

Les mécanismes du contrôle de gestion et l'ingénierie des coûts un enchainement nécessaire pour améliorer le processus décisionnel

Management control mechanisms and cost engineering a necessary sequence to improve the decisional process

Souhail EL GUIR, (Doctorant)

*Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales de Tétouan,
Université Abdelmalek Essaâdi, Tétouan, Maroc,
CED - Droit, Economie et Gestion.*

Houria ZAAM, (Enseignante-chercheuse, PES)

*Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales de Tétouan,
Université Abdelmalek Essaâdi, Tétouan, Maroc,
CED - Droit, Economie et Gestion.*

Mohamed KHARBACH, (Doctorant)

*Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales de Tétouan,
Université Abdelmalek Essaâdi, Tétouan, Maroc,
CED - Droit, Economie et Gestion.*

Adresse de correspondance :	Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales Avenue Hassan 2, Martil Université Abdelmalek Esaadi Tétouan, Maroc, 93 150 +212645099587 souhail.elguir@usmba.ac.ma
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	EL GUIR, S., ZAAM, H., & KHARBACH, M. (2022). Les mécanismes du contrôle de gestion et l'ingénierie des coûts un enchainement nécessaire pour améliorer le processus décisionnel. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 3(1-1), 143-167. https://doi.org/10.5281/zenodo.5910338
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: January 08, 2022

Published online: January 30, 2022

Les mécanismes du contrôle de gestion et l'ingénierie des coûts un enchaînement nécessaire pour améliorer le processus décisionnel

Résumé

L'analyse des coûts fait partie intégrante du périmètre de la comptabilité analytique d'exploitation. En tant qu'instrument de collecte et d'analyse d'information, elle représente le noyau de système d'information contrôle de gestion, malgré ses apports, elle a fait l'objet des critiques concernant le degré de pertinence des décisions attribuées par les managers, elle a été développée dans les années 1970 avec le développement des nouvelles technologies de l'information et de la communication et la création des logiciels capables d'analyser les données. Ces mécanismes présentent l'inconvénient de générer des déviations par rapport aux coûts réels des produits, ce qui débouche à prendre des décisions inadéquates pouvant nuire la relation de cause (ressources consommées) à effet (produits fabriqués). La comptabilité analytique d'exploitation n'est plus introduite aujourd'hui comme un instrument d'aide à la prise de décision susceptible d'influencer les comportements, mais comme un instrument de contrôle a posteriori permettant d'ajuster les tendances conjoncturelles, l'objectif ultime est la formation des coûts tout en prenant en compte la pertinence des méthodes mises en œuvre vu les spécificités des organisations dans un contexte d'évolution croissante, ceci explique son passage à la comptabilité de gestion. (Zaam, 2015). Cela permet de s'interroger sur l'impact des critères contingents d'évolution des coûts sur la performance, pour résoudre ce constat, il est nécessaire d'exposer les différentes techniques d'analyse des coûts et leurs importances dans le processus de prise de décision fiable. La notion de coût est présente aujourd'hui dans toutes les entités et sa pertinence réside dans le modèle comptable mis en œuvre. Une firme peut calculer le coût selon différentes manières (coût complet, coût partiel, coût cible, coût standard), la multiplicité des instruments orientera la conception du système d'information. Cet article théorique est consacré à l'introduction du pilier important du contrôle de gestion que sont l'ingénierie des coûts et son impact sur la performance de la firme, la méthodologie de recherche sera menée selon une approche positiviste, mettant l'accent sur les insuffisances du modèle classique et le prolongement des méthodes fondées sur les activités et la maximisation des revenus.

Mots clés : Contrôle de gestion, modélisation des coûts, système d'information, performance, valeur.

Classification JEL: M41, M49

Type de l'article : Article théorique

Abstract

Cost analysis is an integral part of the scope of cost accounting. As an instrument for collecting and analyzing information, it represents the core of the management control information system, despite its contributions, it has been the subject of criticism concerning the degree of relevance of the decisions attributed by the managers, it was developed in the 1970s with the development of new information and communication technologies and the creation of software able to analyze data. These mechanisms have the drawback of generating deviations from the real costs of the products, which leads to inadequate decisions that could harm the cause (resources consumed) and effect (products produced) relationship. Cost accounting is no longer introduced today as a decision-making aid instrument likely to influence the behavior, but as a posteriori control instrument making it possible to adjust economic trends, the objective ultimate is the formation of costs while taking into account the relevance of the methods implemented given the specificities of organizations in a context of increasing evolution, this explains its passage to management accounting. (Zaam, 2015). This makes it possible to question the impact of contingent criteria for changing costs on performance. To resolve this observation, it is necessary to expose the different techniques for analyzing costs and their importance in the process of taking reliable decision. The concept of cost is present today in all entities and its relevance lies in the accounting model implemented. A firm can calculate the cost of different ways (full cost, partial costs, target cost, standard cost), the multiplicity of instruments will guide the design of the information system. This theoretical article is devoted to introduce the important pillar of management control that is cost engineering and its impact on the performance of the firm, the research methodology will be carried out according to a positivist approach, focusing on the shortcomings of the classic model and the extension of activity-based and revenue maximizing methods.

Key words : Management control, cost modeling, information system, performance, value.

JEL Classification : M41, M49

Paper type: Theoretical Research

1. Introduction

L'analyse des coûts des produits fabriqués ou vendus est un facteur essentiel pour piloter la firme et contrôler le management, d'où l'objectif de la comptabilité de gestion, cette dernière ne cesse de s'étendre avec les évolutions profondes de l'environnement et le changement des processus de production. La comptabilité de gestion a évolué avec la complexité croissante de l'industrie, l'intensité concurrentielle, « Rival competition » et le développement des NTIC modifiant les rapports du marché et la loi de l'offre et la demande, cela débouche à une modification profonde dans la hiérarchie des coûts. (Cooper & Kaplan, 1988). Parmi les finalités prioritaires du CG l'analyse, le calcul et le contrôle des coûts. Pour analyser la performance ou pour évaluer les tableaux de bord « Dashboard » et budgets, il est important de modéliser les coûts et les résultats. Les coûts sont modélisés selon la méthode classique des centres d'analyse, appelée méthode des coûts complets « Full costing method ou absorption costing » ou la méthode des coûts partiels « The system of partial costs ». Avec la complexité croissante de l'organisation et suite aux lacunes de la méthode classique, apparaisse d'autres instruments de modélisation des coûts comme l'Activity Based Costing, l'Activity Based Management, l'Activity Based Budgeting, Zero Base Budgeting, le Beyond Budgeting, le Target Costing, le Yield Management ou l'UVA. La comptabilité par les activités est une technique d'enchaînement des coûts complets fondée sur une approche transversale par les processus que par les centres. La méthode des centres d'analyse justifie que les produits consomment les charges. L'ABC approuve que les produits consomment les activités et ces derniers consomment des ressources. (Korpi & Ala-Risku, 2008). Le principe de l'approche est le déploiement d'une démarche de comptabilité par les activités (ABC), la gestion de ses activités (ABM) et l'engagement des responsables sur la base des objectifs de budgétisation par les activités (ABB). Le contrôleur de gestion doit être conscient des instruments de modélisation des coûts par les activités pour un pilotage optimal de la performance économique. La comptabilité de gestion ou calcul des coûts a pour vocation la maîtrise des coûts. Elle schématise la relation entre les coûts et la prise de décision au travers la compréhension des comportements des coûts. Autrement dit, elle cherche à connaître ce qui les influence et les conséquences qu'ils induisent. Cette formation des coûts permet de mieux anticiper l'avenir et opter pour des choix stratégiques pertinents. En plus de la mesure de la performance de la firme par des indicateurs synthétiques calculés sur la base du compte de résultat, la mesure de la performance s'enrichit en premier lieu de l'analyse des coûts supportés par la firme. Dans cette perspective on est rapproché d'introduire la problématique suivante :

« Dans quelles mesures l'analyse des coûts impact-elle la prise des décisions pertinentes au sein de la firme ? ».

