

INTRODUCTION : ENJEUX ET LIMITES D'UN SYSTÈME DE SUIVI DES COÛTS

L'aptitude à calculer – ajouter, retrancher, multiplier, diviser – semble parfois le fondement de toute approche de gestion. Cette aptitude à appréhender le réel sous forme de prix et de coûts culmine dans l'approche financière de l'économie et des entreprises. Grâce à l'informatique, aux tableurs et aux logiciels de gestion de bases de données, l'accès aux méthodes modernes de gestion s'est largement démocratisé. Il n'est plus nécessaire de savoir calculer pour faire de la gestion, il suffit de savoir utiliser un tableur et d'aligner quelques formules. La synthèse des transactions dans des prix, et la transformation de ces prix en coûts, permettent au gestionnaire de modéliser l'entreprise et de prendre les décisions qui maximisent la création de valeur et le profit.

Dans cette vision financière de l'entreprise, la valeur ajoutée se trouve dans la capacité à modéliser correctement les flux de l'entreprise et dans la pertinence des informations qui alimentent ce système de modélisation. Les méthodes de calcul des coûts jouent donc un rôle essentiel pour maximiser la valeur créée. Un calcul de coûts qui appréhende de façon erronée les ressources consommées par un produit ou une ligne de produits, conduit l'entreprise à prendre des décisions qui, loin de maximiser la création de valeur, sont souvent destructrices de valeur. De même, des informations erronées sur le prix des ressources consommées introduisent, dans le système global d'information, des éléments qui viennent biaiser la pertinence des décisions stratégiques.

La collecte et le calcul des coûts deviennent des éléments stratégiques du pilotage de l'entreprise. Si la finance gouverne les entreprises et l'économie, elle repose sur l'appréhension des prix de marché et sur la modélisation de ces prix par le système de gestion stratégique des coûts. Il importe de comprendre ces systèmes, de savoir les appliquer mais également d'en connaître les limites.

Le calcul des coûts a connu un réel développement au XIX^e siècle pour permettre aux entreprises industrielles d'évaluer la rentabilité de la production de produits multiples et complémentaires. Si la comptabilité générale permet aisément d'évaluer la rentabilité d'une entreprise mono-produit n'ayant qu'un seul canal de distribution, il n'en est pas de même dès lors que l'entreprise utilise ses moyens de production pour fabriquer plusieurs lignes de produits différentes ou que l'entreprise recoure à divers canaux de distribution complémentaires pour écouler ses produits.

La comptabilité analytique s'est donc développée pour répondre au besoin de comparaison du coût des produits réalisés ou des services rendus avec les prix de marché obtenus et pour évaluer la rentabilité des produits, des lignes de produits, et des segments de marché au sein d'une entreprise multi-produits et multi-marchés. Fondamentalement, la démarche de la comptabilité analytique a consisté à utiliser les informations comptables en les retraitant pour les affecter *in fine* à des produits. Alors que la comptabilité générale est restée cantonnée au rôle d'évaluation de la performance globale d'une entreprise, la comptabilité analytique a eu pour objet de déterminer la rentabilité de chacun des produits de l'entreprise.

Les méthodes analytiques de calcul se sont raffinées pour découper l'entreprise en centres d'analyse, pour déterminer les unités d'œuvre permettant d'avoir la finesse de calcul la plus grande, pour distinguer entre les coûts directs et les coûts indirects, les charges variables et les charges fixes, le coût complet et l'imputation rationnelle¹. Les entreprises françaises ont souvent été brillantes dans le développement de systèmes de calcul des coûts qui permettaient à nos ingénieurs de couper, découper et recouper les charges pour aboutir à l'exactitude des coûts. EDF, qui pendant des décennies a incarné la logique polytechnicienne française, avait développé un système analytique de calcul des coûts assez

¹ On pourra se référer à Michel Gervais (2009), ou à Yves de Rongé (2008), pour une présentation détaillée et exhaustive des différentes méthodes de calcul des coûts.

