

Exposé de Gérard Rolland,
Professeur de chaire supérieure d'économie et gestion

PERFORMANCE DES ORGANISATIONS ET PERFORMANCE DES MODÈLES COMPTABLES

PERFORMANCE : résultat chiffré obtenu par un sportif, lors d'une épreuve, d'une compétition" (Dict. Hachette).

S'agissant des systèmes comptables, une réflexion sur la "performance" débouche sur deux questions distinctes, mais liées :

Comment les systèmes d'information comptable peuvent-ils évaluer et analyser les performances des organisations qu'ils contribuent à gérer ?

Mais aussi comment le modèle comptable peut-il et doit-il évoluer pour améliorer sa propre performance, dans l'accomplissement de missions de plus en plus diverses : pas seulement information, mais animation , cohérence , "mise en ordre de marche" de l'organisation ?

Une première évaluation de la performance des organisations "contrôlées" nous est donnée par le compte "Résultat" de la comptabilité générale. Mais cette évaluation est globale, purement monétaire, au demeurant peu significative pour les organisations non marchandes. Que nous dit la comptabilité générale des performances d'une association ou d'une commune, même si le nouveau plan comptable des collectivités locales débouche sur le calcul d'un "résultat" ?

Au mieux, la comptabilité générale débouche sur l'évaluation de la valeur ajoutée, à travers l'analyse des soldes intermédiaires de gestion. Mais cet indicateur reste très insuffisant, car la performance globale est la résultante du fonctionnement interne de l'organisation.

Or, pour la comptabilité générale, l'intérieur de l'organisation est une "boite noire".

Cette opacité est peu gênante pour les organisations de petite taille ou de structure simple, vouées à une seule activité.

Elle pose problème dès l'instant que les organisations deviennent plus complexes, à la fois du fait de leur taille et du fait qu'elles intègrent des activités et des productions diversifiées, et qu'au surplus elles sont confrontées à un contexte de concurrence accrue.

Apparaît alors la nécessité d'en modéliser le fonctionnement interne à partir d'une "Comptabilité Analytique".

C'est l'hypothèse de Marc NIKITIN :

"Nous avons imaginé que la situation de concurrence généralisée (qui apparaît au début du XIX^e siècle) pouvait être la cause essentielle de cette révolution comptable, d'autant plus que le calcul rigoureux des coûts de revient était le seul moyen dont disposaient les entreprises de l'époque pour se mesurer les unes aux autres dans un contexte de concurrence généralisée."
(Congrès AFC TOULOUSE 1993 - "Comptabilité, concurrence, révolution industrielle").

Nous retrouvons ici le couple performance / compétition.

Cette modélisation, sous forme d'un système d'information chiffré en termes monétaires, et articulé sur le système comptable, est apparue relativement tôt, pratiquement dans le premier quart du XIX^e siècle, c'est à dire lors de la première révolution industrielle.

En France :

- Forges d'Allevard : 1818
- Compagnie Saint-Gobain : 1820
- Cristalleries de Baccarat : 1823

Les appellations successives (comptabilité de fabrication, comptabilité industrielle, comptabilité analytique, comptabilité de gestion) traduisent une évolution du domaine, des objectifs prioritaires.

En fait, le modèle qui se constitue dès le début du XIX^e siècle sera théorisé au début du XX^e et fera preuve d'une grande stabilité.

Depuis les années 1960 ce modèle a fait l'objet de remises en cause successives induites par révolution de l'environnement organisationnel, économique et technologique : adaptation du modèle ou émergence de modèles radicalement différents ?

Ainsi sommes nous conduits à évoquer les performances comparées des systèmes de comptabilité analytique, lorsque les critères de performance des organisations pilotées évoluent ou se déplacent.

Subsidiairement, dans le cadre de notre réflexion présente, nous essaierons de nous demander comment le vocabulaire accompagne, induit, ou dévoie les évolutions du système d'information comptable.