Cet article sera structuré en trois sections qui essayeront par la suite de fournir une réponse explicite à cette problématique, pour justifier si les instruments d'analyse des coûts permettent d'améliorer la performance de la firme sur le long terme. De ce fait il est important d'aborder dans une première section les techniques classiques d'analyse des coûts, puis les techniques modernes d'enchaînement des coûts finalement dans une troisième section la modélisation des coûts fondée sur les activités, finalement l'impact des instruments d'analyse des coûts sur la performance de la firme, au travers des études empiriques et théoriques. La démarche méthodologique préservée pour mener cette étude s'inscrit dans une approche mixte.

2. Les méthodes classiques d'analyse des coûts, une modélisation fondée sur les produits

Les coûts sont modélisés selon la méthode des coûts complets, appelés méthode des centres d'analyse « absorption costing » ou la méthode des coûts partiels « partial costs method ».

2.1. La modélisation des coûts selon la méthode des centres d'analyse

La méthode des centres d'analyse a été normalisée en 1920, avec les recherches de la confédération générale de la production française dirigée par le lieutenant-colonel Rimailho, (Riveline, 2005). Le but est de diviser l'entité en unité interdépendante et ventiler les frais indirects dans des sections dites homogènes. Avec l'évolution des processus de fabrication, la firme passe d'une structuration en atelier à une structuration en chaîne avec des activités support importantes ce qui marque l'avènement de la méthode des centres d'analyse.

***Hypothèse 1 :** Le calcul des coûts selon la méthode classique favorise la prise de décision pertinente et influence le comportement des managers pour atteindre les objectifs stratégiques.*

2.1.1. Les fondements de la méthode des coûts complets

La structuration de la firme en centres d'analyse est fondée sur l'affectation de tous les coûts directs et indirects après retraitements. La méthode repose sur l'affectation des charges incorporables au coût des produits fabriqués. (Zaam, 2015). Les frais directs sont affectés directement aux coûts sans difficulté vu le rapport direct entre les charges consommées et les produits fabriqués, les charges indirectes nécessitent une répartition suivie d'une imputation dans le tableau de répartition des charges indirectes. Un centre d'analyse qualifié de centre de responsabilité, correspond à une subdivision dans laquelle sont regroupés des

frais indirects qui ne peuvent être affectés directement aux coûts, on admet, les centres principaux et auxiliaires. Les frais incorporables sont affectés aux centres par le biais d'une répartition primaire qui consiste à ventiler les charges entre les sections, suivit d'une répartition secondaire qui consiste de réaffecter les frais indirects des centres auxiliaires aux centres principaux, cela se fait par le biais d'une répartition avec réciprocité (transferts croisés) ou répartition sans réciprocité (transferts en escalier). (Les centres principaux sont ceux qui présentent l'activité de base en relation directe avec le cycle de fabrication (achat, production, vente), par contre les centres auxiliaires correspondent à des fonctions support (administration, GRH, entretien, CG, etc.), jouant le rôle de gestionnaire des facteurs de production en faveur des activités de base.) (Désiré-Luciani, all, Hirsh, Kacher, & Polossat, 2013). Malgré les contributions de la méthode classique, cette dernière fait l'objet des critiques vu la corrélation minimale entre le choix des clés de répartition et la répartition des charges indirectes, donnant l'exemple des factures d'eau et d'électricité qui concernent divers biens et services à la fois, ces frais doivent être imputés au prorata des consommations en fonction du compteur et non des heures MOD ou unité fabriquée. La méthode des centres d'analyse est convenable, tant que les frais indirects sont faibles et le processus de production demeure simple, avec l'augmentation du volume des coûts indirects d'autres instruments s'imposent comme la technique des coûts partiels ou ABC. L'imputation des frais indirects se fait à l'aide des unités d'œuvres physiques (heure MOD ou unité fabriquée) (coûts du centre / Nombre d'unité d'œuvre) ou unité d'œuvre monétaire, appelée taux de frais (coûts du centre / assiette de frais). Après la répartition secondaire, les frais indirects sont imputés sur la base des coefficients, l'unité d'œuvre optimale est celle dont la corrélation est plus significative avec la variation des frais indirects du centre. L'industrie manufacturière à forte intensité de MOD s'est progressivement orientée vers une forte intensité des capitaux, les entités ont commencé d'utiliser les heures machines au lieu des heures MOD pour imputer les coûts aux produits. (Benjamin, Muthaiyah. & Marathamuthu (2009, pp. 88.)). L'objectif de l'unité d'œuvre est de mesurer l'activité des centres. Le rapport de l'unité d'œuvre et le nombre d'unités d'œuvre induisent le coût d'unité d'œuvre qui servira de référence pour la détermination du coût de production. L'unité d'œuvre doit justifier d'une relation de cause à effet entre la production et la consommation. Mais en réalité, les activités d'un centre sont multiples par exemple le centre d'approvisionnement recouvre la fonction magasinage (gestion des stocks, possession des commandes, etc.) et la fonction achat (déclenchement des commandes, négociation, contrôle de la qualité, etc.), débouchant à des fonctions hétérogènes par leur nature, ce qui rend le choix des unités d'œuvres délicat. La fragilité de la méthode des centres d'analyse nécessite de relativiser le rapport de causalité entre les coûts et les clés de répartition pour ne pas aboutir à des conclusions erronées. L'analyse des coûts

selon la méthode des centres d'analyse repose sur la détermination du coût d'approvisionnement, coût de production (cas de la firme industrielle) et le coût de revient pour déterminer le résultat analytique « analytical results ». Le passage d'un coût à l'autre nécessite l'évaluation des stocks dans le cas de leur existence, le plan comptable marocain et les normes IAS/IFRS reconnaissent seulement les techniques FIFO et CMUP. La méthode optimale est celle qui augmente les charges (la valeur du stock final) et diminue le résultat fiscal (évasion fiscale). (Albertini, all, Gautier, Mourey, Soulerot & Stempak, 2018). Le coût de revient est le coût de production des produits vendus, additionné des frais d'administration et de distribution. La différence entre le coût de revient et les ventes induit le résultat analytique, ce dernier est soit positif (DAS est rentable), négatif (DAS non rentable) ou neutre (indifférent entre abandonner ou maintenir le DAS selon les perspectives concurrentielles du marché).

2.1.2. L'imputation rationnelle des coûts fixes, une mesure de la politique d'investissement

L'imputation rationnelle des coûts fixes « The rational imputation of the fixed expenses » consiste de supprimer l'impact des variations de l'activité sur les frais fixes. En générale, lorsque les quantités sont faibles le coût est élevé du fait de la non-absorption des charges fixes et vice versa. Les frais fixes varient en fonction du niveau d'activité (capacité d'investissement), la firme ajuste ses capacités en fonction des tendances du marché, cela induit soit une sur activité lors d'une augmentation de la demande ou une sous activité le cas inverse, le non-emploi des capacités de fabrication correspond à un gaspillage introduisant un coût chiffré, d'où la prise en compte de la sous-activité seulement. Le calcul du coût complet varie en fonction de l'activité, cela se traduit par des économies d'échelle « economies of scale », permettant une diminution des coûts, la finalité est de supprimer ces variations et de connaître leurs origines. (Garcia, 2012) Pour résoudre ce constat, les coûts fixes sont convertis en coûts variables par leurs natures, ce qui génère des écarts. Pour supprimer la variation d'activité et pour analyser la rentabilité des investissements, il est important de définir l'activité normale et le coefficient d'imputation rationnelle (CIR), cela consiste d'imputer aux coûts que la fraction des frais fixes constatés. L'activité normale traduite l'activité ordinaire dans des conditions normales de fonctionnement, il représente l'activité référence. Le coefficient d'imputation rationnelle est le rapport entre l'activité normale (A_n) et l'activité réelle (A_r), ($CIR = A_r / A_n$). Convertir les frais fixes en frais variables induit des écarts d'imputation, si les frais imputés sont supérieurs aux frais réels on a un boni de sur activité et les frais fixes sont absorbés par le surcroît d'activité. Inversement, si les frais imputés sont inférieurs aux frais réels, on parle des coûts de sous activité et une quotepart des frais de structure n'a

pas été absorbée par l'activité réelle. Les écarts d'imputation résiduels consistent d'analyser la politique d'investissement, du fait qu'une part importante des charges correspond à des charges fonctionnelles, la mesure de l'écart d'imputation entre le potentiel d'investissement et l'utilisation réelle des capacités permet d'avoir une appréciation sur le choix des investissements.

