

**Florence Carrier**  
**Karine Couvreur**

**CALCUL DES COUTS ET  
POSITIONNEMENT STRATEGIQUE**

Mesure et Pilotage de la Performance  
DEA OPEN  
ENPC-ULMV  
2001-2002

<b>INTRODUCTION.....</b>	<b>2</b>
<b>I. CALCUL DES COUTS ET POSITIONNEMENT STRATEGIQUE : UNE RELATION INDENIABLE .....</b>	<b>4</b>
A. COUT ET STRATEGIE : UNE ANCIENNE COMPLICITE.....	4
B. POSITIONNEMENTS STRATEGIQUES ET SYSTEMES DE CALCUL DE COUTS .....	5
1. <i>Incertitude et cycle de vie</i> .....	6
2. <i>Organisation interne</i> .....	7
3. <i>Culture d'entreprise</i> .....	7
C. EXEMPLES D'APPLICATIONS .....	8
1. <i>Le target costing dans l'industrie automobile</i> .....	8
2. <i>Influence de la stratégie sur l'adoption et la mise en œuvre de l'ABC (Activiy-Based Costing)</i> .....	9
<b>II. ...EN PERPETUELLE EVOLUTION.....</b>	<b>12</b>
A. INADEQUATION A L'ENVIRONNEMENT.....	12
1. <i>Un environnement diversifié : exemple des modes de croissance du XXème siècle</i>	12
2. <i>Echec de stratégie du fait d'éléments externes</i> .....	14
B. MULTIPLICATION DE SYSTEMES DE COUTS POUR UNE MEILLEURE MODELISATION DE LA REALITE STRATEGIQUE .....	18
<b>CONCLUSION.....</b>	<b>21</b>
<b>BIBLIOGRAPHIE .....</b>	<b>22</b>

## Introduction

Pour Ramanantsoa<sup>1</sup>, il ne saurait y avoir stratégie s'il n'y a pas d'allocation de ressources et si cette allocation n'engage pas de façon durable, voire définitive, le devenir de l'entreprise. Cette définition met en évidence deux points. Tout d'abord, il faut que l'enjeu soit significatif pour qu'on puisse parler de stratégie, on retrouve là une dimension cruciale du terme de stratégie. Enfin, il doit y avoir une allocation de ressources, matérielles, financières et humaines pour qu'on puisse parler de stratégie. Dans le cas contraire il s'agit au mieux d'un projet ou d'un discours servant de support aux fantasmes du dirigeant ou à l'idéologie de l'entreprise.

Il existe toujours une stratégie ex post car on peut parler d'allocation de ressources cruciale à posteriori. Ici, nous nous occuperons de l'allocation a priori en considérant que la stratégie est une réflexion qui concerne la relation entreprise-environnement. Cette réflexion se fait bien entendu au regard de l'activité interne de l'entreprise et en s'assurant que le choix des activités est bien cohérent avec les structures, les systèmes de gestion, les modes de décisions mais aussi avec la culture et l'identité de l'entreprise. L'auteur nous fait remarquer qu'il faut différencier ce qui est du ressort du stratégique, le choix des activités et l'allocation des ressources, de ce qui appartient à la politique générale de l'entreprise : l'articulation entre la stratégie, les structures, le processus de décision et l'identité

Soulignons que le but de l'allocation de ressources n'est pas nécessairement le profit. De plus, toute entreprise quelque soit sa taille, a, ou devrait avoir une stratégie. Dès lors, on ne peut considérer d'organisation pour autant qu'on puisse envisager de façon raisonnable et pertinente une stratégie de l'unité en question. On ne pourrait parler de stratégie d'un atelier d'une multinationale. La stratégie comporte d'une part différents niveaux interdépendants et d'autre part des composantes complémentaires. On distingue différents niveaux de stratégie, la stratégie d'entreprise ou corporate strategy, la stratégie par domaine ou business strategy qui s'applique à ses domaines d'activité et les stratégies fonctionnelles ou de ressources (stratégie R&D, de GRH). De même, la stratégie comporte des composantes différentes qui portent sur les territoires visés (domaines d'activité et couples produits-marchés), les missions assignées aux activités (développer, stabiliser, relancer, rentabiliser pour quitter), les atouts ou armes concurrentielles (diversification ou économie d'échelle), les voies, moyens et ressources à mettre en œuvre pour obtenir le positionnement visé (croissance externe ou interne, etc.), les alliés ou partenaires qui permettent d'accéder à de nouveaux potentiels. Ici, on s'intéressera plus particulièrement aux corporate et business strategy et aux interactions des composantes de la stratégie avec ces niveaux.

Une fois l'objectif fixé, l'élaboration de la stratégie revient à chercher la manière de tirer avantage des règles du jeu. Dans ce cas tout est permis, à priori, jusqu'aux limites légales ou aux coutumes du secteur d'activités.

Longtemps, la réduction des coûts a motivé la politique générale des firmes qui de ce fait pouvaient augmenter leurs bénéfices, mais l'histoire a montré que celle-ci n'était pas suffisante pour investir un secteur et s'y maintenir. De nombreux modèles se sont développés avec l'industrie automobile dont les patrons ont souvent légué leur nom à un type de gestion stratégique.

En envisageant la stratégie sous les éclairages explicités plus haut, la stratégie indique une direction à suivre, pour laquelle les dirigeants sont amenés à faire des choix. Pour ce faire, ils agissent sur des leviers, interprètent des indicateurs et, la maîtrise des coûts apparaît alors

---

<sup>1</sup> Ramanantsoa, *Stratégie*, article tiré de l'encyclopédie de gestion de Patrick Joffre et Yves Simon, 2<sup>nd</sup>e édition, Economica, Paris 1997.

comme un outil parmi d'autres à la disposition du manager pour diriger son navire. Ainsi, un lien potentiel entre la stratégie et les coûts peut être une relation de causalité. Dans ce cas, comment la stratégie influence-t-elle la gestion et le calcul des coûts ? La vision des coûts et leurs méthodes de calcul diffèrent-elles en fonction de la stratégie fixée ? En envisageant la gestion des coûts comme un instrument possible d'application de la stratégie, peut-on envisager une diversité de méthodes de calculs de coûts à l'intérieur d'une même entreprise pour atteindre l'objectif stratégique visé ? Ainsi, les modes de gestion des coûts seraient un instrument de la boîte à outils de gestion disponible pour le manager. Chandler a démontré les liens entre les stratégies d'entreprise et la structure. Anthony, professeur à la Harvard Business School, définit le contrôle de gestion comme « le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation ». Dans cette optique, le contrôle de gestion et les instruments, qu'il utilise et développe, sont des instruments de transformation des comportements des membres de l'entreprise en vue de la mise en œuvre de la stratégie ? Ainsi, existe-t-il plusieurs types de contrôle en fonction de l'objectif visé mais aussi eu égard la structure de l'organisation ?

Dans une première partie, nous nous attacherons à souligner la complicité ancienne de la stratégie et du contrôle de gestion par l'intermédiaire de la création de nouvelles techniques de calcul de coûts, tandis que dans un deuxième temps, l'accent sera mis sur l'instabilité des modes de croissance connus au XX<sup>ème</sup> siècle explicitant de nouvelles stratégies, et implicitement de nouveaux modèles productifs qui trouvent une pertinence au regard des contraintes économiques et sociales. Cette complexité entre l'instabilité de l'environnement économique et les choix stratégiques a engendré une remise en cause des modèles de contrôle de gestion en adaptant les techniques de calcul de coûts, pour modéliser au mieux une réalité instable et complexe.

# **I. Calcul des coûts et positionnement stratégique : une relation indéniable**

## **A. Coût et stratégie : une ancienne complicité**

La position stratégique influence-t-elle le choix d'un système de contrôle de gestion ? Le rapprochement du parcours historique et du système comptable de deux entreprises françaises nous paraît particulièrement probant pour observer la relation entre le coût et la stratégie<sup>2</sup>.