redoutable. Chaque facture d'achat faisait l'objet d'une décomposition lors de son enregistrement comptable. Ce n'était pas la facture qui était enregistrée mais les lignes de la facture correspondant à des produits ou des services distincts. A chaque produit ou service était attaché un code analytique qui comprenait au moins une dizaine de caractères et qui permettait d'identifier à la fois le centre d'analyse qui était utilisateur ou consommateur du produit ou du service acquis et la nature du bien ou du service acquis. Grâce à ce système il était possible de savoir qu'une paire de gants acquis le jj/mm/aa était destinée au service d'entretien des lignes électriques de Montbéliard et il était également possible de suivre les entrées et les sorties de stock sur ces paires de gants pour ce même service d'entretien. Le coût d'entretien des lignes électriques pouvait ainsi s'approcher du réel puisque chaque paire de gants utilisée par les agents d'entretien était imputée à l'entretien d'une ligne spécifique. Évidemment, tout système ayant ses imperfections, il était difficile d'appréhender les sorties de stock correspondant à des utilisations pour les besoins réels d'EDF, de celles correspondant à des prélèvements en nature par les employés pour réaliser leurs travaux personnels de jardinage ou de bricolage.

De tels systèmes de calcul des coûts avaient leur logique dans une économie où les prix présentaient une certaine stabilité, car ils permettaient de suivre les gains de productivité ou l'amélioration des processus de production. On retrouve encore des traces de ces pratiques dans les organisations non soumises à une concurrence de marché. Par exemple, les universités françaises, avec quelques décennies de retard, ont découvert les vertus de ces systèmes de comptabilité analytique et ont mis en place, dans la dernière décennie, des systèmes sophistiqués de suivi des achats de fournitures, des déplacements, des acquisitions d'ouvrages, pour savoir si ces derniers sont destinés à l'enseignement ou à la recherche. Cela permet théoriquement au Ministère de l'enseignement supérieur, dans le cadre de la LOLF, de disposer du calcul exact des ressources dépensées pour l'enseignement supérieur et pour la recherche.

Malheureusement, dans les environnements économiques plus turbulents que nous connaissons depuis bientôt quarante ans et qui correspondent à la fin de la société d'opulence dont parlait John K. Galbraith en 1958 (*The affluent society*), l'enjeu n'est plus seulement de maîtriser ses processus de production et de distribution, il est de répondre aux attentes des clients, en suscitant éventuellement ces attentes

mais, surtout, en cherchant en permanence à adapter ses coûts aux prix obtenus sur les marchés. L'impensable de l'époque de Galbraith, la faillite de General Motors, leader de l'industrie automobile mondiale, s'est produit en 2009. Cette faillite ne résultait pas d'une incapacité à calculer analytiquement ses coûts, mais d'une incapacité à adapter ses processus aux attentes changeantes des consommateurs américains. Ce qui était en cause était la modélisation stratégique des coûts et non la capacité à faire des calculs.

L'ouvrage de Michael E. Porter paru en 1985 (*Competitive Advantage*) a connu une renommée mondiale car il a mis l'accent sur ce changement de paradigme. L'enjeu n'est pas d'être bon, il est de répondre aux attentes, que celles-ci s'imposent à l'entreprise ou que l'entreprise contribue à les façonner. Porter a développé le concept d'activités pour proposer une modélisation des processus des entreprises. L'accent n'est plus sur le produit ultime mais sur les activités qui permettent de produire et de distribuer des produits ou des services. Les activités sont comme les blocs de *Lego* ou les macro-instructions dans les logiciels informatiques, ce sont elles qui, combinées les unes aux autres, permettent aux processus de prendre forme et aux produits et services d'être fabriqués et distribués.

Les coûts deviennent stratégiques car ils permettent d'appréhender les ressources consommées par les activités, puis de modéliser les interactions entre les activités et la contribution des activités au fonctionnement des processus. *In fine*, les coûts permettent d'établir le lien entre la valeur créée, telle qu'elle est appréhendée par les prix du marché, et les ressources mises en œuvre pour satisfaire ce besoin. Une entreprise est performante quant la valeur créée est supérieure au coût des ressources mises en œuvre pour la susciter.