Dans un contexte complexe, le calcul des coûts devient essentiel, malgré les apports de la méthode, elle présente l'inconvénient de subventionnement des frais indirects entre les produits suite au choix des unités d'œuvre inappropriées. Pour résoudre ces lacunes, la méthode des coûts partiels et l'ABC s'imposent.

3. L'enchaînement des coûts selon la méthode des coûts partiels

En 1950, l'analyse des coûts selon la méthode classique est jugée insuffisante, car elle ne permet pas d'évaluer correctement la performance des responsables, ces derniers ne sont pas responsables de l'augmentation des charges de structure. L'évolution de ces derniers marque l'apparition de la méthode des coûts variables « Variable costing », la méthode des coûts spécifiques « Direct costing évolué », le seuil de rentabilité (SR), la méthode des coûts directs et le coût marginal.

3.1. La méthode des coûts variables et son développement

La méthode des coûts partiels regroupe les coûts analysés dans une optique de management à court et moyen terme. La méthode du coût variable est l'un des instruments fondés sur la prise en considération des frais partiels d'un produit, spécifiquement les coûts variables directs et indirects. (Aurora, 2013).

***Hypothèse 2 :** L'enchaînement des coûts selon la méthode des coûts partiels, un prolongement des méthodes classiques pour optimiser le processus de prise de décision.*

3.1.1. Le direct costing et le seuil de rentabilité, fondements et perspectives

Le direct costing a été développé aux États-Unis dans les années 1930 par Brown D. et Bradeley A., ingénieurs chez General Motors. En 1948, la méthode a été reprise par l'universitaire Donner E. pour être synthétisée par "the national association of cost accountants". (Bitbol-Saba, all, Daussy, Georgel, Haouet, Miroir-Lair, Ravera, Ruiz-Garcia & Zawadzki, 2017). La méthode des coûts variables est une référence pour le calcul du SR « break even point ». Elle consiste à mesurer la performance des responsables, analyser la rentabilité des produits et calculer les marges sur coûts variables pour connaître la contribution de chaque produit à la couverture des charges de structure. Dans le cas de la sous-traitance, elle permet de juger la rentabilité des fonctions externalisées et de convertir certains frais salariaux fixes en frais variables. Enfin, elle permet de choisir s'il faut fabriquer ou non certains produits, du fait qu'elle introduit le coût minimum à inclure dans une optique marginale. La méthode des coûts variables regroupe

l'ensemble des coûts variables directs et indirects, la technique repose sur le principe que les frais variables (proportionnels) sont exactement proportionnels aux quantités produites. Cette proportionnalité a fait l'objet des critiques vu que les prix proposés ne varient pas linéairement avec le volume des quantités achetées, les coûts d'achat doivent être proportionnels au kilométrage parcouru et non les matières transportées, la technique néglige l'effet d'apprentissage cumulé par l'expérience des RH et néglige aussi la prise en considération de la variation des stocks d'une période à l'autre et admet que toutes les matières achetées sont consommées et que tous les produits fabriqués sont vendus. Le SR où le chiffre d'affaires critique appelé modèle « coût, profit, volume », est le chiffre d'affaires pour lequel le résultat est égal à zéro, signifie le chiffre d'affaires absorbe la totalité des frais variables et fixes, le SR est le point d'intersection entre la MCV et les coûts fixes, autrement dit, c'est le point à partir duquel les coûts de structure sont absorbés et la firme commence à dégager des profits. Le SR est le niveau d'activité pour lequel la firme devienne rentable. (Zawadzki, 2018). Il peut être calculé comme suit avec :

- Cv : Coût variable - Cvu : Coût variable unitaire – MCv : Marge sur coût variable
- MCvu : Marge sur coût variable unitaire - Cf : Charges fixes - CA : Chiffre d'affaires - Q : Quantités - p : Prix - r : Résultat.

✚ **Le SR en valeur** : $(CA - Cv) - Cf = r = 0 = (\%MCV \times CA) - Cf = 0 = \%MCV \times CA = Cf$, SR en valeur = $Cf / \%MCV$ ou $Cf/\%MCV = (Cf \times CA)/(\%MCV \times CA)$, SR en valeur = $Cf \times CA / MCV$ ou SR en quantité $\times p$.

✚ **Le SR en volume** : $r = ((p - Cvu) \times Q) - Cf = (MCvu \times Q) - Cf = 0 = MCvu \times Q = Cf$ d'où SR en quantité = $Cf / MCvu$ ou SR en valeur / p.

✚ **Le SR en date ou le point mort** : $(SR \times 365) / CA$ en jours CA.

Le SR est le point à partir duquel les frais fixes sont couverts par la MCV exprimé en volume, en valeur ou en date. Ainsi le SR est déterminé graphiquement par le point d'intersection de la droite du CT et CA ou MCV et Cf. La méthode a connu des améliorations vu les modifications de la hiérarchie des coûts et la saisonnalité de certains produits, ce qui implique de déterminer un niveau assurant un profit optimal, cela se traduit par une variation du CA, une modification des charges variables et un changement des charges de structure. La finalité du SR est de calculer les objectifs sous forme de résultat par l'équation suivante $(MCvu \times Q) - CF = R = Q = (R + CF) / MCvu$.

3.1.2. Le direct costing évolué une extension du direct costing

Le direct costing évolué appelé méthode des contributions est un prolongement de la méthode des coûts variables, pour permettre de bien choisir quel produit fabriquer et ceux qu'on doit abandonner et combler les lacunes du direct costing, la différence réside dans la ventilation des coûts fixes en coûts fixes directs appelés

coûts spécifiques liés directement au produit fabriqué et des coûts fixes indirects dits charges communes, ça veut dire qu'ils peuvent être partagés entre les produits. Cela implique à déterminé en plus des MCV des marges sur coûts spécifiques MCS. Le produit qui dégage une MCS positif est considéré rentable, car il participe à la couverture des coûts de structure. L'inconvénient de la technique des coûts variables est l'augmentation croissante des coûts de structure, puisque la MCV perd sa fiabilité, car elle n'est pas déterminée proportionnellement par rapport au CA et la connaissance du comportement des coûts de structure devient délicate.

3.1.3. La méthode du coût marginal, un mécanisme important pour optimiser le processus de production

La notion de coût marginal « marginal cost », est « stricto sensu », essentielle dans la sphère macroéconomique, elle introduit le coût d'une unité supplémentaire fabriquée pour déterminer si la fabrication d'une commande présente un coût d'opportunité ou un coût de pénurie. L'analyse marginale a pour vocation de savoir ce que va nécessiter en plus (coût marginal) ou rapporter en plus (recette marginale) la production ou la vente d'une unité supplémentaire. (Alazard & Sépari, 2018). La technique est applicable dans le cas de l'augmentation et la diminution du volume de production. Mathématiquement, le coût marginal est déterminé par la dérivée du coût total, $CT' = f(Q)' = C_v + C_f = (C_{vu} \times Q)' + C_f' = C_{vu} = \text{coût marginal (cm)}$, ce qui exclut les frais fixes, ce coût reflète la variation pour une unité additionnelle produite, $cm = f(Q + \Delta Q) - f(Q) / \Delta Q$. Le but est d'estimer la quantité des produits fabriqués nécessaire pour minimiser le coût moyen (C_m) (optimum technique), le problème qui s'impose est de savoir combien faut-il produire, pour palier ce constat, il est important de déterminer l'optimum économique (le niveau d'activité qui maximise les résultats), le C_m est minimisé lorsque sa première dérivée est nulle et sa seconde dérivée est positive, $f(C_m)' = f(Q)' / Q' = (f(Q) \times Q) - f(Q) / Q^2 = 0$. Le coût moyen est minime lorsqu'il est égal au cm (optimum technique), ce dernier ne coïncide pas avec l'optimum économique qui correspond à la capacité de fabrication qui dégage le profit maximum, le point d'intersection optimal est celui pour lequel la dérivée de la droite du profit est nulle. $R' = \text{recette totale (RT)}' - \text{coût total (CT)}' = 0 = \text{recette marginale (rm)} = cm$. (optimum économique). Le SR est introduit par le point d'intersection entre la droite de R_m et C_m . Finalement parmi les finalités de la méthode du coût marginal est d'aider à la prise de décision pertinente concernant la production ou non d'une commande additionnelle, lorsque l'entité choisit de lancer la production d'une série, on considère que les frais fixes font l'objet d'absorption par les séries fabriquées au préalable, signifie qu'on va intégrer seulement les coûts variables dans le calcul des coûts.