Il s'agit de la Manufacture des Glaces de Saint-Gobain et de la Manufacture de Sèvres. La première de ces deux entreprises a été fondée en 1665 à l'initiative de Colbert qui entendait ainsi concurrencer les glaces de Venise, afin de limiter les sorties d'argent du Royaume. La seconde de ces entreprises avait été créée grâce à l'appui de Louis XV en 1738 comme un établissement privé puis sous la tutelle Royale à partir de 1759. Ces entreprises entretenaient toutes les deux des liens très forts avec la Couronne : d'une part Saint-Gobain bénéficiait d'un privilège Royal, sous forme d'avantages industriels, commerciaux, fiscaux, juridiques et financiers et vendait essentiellement à la Cour, d'autre part, la manufacture de Sèvres était directement gérée par le pouvoir.

Ces deux entreprises avaient été fondées pour des raisons très proches et pour accomplir des objectifs similaires : fournir la couronne et la noblesse en objets de luxe tout en préservant le stock de monnaie du Royaume. On ne s'étonnera donc pas qu'elles aient adopté un système comptable semblable, du moins dans les grandes lignes. Ainsi, ces deux entreprises n'utilisaient pas de comptabilité en parties doubles et ne calculaient pas de prix de revient.

Au début du XIX<sup>ème</sup> siècle, les deux entreprises suivent des parcours différents. Saint-Gobain perd son privilège en 1790 et doit alors affronter la concurrence. C'est pour cette raison que l'entreprise met en place le seul système comptable qu'elle jugera efficace pour se mesurer aux autres entreprises : la partie double intégrant le calcul du prix de revient. A partir de 1820, Saint-Gobain commence à calculer des prix de revient complets ; les premiers comptes de revient se composent de la liste des bénéfices réalisés sur les différentes activités (glaces, produits chimiques, étamage, vente de bois), auxquels s'ajoutent et se déduisent les produits financiers et les charges exceptionnelles. Le choix d'un système de comptabilité industrielle constitue une réelle rupture imposée par le changement de stratégie : Saint-Gobain a des concurrents, ce qui est nouveau ; mais ce qui l'est tout autant, c'est que l'entreprise ne limite plus sa fabrication à des produits de luxe. En effet, Saint-Gobain se diversifie en fabricant des produits chimiques ; cette activité, entamée de façon seulement accessoire pour assurer l'approvisionnement de soude nécessaire à la fabrication des glaces, se développe rapidement pour finalement dépasser les glaces vers 1870. A cette époque, la technique comptable de répartition des charges indirectes préfigurait déjà la méthode des sections homogènes.

De son côté, la manufacture de Sèvres est délibérément restée dans le domaine du luxe et de la création artistique. Dans cette manufacture, la division du travail, possible et souhaitable dans la plupart des autres entreprises industrielles, était d'une application malaisée, voire impossible, car la confection d'œuvres d'art interdisait une spécialisation poussée des tâches.

---

<sup>2</sup> Comptabilité et Stratégie : Actes. 13<sup>ème</sup> Congrès de l'Association française de comptabilité

On ne sera donc pas surpris de constater que le système comptable de cette entreprise n'ait pratiquement pas évolué jusqu'à nos jours. Les recettes et les dépenses continuent d'y être enregistrées chronologiquement sans même faire l'objet d'un regroupement par nature. Parallèlement, on trouve également des registres pour chaque stade du processus de production, comportant l'incorporation successive des coûts aux produits de façon forcément très approximative. La comptabilité est encore actuellement tenue en finance c'est-à-dire par dépenses et recettes. Le système de calcul des prix de revient y est encore totalement déconnecté de la comptabilité.

La comparaison à travers l'histoire du système comptable de ces deux entreprises met en évidence l'influence du positionnement stratégique sur le système de calcul des coûts. Cependant, cela ne nous éclaire pas sur la nature du lien entre la stratégie et les différentes manières de calculer les coûts.

### B. Positionnements stratégiques et systèmes de calcul de coûts

D'après Shank et Govindarajan<sup>3</sup>, la stratégie peut être décomposée en deux parties : la mission et l'avantage compétitif que l'entreprise choisit d'utiliser pour atteindre ses objectifs.

Des entreprises de consultants telles que le Boston Consulting Group, Arthur D. Little et A.T. Kearney ont proposé les trois missions suivantes :

- Construire : il s'agit d'accroître les parts de marché, même au détriment de ses bénéficiaires à court terme. Les unités stratégiques dont la part de marché est faible dans un secteur à forte croissance adoptent souvent la mission de construire, par exemple Apple pour les ordinateurs Macintosh.
- Maintenir : il s'agit de protéger les parts de marché et sa position sur le marché. Pour les unités stratégiques qui adoptent cette mission, les flux financiers entrants et sortants sont à peu près égaux. Les unités stratégiques dont la part de marché est importante dans un secteur à forte croissance adoptent souvent la mission de maintenir, comme IBM pour les « MainFrame ».
- Récolter : il s'agit de maximiser les bénéfices à court terme même au détriment des parts de marché. Les unités stratégiques dont la part de marché est importante dans un secteur à faible croissance adoptent souvent la mission de récolter, par exemple les marques Américaines de tabac.

Porter (1980) propose deux façons pour les entreprises de développer un avantage compétitif :

- La domination par les coûts : le premier objectif de cette stratégie est d'obtenir des coûts plus bas que ses concurrents. On peut parvenir à réduire les coûts de différentes manières comme les économies d'échelle ou d'apprentissage, la réduction des coûts de R&D, de service ou de publicité.
- La différenciation : le premier but de cette stratégie est de différencier le produit en créant quelque chose d'unique pour le client. On peut citer plusieurs manières de

---

<sup>3</sup> John K. Shank, Vijay Govindarajan, Strategic Cost Management, The New Tool for Competitive Management, The Free Press, 1993 (p94)

différentier telles que la marque, le service associé au produit, le réseau de distribution, la technologie utilisée.

On pourrait d'abord étudier séparément les systèmes contrôle de gestion associés aux différentes missions et ensuite procéder à la même analyse pour les avantages compétitifs mais on s'aperçoit vite que l'on peut rapprocher la mission construire de la différenciation et la mission récolter de la domination par les coûts.

### *1. Incertitude et cycle de vie*

Les unités stratégiques, qui adoptent la mission de construire, font face à une plus grande incertitude de l'environnement que les entreprises qui adoptent la mission de récolter.

La stratégie de construire est utilisée dans les phases de développement d'un produit tandis que la stratégie de récolter est plus souvent pratiquée dans la phase de déclin du cycle de vie du produit. Des facteurs comme la technologie utilisée, le processus de fabrication, la demande sur le marché, les relations avec les fournisseurs et les acheteurs, les réseaux de distribution et le nombre de compétiteurs changent plus rapidement et de façon plus imprévisible dans la phase de croissance que dans la phase de déclin du cycle de vie du produit.

Par ailleurs, les unités stratégiques, qui veulent construire sont souvent face à des situations de dépendance plus fortes que les unités stratégiques, qui souhaitent récolter. En effet une mission de construire est souvent associée à des investissements, signifiant une dépendance vis à vis des marchés de capitaux, à des expansions de capacité, impliquant une dépendance vis à vis de l'environnement technologique, à une augmentation de part de marché, synonyme de dépendance vis à vis des consommateurs et des compétiteurs et à une augmentation du volume de production, impliquant une dépendance vis à vis du marché de matières premières ainsi que du marché du travail. Plus les dépendances sont grandes, plus l'incertitude est importante.

Enfin, alors que la mission de récolter implique plutôt du court terme, la mission de construire se base sur le long terme puisqu'on sacrifie souvent les profits de court-terme au profit du gain de parts de marché.

