



Comptabilités pour la gestion: des reflets surprenants

Jean-Luc Moriceau

► **To cite this version:**

Jean-Luc Moriceau. Comptabilités pour la gestion: des reflets surprenants. Comptabilité et stratégies, May 1992, France. pp.cd-rom, 1992. <hal-00823009>

HAL Id: hal-00823009

<https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00823009>

Submitted on 19 Sep 2014

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.



Comptabilité et stratégie
Chapitre 5 - Comptabilité, stratégie
et système d'information

Comptabilités pour la gestion :
des reflets surprenants

Jean-Luc Moriceau
Université de Paris IX Dauphine (CREFIGE)

.....

COMPTABILITES POUR LA GESTION :
DES REFLETS SURPRENANTS

De même que l'ambition de la comptabilité générale est de fournir une image fidèle de l'entreprise, celle de la comptabilité de gestion est souvent exprimée comme étant le calcul des coûts les plus "justes" possibles. En quelque sorte de fournir une image fidèle des coûts ; qui plus est, une image qui serait neutre.

Or, s'il existe une règle de prudence visant à se prémunir contre toute sur-estimation du bénéfice, il devrait en exister une autre contre toute sous-estimation de l'influence de la comptabilité de gestion sur la stratégie de l'entreprise.

En effet, loin de se confiner au calcul des coûts, une comptabilité de gestion emporte plus fondamentalement un modèle du fonctionnement de l'entreprise. Elle est donc une simplification, partielle et partielle comme tout modèle, de la réalité. Aussi requiert-elle la définition de certaines hypothèses et conventions afin de rendre sa lecture intelligible. Celles-ci peuvent bien sûr être tout à fait justifiées. Toutefois, lorsqu'à l'usage on oublie leur nature d'hypothèse et de convention, elles peuvent induire des décisions paradoxales.

Afin de montrer l'importance de ces effets, nous rappellerons certains cas réels, fameux ou moins connus, puisés dans la littérature de gestion, dans lesquels une analyse comptable tout à fait justifiée (mais parfois aveugle quant aux hypothèses implicites) conduit "en toute logique" à un diagnostic stratégique ou une décision inopportuns.

Ces exemples seront regroupés en cinq sections selon que les hypothèses et les conventions ont rendu l'image du fonctionnement de l'entreprise, reflétée par la comptabilité de gestion, incomplète, prescriptive, ambiguë, locale ou trop fidèle. Ils nous permettront de conclure sur les avantages à tirer de l'absence de fidélité et de neutralité de l'image comptable. 103

I. UNE IMAGE INCOMPLETE

Un premier chemin qu'emprunte le système d'information⁽¹⁾ pour fourvoyer les décisions est la réflexion d'une image incomplète, dépourvue de certaines informations. L'exemple le plus répandu reste certainement le coût variable : celui-ci établit une séparation nette entre les coûts jugés "significatifs", et à ce titre détaillés, et l'ensemble des autres coûts fixes, considérés inévitables. Il est réputé seul approprié pour la prise de décisions puisqu'il inclut tous les éléments pertinents et seulement eux.

Shank⁽²⁾, a contrario, nous rappelle l'expérience de grandes entreprises sidérurgiques américaines qui privilégiaient l'information de marge sur coût variable. De cette image de leur économie, elles conclurent que la vente de feuilles d'acier était plus profitable que celle des simples lingots et que la marge pouvait toujours être augmentée avec l'offre d'acier en rouleaux, refroidi, galvanisé... Bien entendu, chaque étape supplémentaire induisait de très conséquents coûts fixes et avec eux une inquiétante vulnérabilité aux variations du niveau d'activité, de la concurrence et de la demande ! Et ces décisions d'investir en équipements complémentaires, prises sur la foi d'une information tout à fait exacte, furent lourdes de conséquences lorsque les prix mondiaux de l'acier se sont effondrés.