3.2. Le seuil de rentabilité, la gestion des risques et indicateurs de performance

Divers indicateurs sont tirés du modèle de SR et qui permettent d'avoir une estimation du risque, le but est la mesure de la performance.

3.2.1. Les indicateurs de performance et l'analyse des risques

Les indicateurs développés depuis le SR concernent l'analyse de l'écart entre le SR et le profit, à cet égard on constate :

- ✚ **La marge de sécurité (MS) « margin of safety »** : S'exprime comme étant la différence entre le chiffre d'affaires et le SR en valeur, $MS = CA - SR$ ou bien $MS = CA - (Cf / \%MCV)$ en multipliant le CA par $\%MCV / \%MCV$ on aura $MS = ((CA \times \%MCV) - Cf) / \%MCV$ or $r = (CA \times \%MCV) - Cf$ donc $MS = r / \%MCV$. La marge de sécurité représente l'excédent du chiffre d'affaires sur le seuil de rentabilité qui peut être soustrait pour des considérations d'ordre stratégique comme la diminution du prix des produits sous peine de la concurrence sans impacter la rentabilité du produit. (Klarman, 1991).
- ✚ **L'indice de sécurité (IS)** : L'extension de la MS fait ressortir l'IS, ce dernier reflète la quotepart du CA qui peut être supprimé sans entraîner des pertes pour l'entité. IS est le rapport de la MS et le CA, $IS = (MS / CA) \times 100$ ou $IS = r / \%MCV / CA = r / (\%MCV \times CA)$ donc $IS = r / MCV$ ou $IS = (CA - CA') / CA = ((p \times Q) - (p \times Q')) / (p \times Q)$ ce qui donne $IS = (Q - Q') / Q$.
- ✚ **L'indice de prélèvement (Ip)** : Exprime le % CA qui permet de couvrir les frais fixes, $Ip = (CF / CA) \times 100$, plus l'indice est proche de 1, plus l'atteinte du SR est difficile, L'Ip est un indicateur pertinent d'analyse de risque, car plus les frais fixes sont importants, plus le risque est signifiant, dans ce cas la firme aura l'intérêt de sous-traiter ses activités pour transférer les risques a la firme sous-traitante.
- ✚ **Le levier opérationnel (LO), levier d'exploitation ou coefficient de volatilité** : Le LO « operating leverage », exprime la variation du résultat par rapport au CA (élasticité résultat, CA). $LO = (\Delta r / r) / \Delta CA / CA = (\Delta r / r) \times (CA / \Delta CA) = (\Delta r / \Delta CA) \times (CA / r)$, or $\Delta CA = CA1 - CA0$ et $\Delta r = r1 - r0$ avec $r = (CA \times \%MCV) - Cf$, donc $\Delta r = ((\%MCV \times CA1) - Cf) - ((\%MCV \times CA0) - Cf) = \%MCV \times (CA1 - CA0)$, donc $\Delta r / \Delta CA = (\%MCV \times (CA1 - CA0)) / (CA1 - CA0) = \%MCV$, donc $LO = MCV / r$. On observe que le LO est égale a l'inverse de l'IS, $LO = CA / MS$, plus le % est élevé plus le risque est important, avoir un LO de 6 semble favorable, mais le profit peut être défavorable, un LO de -6 semble défavorable, mais pourra se traduire par une variation positive du profit (cas d'un déficit).

Plus ces indicateurs sont importants plus le risque est faible.

3.3. La méthode des coûts directs un prolongement de la méthode des coûts variables

Le coût direct est un coût partiel, car il ne retient que les charges indirectes qu'elles soient variables ou fixes. (Hemmi & Marghich, 2016). La technique de coût partiel est valable lorsque les coûts indirects sont mineurs. Le coût direct est affecté directement à l'objet fabriqué sans hésitation. L'objectif est la détermination du coût direct et la marge sur coût direct (MCD) pour analyser la contribution de l'activité à la couverture des charges de structure, la MCD de chaque produit doit être positive, sinon, l'abandon du produit est envisageable. La méthode du coût direct consiste de contrôler les responsables et de favoriser la croissance des DAS les plus rentables, malgré ces apports, l'outil fait l'objet de divers critiques vu la difficulté d'utiliser l'outil lorsque les frais indirects sont significatifs et certains frais (stock) sont sous-évalués.

Le contrôleur de gestion tire trois aspects des outils d'analyse des coûts, le calcul des coûts, l'aide à la prise de décision et la planification du contrôle par les standards. Malgré les contributions de la méthode, elle présente l'inconvénient de subventionnement des frais indirects et néglige que ces derniers consomment des activités d'où l'apparition de l'ABC qui se focalise sur l'analyse des coûts par activité.

4. Le prolongement des instruments de modélisation des coûts

Suite aux insuffisances des méthodes classiques apparaissent d'autres outils de modélisation des coûts comme l'Activity Based Costing, l'Activity Based Management », l'Activity Based Budgeting, le Budget Base Zéro « Zero Base Budgeting », le Beyond Budgeting, le Target Costing, le Yield Management et d'autres indicateurs financiers d'analyse de la performance comme l'Economic Value Added, Return On Investement, Return On Equity et Return On Assets.

***Hypothèse 3 :** Les méthodes d'analyse des coûts fondées sur les activités viennent combler les lacunes des méthodes précédentes, elles contribuent effectivement à l'optimisation du processus décisionnel et la responsabilisation des managers sur la base des indicateurs fiables prenant en compte l'évolution de la conjoncture.*

4.1. L'Activity Based Costing un enchaînement fondé sur les activités

La comptabilité par activité est un instrument d'analyse des coûts complets fondée sur une approche transversale par les activités que par les fonctions. La méthode classique considère que les produits consomment les charges. L'ABC justifie que les produits consomment des activités et les activités consomment des ressources. Avec l'évolution des processus de fabrication, la méthode des centres classique prolonge la méthode ABC. La finalité est de supprimer les effets de subventionnements qui falsifient la prise de décision pertinente. La démarche