De son côté, la différenciation appelle souvent une certaine innovation, ce qui a tendance à augmenter l'incertitude pour les entreprises adoptant cette stratégie. De plus, alors que la domination par les coûts signifie proposer des prix plus faibles que les concurrents, la stratégie de différenciation est réussie si les clients perçoivent l'avantage d'un produit par rapport à un produit concurrent. Comme la perception du client est un élément difficile à cerner, cela amène une plus grande incertitude. Enfin, la domination par les coûts impose souvent de rétrécir la gamme de produits pour les économies d'échelles et d'inventaire tandis que la différenciation est souvent synonyme d'une gamme plus large, ce qui augmente la complexité et l'incertitude.

Puisque que les unités stratégiques poursuivant la mission de construire ou utilisant la différenciation comme avantage compétitif font face à une plus grande incertitude, on ne sera pas surpris que ces unités adoptent des systèmes de contrôle de gestion et de calcul de coûts différents des unités stratégiques qui choisissent de récolter et de dominer par les coûts.

Les unités stratégiques, qui opèrent dans un environnement incertain, utilisent leur contrôle de gestion pour mieux contrôler l'incertitude. Ces unités ont tendance à avoir des objectifs budgétaires plus rigoureux que les unités stratégiques, qui opèrent dans un environnement

plus stable. D'un autre côté puisque leur environnement est incertain, ces mêmes unités stratégiques révisent plus facilement leurs budgets.

Les entreprises qui construisent ou différencient font face à une plus grande incertitude, elles ont besoin d'un système de calcul de coûts, qui leur donnent une analyse précise et fine des coûts et de leurs causalités, d'autant plus qu'elles s'intéressent au long terme.

Enfin, puisque les entreprises ayant choisi la mission de construire ou l'avantage compétitif de différenciation fabriquent souvent un plus grand nombre de produits, elles ont besoin d'une information plus précise sur la rentabilité de ceux-ci. Elles cherchent donc à développer des systèmes de coût de revient plus raffinés comme la comptabilité par activités qui leur permettront de faire une meilleure analyse de la rentabilité des produits.

A l'opposé les entreprises dont la mission est de récolter et dont l'avantage compétitif est la domination par les coûts utilisent de façon moins importante leurs systèmes de coûts de revient. Ces entreprises fabriquent un nombre limité de produits. La répartition des coûts indirects entre ces produits est moins complexe car ces produits sont moins nombreux et plus homogènes que ceux fabriqués par les autres entreprises.

## 2. Organisation interne

Les systèmes de contrôle de gestion diffèrent selon la mission et l'avantage compétitif choisis par les entreprises non seulement du fait de l'environnement dans lequel elles évoluent mais aussi du fait des différences d'organisation que le choix d'une stratégie impose. Une entreprise qui choisira de combattre par la différenciation ne sera pas organisée de la même façon qu'une entreprise qui essaiera de dominer par les coûts. Prenons l'exemple de Ford et de General Motors.

Le modèle Fordien est basé sur la stratégie volume. Il s'agit d'offrir un modèle standard au prix le plus accessible à l'ensemble de la population. De ce fait l'organisation productive de la conception à la vente est fortement centralisée, séquentiellement intégrée en ligne continue, mécanisée et cadencée, fondée sur la prédétermination et la standardisation d'opérations élémentaires distribuées entre les postes de travail de manière indépendante et indifférenciée pour saturer le temps de cycle.

D'un autre côté, le modèle Sloaniens appliqué chez General Motors est basé sur la stratégie volume et diversité. General Motors propose une ou plusieurs gammes de modèles de versions et d'options, dont le maximum de pièces sont mises en commun, répondant aux besoins et attentes différenciées de sa clientèle. General Motors met en commun les pièces invisibles de ses modèles et les différencie uniquement en surface. Ce système de production fait appel à la polyvalence des équipements et des salariés. Cette organisation productive entraîne la complexification du système de production et peut donc provoquer un dérapage des coûts.

On comprend facilement que c'est chez General Motors en 1920 qu'apparaît le contrôle de gestion alors que Ford à la même époque refuse l'idée d'une comptabilité de gestion.

## 3. Culture d'entreprise

Les entreprises qui choisissent de construire ou de différencier sont des organisations qui privilégient la souplesse afin de pouvoir plus facilement s'ajuster à leur environnement. Elles évitent de miser sur une seule technologie. Elles ont des structures organisationnelles

organiques. D'un autre côté, les entreprises qui récoltent et essaient de dominer par les coûts préfèrent se spécialiser dans un nombre limité de produits pour un marché précis. Elles ont souvent des structures moins actives. Une entreprise plus innovante à l'extérieur aura tendance à changer de systèmes de calcul de coûts plus facilement à l'intérieur. On ne sera donc pas surpris si les entreprises qui décident de construire ont des systèmes de calcul de coût plus modernes que les entreprises qui récoltent.

On comprend donc mieux la nature de la relation entre le positionnement stratégique et le système de calcul de coûts. Comment cela s'applique-t-il aux entreprises actuelles ? Quelles entreprises utilisent quels systèmes de calcul des coûts ?

### C. Exemples d'applications

Nous avons choisi de développer des exemples basés sur deux systèmes de calcul de coûts : le target costing et l'ABC. Ce n'est pas une liste exhaustive mais ces deux techniques font partie des plus modernes.

#### 1. Le target costing dans l'industrie automobile

La méthode du target costing est apparue au Japon au début des années 70 en réponse à la nécessité à la nécessité de réduire les coûts dès les premières phases du cycle de vie du produit. La méthode serait née dans les industries d'assemblage et plus particulièrement dans l'industrie automobile.

Le target costing est une réponse au constat suivant : 80% des coûts de cycle de vie d'un produit sont engagés et fixés avant la mise en fabrication. Les coûts sont engagés par les choix de conception. C'est pourquoi il est important de fixer aux concepteurs une cible-coût à ne pas dépasser.

Le coût cible est imposé à la fois par le marché et par la stratégie de l'entreprise. En effet, il est la différence entre le prix que les clients accepteront de payer pour le produit et la marge que l'entreprise désire réaliser (coût cible = prix cible - profit cible). Pour atteindre le coût cible, on utilise l'analyse de la valeur et l'amélioration continue.

Dans l'industrie automobile, le prix d'une voiture est une donnée essentielle. En effet avec tous les modèles de voitures constamment offerts sur le marché, la décision du prix n'est pas simple : il faut s'assurer que la voiture trouvera une clientèle mais aussi qu'elle sera rentable pour l'entreprise. C'est pourquoi, le target costing est souvent utilisé pour déterminer le coût d'une voiture.

Prenons l'exemple de la Twingo<sup>4</sup> : lors du déroulement du projet, Renault vise en 1986 à un prix de vente significativement inférieur à celui de la Clio pour ne pas concurrencer celle-ci. De plus, le projet doit être rentable pour contribuer à l'effort de redressement financier de l'entreprise. Le coût de la Twingo est donc au centre du débat : lors d'un premier chiffrage ; le coût est 10% supérieur à l'objectif visé. Renault adopte alors la méthode du target costing. La méthode est testée sur six fonctions de carrosserie : les phares, la planche de bord, le chauffage, les sièges, l'essuyage lavage et le compteur. Pour chacune des fonctions, un cahier des charges précisant le contenu et le niveau de prestation est proposé à plusieurs

---

<sup>4</sup> Christophe Midler, L'auto qui n'existait pas, Dunod, 1998

fournisseurs. Le coût est fixé mais les fournisseurs sont libres de proposer des solutions techniques et industrielles. Le résultat est spectaculaire et il fait apparaître un potentiel de gain de 17%.