De tels effets trompeurs s'observaient également chez les industriels du papier américains qui s'étaient eux aussi dotés d'un système d'information fondé sur le suivi des coûts variables. Pourquoi, se sont-ils sans doute demandés, ne pas proposer toujours davantage de nouveaux produits afin de mieux

-
1. Par système d'information, nous entendons plus spécifiquement le système d'information comptable et budgétaire. Cependant, la plupart des constatations sera extrapolable à l'ensemble du système d'information.
 2. J.K. Shank in W.L. Farrar, R.B. Kaplan, J.K. Shank, C.T. Horngren, G.B. Boer "Contribution Margin Analysis : No longer relevant / Strategic Cost Management : The New Paradigm." *Journal of Management Accounting Research* Volume II Fall 1990

répondre aux besoins des clients et se différencier de la concurrence tant qu'ils contribuent à la couverture des frais fixes ? Et pour gagner des parts de marché proposer des prix attractifs tant que ceux-ci demeurent supérieurs aux coûts variables ? Tous ces mouvements stratégiques se conclurent au bénéfice des consommateurs mais, tous les concurrents agissant de même, au détriment des profits de l'industrie ! De fait, ce secteur qui, il y a trente ans, figurait parmi les trois les plus rentables de l'économie américaine, se retrouve aujourd'hui en queue du peloton.

L'isolement des coûts de période peut également conduire aux mêmes effets ainsi que j'ai pu l'observer dans une grande entreprise industrielle. Entrait par exemple dans les coûts de période tout ce qui ne découlait pas du fonctionnement normal de l'usine (sous-activité, obsolescence...). Sage mesure pour identifier les responsabilités mais qui peut toutefois biaiser les diagnostics. Effectivement, une fois les coûts de période soustraits, les performances des sites étaient reportées excellentes. Mais combien de produits, d'activités et d'équipements ont-ils été ainsi conservés alors qu'ils n'avaient en fait que l'apparence de la rentabilité et l'apparence de la compétitivité ?

Les exemples précédents nous montrent que lorsque le système d'information ne révèle qu'une partie de la réalité, regroupant le reste dans un paquet opaque, la stratégie est parfois amenée, en l'absence d'autres données, à limiter son analyse à cette partie de la réalité.

II. UNE IMAGE PRESCRIPTIVE

On pourrait objecter qu'alors le système d'information lui-même n'était pas en cause et qu'il ne saurait être "comptable" de l'usage fait des informations qu'il délivre. Cependant, sa construction-même peut révéler certains pièges si l'on n'est pas averti de l'effet déformant des hypothèses qu'elle comporte. C'est le cas par exemple de l'allocation des coûts indirects.

Cooper et Kaplan⁽³⁾ livrent à ce sujet des résultats impressionnants. Dans plusieurs entreprises, ils ont réussi à démontrer que jusqu'à 75 % des produits, parfois parmi ceux qui semblaient les plus rentables, perdaient en fait de l'argent. Les différences de résultat provenaient de ce que les comptabilités analytiques reposaient sur l'hypothèse selon laquelle les coûts indirects variaient proportionnellement au volume de production alors que les auteurs montrent que ceux-ci dépendent en fait du nombre de transactions effectuées par ces activités indirectes.

Pour les auteurs, les implications de la distorsion des coûts de revient ne se limitent pas au maintien de produits non rentables. Mais, abusés par des informations biaisées, les dirigeants tendraient à concentrer leur activité sur les produits en réalité non rentables, abandonnant les autres aux concurrents mieux informés. Pire même, leur attention serait détournée des facteurs majeurs de compétitivité : temps de reconfiguration, logistique, tests... qui n'apparaissent qu'indirectement dans les systèmes d'information traditionnels.

Ce qui est à noter dans ces travaux, c'est que l'image de l'entreprise véhiculée par le système d'information attire l'attention sur les enjeux majeurs et oriente les décisions. Dès lors, il est tentant pour les dirigeants de choisir les conventions, non pas de manière à obtenir l'image la plus fidèle possible de la réalité, mais plutôt en vue de diriger les attentions et les décisions vers les facteurs-clés de succès. C'est une telle "stratégie" de construction de leur système d'information comptable qu'ont menée les entreprises suivantes.