ABC a été initiée en 1987 aux États unis par deux professeurs de Harvard Business School, Cooper et Kaplan, alors que les États unis utilisaient des méthodes de coûts partiels. Elle fut introduire en France par Lebas, Mévellec, Evraert et Lorino qui ont présenté cette démarche à la communauté scientifique au début des années 90. Sa diffusion dans les entreprises s'est faite dix ans plus tard environ. (Bitbol-Saba, all, Daussy, Georgel, Haouet, Miroir-Lair, Ravera, Ruiz-Garcia & Zawadzki, 2017). La méthode classique a fait l'objet de critique pour deux raisons, la diversification des activités (activité de soutien) et les effets de subventionnement des frais indirects qui sont devenus hétérogènes. L'ABC marque son apparition suite à la réorganisation des coûts, l'hétérogénéité des charges et l'accroissement des frais indirects : La détermination des coûts basés sur la méthode classique n'est pas similaire que celui basé sur les activités, ce constat est traduit par une responsabilisation erronée des managers sur la base des objectifs fondés sur la détermination des coûts par la méthode classique débouchant a des conclusions falsifiées. L'intérêt pour la méthode ABC a été stimulé par les travaux de Robin Cooper, H.Thomas Johnson et Robert S. Kaplan et plus particulièrement par la publication de l'ouvrage de H.Thomas Johnson et Robert S. Kaplan. Par la suite, cette méthode a été diffusée en France par des auteurs tels que Pierre Mévellec, Philippe Lorino et Michel Lebas. (Johnson & Kaplan, 1987). La segmentation des processus constitue le facteur important de l'ABC, le produit est le rapport des synergies des processus lesquelles consommant des ressources. Une activité est un ensemble de tâches cognitives qui ont un comportement homogène. Une activité est un ensemble d'activités effectuées par une personne ou un groupe. Dans les centres d'analyse, les activités sont complexes et analysées d'une manière commune, ceci justifie que le choix de l'unité d'œuvre n'est pas compatible lorsque les processus sont hétérogènes, la méthode ABC justifie le lien de causalité par la traçabilité des coûts. L'analyse des coûts est fondée sur les activités que sur les produits. Un processus s'introduit par un ensemble d'activités divisé sous forme d'actions débouchant sur la réalisation des outputs destinés aux parties internes (atelier) ou parties externes (client, firme), (le processus de fabrication englobe les activités de l'achat a la distribution). Pour chaque activité, il est essentiel de déterminer le critère responsable de la traçabilité des coûts, ce qu'on nomme l'inducteur de coût « cost driver ».

4.2. L'Activity Based Management une extension de l'Activity Based Costing

L'ABC consiste de déterminer seulement le coût de revient des produits en se fondant sur les activités sans s'immiscer sur le management de ses activités, d'où

l'extension de l'ABM qui extrapole des informations de l'ABC pour un management optimal des activités.

4.2.1. L'Activity Based Management, un instrument de management transversal

Le Consortium for Advanced Manufacturing International (CAM-I) marque l'avènement de l'ABM en 1988. (Martin, 2002). L'ABM est un outil qui extrapole des informations destinées à mesurer la performance des DAS dans le but d'introduire les segments rentables et non rentables. L'ABC et l'ABM sont des mécanismes de gestion interdépendants qui participent à gérer les activités opérationnelles pour améliorer la performance. L'ABM de la seconde génération est relativement orientée vers la satisfaction des attentes des clients, elle se fonde sur la chaîne de valeur « value chain » de Porter M., l'enchaînement des coûts autour des activités permet de déchiffrer les processus de la chaîne de valeur et d'introduire les activités créatrices de valeur, la mesure de la performance fondée sur les activités devient importante pour décider efficacement, les charges ne dépendent pas seulement des produits, mais des activités incluant d'autres perspectives (respect des délais, satisfaction des PP, qualité des produits, etc.). La finalité est de s'assurer que les activités créent de la valeur à la fois pour le client (satisfaction des besoins) et la firme (amélioration des résultats). Aujourd'hui, le management de la qualité est au cœur du management par les activités préconisées par l'ISO 9001 en 2000 accordant la priorité à une vision de management transversale fondée sur l'amélioration des activités porteuses de valeur et la satisfaction des besoins du marché, le management par les activités est focalisé sur la construction des tableaux de bord permettant d'observer la performance de chaque DAS et de faire la relation entre les attentes des clients, les coûts engagés et les marges réalisées. La mise en œuvre d'une démarche ABM se fait au niveau fonctionnel, elle ne remet pas en cause la hiérarchie, car en vérité chaque DAS est sous l'autorité d'un responsable (le pilote des processus), il est nécessaire que le manager prenne en compte les besoins de l'ensemble des individus de la chaîne de valeur pour collaborer ensemble et avoir en contrepartie la notoriété et flexibilité.

4.3. L'Activity Based Budgeting un prolongement de l'Activity Based Costing

L'ABB découle de l'ABC qui permet d'allouer l'ensemble des coûts aux activités. La finalité est la construction des budgets prévisionnels fondés sur les activités.

4.3.1. L'Activity Based Budgeting un système budgétaire fondé sur les activités

L'ABB a vu le jour en même temps que l'ABM, mais ses premières réflexions remontent à la fin des années 90, suite aux recherches de Brimson dès les premières améliorations de l'ABC, l'ABB est apparue comme une technique à fort potentiel. (Retal & Bachiri, 2019). L'ABC sert de base pour la construction du budget de l'année suivante dans le cadre de la démarche ABB. Cette dernière transforme les finalités stratégiques en activités et instaure une allocation optimale fondée sur les processus. L'ABB fait partie intégrante des trois instruments de CG fondés sur les activités (ABC, ABM et ABB), la finalité est la mesure de la performance des activités. La mise en place de l'ABB implique le contrôle des réflexions stratégiques, la budgétisation des activités est davantage reliée à des finalités de déclinaison que d'émergence stratégique. Bâtir un budget à base d'activité consiste à appliquer l'inverse de l'approche ABC par la prévision des volumes et ressources nécessaires pour chaque DAS. L'ABB est une technique d'élaboration budgétaire impliquant les différentes activités de la firme dans une optique d'amélioration de la performance financière et organisationnelle.

4.3.2. Le Budget Base Zéro, un mécanisme de budgétisation centrée sur le rapport valeur coût

Le BBZ est un outil de construction des budgets dont le point de départ est zéro, l'estimation des frais est réalisée abstraction faite des coûts historiques. Le BBZ est une technique de construction budgétaire mise en œuvre pour la première fois en 1970 suite aux travaux de Peter chez Texas Instruments. (Pyhrr, 1973). Le fondement de BBZ est la négligence des coûts passés, cela ne signifie pas de bâtir le budget sur la base de rien, mais négliger le budget précédent. La différence entre le budget classique et le BBZ est de prendre en compte le risque sous forme de coefficient d'incertitude prenant en considération les variations susceptibles d'influencer la structure des coûts. Le BBZ rétablit le lien entre les coûts estimés et réels, incite les responsables de mener des réflexions pour mesurer la qualité de leur contribution, détermine les budgets sur la base des orientations stratégiques et alloue les ressources pour chaque DAS. Le BBZ admet que le lien entre moyens et activités n'est justifié que si les frais structurels sont réparti proportionnellement aux fonctions support.

4.4. Le Beyond Budgeting, un instrument d'agilité et de responsabilisation des managers

Le CAM-I, un (think tank) composé des professionnels, consultants et managers, a lancé l'idée, dans les années 90, de neutraliser le budget. De réflexions ont ainsi été créées : le Beyond Budgeting Roundtable ou table ronde

au-delà des budgets. (Alcouffe, Berland & Levant, 2008). Le Beyond Budgeting (BB) nommé gestion sans budget est un outil de budgétisation apparu au début des années 1990 suite aux travaux de Hope et Fraser, la construction classique du budget s'inspire d'une vision descendante « top down » nommée « command and control », les managers déclinent opérationnellement la stratégie en budgets, cette dernière accorde moins de compétitivité et de flexibilité aux entités, pour résoudre ce constat, le BB s'impose. Ce dernier a été bâti par opposition au management classique centré sur une vision autoritaire de l'entité. Il permet de reconfigurer la vision managériale de l'entité par l'implantation d'un management agile et pertinent où le facteur d'innovation demeure un critère déterminant de la compétitivité. Les entités construisent les budgets dans un contexte (VUCA) « Volatility, Uncertainty, Complexity, Ambiguity », alors que le budget classique n'est pertinent que s'il repose sur un contexte prévisible et certain. Ainsi, douze facteurs ont été soulevés par le Beyond Budgeting Institute, répartis en deux indicateurs de leadership et de management correspondant au socle de BB. Si les apports de BB sont centrés sur la flexibilité, responsabilisation et agilité des acteurs relatifs à la reconfiguration de management command and control. (Collins, 2001) dans son ouvrage « good to great », proclame qu'avant tout, il faut recruter les bons individus, et développer une culture de firme polydisciplinaire « *disciplined thoughts* ».

Le principe de la méthode est la mise en œuvre d'une démarche de comptabilité par les activités (ABC), le management de ses activités (ABM) et la responsabilisation des acteurs sur la base de la budgétisation fondée sur les activités (ABB). Le CG doit être conscient des fondements de la modélisation des coûts par les activités pour un pilotage optimal de la performance débouchant sur la création de la valeur.