La manière traditionnelle de calculer les coûts chez Renault consiste à concevoir techniquement la voiture et ensuite à la chiffrer financièrement. Compte tenu de la position que la Twingo devait prendre sur le marché, l'application de la méthode traditionnelle de calcul de coûts n'aurait pas été possible. Ici, c'est le positionnement stratégique de la Twingo, qui a influencé le choix du système de calcul de coûts.

## 2. Influence de la stratégie sur l'adoption et la mise en œuvre de l'ABC (Activity-Based Costing)

Maurice Gosselin<sup>5</sup> a réalisé une étude dont le but est d'examiner le lien entre la stratégie des entreprises et leur propension à adopter et à mettre en œuvre la comptabilité par activités.

La mise en place de la comptabilité par activités se divise en trois étapes : l'analyse des activités, l'analyse des inducteurs de coûts et la comptabilité par activités. Ces trois étapes séquentielles sont nécessaires à l'implantation de l'ABC dans une entreprise. L'analyse des activités consiste en une identification et un examen des activités de processus de fabrication des produits ou de prestation des services. L'analyse des inducteurs de coûts correspond à une analyse des activités doublée d'une étude des déterminants structurels des coûts de ces activités. Pour atteindre l'étape de comptabilités par activité, l'entreprise doit avoir complété les deux étapes précédentes.

Dans son étude, Maurice Gosselin a choisi, pour identifier les différents positionnements stratégiques, d'utiliser la typologie de Miles et Snow, qui ont identifié quatre types de stratégie basées sur la propension que les unités stratégiques ont à modifier leurs produits et le marché dans lequel elles évoluent : les prospectrices, les défenderesses, les analystes et les réactives. La différence fondamentale entre ces quatre types est le rythme de changement.

Les prospectrices sont des organisations qui cherchent constamment de nouvelles opportunités de marchés et qui développent et fabriquent de nouveaux produits pour rencontrer les besoins éventuels de leurs clients. Elles investissent des sommes importantes dans la recherche et le développement et valorisent le travail d'équipe.

Les défenderesses ont une stratégie qui est à l'opposé de celles des prospectrices. Les défenderesses concentrent leurs activités sur un nombre limité de produits qu'elles fabriquent en grande quantité. Les défenderesses font peu de recherche et développement et insistent surtout sur l'amélioration des processus de fabrication.

Les analystes constituent une catégorie mitoyenne entre les prospectrices et les défenderesses. Les réactives, la quatrième catégorie, ne poursuivent pas une stratégie bien définie.

Un sondage postal a été réalisé auprès de 415 unités stratégiques d'entreprises manufacturières canadiennes. 161 entreprises ont répondu, ce qui correspond à un taux de réponse de 39,3 %.

---

<sup>5</sup> Maurice Gosselin, Influence de la stratégie sur l'adoption et la mise en œuvre d'une comptabilité par activités. Finance Contrôle Stratégie, n°4, Décembre 2000

Le tableau suivant représente le degré d'adoption de l'ABC selon le type de stratégie.

Décision d'adoption	Prospectrices	Analystes	Défenderesses	Total
Organisations qui ont décidé d'adopter l'ABC	35 (46%)	27 (35%)	15 (19%)	77 (100%)
Organisations qui ont décidé de ne pas adopter l'ABC	25 (30%)	27 (32%)	32 (38%)	84 (100%)
Total	60 (37%)	54(34%)	47(29%)	161

La décision d'adopter la comptabilité par activités est le point de départ dans la démarche de préparation et de mise en application de celle-ci. Les organisations peuvent décider d'arrêter leur démarche au stade d'analyse des activités ou des inducteurs de coûts.

Les prospectrices adoptent donc la comptabilité par activités plus souvent que les défenderesses et les analystes. La stratégie de l'organisation influence donc la décision d'adopter l'ABC.

Parmi les 77 entreprises qui ont adopté la comptabilité par activités, combien vont véritablement la mettre en oeuvre ? Le résultat est donné par le tableau suivant :

	Prospectrices	Analystes	Défenderesses	Total
Organisations ayant mis en œuvre l'ABC	22 (45%)	16 (33%)	11 (22%)	49 (100%)
Organisations n'ayant pas mis en œuvre l'ABC	13 (45%)	11 (36%)	4 (18%)	28 (100%)
Total	35 (45%)	54(34%)	15(20%)	77

Il y a plus de prospectrices qui mettent en œuvre l'ABC que de défenderesses mais cette différence vient du fait qu'il y a plus de prospectrices qui décident d'adopter l'ABC. Par contre la proportion de défenderesses qui mettent en œuvre la comptabilité par activités est plus élevée que celles des prospectrices. Cependant, les résultats ne sont pas significatifs et on peut en déduire que la stratégie n'influence pas la décision de mettre en œuvre la comptabilité par activités une fois que celle-ci a été adoptée.

Si la stratégie influence l'adoption de l'ABC, elle n'influe pas sur sa mise en œuvre. Il n'y a donc pas vraiment de relation mécanique entre le positionnement stratégique et la mise en place d'un système comptabilité par activités. D'autres facteurs comme la structure organisationnelle, la formation, la gestion du changement et la capacité d'apprentissage organisationnelle influence la mise en œuvre d'un système de calcul de coûts.

En conclusion, le positionnement stratégique adopté par une entreprises influence indéniablement sa manière de calculer les coûts. Cependant, comme nous l'a montré l'enquête de Gosselin, la stratégie influence l'adoption d'une technique de calcul de coût, l'ABC, mais la mise en œuvre effective par les entreprise ne semble pas corrélé à l'orientation stratégique. Différents facteurs influent sur sa mise en place, de même que l'adoption d'une stratégie dépend d'éléments externes, de l'environnement et du marché. La mise en œuvre d'un système de calcul des coûts apparaît être un choix plus cornélien qu'une simple relation de cause à effet. Après avoir étudié les systèmes de calcul de coût au regard d'exemples de stratégie, un éclairage du choix stratégique, des modèles productifs et du système de contrôle

au regard de la complexité économique et sociale apparaît nécessaire pour comprendre l'évolution des systèmes de calcul de coût. Ainsi, en rapprochant les modes de croissance successifs du XXème aux stratégies développées et à leurs modèles productifs, nous verrons que la réalité nécessite une adaptation du système de calcul de coûts.

## II...En perpétuelle évolution

La stratégie d'une firme s'inscrit obligatoirement dans un environnement au point que celui-ci détermine en partie la première et conditionne sa réussite.

Les modèles productifs appliqués dans l'automobile sont de bons exemples pour démontrer les limites de la stratégie lorsqu'elle n'est pas appropriée à l'environnement dans lequel elle s'inscrit. Dans de nombreux cas, une mauvaise orientation stratégique suite à une méconnaissance de l'environnement a conduit les firmes à la faillite ou à repenser leur politique générale. Ainsi, les outils de la décision stratégique évoluent en fonction des contraintes externes et la notion de coût s'apprécie eu égard à ces éléments externes, car les techniques de calcul de coût ne sont en fait que des outils de modélisation de la réalité au service de l'entreprise soucieuse de répondre aux trois questions fondamentales qui l'animent : A quoi ça sert ?, combien ça coûte ? et combien ça rapporte ?

Ainsi, les techniques de calcul des coûts dépendent en grande part de l'environnement dans lequel elles s'inscrivent et aussi de la réalité qu'elles modélisent, elles acquièrent une importance plus ou moins grande en fonction de la stratégie adoptée.

C'est dans cette optique que la complicité entre le coût et la stratégie est en perpétuelle évolution. Les limites de certains modèles stratégiques sont dues, en grande partie, à une inadéquation à l'environnement économique. Dans ce cas, étant donné que le calcul de coût se veut modéliser une réalité, ne faudrait-il pas appliquer dans une entreprise une diversité de méthodes chacune adaptée à la réalité qu'elle retrace et non se borner à une technique unique au risque de distorsions ? Le système de calcul de coût au service de la stratégie d'entreprise serait alors un agrégat de techniques diverses retraçant au mieux la réalité pour atteindre l'objectif visé par la stratégie générale.