L'approche de l'entreprise à travers les coûts par activités semble ainsi le complément naturel et indispensable de toute modélisation financière de l'entreprise. Si l'entreprise est une entité complexe, satisfaisant les besoins économiques de la société et s'adaptant en permanence à l'évolution de ces besoins, c'est parce qu'il existe, en amont, un système sophistiqué d'appréhension des coûts de l'entreprise. Cette appréhension des coûts repose sur le développement des systèmes de gestion de l'information.

Ce développement suscite néanmoins des interrogations. Si la gestion stratégique des coûts s'inscrit dans la logique actionnariale de la

gouvernance financière des entreprises, son adaptation à une approche *parties prenantes* de la gouvernance des entreprises interroge². Une question fondamentale est ainsi la dépendance du système de gestion stratégique des coûts à l'information fournie par les prix de marché. La gestion stratégique des coûts, en se focalisant sur le concept de création de valeur, ne questionne pas l'origine de la valeur. Elle considère que l'existence d'une valeur monétaire créée est, en soi, un motif de performance.

Pourtant, John K. Galbraith, en 1952 (*American Capitalism*), a clairement mis en évidence que l'économie de marché moderne n'est pas une économie de concurrence pure et parfaite mais est principalement une économie oligopolistique où les entreprises suscitent autant la demande qu'elles y répondent. Dans cette gestion de la demande, les entreprises ont la possibilité de modifier les prix de marché, qu'il s'agisse des prix censés refléter la valeur créée ou des prix censés refléter le coût des ressources consommées ou utilisées. Pour ne prendre que quelques cas, quand le prix des céréales s'envole sur les marchés mondiaux, des activités auparavant considérées comme peu créatrices de valeur deviennent brutalement des activités phares, alors même que rien n'a changé dans leur processus de production. Le lobbying des agriculteurs américains, pour faire subventionner la fabrication d'éthanol à partir des céréales, revient donc à modifier la mesure de la création de valeur. De même, les effets d'annonce et de mode lors du lancement de nouveaux produits technologiques permettent à des entreprises (notamment *Apple*) de bénéficier d'une création monétaire de valeur qui paraît déconnectée du fonctionnement apparemment concurrentiel des marchés. La délocalisation des ateliers de fabrication textile des pays européens vers les pays méditerranéens, puis de ceux-ci vers les pays asiatiques, n'a pas non plus grand-chose à voir avec l'optimisation d'un processus de fabrication mais elle répond à des considérations sur le prix relatif des ressources (le prix de la main d'œuvre), voire à des considérations sur le coût des normes et des réglementations (par exemple, celles relatives aux rejets polluants ou aux droits des travailleurs).

La distorsion des prix du marché (que ce soit par l'action des entreprises ou par le jeu de phénomènes économiques plus globaux)

² Pour une analyse globale de la gouvernance des Organisations et des enjeux d'audit et de contrôle, on pourra se reporter à deux autres ouvrages de l'auteur : Pigé (2008) et Pigé (2009).

affecte de façon déterminante la création de valeur³. L'apparente objectivité d'un système de gestion stratégique des coûts n'est ainsi que le reflet des rapports de force qui structurent le monde économique. Ce constat étant posé, existe-t-il des solutions alternatives ?

Pour être légitime, une solution alternative devrait permettre à un système de suivi des processus de fabrication et de distribution de répondre aux attentes des parties prenantes tout en étant moins dépendant des informations véhiculées par les prix du marché. A la fin de sa vie (1920), le sociologue et économiste allemand Max Weber avait entamé un travail fondateur de définition et d'ordonnancement des principaux systèmes qui structurent la vie économique. Il distinguait ainsi différentes formes de suivi des ressources :

- Le suivi en nature qui constitue la base de toute comptabilité, mais qui ne permet pas d'effectuer aisément une comparaison entre des produits ou des services distincts.
- Le suivi monétaire qui a trouvé une forme d'expression relativement achevée dans la comptabilité générale en partie double et dans le système budgétaire.
- Le suivi capitalistique qui permet non seulement d'intégrer sous une forme monétaire les dépenses et les recettes de toutes sortes, mais qui permet aussi d'effectuer des projections dans le temps, de prendre en compte la notion de coût du risque et de coût du capital.