4.5. Le Yield Management et la gestion des rendements dans le secteur des services

Le Yield Management (YM), le revenu management ou la gestion des rendements est un outil de tarification « pricing » qui consiste d'optimiser l'utilisation des capacités et moyens par l'instauration d'une politique tarifaire flexible dans le secteur des services.

4.5.1. Les fondements du Yield Management, un instrument de tarification flexible

Le YM permet d'optimiser les revenus par un management optimal des capacités. La finalité est la maximisation des ventes par une gestion flexible des tarifs. Le YM est né en 1958, aux États-Unis, lorsque les compagnies aériennes ont cherché des solutions face aux clients qui malgré leur réservation ne se présentaient pas à l'embarquement. « no show ». Le but était de vendre plus de

billets que de places réelles, tout en évitant le risque de surréservation des passagers refusés à l'embarquement. (Foignet & Carluer, 2009). Le YM est un mode de management qui cherche le rendement optimal de chaque DAS, le but est de maximiser les revenus du secteur de l'immatériel, le YM est une technique marketing de tarification flexible sous contrainte des moyens disponibles. Les entités mettant en œuvre une approche de YM sont les entités de transport (aérien et ferroviaire), le secteur de l'hôtellerie, les restaurants et cafés « des menus happy hours », les agences de voyages ou de location « real time bidding ». La maximisation des gains sous contrainte d'une capacité fait appelle aux offres « low cost ». Ouigo met en œuvre une politique YM pour maximiser les prix en fonction des destinations, des périodes et du remplissage des trains, aussi EasyJet pratique le YM dans le but d'ajuster les prix en fonction de la demande pour remplir l'avion au maximum possible. Le YM fait la relation entre le prix et le taux d'occupation, cela consiste de vendre au bon moment, au bon client avec un prix acceptable. Les finalités du YM se fonde sur la demande par le biais des systèmes de réservation en ligne, ainsi l'entité doit prendre en compte le risque de surréservation « overbooking » qui peut impacter sa réputation sur le marché. Le YM se base sur une segmentation de l'offre selon un pricing différencié (segmentation des classes tarifaire économique ou business), des contingents tarifaires (les nombres de places disponibles pour chaque classe) et le contrôle des contingents tarifaires (suivre l'évolution du CA pour chaque classe tarifaire et de rétablir les politiques des prix). Le YM consiste aux entités du secteur des services d'améliorer des avantages concurrentiels par l'optimisation des recettes et l'attractivité des IDE caractérisés par une segmentation des marchés centrés sur le volume, tarif et services rendus.

4.5.2. Le Yield Management entre maximisation des revenus et risk management et attractivité des investissements

Le YM est un outil de tarification consistant d'adapter l'offre aux exigences des clients sous contrainte de maximiser les gains, il permet de crée des tendances relationnelles engendrant un climat de confiance et d'engagement. La démarche de YM s'articule sur le point optimal pour lequel la demande est égale aux capacités, deux situations s'imposent :

- ✚ **Les capacités supérieures à la demande (gestion des risques):** La firme devra réajuster son offre de services pour mieux exploiter ses capacités. (Autissier, 2011). Cela crée des risques comme, le risque d'accepter de vendre à un prix inférieur de celui de la classe tarifaire, cela génère un écart entre le prix réel et prévu (risque de déchet), le risque de refuser de vendre à un prix inférieur à celui de la classe tarifaire, cela consiste d'avoir une capacité non utilisée (risque de gâchis) ou prendre le risque d'accepter des réservations au-

delà de ses capacités (surréservation), ce qui débouche à refuser des clients que l'entité ne peut pas leur rendre service malgré leur engagement (risque de refus). Le contrôle des contingents tarifaires permet d'arbitrer entre le risque de déchet et risque de gâchis. Le contrôle des surréservations permet d'arbitrer entre risque de gâchis et le risque de refus.

✚ **Les capacités inférieures ou égales à la demande (la recherche de maximisation) :** Soit le CA n'est pas maximisé totalement, dans ce cas, l'entité cherche d'allouer ses capacités à la classe tarifaire la plus rentable ou le CA est maximum, dans ce contexte, l'entité va envisager d'investir pour accroître ses capacités (acheter un avion, construire un hôtel).

Le YM consiste d'analyser la demande, anticiper les besoins et ajuster les capacités cela permet de faire le lien entre le YM et le CRM. La mise en place du YM exige des capacités non modifiables sur le court terme, une segmentation fine des clients, la détermination d'un coût marginal faible et la vente des prestations de services à l'avance à travers des systèmes de réservation en ligne. Ces critères ont tendance d'impacter favorablement les indicateurs financiers, ces derniers permettent d'évaluer la politique YM par exemple le taux d'occupation = (prestations vendues × 100) / capacité (indicateur principal du secteur hôtelier), l'indice de fréquentation = (Nombre des clients présents × 100) / nombre de chambres louées (potentiel de client présent dans l'hôtel), prix moyen = CA / prestations vendues (comparer les prix avec le marché) ou le Revenu Per Available Room (REVPAR) = CA / Capacité ou taux d'occupation × prix moyen (indicateur de la performance financière des hôtels).

Le YM est un instrument de management transversal faisant intervenir divers techniques tels que les probabilités, marketing, CG et SI. Le but est de maximiser les recettes et améliorer la valeur.

4.6. Le Target Costing un outil de management stratégique de la valeur

Le coût cible « Target Costing » appelé coût objectif est une technique d'analyse des coûts fondée sur le principe de cycle de vie des produits. Le CG est responsable du calcul des charges en phase de conception.

4.6.1. La méthode du coût cible une critique des méthodes classiques d'analyse des coûts

Le coût cible repose sur une analyse des coûts prévue d'après les tarifs du marché et la mise en place des outils destinés à diminuer les charges pour atteindre le coût cible. Le Target Costing est un concept de gestion des coûts né au Japon chez Toyota dans les années 80 sous le nom de (genka kikaku) et diffusé aujourd'hui sous des noms divers tels que le coût cible, le coût planifié, ou projected cost. (Feil, Yook & Kim, 2004). Il est nécessaire d'estimer les charges sur l'ensemble du cycle de vie du produit (R&D), cela permet de faire la

distinction entre les coûts prévus et coûts réels, le problème est la non-réversibilité des décisions (impératif de revenir sur la décision dès que les coûts sont imputés). Le Targeted Costing proclame qu'il n'y a pas de « one best way » et tente d'analyser les coûts dès leur avènement (phase de conception et de lancement), cela permet de déterminer si les revenus ciblés en phase de fabrication et de commercialisation absorbent l'ensemble des frais de la conception jusqu'à l'abandon du produit. Dans la méthode classique, l'entrepreneur détermine la marge et fixe le prix en faisant référence au coût de revient (en aval), inversement, le coût cible consiste à prendre le prix du marché comme référence pour déterminer les finalités de coûts à atteindre (coût cible) et calculer la marge réalisée (en amont). Le Target Costing n'est pas compatible dans un marché dominé par les consommateurs (crise immobilière : offre > demande = diminution des prix), il est convenable si le marché est équilibré (marché de l'automobile ou de l'électronique réalise des résultats importants grâce à l'innovation). Le coût cible reflète les objectifs des coûts à atteindre, le but est la maîtrise des coûts sur le long terme, la détermination du coût estimé représente la référence du coût cible. La démarche du coût cible est fondée sur l'estimation du prix de vente (prise en compte des perspectives du marché constituant la référence), la détermination de la marge prévue et l'optimisation du coût cible (méthode paramétrique, méthode analytique ou méthode analogique). Le coût est prévu et comparé avec le coût cible pour calculer l'écart, ce dernier est rectifié pour refléter le coût cible.

4.6.2. Le Target Costing un mécanisme de création de la valeur pour les acteurs de la value chain

Le Target Costing est un mode de management plus qu'un outil d'analyse permettant de créer la valeur pour les acteurs de la value chain.