Nous examinerons cette double problématique :

- en premier lieu à travers la présentation succincte du modèle classique de comptabilité analytique - "méthode de base" de l'enseignement et des plans comptables - en fait "modèle français" formalisé dans l'entre-deux-guerres par les travaux du Lt Colonel Rimailho, et diffusé par la CEGOS.

- puis à travers les modèles alternatifs qui prétendent répondre à l'incapacité de la "méthode de base" à prendre en charge les nouveaux besoins d'information nés de l'évolution des organisations et des nouveaux critères de performances imposés par les transformation du contexte économique.

1 - CARACTÉRISTIQUES et LIMITES de la "MÉTHODE DE BASE"

11 - MODÈLE de REPRÉSENTATION

111 - Structure "fédérative"

L'organisation est représentée comme un système constitué d'unités, autonomes mais solidaires (les "sections") qui contribuent à la réalisation de produits (biens ou services, marchands ou non), dans le cadre de relations d'échange assimilables à des relations marchandes.

112 - Cadre d'analyses différencié :

1121 - par les contenus :

- dès l'origine : coûts complets / imputation rationnelle,
- après-guerre : coûts différentiels.

1122 - par l'horizon d'analyse (coûts prévisionnels / coûts constatés).

113 - Double Finalité :

1131 - calcul des coûts de revient - mesure "performance/produit".

- #### 1132 - contrôle de gestion : - évaluation coût / performance des "équipes" et des cadres, - incitation à la cohérence acteurs / système.

Chez Rimailho, les 2 finalités ont une importance égale. Par la suite la seconde finalité apparaît comme un simple "sous-produit" de la première.

En fait, la formalisation du modèle induira un appauvrissement, et quelques dévoiements de la méthode.

Nous retrouvons ici le thème de notre journée : dans quelle mesure le vocabulaire a-t-il contribué à faciliter la diffusion de la méthode, ou, au contraire, en figeant les représentations, a-t-il contribué à rendre sa diffusion plus difficile, et sa "performance" plus limitée ?

12 Les BIAIS du LANGAGE

121 - Les mots, facteurs de cohérence interne ou inducteurs de segmentation.

"Il n'y a pas de comptabilité industrielle vraie et efficace sans collaboration et sans compréhension réciproque du technicien et du comptable" (Rimailho - "Chacun sa part" T.1 - p. 45 (Delmas 1947)

Une des missions de la comptabilité de gestion c'est de contribuer à la cohérence de l'organisation.

Pour cela elle doit d'abord proposer un langage commun, accessible sans ambiguïté à l'ensemble des partenaires : hommes de la technostructure comptable et cadres

opérationnels.

Il faut donc, sinon totalement proscrire, du moins limiter l'usage de tout vocabulaire ésotérique.

À titre d'illustration, la grille ci-dessous présente quelques termes qui peuvent poser problème.</br>

Termes proposés par le plan comptable et diffusés par l'enseignement	Termes utilisés par la majorité des organisations, ou proposés pour faciliter la communication interne
<p>Centre d'analyse :</p> <p><i>"Division de l'unité comptable où sont analysés des éléments de "charges indirectes" préalablement à leur imputation aux comptes de coûts de produits intéressés (...). Les centres d'analyse comprennent les centres de travail et les sections" (P.C.G. 1982)</i></p>	<p>Section :</p> <p>Subdivision élémentaire de l'entreprise. Plus petite subdivision identifiable de l'organigramme. Réalité concrète, immédiatement compréhensible par tous les acteurs.</p> <p>Marque la limite organisationnelle de la "tracabilité des analyses".</p>
<p>Sous-répartition :</p> <p>Imputation des charges des centres auxiliaires aux centres d'analyse bénéficiaires de leurs prestations, en proportion des unités d'oeuvre fournies, ou selon une base forfaitaire.</p> <p>Imputation :</p> <p><i>"Inscription des coûts des centres d'analyse aux comptes de coûts des produits, en proportion des unités d'oeuvre des centres consacrées à ces produits."</i></p>	<p>Facturation interne :</p> <p>La représentation "fédérative" de l'organisation suggère que les prestations internes soient traitées sur le même mode que les relations marchandes avec l'environnement externe, et donc soient désignées par les mêmes termes. Ce type de représentation est immédiatement intelligible par l'ensemble du personnel, puisqu'il se réfère à un schéma connu , dans le cadre du processus : commande ⇒ prestation ⇒ facture</p> <p><i>"Les origines des commandes, leurs causes, sont des commandes externes et internes. Le terme de commande est générique, représentatif de l'organisation mise en place par Rimailho : les sections se passent des commandes, il parlera même de "commandes de frais" à propos des prestations entre sections" (Henri BOUQUIN - "RIMAILHO revisité" - in " Comptabilité Contrôle Audit " (Revue de l'Association Française de Comptabilité) sept. 95. - p. 8)</i></p>