Par rapport à cette classification, la gestion stratégique des coûts constitue la méthode la plus élaborée de suivi des consommations de ressources dans un suivi capitalistique. La question essentielle est de déterminer si d'autres méthodes existent qui privilégient une approche moins monétaire des consommations de ressources. Max Weber observe que, pour de nombreuses tâches, l'introduction de l'élément monétaire n'est pas nécessairement déterminant. Si les ressources disponibles sont limitées, l'optimisation de la consommation de ressources ne dépend pas de leur prix mais plutôt de leur utilisation efficiente d'un point de vue technique. Par exemple, un ouvrier qui doit monter un mur en pierre n'a pas besoin de valoriser les ressources nécessaires à son travail (y compris son temps de travail). Il doit simplement organiser son travail de façon rationnelle pour limiter ses

³ C'est la thèse, défendue par l'auteur, qui justifie la réintroduction de l'éthique dans le processus de gouvernance des Organisations : Pigé (2010).

temps de trajet, économiser ses efforts et obtenir un résultat de qualité. Une telle approche existe dans les entreprises où elle revêt le terme de *Lean Management*⁴. À l'inverse de la gestion stratégique des coûts, le *Lean Management* n'est pas fondé sur les prix de marché (ce qui ne signifie pas qu'il les ignore) mais sur la recherche de l'efficacité technique dans la réalisation d'une tâche ou d'une activité donnée.

L'opposition entre le *Lean Management* et la gestion stratégique des coûts est particulièrement forte quand les prix du marché induisent des distorsions sur le coût de certaines ressources. En effet, le *Lean Management* implique philosophiquement une recherche de la qualité, que cette qualité soit manifeste dans le produit ou le service rendu ou dans le processus de fabrication. À l'inverse, la gestion stratégique des coûts peut conduire à privilégier une non-qualité si cette non-qualité apparaît comme la meilleure réponse à une absence de prix de marché. Ceci est particulièrement évident dans le domaine environnemental et social. Si la pollution d'un environnement n'entraîne pas de sanctions financières fortes, la gestion stratégique des coûts peut conduire à minimiser les coûts liés à la protection de cet environnement (réduction des dépenses d'investissement, des coûts de contrôle, choix de ressources moins onéreuses mais également moins fiables, etc.). À l'inverse, dans sa philosophie, le *Lean Management* vise à économiser les efforts. Or, très souvent, l'effort est nettement moindre pour prévenir un désastre que pour y répondre une fois qu'il s'est produit. Le bon geste, au bon moment, est plus économe sur le long terme que l'arbitrage par des prix du marché. Les désastres de BP, dans le golfe du Mexique, ou de Fukushima, au Japon, rappellent le coût à long terme d'une focalisation sur des prix de marché qui ne rendent que très imparfaitement compte des conséquences d'une matérialisation des risques d'exploitation.

Si le *Lean Management* permet de déconnecter l'entreprise d'une trop grande sensibilité aux informations véhiculées par les prix du marché, il peut également conduire à reporter les efforts d'ajustement sur certaines parties prenantes exclues de la zone de focalisation. L'application du

⁴ Nous avons décidé de conserver le terme anglo-saxon de *Lean Management* devant la difficulté à rendre compte de façon synthétique d'un concept que l'on ne pourrait traduire que sous forme d'une périphrase : *la gestion en éliminant les dysfonctionnements, les activités superflues et en recherchant systématiquement la flexibilité, l'adaptation*. Le terme *Lean* (mince, maigre, pauvre) s'oppose au terme *Fat* (gros, gras, qui a des réserves). Par conséquent, le *Lean Management* est un mode de management qui refuse la constitution de réserves et qui accepte de devoir réagir très rapidement face aux imprévus.