4.6.2.1. Le coût cible et l'analyse de la valeur pour les stakeholders

La diminution des charges implique de mener des réflexions à la phase de conception, l'outil s'inscrit dans le contexte de Kaizen cherchant d'analyser la relation entre le coût et la valeur. La mesure de la valeur consiste d'identifier les attentes en matière de qualité des produits et services proposés, les économies d'échelle conduit à promouvoir des liens de partenariat étroits avec les fournisseurs en exigeant en contrepartie la qualité des matières fournies et le respect des délais de livraison dans le but d'une meilleure rotation de la value chain. Ainsi l'entité peut mettre en œuvre l'ingénierie simultanée ou concurrente « concurrent engineering » un mode de management qui permet de mesurer le projet dès la phase de conception et insiste à une collaboration sévère de tous les individus, l'intérêt est de diminuer le délai de développement des produits en phase de conception pour gagner en contrepartie des coûts d'opportunités (le

modèle Twingo produit par Renault dans des délais étroits a permis de diminuer les coûts par rapport à la concurrence).

4.6.2.2. Le coût cible et l'accroissement de la valeur pour les shareholders

Il est essentiel de mesurer la création de la valeur pour les actionnaires, car ceux-ci sont les propriétaires de l'entreprise. (Malleret, 2008). La mesure de la valeur se fait à travers des indicateurs qui sont au cœur du processus de CG servis pour analyser le rendement des individus interne. Ils peuvent être soit internes, externes, financiers, non financiers, qualitatifs non quantitatifs, parmi les indicateurs financiers quantitatifs signifiants, Return On Sales (résultat d'exploitation / ventes HT), Return On Investment (Résultat / Capitaux investis), Return On Equity (Résultat net / Capitaux propres), Return On Assets (Résultat d'exploitation / Investissement) et le bénéfice résiduel « Economic Value Added » (Résultat après impôt – coût du capital) × capitaux investi. Le coût cible s'adapte aux attentes du marché (prix cible) et la stratégie (profit cible), le but est d'accroître la performance par le lien coût, valeur.

L'approche par les activités est « stricto sensu » importante dans un contexte concurrentiel, elle s'appuie sur la traçabilité du coût pour supprimer l'effet de subventionnement. Le Target Costing est fondé sur le lien coût, valeur sous contrainte des tendances du marché. Le CG joue un rôle primordial en matière de coordination des acteurs.

5. Études empiriques, comparaison des résultats et pistes d'amélioration possible

Cette section est consacrée à l'introduction du cadre pratique des études menées sur l'analyse des coûts et de la prise des décisions pertinentes impactant la valeur de la firme.

Hypothèse 4 : *L'analyse des coûts favorise la prise de décision pertinente, oriente le comportement des managers, permet de faire l'interaction entre le stratégique et l'opérationnel et améliore les outils de management dans un contexte turbulent. Malgré tous ces apports, cela reste insuffisant, vue la négligence de certains coûts intangibles ou prévisibles comme les coûts d'opportunités, les manques à gagner, les coûts cachés, les coûts d'agence ou bien les coûts de transactions. Dans un contexte fortement imprévisible et caractérisé par l'avènement des tendances conjoncturelles comme les crises sanitaires actuelles ou les événements catastrophiques, la prise en compte de l'ensemble des coûts prévisibles ou imprévisibles est nécessaire pour orienter la prise de décision correcte.*

5.1. L'enchaînement des coûts et la prise de décision stratégique dans les PME, cas du Maroc « étude empirique 1 »

L'étude exploratoire est menée selon une approche mixte, quantitativement par le biais du questionnaire diffusé auprès d'un échantillon représentatif de 74 PME opérant dans divers secteurs et qualitativement par le biais des interviews réalisés avec les managers, l'objectif est de mesurer l'impact des instruments d'analyse des coûts sur le processus de prise de décisions au sein des PME, vu que le tissu économique marocain est constitué en majorité de 95% des PME. Les résultats de l'étude montrent que 87% des PME investiguées confirment le recours à une méthode de calcul des coûts. Mais de quelle méthode exactement ? Les résultats montrent que la modélisation des coûts basée sur un SI se fait dans 27% des PME seulement, alors que le reste se base sur le calcul manuel des coûts par Excel, on remarque aussi la préparation des orientations stratégiques sur la base de la méthode des coefficients généraux pour presque 32% des PME prospectées. Pour le reste, les orientations stratégiques sont fondées sur la méthode des coûts complets intégrant un SI qui présente une certaine pertinence d'information débouchant à une prise de décision optimale. Par contre, on a constaté une absence totale des outils modernes de calcul coûts (ABC). En ce qui concerne les décisions fonctionnelles, les méthodes utilisées sont le direct costing pour presque 19% des PME. Pour le reste, la méthode du seuil de rentabilité et coût marginal est utilisée selon les secteurs d'activités, on constate aussi une absence de l'articulation stratégique entre les décisions opérationnelles et stratégiques. Enfin l'analyse des coûts dans les PME marocaines reste embryonnaire. La méthode des coefficients généraux reste dominante, pour les PME qui modélisent leurs coûts selon la méthode des centres d'analyse, l'utilise pour justifier la prise de décisions a posteriori et non pour la préparer a priori. Il y a une stabilité des outils classiques de coût face à l'émergence des outils fondés sur les activités et les valeurs. D'après les enquêtes, le coût constitue la référence déterminante dans la prise des décisions. Mais la manière de calcul peut déboucher à la préparation des décisions médiocres.

5.2. L'analyse des coûts dans les grandes firmes chinoises et son impact sur le management « étude empirique 2 »

L'étude est menée selon une approche mixte, quantitative et qualitative à travers 5 études de cas et un échantillon de 5 grandes firmes exportatrices chinoises opérant dans divers secteurs, l'objectif est de mettre le point sur l'impact des systèmes d'analyse des coûts des firmes chinoises sur les outils de management et la création de la valeur. Les résultats de la recherche confirment la relation étroite entre la méthode d'analyse des coûts et l'amélioration des mécanismes de management. Les systèmes d'analyse des coûts ne sont pas

standards, mais partiels, ils n'intègrent souvent que les frais directs. Les frais indirects sont repartis par le biais des clefs de répartition qui ont tendance à biaiser les calculs. Enfin, l'étude débouche à poser la question, suivante qu'est-ce qui incite, à une date donnée la firme à se doter d'un système d'analyse des coûts ? Le but est de répondre aux exigences des managers en matière de manque à gagner des tendances conjoncturelles en adoptant un tel outil de gestion.

5.3. L'impact des facteurs contingents sur le choix des méthodes d'analyse des couts dans les firmes camerounaises « étude empirique 3 »

L'étude exploratoire est menée selon une approche mixte, quantitativement par le biais du questionnaire diffusé auprès d'un échantillon représentatif de 96 firmes industrielles camerounaises opérant dans divers secteurs et qualitativement par le biais des entretiens réalisés avec les responsables, la finalité est de mesurer l'impact des facteurs contingents sur le choix des méthodes d'analyse des couts, les résultats des investigations justifient que les facteurs de contingences structurelles et comportementales ainsi que l'utilisation des NTIC déterminent le choix de la méthode des coûts appropriée. L'étude justifie que 79% de l'échantillon utilise la méthode des coûts complets comme technique de calcul des coûts. 43% des managers enquêtées ont une mauvaise perception des instruments d'analyse des coûts, vu que certains managers affirment que l'analyse des coûts n'est pas un instrument d'aide à la prise de décision. Les facteurs de contingence influencent favorablement le choix de la méthode d'analyse des coûts du fait de la diversification des outils d'analyse des couts dans un environnement incertain.