### A. Inadéquation à l'environnement

#### 1. Un environnement diversifié : exemple des modes de croissance du XXème siècle

Il existe huit modes de croissance qui ont façonné le marché et le travail au XXème siècle.

Le mode concurrentiel et concurrencé, qui a été celui de la plupart des pays européens avant la première guerre mondiale et qui a continué à être de fait celui de la Grande Bretagne. Il est l'horizon théorique de la libéralisation mondiale des échanges. Dans ce modèle, les entreprises et les salariés sont tour à tour concurrentiels et concurrencés.

Le marché est instable et peut se trouver balkaniser, le travail est à la fois flexible et fragmenté. La maximisation du salaire, quand celle-ci est possible, compense la précarité de l'avenir.

Le mode concurrentiel et consommateur est caractérisé par une croissance, tirée par la consommation intérieure, et par une distribution concurrentielle. Il a été celui des Etats Unis jusqu'à la Seconde Guerre Mondiale et de certains pays européens dans l'entre-deux Guerres. Les Etats Unis reviennent à ce mode depuis les années 1980 et tentent de déréglementer les derniers secteurs où la distribution du revenu se fait encore de manière coordonnée au niveau national. La croissance fondée sur la consommation génère une demande plus stable et plus large que dans le mode précédent. Cependant, la distribution concurrentielle tend à limiter

l'extension aux catégories sociales moyennes, indépendantes et salariées, et à provoquer l'émergence d'attentes nouvelles correspondant à des couches de la population favorisées ou pénalisées dans le jeu concurrentiel. Les économies d'échelle que permet ce mode stimulent la division du travail, entraînant un changement dans la structure de la main d'œuvre. Les corporations professionnelles cèdent la place à solidarité intercatégorielle et limitent la concurrence entre les salariés.

Le mode concurrentiel et exportateur-prix est caractéristique de certains pays asiatiques dans les années 1970 : les dragons. Faiblement doté de matières premières, ces pays ont tout d'abord exporté vers les pays industrialisés des produits bas de gamme et bon marché, puis des biens de meilleure qualité et plus élaborés. La Corée a profité de cette conjoncture pour constituer une industrie nationale automobile, par exemple.

Le mode coordonné et consommateur est le mode de croissance et de distribution des revenus des Etats-Unis, des années 1940 jusqu'aux années 1980. Il se caractérise par une croissance tirée par une consommation, qui s'étend et se développe en raison d'une distribution des gains de productivité nationalement coordonnée et modérément hiérarchisée. Ces gains de productivité se manifestent sous forme d'augmentation du pouvoir d'achats des salaires. L'élévation générale du niveau de vie, la hiérarchisation modérée des salaires et la mobilité sociale ascendante ont engendré un marché d'équipement de masse des ménages. Les syndicats de branche et nationaux sont puissants et deviennent des interlocuteurs nécessaires dans la formation des revenus. Le salarié jouit d'une sécurité d'emploi à vie.

Le mode coordonné et exportateur spécialisé a été la caractéristique de l'Allemagne depuis les années 1950 jusqu'aux années 1990, de même pour la Suède. La distribution du revenu se fait en fonction de la compétitivité. Le marché est modérément hiérarchisé, avec une dominance des segments moyens et supérieurs, du fait des salaires élevés. Le Travail bénéficie d'une grande stabilité d'emploi, de syndicats puissants et coopératifs et d'une protection sociale développée. Ainsi, les travailleurs se voient garantir un emploi stable, les syndicats puissants assurent le débat social ce qui permet un développement de la protection sociale pour les travailleurs.

Le mode coordonné et exportateur-prix a une croissance tirée par les exportations de produits banalisés, compétitifs par leur prix. La distribution du revenu se fait en fonction des résultats à l'exportation, et est nationalement coordonnée et hiérarchisée. Cela a été le cas du Japon et le demeure pour une bonne part. La consommation intérieure et l'investissement prennent le relais car le marché intérieur dépend du maintien de la compétitivité-prix des secteurs exportateurs. Le travail est stable sous réserve d'une mobilisation en faveur du maintien de la compétitivité-prix.

Le mode pénurique et investisseur est celui des périodes de mobilisation politique, militaire et économique, soit pour jeter les bases du développement économique, soit pour préparer la guerre, soit pour réparer les dommages. Il fût celui des pays totalitaires et de la reconstruction après la seconde guerre mondiale. Le marché de l'automobile se limite aux voitures militaires, aux utilitaires et aux voitures destinées aux dirigeants et aux administrations.

Le mode inégalitaire et rentier se caractérise par une croissance tirée par l'exportation de matières premières ou de produits agricoles et par une distribution de gains de la rente fortement inégalitaire à tendance clientéliste. L'évolution des cours mondiaux rythme le

revenu national qui ne dispose pas de marge de manœuvre pour accuser des chocs et aléas du marché international.

Les modes de croissance n'expliquent pas tout de la demande et du travail mais déterminent deux éléments essentiels pour choisir une stratégie de profit : le volume et la diversité.

On peut recenser six sources de profit liées à la production de biens et de services :

- les économies d'échelle qui consistent à répartir les coûts fixes sur le volume le plus large possible pour réduire les coûts unitaires,
- la diversité de l'offre qui permet d'élargir la demande à tous les clients solvables en répondant à leurs attentes propres,
- la qualité du produit qui autorise un prix supérieur ou fait gagner des parts de marché,
- l'innovation commercialement pertinente qui garantit une rente de monopole pendant un temps plus ou moins long,
- la flexibilité productive qui permet d'ajuster rapidement les coûts aux variations de la demande,
- la réduction permanente des coûts pour maintenir une marge suffisante en toutes circonstances.

Aucune firme ne néglige ces sources de profit mais elles ne sont pas toutes combinables et exploitables dans des environnements différents.

## 2. Echec de stratégie du fait d'éléments externes

Contrairement aux idées préconçues, le modèle de Taylor s'appuie sur une stratégie de profit basée sur la diversité et la flexibilité. Cette stratégie est particulièrement pertinente quand le marché est hétérogène et le travail flexible, dans des modes de croissance concurrentiel-concurrencé et concurrentiel-consommateur. Il répond aux exigences de cette stratégie par une politique-produit faite de modèles spécifiques, variés et de moyenne série, correspondant à la demande de clientèles limitées, économiquement et socialement différenciées, par une organisation productive consistant à prédéterminer les tâches à accomplir, qu'elles soient qualifiées ou non, tant en fabrication qu'en conception, par l'élaboration de procédures et de modes opératoires à suivre, et de temps alloués à respecter, définis avec les intéressés par un service spécialisé. Il s'inscrit dans une relation sociale dans laquelle le salaire est sensiblement augmenté si les procédures et les temps sont respectés voire améliorés. Cette méthode étant basée sur une forte routine, les coûts sont homogènes, toutefois, la question de l'équiproportionnalité reste ouverte dans la mesure où le salaire des ouvriers dépend de leur performance. Si les objectifs sont atteints voire dépassés, le coût salarial augmente, mais dans quelles proportions ? Le taylorisme représente un avantage en terme de calcul de coût car une modélisation en direct costing et en coût complet apparaissent comme deux modes proches de la réalité productive, à condition que la cadence soit maintenue pour éviter des temps de réglages trop disparates.

Le modèle taylorien n'est pas adapté aux petites séries car le temps de conception des méthodes et de réglages des machines représente un coût qui ne peut être rentabilisé que sur de longues séries.