Lean Management renvoie donc également au modèle de gouvernance sous-jacent pour appréhender la diversité des parties prenantes concernées par les actions de l'entreprise.

Les méthodes de management modernes sont fondées sur la conception d'un progrès continu où les nouvelles méthodes de suivi des ressources se perfectionnent sans arrêt. Pourtant, on s'aperçoit que certaines méthodes de suivi plus traditionnelles perdurent dans les entreprises, et qu'il existe une relative inertie des méthodes de calcul des coûts par rapport aux innovations managériales qui se succèdent. Il est parfois difficile de se prononcer sur la pertinence de telle ou telle méthode. Le plus souvent, le jugement se fait sur des critères purement techniques, tels que la disponibilité des données, l'existence d'un système de gestion des données adapté aux besoins d'information, ou la compétence technique des personnels chargés de mettre en place ou de faire évoluer le système de suivi des consommations de ressources.

Dans cet ouvrage, nous nous proposons de replacer les différentes approches de gestion des ressources dans une démarche plus globale qui privilégie les besoins de gouvernance de l'entreprise concernée. En effet, chaque méthode de gestion des ressources implique des présupposés sur la gouvernance de l'entreprise, sur les objectifs qui sont poursuivis, sur les moyens mis en œuvre pour évaluer la performance de l'entreprise et de ses dirigeants.

La gestion stratégique des coûts est une démarche visant à utiliser le calcul des coûts pour mieux gérer ses ressources dans une perspective stratégique. L'objectif ultime de toute gestion stratégique des coûts est donc de servir la conception et la mise en œuvre de la stratégie de l'entreprise en fournissant les informations sur lesquelles celle-ci va se construire.

Les évolutions technologiques ont considérablement modifié le rôle de l'information dans la prise de décision. L'approche financière offre désormais une conception unifiée de l'entreprise, depuis le choix des projets et des investissements jusqu'à leur réalisation. Toutes les ressources consommées par l'entreprise et toutes les valeurs créées par l'entreprise sont modélisées en termes de prix de marché. En interne, ces prix sont combinés entre eux pour constituer des coûts⁵. L'approche

⁵ Nous retenons la distinction moderne entre prix et coûts. Les prix résultent d'une information de marché (extérieure à l'entreprise) avec une confrontation de l'offre et de la demande, alors que les coûts sont des constructions résultant d'une décision arbitraire

financière moderne repose sur la modélisation de l'entreprise à travers les flux monétisés. L'élément déterminant n'est pas la nature du flux : flux physique ou immatériel, mais sa valeur exprimée en termes de prix ou de coûts. Comme le soulignait Max Weber, cette modélisation financière constitue le summum d'un processus d'appréhension des ressources, car elle permet de gérer conjointement des flux de toute nature. L'expression monétaire est le dénominateur commun qui permet d'optimiser les flux et de maximiser la création de valeur.

La gestion stratégique des coûts constitue un élément clé de cette approche financière unifiée, car c'est elle qui fournit les informations internes. Sans connaissance des coûts, il n'est pas possible d'évaluer l'opportunité des projets d'investissement ni de calculer leur rentabilité attendue. De même, le suivi des coûts constitue l'élément central de toute évaluation financière des processus qui structurent l'entreprise.

La gestion stratégique des coûts est aussi le pendant de l'approche moderne de la comptabilité. Alors que la comptabilité internationale (avec les normes IFRS : *International Financial Reporting Standards*⁶) vise à intégrer l'information véhiculée par les prix de marché pour rendre compte aux investisseurs de la performance financière de l'entreprise, la gestion stratégique des coûts vise à fournir une information similaire et complémentaire aux dirigeants de l'entreprise. Au couple comptabilité générale / comptabilité analytique (fondé sur une conception historique des prix) que le plan comptable général français reconnaissait au début des années 1980, a succédé le couple IFRS / gestion stratégique des coûts fondé sur une conception dynamique des prix de marché. L'approche comptable et financière a effectué un changement d'orientation pour se tourner vers l'appréhension du futur en délaissant partiellement la représentation du passé.