3. Cf par exemple R. Cooper et R.S. Kaplan "How Cost Accounting Distorts Product Costs" Management Accounting April 1988 ou "Measure Cost Right: Make The Right Decision" Harvard Business Review September-October 1988

Tektronix⁽⁴⁾ est spécialisé dans l'instrumentation électronique. Une analyse stratégique a persuadé ses dirigeants que la compétitivité de l'entreprise ne serait restaurée que par la diminution du nombre de composants et par la réduction des temps de cycles de fabrication. Dans l'une de leur division, à côté de leur comptabilité traditionnelle, ils ont bâti une comptabilité de gestion dans laquelle toutes les charges indirectes se trouvaient allouées via deux unités d'oeuvre reflétant les priorités stratégiques : le nombre de références de composant et le temps de cycle. Ainsi les produits aux composants standards et fabriqués rapidement apparaissaient les moins coûteux. C'étaient donc ceux-ci qui se voyaient privilégiés par les concepteurs, les industriels et les vendeurs.

Par sa construction, le système d'information de Tektronix faisait converger les décisions des opérationnels vers les orientations souhaitées. Lorsque les deux principaux objectifs auraient été atteints, la comptabilité de gestion pourrait bien sûr être à nouveau modifiée afin de favoriser les nouveaux enjeux identifiés. Notons que le même mécanisme opère quand l'unité d'oeuvre est l'heure de main d'oeuvre directe. Alors, les projets d'automatisation, réduisant le nombre d'heures de main d'oeuvre directe, apparaissent a priori très avantageux... à condition que les coûts indirects diminuent dans la même proportion.

D'autres entreprises sont même allées plus loin en renonçant à l'ambition d'une quelconque équité dans la répartition des charges indirectes. Pour apparaître compétitifs, les produits objets d'une sévère concurrence ou en phase de lancement doivent pouvoir être proposés au prix les plus bas possibles - sans toutefois être accusés de dumping ! Pourquoi alors ne pas limiter l'allocation de charges indirectes pour ces produits, quitte bien entendu à la reporter sur ceux que l'on pourra vendre plus cher ?

4. "Tektronix" Harvard Business School Case 1985

Ce serait selon J-F. Phélizion⁽⁵⁾ la raison pour laquelle un même appareil photo, produit dans la même usine, serait offert 200\$ aux Etats-Unis, où la concurrence locale subsiste, et 400\$ en France ou en Espagne. Comme les prix dans ces deux pays peuvent être plus élevés, les produits se voient allouer davantage de charges indirectes. Notons que ce serait également la méthode de quelques grands groupes français qui concentreraient les frais de recherche sur les commandes de leurs premiers clients : l'armée et les grandes entreprises publiques.

Les exemples précédents nous ont montré que des hypothèses non valides pouvaient conduire à des erreurs stratégiques. Toutefois, conscient de cette interaction, on peut en revanche retenir volontairement des hypothèses non conformes à la réalité de façon à servir la stratégie choisie. Encore faut-il savoir comment interpréter les informations disponibles, ce qui est délicat dans l'exemple suivant.

III. UNE IMAGE AMBIGUE

Ici, le système d'information nous renvoie des signaux opposés, sans que l'on soit capable de déterminer lequel est le plus adéquat.

Nucingen⁽⁶⁾ est une grande maison traditionnelle de champagne jouissant d'une marque de prestige et d'une image de haute qualité. Quant à sa stratégie, il faut savoir que sa performance dépend fortement des conditions climatiques qui peuvent faire varier la production de raisin dans la région du simple au triple. En effet, le raisin représente de l'ordre de 45 % du coût de revient et le prix de vente dépend en partie des

5. J-F. Phélizion "Gestion stratégique des coûts et des prix dans l'entreprise" Hachette 1981
6. D'après F. Pinardon "La rentabilité, une affaire de point de vue" Gérer et comprendre n°18, Septembre 1988

quantités. Aussi le résultat connaît-il des fluctuations conséquentes d'une année à l'autre selon la clémence du temps. Il apparaît donc primordial aux dirigeants de Nucingen de prévoir si l'année sera bonne ou non.