122 - Les mots, facteurs de dévoiement de la méthode.

Termes usités dans l'enseignement	Termes proposés, pour clarifier la finalité des instruments méthodologiques
<p>Répartition primaire :</p> <p><i>"Présentation de la ventilation des charges (et produits) par compte analytique, en général sous forme d'un tableau à double entrée, le "Tableau de répartition primaire", comportant une présentation :</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - lignes = comptes des classes 6 et 7 - colonnes = comptes analytiques (souvent limités aux centres d'analyse) - 1^o colonne de chiffres = montants de la balance de la comptabilité générale <p><i>...qui suggère que les comptes analytiques sont établis à partir d'une ventilation ex-post des enregistrements dans les comptes de gestion.</i></p> <p><i>Cette terminologie n'est pas neutre, elle induit la perpétuation d'un mode de saisie primaire incommode et imprécis : "comptabilité analytique du pauvre".</i></p>	<p>Affectation primaire :</p> <p>Dans la plupart des organisations, les charges et produits externes sont saisis , en comptabilité analytique, sur la base des " documents de base élémentaires" (factures, bulletins de salaires, etc..), en même temps que les enregistrements de la comptabilité, générale.</p> <p>Sur la plupart de ces documents, les imputations sont portées par l'ordonnateur du service intéressé, qui connaît avec précision l'affectation de chaque élément de charge.</p> <p>L'imputation analytique est donc immédiate, précise et, en principe, pertinente.</p> <p>L'informatique facilite ce type d'enregistrement (cf. logiciels comptables courants)... mais il existait bien avant : modalité de saisie déjà pratiquée et préconisée par Rimailho.</p>
<p>Unité d'œuvre :</p> <p>"Unité d'imputation du coût d'un centre d'analyse aux comptes de coût des produits" (P.C.G. 82)</p> <p>...de façon plus générale, unité de mesure et de facturation des prestations fournies par un centre d'analyse (une "section"), que le "client" soit une autre "section" ou un coût.</p> <p>L'expression, qui se réfère implicitement au travail : ("ŒUVRE" - lat. opera - operare) suggère que la base de "facturation" des centres d'analyse doit être en priorité le temps de travail des hommes, à la rigueur,</p>	<p>?</p> <p>En compétition pour un "Mot d'Or" ?</p>

celui des machines.

Elle est, pour une part, à l'origine du dévoiement que les promoteurs des "comptabilités d'activités" reprocheront à la "Méthode de base". (Là encore, le précieux article déjà cité d'Henri BOUQUIN (AFC sept. 95) apporte une clarification historique et sémantique intéressante : "*On touche là une particularité fondamentale du système de RIMAILHO (...) : c'est à chacune des activités qu'exercé la section qu'il faut faire correspondre une unité d'œuvre, et non pas à la section toute entière*" (art. cit. p. 12). En fait, c'est tout le texte des p. 12 et 13 de cet article qu'il faudrait citer et analyser.

123 - Facteurs de mise en cause : dégradation des PERFORMANCES du modèle ?.