La difficulté d'une information financière exclusivement fondée sur les prix et les transactions de marché réside dans la fluctuation de ces variables. Si, parfois, il est reproché aux dirigeants d'entreprises de trop se focaliser sur le court terme en raison des exigences de publications

et interne à l'entreprise. Les coûts sont complémentaires des prix de marché, car ils permettent de rendre compte des diverses combinaisons de ressources mises en œuvre pour réaliser un produit, un service, une activité.

⁶ Voir notamment Xavier Paper et Benoît Pigé (2009) pour l'analyse des enjeux des normes comptables internationales.

trimestrielles⁷, cette volatilité des données de marché est encore plus importante dans la gestion quotidienne de l'entreprise. Un des principaux outils utilisés par l'entreprise pour assurer une relative pérennité dans ses process et dans ses modes de décision consiste à recourir à des standards. Les standards peuvent définir les processus opératoires à adopter. Ils peuvent aussi fixer dans le temps (pour une période définie à l'avance) des quantités ou des valorisations. Par l'utilisation des standards de coûts ou d'activité, l'entreprise s'affranchit des fluctuations de court terme des marchés pour optimiser ses flux. Les standards représentent ainsi un arbitrage entre une focalisation sur les données de marché qui vise à maximiser en permanence les créations de valeur et l'optimisation des processus sur le moyen ou le long terme qui exige une certaine stabilité.

Si les standards constituent une entorse à une maximisation financière où l'optimisation continue, en fonction des données de marché, conduirait à l'optimisation de la performance de l'entreprise sur le long terme, ils soulignent également les limites d'une information exclusivement fondée sur les données de marché. A la différence du temps machine, le temps n'est pas seulement un temps matériel (celui nécessaire pour traiter une transaction ou effectuer des opérations), il est également un temps humain, c'est-à-dire un temps qui doit prendre en compte des aspects psychologiques et physiologiques. De surcroît, la cohérence de l'approche financière de l'entreprise présente également quelques fragilités qui, symboliquement, renvoient au mythe de la tour de Babel. L'unicité du mode d'expression, le langage monétaire, conduit à une perte d'information et à une sensibilité aux facteurs qui déterminent les prix du marché.

Alors que l'approche financière est censée affranchir la prise de décision des facteurs affectifs et irrationnels qui structurent la pensée humaine, elle conduit paradoxalement à renforcer l'influence des facteurs, souvent affectifs ou irrationnels, qui structurent la formation des prix de marché.

Cet ouvrage est structuré en cinq chapitres. Le premier chapitre présente le concept de chaîne de valeur à travers trois principes qui sont : l'orientation clients pour assurer la pérennité de l'entreprise, la projection dans l'avenir pour répondre aux attentes de ces clients, et l'utilisation de la création de valeur comme mesure de la performance.

⁷ Ces exigences de publication trimestrielle sont particulièrement fortes aux États-Unis, et sont sans doute moins sensibles en Europe ou en Asie.

Le second chapitre porte sur le contrôle et le management des ressources, en soulignant notamment la différence entre une approche bureaucratique et une approche orientée par les processus. Le troisième chapitre présente le concept clé d'activités. Les économies d'échelle et la maîtrise de l'intégration des activités au sein des processus constituent les deux facteurs essentiels de cette performance organisationnelle. Le quatrième chapitre analyse les inducteurs d'activité. Ce sont eux qui permettent à la fois de piloter les processus, de gérer les activités, et de contrôler les consommations de ressources. L'utilisation de standards est un élément essentiel pour modéliser, appliquer et évaluer l'utilisation des inducteurs d'activité. Le cinquième et dernier chapitre est consacré au *Lean Management*. Ce dernier est abordé sous trois angles : l'orientation clients, l'amélioration continue des processus et le rapport au risque. Bien entendu, ce dernier chapitre repose lui-même sur les considérations développées au cours des chapitres précédents, mais il en constitue à la fois une forme d'aboutissement et une forme de remise en cause par les implications qu'il a sur le système de gouvernance des Organisations.