5.4. Les résultats et conclusions de l'étude

Tableau 1 : Comparaison des études exploratoires en matière d'analyse des coûts

N°	Auteurs	Année de publication	Echantillon	Variable dépendante	Variable indépendante	Méthode statistique	Conclusion
1	Marghich A. & Erranah S.	2014	74 PME Marocaines de divers secteurs	Prise de décision	L'analyse des coûts	Méthode quantitative échantillon non probabiliste	Relation positive
2	Malleret V.C. & Norreklit H. Foka T.A.G. all,	2007	5 grandes entreprises chinoises de divers secteurs	Outils de gestion	L'analyse des coûts	Méthode quantitative échantillon non probabiliste	Relation positive
3	Talekenze N.W., Takoudjou N.A. & Tsiaze M.O.	2021	97 sociétés industrielles, dont 67 SA et 30 SARL	Les facteurs de la contingence	Le choix de la méthode d'analyse des couts	Méthode quantitative échantillon non probabiliste	Relation positive

Source : Auteurs à partir des revues de la littérature

D'après les résultats des études empiriques récentes et anciennes et d'après les courants théoriques évoqués, nous pouvons conclure que les instruments d'analyse des coûts impactent favorablement la valeur de la firme, cela s'explique par le fait que les instruments d'analyse des coûts sont adaptables d'un tel contexte à un autre dans le but de responsabiliser les managers sur la base de la décision pertinente prise, cela se traduit par un perfectionnement des SI débouchant sur une réorganisation de la value chain susceptible d'accroître la valeur de la firme au regard des parties prenantes. Pour ce faire une réflexion doit être menée pour faire une relation étroite entre le volet stratégique et opérationnel, cela permet de mieux correspondre entre les décisions stratégiques et tactiques dans une perspective d'amélioration de la valeur de la firme sur le long terme.

6. Conclusion

En guise de conclusion cet article a permis d'illustrer une vision d'ensemble sur les instruments d'ingénierie des coûts et fait émerger diverses contributions pour la mise en place du mécanisme optimal assurant le meilleur rapport coût, valeur et justifiant la traçabilité des charges structurelles. Le coût est une notion complexe qui intègre à la fois la technique et l'opinion, l'objectif et le subjectif. (Levy, Cappelletti & Bensimhon, 2016). Avec l'évolution de l'organisation, l'analyse des coûts devient une exigence pour la prise de décision fiable. Le périmètre des coûts reflète une approche restrictive, du fait que les coûts sont tenaces par leur nature. Les charges calculées sur un périmètre de court terme ne sont pas similaires à ceux d'un périmètre de moyen et long terme, cela génère des déviations susceptibles de générer des valeurs différentes. Pour analyser la performance d'un DAS ou d'un centre de responsabilité et pour élaborer les budgets et tableaux de bord, il est nécessaire de calculer les coûts, résultats et marges. L'analyse des coûts s'applique à divers contextes en fonction des finalités stratégiques, le but est la mesure de la rentabilité. Chaque instrument d'analyse des coûts est ajusté pour apporter des contributions à la sphère managériale, il convient de sélectionner la méthode qui aboutit aux meilleurs rendements possible. Ces coûts sont qualifiés de coût pertinent, cette pertinence provient de l'adéquation des coûts au contexte contingent. L'utilisation des différents outils d'enchaînement des coûts au regard du CG se fonde sur le contrôle continu du management a priori « ex ante » et a posteriori « ex post » et l'orientation pour la prise de décision pertinente. La méthode classique favorise l'imputation des coûts indirects par le biais des sections homogènes, l'ABC, la méthode des coûts partiels et la méthode des standards viennent apporter des pistes aux critiques de comportement des coûts au regard des activités.

Le CG doit être conscient des techniques de modélisation des coûts dans le souci de contrôler l'évolution des coûts fonctionnels qui sont devenus plus

complexes avec l'évolution de la structure organisationnelle, l'approche par les standards consiste au CG de déduire des écarts, d'aligner des orientations stratégiques et répartir les activités et responsabilités, la mesure des écarts consiste d'apporter des solutions correctives, la finalité est la mesure de la performance. Mais cela ne suffit pas, l'implantation tableaux de bord et budgets s'avères exigeant pour analyser la performance au niveau quantitatif, mais aussi qualitatif

Références :

- (1) Alazard C. & Sépari S. (2018). *DCG 11 Contrôle de gestion*, Paris, 5^{ème} édition Dunod.
- (2) Albertini E. all, Gautier F., Mourey D., Soulerot M. & Stempak N. (2018). *Comprendre tout le contrôle de gestion, l'essentiel pour les non-spécialistes*, Paris, Vuibert.
- (3) Alcouffe S., Berland N. & Levant Y. (2008). *Succès et échec d'un outil de gestion, le cas de la naissance des budgets et de la gestion sans budget*, Revue française de gestion.
- (4) Aurora C.B. (2013). The cost of production under direct costing and absorption costing, a comparative approach. Roumanie, Economy series, P.123-129.
- (5) Autissier D. (2011). *Le Yield Management ou la problématique du pilotage dans les entreprises de services*, France, Hal.
- (6) Benjamin S., Muthaiyah S. & Marathamuthu S. (2009). *An improved methodology for absorption costing : Efficiency based absorption costing EBAC*, New Zealand, Journal of applied business research, pp. 88.
- (7) Bitbol-Saba N. all, Daussy C., Georgel T., Haouet I., Miroir-Lair I., Ravera I., Ruiz-Garcia M. & Zawadzki C. (2017). *Contrôle de gestion*, Paris, Ellipses, pp. 39.
- (8) Bitbol-Saba N. all, Daussy C., Georgel T., Haouet I., Miroir-Lair I., Ravera I., Ruiz-Garcia M. & Zawadzki C. (2017). *Contrôle de gestion*, Paris, Ellipses, pp. 185.
- (9) Cooper, R. & Kaplan, R.S. (1988). *Measure Costs Right : Make the Right Decisions*. Harvard Business Review, 66, 96-103.
- (10) Désiré-Luciani M., all, Hirsh D., Kacher N. & Polossat M. (2013). *le grand livre du controle de gestion*. Paris, Eyrolles.
- (11) Feil P., Yook K. & Kim W. (2004). *Japanese Target Costing : A historical perspective*, International journal of strategic cost management.
- (12) Foignet J.J. & Carluer F. (2009). *Le Yield Management*, Revue Française de Gestion.

- (13) Garcia M. (2012). L'introduction de la variation d'activité dans les coûts et dans les comptes : L'imputation rationnelle des frais fixes est-elle utilisable ?. *Revue de management et de stratégie*, 977-990.
- (14) Hedhili N. (2013). *Le positionnement de la méthode ABC*, La revue des sciences de gestion,
- (15) Hemmi M. & Marghich A. (2016). *Contrôle de gestion*, Rabat, Imprimerie Al maarif al jadida, pp. 167.
- (16) Johnson H. T. & Kaplan R. S. (1987). *Relevance lost - The rise and fall of Management Accounting*, Boston, Harvard Business School Press, pp. 269.
- (17) Klarman S.A. (1991). *Margin of safety : Risk-averse value investing strategies for the thoughtful investor*, Etats unis, Harpercolling, pp. 114.
- (18) Korpi E. & Ala-Risku T., (2008). *Life cycle costing : A review of published case studies*. *Managerial Auditing Journal*, 240-261.
- (19) Malleret V. (2009). *Peut-on gérer le couple coûts- valeur*, Comptabilité Contrôle Audit.
- (20) Martin J.R. (2002). *Cost management*, Florida, University of South Florida.
- (21) Morel Y. (2016). *Coût marginal et optimums technique et économique en économie*
- (22) Pyhr P.A. (1973). *Zero base budgeting : A practical management tool for evaluating expenses*, Toledo USA, Wiley.
- (23) Retal F. & Bachiri M. (2019). *L'Activity Based Budgeting et son impact sur la performance organisationnelle*, Rabat, International journal of economics and management research.
- (24) Riveline C. (2005). *Evaluation des coûts : Eléments d'une théorie de la gestion*. Paris, Presses des Mines.
- (25) Wegmann G. (2009). The activity-based costing method : Development and applications, Dijon, The IUP journal of accounting research and audit practices.
- (26) Zaam H. (2015). *Contrôle de gestion et gestion budgétaire*. Martil, Troisième édition Imprimerie Martil.
- (27) Zawadzki C. (2018). *Enjeux et difficultés de l'introduction du contrôle de gestion : Une étude de cas en PME*, Metz, Hal.