- Années 60 :

Le mouvement de concentration des entreprises appelle, en correctif, une décentralisation de la gestion.

La méthode de base s'avère peu pertinente pour contrôler les responsabilités liées aux délégations de pouvoir.

- Les "centres d'analyse" prennent en compte des charges sur lesquelles le chef de service intéressé n'a aucune action, et dont, en conséquence, il ne peut être tenu pour responsable. Si la comptabilité analytique doit contribuer à animer l'organisation, à mobiliser les acteurs, il faut qu'elle soit perçue comme équitable, donc que la responsabilité quant aux dépenses corresponde aux délégations effectives de pouvoir (sur ce point voir Henri BOUQUIN : "Comptabilité de Gestion" - Sirey 1993 - p. 365).

- Réponse à cette carence de la "méthode de base" = "Analyse par Centres de Responsabilité".

- Fin des années 80 :

La modification des conditions de production et de concurrence souligne le manque de pertinence des applications usuelles de la méthode de base dans le calcul des coûts de revient.

Citons, par exemple, les conséquences de quelques unes des évolutions les plus fréquemment évoquées :

- production à flux tendus, ateliers flexibles : séries de taille inégale, coût des réglages et des

changements d'outillage ;

- concurrence "hors prix" reposant sur des éléments : qualité , diversité, délai réduits
-difficilement mesurables à partir des unités usuelles de "facturation" des prestations internes.

Réponse à cette carence : "Comptabilités d'activité(s)".

2 - MÉTHODES HÉTÉRODOXES

21 - L'émergence des missions d'animation-intégration-contrôle : CENTRES DE RESPONSABILITÉ

211 - Variations sur le concept de "centres de responsabilité

Définition du P.C.G. 82 : "*Centre de travail, centre de coût, centre de profit, conçus pour correspondre à un échelon de responsabilité dans l'entreprise*"

D'où deux acceptations courantes :

- Centre de responsabilité stricto-sensu : peut correspondre à n'importe quel niveau hiérarchique ; pose donc le problème du contrôle effectif des éléments de coût transitant par le centre.

- Centre de Profit = Macro-centre, dont l'on peut considérer que le responsable dispose d'un pouvoir de décision qui embrasse la quasi totalité des charges concernant l'organisation décentralisée. La plupart du temps, le centre de profit dispose de produits" externes" et peut établir son propre compte de résultat.

211 - Modèles de représentation

L'innovation comptable se situe dans la représentation des centres de responsabilité "stricto-sensu" : imputation des charges par niveau effectif de délégation de pouvoir.

212 - Problèmes sémantiques

- Un nouveau concept de variabilité des charges.

Dans la mesure où l'on est conduit à rattacher à un niveau hiérarchique donné les seules charges qui sont effectivement engagées à ce niveau, le critère classique de variabilité des charges (niveau d'activité, ou, par extension abusive, niveau de production) se trouve complété, recoupé, par la prise en considération du niveau hiérarchique habilité à l'engagement des charges en cause.

- Sections autonomes et sections homogènes.

Au critère d'homogénéité de la prestation fournie tend à se substituer le critère d'unité de gestion et de commandement : l'unité de la section n'est plus de nature technique mais organique. Ainsi, les briques élémentaires qui servent à la construction du modèle représentatif de l'organisation peuvent-elles correspondre à des subdivisions fournissant plusieurs types de prestations. En principe ces "sections autonomes" ne facturent pas leurs prestations sur la base de leur strict coût de revient, mais sur la base d'un tarif conventionnel - elles sont donc susceptibles de dégager un "résultat".

22 - L'évolution des formes de génération de la valeur : COMPTABILITÉS d'ACTIVITÉ(s).

221 - Modèle de représentation

2211 - Technique d'imputation :

La base de répartition des charges indirectes, n'est plus constitué par l'unité d'œuvre de chaque centre, ni même par la mesure des diverses activités, mais par des "inducteurs de coûts" générateurs d'un ensemble d'activités.