Dans une optique de cadence, le modèle woollardien, développé en Grande Bretagne, a consisté à mécaniser et synchroniser non pas le flux du produit mais celui des composants nécessaires pour le produire. Dans ce modèle, la rémunération se fait au prorata des pièces

avec un bonus individuel ou de groupe. Les gains de productivité ont été faits en fluidifiant les approvisionnements des zones de travail. Ce modèle a été imaginé pour un marché diversifié et limité, dans un contexte où les salariés ne veulent pas renoncer à leur autonomie. Ce modèle est particulièrement pertinent quand le marché est balkanisé et le travail flexible et organisé catégoriellement, comme dans le mode de croissance concurrentiel-concurrencé. Il développe une politique-produit consistant à offrir des modèles nettement différents, produits en petites et moyennes séries, répondant à la demande variable de clientèles économiquement et socialement séparées. La production est pilotée par l'aval et le nombre de pièces utilisées peut être un indicateur de coût pertinent sur la chaîne de production. La synchronisation des tâches est laissée aux ouvriers du montage, organisés en équipe de travail et disposant du savoir-faire suffisant pour monter des produits variés et variables. Le volume de main d'œuvre est ajustable au carnet de commandes et les ouvriers s'auto organisent pour produire le volume demandé.

Ces deux modèles perdent de leur pertinence et rentrent en crise. Les firmes ayant adopté ces modèles ont été affectées lourdement avec la Grande crise, elles n'ont pu faire face aux aléas de la conjoncture du fait de leur lourdeur structurelle. L'instauration d'un mode de distribution du revenu coordonné et modérément hiérarchisé à partir des années 1940 a changé la demande, rendant inopérante la stratégie diversité flexibilité. En Grande Bretagne, dans les années 1960, le système woollardien perd de sa pertinence. En effet, le gouvernement britannique s'efforce de faire dépendre la distribution des revenus non plus d'un rapport de force catégoriel et social, mais de la productivité. La demande est moins balkanisée et la flexibilité diminue du fait du taux d'intégration.

A l'heure actuelle, ces deux modèles peuvent reprendre de la pertinence si une distribution concurrentielle du revenu s'opère dans les pays industrialisés et s'accompagne d'une balkanisation sociale. Aux Etats-Unis, cette évolution a favorisé la stratégie innovation et flexibilité de Honda, et mise en application par Chrysler et Renault. Toutefois, si les rapports sociaux venaient à se durcir et les positions à se figer la stratégie diversité flexibilité pourrait devenir pertinente.

Le modèle fordien met en œuvre une stratégie volume pertinente lorsque la distribution des revenus est relativement égalitaire ou seulement différenciée en deux ou trois groupes sociaux très homogènes. La politique-produit vise à offrir un modèle standard au prix le plus accessible à l'ensemble de la population ou spécifique à la clientèle moyenne de chaque grand segment du marché. L'organisation productive tend à saturer le temps de cycle, comme nous l'avons vu dans la première partie. La relation salariale assure à des ouvriers sans qualification requise un salaire fixe non lié au rendement, et dont le pouvoir d'achat progresse régulièrement pour une journée de travail. La stratégie volume assure des effets d'échelle si les débouchés sont assurés. La production n'est écoulée que si la demande n'évolue pas. Ford a parié sur l'homogénéisation des marchés et ce même au plan mondiale avec le lancement de la Mondéo, mais on peut dire que cette politique volume a pour l'heure échoué. Celle-ci pourrait être envisagée dans des pays très peuplés et/ou en voie de développement nécessitant un équipement standard. Dans ce type de stratégie, l'essentiel des profits se fait par des effets d'échelle. La production routinisée peut s'appuyer sur des techniques similaires à celles employées dans le taylorisme, et la part de rentabilisation sur capital investi ne peut s'opérer que sur de longues séries. Ces stratégies ne répondent plus aux réalités du marché actuel, hétérogène et se comportant plus comme des niches de profit que comme des segments linéaires. Les produits se périment rapidement au-delà de la demande très diversifiée. On peut

se demander si plusieurs stratégies ne peuvent pas être mises bout à bout en fonction du produit, la chaîne de valeur attachée au produit évoluant en fonction de la cible marché.

Dans un contexte de nécessaire diversité, le modèle sloanien est un compromis entre deux directions stratégiques a priori antagonistes, le volume et la diversité. La philosophie du système est de monter des produits divers partageant des éléments ou des structures. Cette technique permet de reporter des investissements en conception sur différents modèles et d'améliorer la rentabilisation. Le calcul de coût ne peut plus s'effectuer sur des techniques de coût complet sur l'ensemble de la production mais résulte d'une addition de coûts rattachés à des fonctionnalités différentes de production. La mise en commun peut également être celui de la plate forme. Le châssis est commun, seul les équipements extérieurs diffèrent. Dans ce cas, la production s'organise en petit groupe de montage de véhicule distinct. Cette stratégie est partagée par le groupe SEAT, Volkswagen, Skoda et Audi, mais aussi par Fiat.

Contrairement à la stratégie volume, la flexibilité productive permettant de gérer les variations de la demande entre les différents modèles, versions et options, est requise. Il s'agit principalement de polyvalence. Quant à la réduction permanente des coûts, elle se fait par une substitution capital-travail ou par la localisation dans des zones où la main d'œuvre est peu coûteuse, mais elle est limitée par la variété de production plus difficilement maîtrisable. Les économies d'échelle doivent être permanentes et croissantes. Elles se font naturellement quand le marché est en phase d'équipement ou de pénétration de marchés étrangers neufs. Cette croissance est à trouver dans les fusions, les conquêtes de part de marché quand celui-ci est dans une phase de renouvellement. Cette stratégie s'inscrit dans un contexte de demande croissante et modérément hiérarchisée avec une force de travail polyvalente et abondante. La demande ne doit pas être trop hétérogène, la clientèle devant accepter des spécificités techniques communes. Elle se soumet à des produits peu innovants. La structure de la société peu hiérarchisée favorise le chevauchement des gammes possible dans ce modèle. Toutefois, pour générer des économies d'échelle croissantes, il faut des segments de marché larges.

Comme cette organisation productive doit permettre de gérer la diversité et les variations de la demande entre modèles, versions et options, la firme encourt en ce domaine deux risques principaux. Le premier est d'être simultanément en sous-capacités et en surcapacités selon les produits. La firme doit donc trouver un système de gestion de la production qui lui permet de lisser les plans de charge des usines, de reventiler la production d'un atelier à l'autre, suivant la demande, voire de mixer les produits. Le second est la complexification du système de production et le dérapage des coûts. La diversité peut entraîner la multiplication des sources d'approvisionnement, la croissance des stocks, la confusion logistique, l'hypertrophie du bureau d'études, des services administratifs et du réseau de vente. La firme doit trouver une organisation qui permet la coordination d'ensemble et une gestion décentralisée. Le modèle s'avère performant mais le mode de croissance coordonné et consommateur et le modèle productif sloanien entrent en crise en raison de leurs propres dynamiques et contradictions. Les ménages s'équipent, le marché atteint le stade du renouvellement. La demande baisse et les économies d'échelle deviennent de plus en plus dures à réaliser. Le modèle sloanien perd donc du terrain. De plus ce modèle a lui-même construit sa tombe en s'appuyant sur le modèle coordonné consommateur. Ce modèle de croissance a bouleversé les conditions sociales qui avaient permis le compromis social du modèle sloanien. Le plein emploi, l'élévation des niveaux de vie, l'amélioration de la protection sociale et l'ascension sociale rendus possibles créent de nouvelles aspirations qui rendent inacceptables ce modèle productif. A terme la stratégie volume et diversité doit s'appuyer sur un autre modèle productif pour perdurer. Ce modèle productif décline aux Etats-Unis, en Italie et en France,

dans un contexte de croissance coordonné exportateur. Toutefois, il survit chez Volkswagen, seule firme l'employer dans ce nouveau contexte économique. La marque privilégia le recours aux plates-formes, à l'internationalisation, l'emploi par la réduction du temps de travail. Les employés ont eu à la fois une sécurité d'emploi, une réduction du temps de travail et une augmentation des salaires dans les années 1980. Les firmes sloaniennes rentrent donc en crise, sauf VW et se tournent vers les modèles japonais émergents et répondant à une structure du marché beaucoup plus concurrentiel et tourné vers l'innovation, pour répondre aux besoins des couches sociales nouvelles.