Notre propos n'est bien sûr pas de prédire la météo mais de déterminer si des vendanges abondantes se traduiront par une bonne ou une mauvaise année... Et les conventions comptables jouent là encore un rôle essentiel !

L'évaluation des stocks est déterminante à Nucingen. D'une part chaque récolte, d'une valeur importante, repose trois voire cinq années en cave. D'autre part toute rupture nuirait à l'image et à la part de marché de l'entreprise. Aussi une norme empirique impose aux stocks un niveau minimum de 2,7 années de vente.

Mais quel mode d'évaluation choisir ?

Si la comptabilité adopte une optique patrimoniale, le stock représente un patrimoine patiemment accumulé. Les entrées et les sorties sont déterminées par les opportunités des différentes années, elles-mêmes dépendant des volumes relatifs des récoltes. Elle optera dans ce cas pour une évaluation au coût historique du type FIFO.

De ce point de vue, une récolte abondante se traduit par une baisse importante du prix de vente non compensée par une diminution équivalente du coût de revient. En effet, celui-ci est calculé sur des bouteilles entrées trois années auparavant. Et même, les nouvelles bouteilles, nombreuses, vont multiplier les coûts de stockage. En somme une très mauvaise année.

Si en revanche, la comptabilité suit une logique commerciale pour laquelle chaque bouteille vendue doit être remplacée afin de maintenir constant le volume du stock, elle s'orientera plutôt vers une évaluation au coût de remplacement.

La récolte abondante se traduit alors au contraire par un abaissement du prix de vente plus que compensé par celui du coût des matières premières. En somme, une excellente année.

Ainsi, la perception du facteur déterminant de la rentabilité de Nucingen sera inverse selon le mode de valorisation des stocks choisi. Chacun des modes renvoie une image différente de l'entreprise, chacune correspondant à la perception de certains de ses membres : chef de cave et négociant. Il est clair dans cette description que le modèle formé par la comptabilité correspond à une représentation du fonctionnement de l'entreprise. Aux deux représentations ici en conflit correspondent deux modèles comptables.

IV. UNE IMAGE LOCALE

Lors de l'adoption d'une comptabilité, le périmètre de comptabilisation semble aller de soi : en général, il comprend l'ensemble de la société ou depuis quelques années celui du groupe. Il faut cependant être conscient que par ce choix, nous tendons à exclure de nos calculs le bilan de l'environnement de l'entreprise ou celui d'une entité particulière de la firme.

Le premier type d'exclusion comprend ce que l'on appelle "les coûts et les produits externés"⁽⁷⁾. Je ne parlerai pas des stratégies souvent dénoncées d'externalisation des coûts de pollution ou de formation, mais des effets imprévus d'une stratégie confinée aux données internes.

Dans la dernière décennie, les constructeurs automobiles américains⁽⁸⁾, suivant l'exemple de leurs homologues japonais, ont mis en oeuvre une gestion de production en juste-à-temps. Mais en raison de la complexité de leurs lignes de produits, des

7. Cf Y. Pasqueux "Le coût, mesure ou évaluation ?" Cahier de recherche 352/1980 Groupe HEC
8. T.C. Jones et F.B. Udvare "Just-in-time : Challenges for the U.S. Auto Supplier Industry" in Manufacturing Issues 1987 Book-Allen & Hamilton

arrêts de production dus à des ruptures de stock et des mauvaises prévisions des demandes des concessionnaires, les commandes d'approvisionnements adressées aux équipementiers étaient très erratiques. Par conséquent, ces derniers se sont prémunis contre l'incertitude par un supplément de stock et de personnel en production.