2212 - Performance Spécifique

- Liaison directe inducteurs ⇒ Objets de coût
- Mise en évidence du rôle de facteurs de coût non volumiques.

En gros, l'on distingue trois types d'inducteurs :

- inducteurs liés aux caractéristiques structurelles du produit (complexité des produits)
- inducteurs liés aux modalités de pilotage des séries (ex. lots de production - coûts cachés d'usine ⇒ coûts associés au "Juste à Temps") ;
- inducteurs volumiques (temps main d'œuvre).

À travers cet affinement de l'analyse, la comptabilité de gestion améliore sa contribution au calcul du coût des facteurs de la performance : prix, mais aussi éléments de compétitivité hors-prix (qualité, délai...).

Précisément ces éléments générateurs de sécurité et de valeur ajoutée dépendent le plus souvent de facteurs non mesurables par des grandeurs liées au volume de production.

- Pluralité des horizons d'analyse.

- Certains inducteurs (inducteurs volumiques) permettent de traduire les évolutions de courte période alors que l'introduction d'inducteurs "structurels" (complexité des produits, voire des processus) introduit, dans l'évaluation, des variables à périodicité plus longue , déterminant une "stratification" des composants des coûts selon plusieurs horizons d'analyse.

221 - Problèmes sémantiques

2211 - Inducteurs de coût et unités d'œuvre

" <ivision de l'entreprise et du management qui résulte de la notion d'activité. Une logique transversale l'emporte, en effet sur une approche verticale, une logique de processus se substitue à celle de cloisonnement" (Henri BOUQUIN - "Comptabilité de gestion" - Sirey 1993 p. 9).

L'analyse se focalise sur la séquence d'opérations générée par les caractéristiques techniques et commerciales du produit - et non pas sur les performances propres de telle ou telle cellule ("section") de l'entreprise.

Cette différence "d'optique" traduit la vocation de la comptabilité de gestion à contribuer à la mise en cohérence des stratégies d'acteurs avec les objectifs de l'organisation.

2211 - Variation sur le thème de "variabilité"

"Derrière la contestation des unités d'oeuvre volumiques, c'est la nouvelle priorité accordée à la connaissance des lois économiques des charges fixes qui constitue le besoin révélé parla comptabilité A. B. C." (H. BOUQUIN - op. cit. p. 9 - Le sigle A.B.C. est la traduction de l'expression anglo-saxonne "Activity-Based Costing" (Coûts basés sur l'activité) que les universitaires français ont traduit par "Comptabilités d'activité(s)").

En fait, nous débouchons sur une nouvelle formulation des fonctions de coût : à la présentation classique, qui présentait les coûts de revient comme une fonction linéaire du volume produit , ou plus souvent du chiffre d'affaires : $C = v X + F1$ se substituent des fonctions qui prennent en compte plusieurs variables, correspondant chacune à des périodes d'évolution d'amplitude différente : $C = v1.X + V2.S + v3.C + F2$ ($F2 < F1$, dans la mesure où la prolongation de l'horizon fait glisser l'essentiel des charges de structure dans le compartiment des "charges variables").

CONCLUSION

L'évolution du vocabulaire de la comptabilité de gestion traduit l'adaptation des méthodes comptables à l'évolution des missions du système d'information comptable :

- évaluation des nouveaux critères de performance des entreprises
- mais aussi, animation et mise en cohérence des stratégies des acteurs.

On peut se demander, à la limite, si les apparentes mutations des modèles de calcul des coûts et de contrôle de gestion ne traduisent pas essentiellement un "déblocage" des potentialités méthodologiques de l'ancien système . Par exemple :

- retour aux sources de la section homogène "calée" sur une activité,
- utilisation d'unités d'oeuvre non volumiques (nombre de lots de production, coefficients de complexité...).

Ce déblocage est précisément autorisé par la redéfinition des concepts, et, en définitive, par celle des "mots de la performance".