Les stratégies innovation et flexibilité d'Honda et la philosophie Toyota de réduction permanente des coûts donnent une perspectives aux firmes égarées dans un nouveau mode croissance et dont le modèle de production n'est plus en adéquation avec la réalité économique. Les modèles japonais, mais surtout le modèle hondien, s'adaptent à l'environnement concurrentiel-concurrencé. Quant à lui, le modèle toyotien apparaît plus pertinent dans un mode de croissance pénurique et investisseur, et coordonné-exportateur. Dans ce contexte, il développe une stratégie de réduction permanente des coûts qui s'appuie sur un modèle d'organisation productive et de relations sociales très exigeant. Ce modèle repense les flux pour les tirer au maximum, en évitant les temps d'immobilisation, les dépenses sont réajustées, elles aussi au plus justes et ce, quelques soient les circonstances.

La politique-produit doit répondre à des demandes identifiées et les frais en R&D sont réduits au maximum par un copiage des innovations. De plus, ces luxes innovants sont offerts à une clientèle standard, afin de la conquérir, la fidéliser par le rapport qualité-prix-délais compétitif. L'organisation productive se résume dans ce contexte à une réduction maximale des coûts dans tous les domaines (pannes, stocks, défauts etc.), par un raisonnement en juste à temps. Enfin, le compromis social dans les relations salariales doit faire accepter les conditions sur l'emploi incidentes aux modes productifs qui incitent à l'atteinte des objectifs au plus bas coût. Cette recherche du coût le plus bas se matérialise dans les relations avec les sous traitants. La technique du juste à temps est employée pour gouverner les relations commerciales mais aussi les accords sociaux entre les deux firmes. Les sous traitants s'engagent eux aussi à réduire en permanence leurs coûts en échange de la garantie d'un volume de commandes croissant.

La réussite de cette stratégie est donc basée sur un modèle productif exigeant et dont les accords sociaux doivent être négociés dans un contexte de croissance stable et de relations sociales apaisées avec des syndicats non agressifs. Ainsi, alors que Toyota avait réussi à construire un modèle productif répondant à ces exigences, Peugeot a été contraint d'abandonner cette stratégie, faute d'un environnement de croissance stable n'assurant pas une consommation de masse des ménages, à terme. De plus, la relation salariale de Peugeot n'a pas résisté au contexte des années 1955-1965. Le rapport salarial préconisait un intéressement des salariés à la productivité, afin d'assurer une augmentation du pouvoir d'achat, mais lors d'un ralentissement économique, les grèves ont entraîné Peugeot dans un conflit social lourd. Il n'a donc pas réussi à construire une relation salariale cohérente avec sa stratégie de profit et le mode de croissance coordonné-consommateur qui s'installait en France. Peugeot change donc de modèle pour adopter le modèle sloanien.

Toutefois, le modèle toyotien a lui aussi été victime des évolutions du marché. L'accord social s'est avéré trop contraignant et une des mesures a été de ralentir les flux. Les jeunes générations se détournent de ces modes de production et la firme subit une pénurie de main d'œuvre dans un contexte d'expansion. En s'inspirant des modèles humanisants de Volvo et

de Mercedes, Toyota redonne une autonomie à l'employé par la réintroduction de montages complets plus logiques et plus attractifs.

Dans un mode alliant croissance et distribution concurrentielle, le modèle hondien a fait ses preuves. L'innovation par l'anticipation des besoins, une organisation reconvertible rapidement et à moindre coût grâce à un taux d'intégration faible, un outil de production sans lourd génie civil, faiblement automatisé, et un personnel réactif sont ses forces. Enfin une relation salariale valorisant l'initiative et une faible indépendance financière vis à vis des banques permet à la firme de prendre des paris risqués mais gagnants. Renault s'est illustré dans cette stratégie, alors que ses modèles innovants représentent l'essentiel de ses bénéfices. Contrairement à Honda la firme française a multiplié les fusions pour conquérir des parts de marché, il faudra voir si l'avenir lui donne raison.

## B. Multiplication de systèmes de coûts pour une meilleure modélisation de la réalité stratégique

Comme nous l'avons vu, les modèles productifs et les stratégies fluctuent selon des facteurs indépendants de la firme et nous pouvons nous demander si l'ajustement des calculs de coût dans la firme ne pourraient pas se superposer. Nous essaierons au travers d'un exemple<sup>6</sup> de voir que cette réflexion paraît réaliste. Toutefois, peut-on généraliser cette pensée ?

Les systèmes de managements de coûts n'attirent pas seulement l'attention sur la manière dont ils appuient les décisions dans les opportunités stratégiques mais aussi sur la manière d'influencer le comportement pour minimiser les risques stratégiques. Les services de cartes de crédit de la Banque Nationale du Canada démontrent comment le management des systèmes de coûts doit être habitué à maintenir une stratégie et pousser les managers à être vigilants face aux incongruités du système.

Dans le management stratégique des coûts, les managers utilisent des informations sur les coûts pour communiquer et développer des stratégies d'implantation. Les modes traditionnels de management stratégique des coûts incluent le management par cycle de vie, le target costing, le benchmarking, et l'ABC. Ces moyens visent une réduction permanente des coûts et entretiennent une augmentation de la valeur.

Remarquons que la stratégie et le contrôle de gestion évolue en permanence mais de manière sporadique et lente. Parfois, le changement stratégique est seulement identifiable après-coup. Alors que le changement de contrôle de gestion est long et programmé, le management des systèmes de contrôle est plus réactif et fluctuant. Ainsi, l'écart entre le changement stratégique et le changement du système de contrôle est souvent significatif.

Dans le secteur bancaire, le management des coûts est un véritable challenge. De plus, bien que deux acteurs Visa et Mastercard dominent le marché, à leur côté, la concurrence fait rage pour gagner des parts de marché.

La Banque Nationale du Canada est un relativement petit acteur, de 15000 employés et offre une large palette de services bancaires incluant un service proposant les mérites de la carte MasterCard. Cette division regroupe approximativement 600 employés répartis dans deux fonctions, le service clientèle et la gestion des risques. La stratégie de ce service est de

---

<sup>6</sup> Alexander Mersereau, Controlling the cost plastic, CMA Management, Hamilton, Jul/Aug 1999.

promouvoir un produit différencié avec des prestations clients personnalisées. Pour asseoir cette stratégie, la banque a également développé des produits de cartes bancaires de type clients privilégiés ou affectés à certaines dépenses. Par exemple, en partenariat avec une chaîne de magasins franciscains, la banque a lancé la carte "Les ailes de la mode", une carte de crédit pour les achats effectués dans ces magasins et qui offre une gamme de réductions supplémentaires ainsi que des taux de crédit avantageux pour les détenteurs. Dans le même esprit mais avec une structure de financement distinct d'une banque, la carte Galeries Lafayette-Cofinoga présentent les mêmes avantages.

Toutefois, cette stratégie s'appuie sur des études et des concepts marketing élaborés car la difficulté est de sélectionner des clients, potentiellement admissibles dans ce groupe de privilégiés, du fait de leur comportement de consommateurs mais aussi de leurs ressources, afin de limiter au maximum les risques de banqueroutes et d'impayés.

Traditionnellement dans le secteur des services, le calcul de coûts se fonde sur une approche fonctionnelle qui isole les coûts d'un département, d'une fonction. Toutefois, cette technique de contrôle de gestion ne satisfait pas les managers qui ne peuvent jauger les risques stratégiques et les opportunités qui se présentent à eux.