La pratique du juste-à-temps des constructeurs devait leur permettre d'externaliser une partie des coûts de stockage en les reportant sur les fournisseurs. Non seulement cette volonté fut vaine du fait du manque de fiabilité des processus de fabrication et de la réglementation qui rendait la main d'œuvre très peu flexible. Mais encore, leurs fournisseurs enregistrant une hausse de leurs coûts, n'ont sans doute pas tardé à les répercuter sur les prix des composants. En ignorant le bilan du couple entreprise + fournisseurs, les constructeurs automobiles n'ont pas su tirer profit, du moins dans un premier temps, des opportunités de réduction des coûts de stockage grâce au juste-à-temps.

A une autre échelle, par la comptabilité budgétaire le responsable d'un centre connaît son résultat mais non les effets de ses actions sur les autres centres. Ainsi Ph. Lorino⁽⁶⁾ rapporte le cas d'une grande usine d'électronique dans laquelle la priorité devait être donnée aux commandes urgentes ou personnalisées, porteuses d'une marge plus importante. Or, le responsable d'un des ateliers faisait au contraire systématiquement passer en premier les lots de produits standards. En effet, ceux-ci demandaient moins de temps de préparation, aussi lui permettaient-ils de maximiser son résultat local mesuré en terme de rendement horaire - quitte à stocker les pièces en attente. Ce responsable agissait selon les résultats de son centre que lui communiquait la comptabilité et non en fonction du résultat de l'ensemble du processus de production.

6. Ph. Lorino "Le contrôle de gestion stratégique" Dunod 1991

Pour illustrer ce paradoxe du périmètre de comptabilisation, on pourrait imaginer une situation dans laquelle l'embauche d'un vendeur serait rapportée comme rentable dans les comptes de l'agence commerciale, non rentables dans ceux de l'entreprise entière et à nouveau rentable pour la collectivité. Ceci simplement parce que l'entreprise observe des coûts externes à l'agence : frais de recrutement, de gestion du personnel, taxes... et la collectivité des coûts sociaux, externes à l'entreprise.

À nouveau, le choix de ce périmètre, semblant pourtant de bon sens, peut se révéler trompeur s'il l'on n'est pas averti de ses possibles implications.

Jusqu'à présent, nous avons évoqué les effets troublants de certaines hypothèses ou conventions sous-jacentes à un système comptable. Le choix d'un type de comptabilité pour la gestion est tout aussi crucial.

V. UNE IMAGE TROP FIDÈLE

Dans cette dernière section, je voudrais rappeler que chaque type de comptabilité a été créé en vue de répondre à des préoccupations déterminées. Chacun délivre donc une image particulière du fonctionnement de l'entreprise, privilégiant certaines informations et ignorant les autres. Le choix de l'un ou de l'autre n'est alors pas indifférent quant au diagnostic et aux décisions qu'il induira.

Les différents systèmes comptables forment une boîte à outils à la disposition des décideurs. L'art de la stratégie consiste pour eux à choisir celui qui se révélera le plus adéquat et à "l'affûter" de manière à en tirer les informations qu'ils désirent.

Pour schématiser cette affirmation, supposons une entreprise nouvellement déficitaire et dont les dirigeants décident mécaniquement au vue des informations dont ils disposent d'une stratégie de redressement de l'entreprise.

Ainsi, la comptabilité générale leur présente une entreprise composée de facteurs de production. Une telle représentation les oriente vers des mesures propres à réduire la consommation de ces ressources : accroissement de la productivité, licenciement et revente de certains actifs.

Quant à la comptabilité analytique, elle dirige leur attention sur les différents produits. Avec cette image, la réaction est de modifier la tarification, d'abandonner les produits non rentables et de les remplacer par de nouveaux plus prometteurs.

La comptabilité budgétaire, elle, retrace les performances des centres de responsabilité. Ils seront alors tentés de restructurer l'entreprise, en particulier en réduisant le nombre de niveaux hiérarchiques et de motiver ou renvoyer certains responsables.

