coût : 339
Coût caché : 329
Coût cible : 136, **199**
Coût complet : **13**, 218
Coût d'activité : **213, 222**
Coût d'opportunité : 309, **332**
Coût différentiel : **87**
Coût direct mixte : 84
Coût externalisé : 327
Coût fixe : **72**
Coût marginal : **87**, 281
Coût moyen pondéré : 37, 282
Coût partiel : **64**
Coût préétabli (standard) : **135**
Coût variable : **72**
Culture d'entreprise : 278
Déchet : 41

⁴¹⁷ Les chiffres renvoient aux pages. Les chiffres gras correspondent au principal développement sur le mot choisi.

Dernier entré, premier sorti : 39
Direct costing : 72
Direct costing évolué : 84
Direction par objectifs (DPO) : 271
Direction participative par objectifs : (DPPO) : 272
Écart : 223
Écart de résultat : 253
Écart sur activité : 123, 125, 256
Écart sur charges de structure : 245, 257
Écart sur charges directes : 247
Écart sur charges indirectes : 248
Écart sur composition : 236, 255, 260, 262
Écart sur coût de production : 247
Écart sur frais de personnel : 259
Écart sur marge : 235, 245, 255
Écart sur prix : 235, 246, 255, 262
Écart sur rendement : 256
Écart sur salaire : 260, 262
Écart sur volume (quantité) : 236, 246, 255, 260
Écarts (analyse des) : **134**, 160
Effet de masse : 264
Effet de report : 263
Entité : 340
Entreprise en réseau, entreprise de réseau : **398**
FIFO : 38
Flexibilité : 198
Gestion de production : **196**
Gestion des ressources humaines : **258**
Gestion des stocks : 196
Immobilisations : 48
Imputation rationnelle des charges fixes : **121**
Inducteur de coût : 35, 221, 222
Intérêt général / intérêt particulier : 284
Inventaire permanent : 37, 385
Investissement (choix des) : 93
Investissement immatériel : 397
Langage : 268, 269
Lever opérationnel : 98
LIFO : 39
Localisation des coûts et produits : 373, 395
Localisation du résultat : 292
Marché intragroupe : 287
Marge d'intermédiation : 363
Mise sous tension : 7
Motivation : 270
Normalisation internationale : 400
Organisation (d'un système de coûts) : 175
Organisation publique : **338**
Performance : 283, 395
Point mort : 79
Politique de prix : 11, 77, 90
Pouvoir : 268
Premier entré, premier sorti : 38
Prix de cession interne : **280**
Prix programmés : 285
Productivité : **310**, 330
Produit lié : 41
Projet d'entreprise : 278
Publicité : 50
Rebut : 41

Recherche et développement : 49
Rendement : 122
Répartition (primaire ou secondaire) : 35
Retour sur investissement : 276
Risque (mesure du) : 81
Saisie (des données) : 178
Sanction : 273
Section (homogène) : 20
Segmentation du marché : 64
Seuil de rentabilité : 79
Sous-produit : 41
Standard : 134, 385
Stock (évaluation) : 37, 84, 130
Stratégie : 324, 375
Structure : 220, 324, 375
Tableau de bord : 265
Tableau des entrées-sorties : 109
Tarification : 346
Taux de frais : 23
Transparence : 377
Travaux en cours : 44
Unité d'œuvre : 23, 34
Universalité : 377

Table des matières