Le coût attaché au service de carte de crédit est élevé : chaque nouveau client doit être traité dans l'application et chaque paiement fait l'objet d'une autorisation.

Le challenge majeur est de déterminer la manière d'affecter les coûts à une carte individuelle. Il n'existe pas un seul indicateur de coût pour la carte. Une grande partie des ressources sont fixes, telles que le traitement des appels et d'autres fonctions administratives. Toutes ces ressources sont affectées et rapportées au nombre de cartes mais l'attribution réaliste et précise des charges grevant une cartes est quasiment impossible. Par exemple, le nombre d'appel déterminé pour une carte n'est pas quantifiable et les opérateurs ne sont pas dédiés à la gestion unique d'une carte. La méthode de l'ABC est donc intégrée au programme d'évaluation de la performance des managers. Toutefois, elle semble incapable de dégager la rentabilité de chaque produit et d'apporter une aide aux managers pour le développement de politiques marketing d'incitation des clients sur un produit ciblé.

La Banque Nationale a décidé dans un premier temps d'appliquer la technique du coût complet car bien que la doctrine privilégie l'usage de l'analyse du coût marginal pour la prise de décision concernant des produits individuels, celle-ci défaille dans sa modélisation de la réalité et fait apparaître des produits plus rentables qu'ils ne le sont réellement. Le système de coût a également une fonction de contrepoids des élans marketing. L'objet du marketing est de conquérir plus de clients et de créer une multitude de produits. Le contrôle de gestion et les techniques de calcul de coûts servent à contrebalancer cet optimisme et à protéger la banque des risques conséquents d'une politique marketing trop optimiste et trop créative. Ce contrôle sert donc à « tuer » les projets marketing, pour reprendre l'expression employée dans le secteur pharmaceutique. Le système ABC mis également en place pose des problèmes. Bien qu'une partie des charges soit fixe, les produits absorbent trop de coûts avec la répartition des coûts selon l'ABC. Ainsi, la banque perd des informations importantes concernant des décisions individuelles prises par un consommateur, au risque de lui prêter de l'argent avec des indices trop pauvres. En effet, les charges et les coûts afférents à un produit sont absorbés par la totalité des cartes puis répartis selon un ratio à chaque carte. Dans ce cas, les consommateurs frileux, prudents, utilisant peu les services de la banque paient pour les consommateurs les plus risqués comme dans un système d'assurance, alors que les politiques-

produit se veulent individualisées. Les managers et la banque ne disposent pas des éléments adaptés pour traiter les demandes de manière personnalisée et selon les coûts « réels » à affecter à chaque client. Leur conseil produit ne peut donc pas être optimal.

C'est pourquoi la Banque développe d'autres systèmes de calcul de coût pour mieux manager la rentabilité des produits. Les gestionnaires de comptes travaillent sur le modèle du direct costing pour les décisions individuelles et de court terme alors que les managers appliquent l'ABC pour décider des nouveaux produits. Au plus haut niveau de la hiérarchie du service des cartes, l'ABC et son vocabulaire sont usités et des reporting sur ce mode sont générés tous les mois. Ces méthodes stimulent les débats avec le marketing quant à l'opportunité de lancer un produit, quant à son coût. Les départements ayant des visions différentes et des systèmes de calcul de coûts différents. Tous deux veulent se rapprocher de la réalité pour cibler et lancer un produit au plus juste afin de maximiser les profits mais les techniques de modélisations différentes, ce qui ouvre un face à face vertueux entre les services qui se surpassent pour faire valoir leur point de vue. Les cadres doivent être et se sentir satisfaits de cette méthode. Ils sont préparés à accepter ce compromis d'usage de différents systèmes de calcul de coûts en fonction des niveaux hiérarchiques concernés. Cette culture d'entreprise d'adapter les techniques de calcul de coûts aux degrés hiérarchiques et décisionnels pour asseoir au mieux des choix stratégiques démontre la difficulté de cerner l'environnement économique et d'y adapter son organisation mais souligne aussi le caractère illusoire de la perception des coûts au sein d'une firme.

En conclusion, par l'utilisation de ce système adapté de calcul de coûts en fonction des niveaux décisionnels, les managers ont réussi à utiliser, faire valoir des données productives auprès de leurs patrons pour exposer les dysfonctionnements de leurs services suite aux modélisations employées. Ce nouvel éclairage leur a permis de réajuster les coûts réels du service des cartes de crédit, et de montrer les effets négatifs de l'ABC sur leur service sans remettre en cause l'intégrité du système. Ainsi, dans un environnement complexe, les décisions stratégiques sont de plus en plus difficiles à prendre et l'organisation de plus en plus complexe à adapter. La modélisation de la réalité, externe et interne à l'entreprise, qui participe aux choix stratégiques, doit s'adapter à ce double degré de difficultés. Les méthodes de contrôle doivent donc se multiplier, se cumuler pour approcher la réalité et faciliter la prise de décision stratégique eu égard le degré hiérarchique. Toutefois, cette amalgame de technique de calcul de coûts ne doit pas masquer l'homogénéité d'une politique générale, d'une firme, d'un groupe.

La stratégie diffère donc selon l'environnement dans lequel elle s'inscrit, des exemples de modèles productifs ont montré leur limites dans des modes de croissance différents. Enfin, les techniques de calcul de coût, outils de décisions stratégiques, de modélisation de la production et de la réalité, deviennent de plus en plus complexes à utiliser et à mettre en place.

## Conclusion

Le positionnement stratégique influence le système de calcul des coûts mais la relation les unissant est compliquée et subtile. Comme on a pu le voir, il y a même quelquefois plusieurs systèmes de calcul de coûts développés dans une même entreprise. L'environnement se complexifie, il en est de même pour la stratégie et les méthodes de calcul de coûts.

Ainsi, le calcul de coûts revêt lui aussi une dimension stratégique, car en fonction des calculs faits, des méthodes avancées, le message diffère et la modélisation de la réalité également. Ainsi, en fonction de l'auditoire auquel le manager s'adresse, l'usage de telle ou telle technique de coût apparaît plus ou moins approprié, de plus, la complexification de la réalité et les difficultés d'appliquer une stratégie soutenable amplifient la difficulté de la tâche.

La stratégie diffère donc selon l'environnement dans lequel elle s'inscrit et des exemples de modèles productifs ont montré leur limites. Les techniques de calcul de coût, pour retracer une réalité de plus en plus complexe, deviennent des outils stratégiques difficiles à manier. Comme nous le rappelions en première partie la stratégie a pour mission de construire, maintenir et récolter. Toutefois, l'instabilité des marchés, la structure de la consommation montrent à quel point la décision stratégique est une affaire d'expert, que le contrôle de gestion ne se limite pas à des écritures comptables mais participe activement au devenir de l'entreprise.

## **Bibliographie**

Robert Boyer, Michel Freyssenet, Les modèles productifs, Editions La Decouverte, 2000

John K. Shank, Vijay Govindarajan, Strategic Cost Management, The Free Press, 1993

Henri Bouquin, Comptabilité de gestion, Sirey, 1997

Comptabilité et Stratégie : Actes. 13<sup>ème</sup> Congrès de l'Association française de comptabilité

Maurice Gosselin, Finance Contrôle Stratégie, n°4, Décembre 2000

Christophe Midler, L'auto qui n'existait pas, Dunod, 1998

Alexander Mersereau, Controlling the cost of plastic, CMA Management, Hamilton, Jul/Aug 1999

José Allouche et Géraldine Schmidt, Les outils de la décision stratégique, T2, Repères, La Découverte, Paris 1995

Yves Simon, Patrick Joffre, Encyclopédie de gestion , 2<sup>nde</sup> édition T1, T2 et T3, Economica, Paris 1997