Enfin, la comptabilité à base d'activités⁽¹⁰⁾ leur présente un ensemble d'activités. Elle suggère de comparer la performance de chaque activité à celle de partenaires, de sous-traiter les moins efficaces, de supprimer celles sans valeur ajoutée et de coordonner leur enchaînement au sein des processus.

Dans le même ordre d'idées, le modèle du bonzaï⁽¹¹⁾ leur montrerait une entreprise maîtrisant un ensemble de technologies. Il privilégie les stratégies de partenariat et d'apprentissage de nouvelles technologies.

-
10. Pour une présentation de la comptabilité à base d'activités, voir par exemple P. Mévellec "Outils de gestion : la pertinence retrouvée" Editions Comptables Halesherbes 1980 et M. Lebas "Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités" RFC Septembre 1981.
 11. «Le bonzaï symbolise l'entreprise dont la stratégie produit-marché est sous-tendue par une stratégie des ressources intellectuelles fondée sur la production de connaissances et de compétences utiles» O. Gelinier "L'entreprise productrice de connaissances et de compétences" Revue Internationale de Systémique Vol 1 n°4 1980

On pourrait enfin imaginer un système d'information décrivant l'entreprise comme un ensemble d'hommes. La stratégie induite étant alors la composition d'un projet d'entreprise mobilisateur, un effort de communication interne, des stages de motivation et le licenciement des éléments perturbateurs.

En somme, l'image reflétée par chaque comptabilité reprend les éléments introduits lors de sa définition. Chacune fonctionne à l'instar d'une auberge espagnole en nous restituant "fidèlement" ce que l'on y a apporté : chacune ne répond ainsi qu'aux problèmes qu'on se proposait de résoudre lors de sa création. D'ailleurs, puisqu'on retrouve les réponses et les signaux correspondants à ces questions, on est conforté en retour que celles-ci étaient les bonnes.

Cette constatation nous invite à prendre conscience de deux conséquences. D'une part, la comptabilité ne pourra que rarement apporter les réponses aux problèmes non prévus à l'origine, et encore moins nous les révéler. D'autre part, lorsque les préoccupations stratégiques évoluent - sous l'effet de modifications de l'environnement, de la technologie, de la structure de l'entreprise ou des modèles d'analyse stratégique - et avec elles les besoins en informations, la comptabilité devrait en concordance évoluer.

CONCLUSION

Pétri, par définition, d'hypothèses et de conventions, aucun modèle comptable ne saurait durablement prétendre à la neutralité et à la fidélité, malgré la réputation que nous voudrions lui conférer.

Comment pourrait-il en effet être neutre étant tout à la fois représentation du fonctionnement de l'entreprise, langage commun en son sein et unique modèle qui soit partagé par l'ensemble des unités et des fonctions ?

Comment pourrait-il de même être fidèle lorsque toutes options, convention ou hypothèse de construction sont autant de simplifications de la réalité, masquant ainsi par nécessité une partie de sa complexité ?

Par contre, si l'on abandonne toute prétention de neutralité et de fidélité pour définir une comptabilité pour la gestion, alors chaque option à décider peut être consciemment considérée comme un risque ou une opportunité, ses effets anticipés voire suscités.

Ainsi, c'est paradoxalement de par sa "non-fidélité" et sa "non-neutralité" inévitables que la comptabilité peut servir le plus utilement la stratégie : en orientant l'attention et les décisions vers les priorités, les "intentions" stratégiques, des dirigeants. Mais encore faudrait-il que ceux-ci puissent penser la stratégie abstraction faite de tout modèle comptable.

En fait, comptabilité et stratégie reposent toutes deux sur une représentation du fonctionnement de l'entreprise. Aussi les dirigeants devraient avant toute chose rechercher le modèle le plus approprié à leur environnement concurrentiel et leur technologie. Et seulement ensuite s'assurer de la concordance de la représentation supportant leur réflexion stratégique et de celle implicite à leur système d'information avec ce modèle.