



HAL
open science

"PERVERSITES" COMPTABLES

Henri Bouquin

► **To cite this version:**

Henri Bouquin. "PERVERSITES" COMPTABLES. L'alchimie des coûts, May 1983, France. pp.cd-rom. hal-00823430

HAL Id: hal-00823430

<https://hal.science/hal-00823430>

Submitted on 14 Aug 2014

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

PERVERSITES COMPTABLES

H. BOUQUIN

Chargé de Conférences
Université Paris-Dauphine

Multiformes dans la pratique, les systèmes de contrôle de gestion assurent une fonction constante : "faire passer" la stratégie dans la gestion courante. Cette mission requiert toujours trois catégories de moyens : des outils (d'aide à la décision et de suivi), des règles (critères de gestion, critères de mesure des performances des hommes, des organismes constitutifs de l'organisation, de l'organisation elle-même) et des procédures (de définition d'objectifs, de moyens, de sélection, de traitement des informations et des décisions notamment).

Le nombre assez élevé de variantes que connaît, en pratique, le contrôle de gestion tient à au moins trois causes. Au fait, d'abord, qu'aucune des catégories précédentes (outils, règles, procédures) n'est entièrement codifiable ni banalisable : chacune doit être établie en conformité avec les facteurs-clés du succès de l'organisation en cause et de ses stratégies ; c'est donc d'un diagnostic que toutes trois procèdent, non d'un catalogue de recettes éprouvées et intangibles. De ces variantes, sans doute deux autres causes, plus contingentes, doivent-elles être citées, probablement étroitement liées entre elles : la diversité des missions réelles attribuées aux contrôleurs de gestion, mais aussi la faiblesse de la conceptualisation de la notion elle-même de contrôle de gestion. (1)

Concevoir, doser, articuler des outils, des règles, des procédures cohérentes entre elles et avec les facteurs-clés de succès de l'organisation et le style de sa direction constitue une tâche ardue. Encore ne s'agit-il là

(1) - Encore faut-il reconnaître que la mission même du contrôle favorise les ambiguïtés : système de pilotage dès lors qu'est édifié le système à piloter, n'est-il pas, inévitablement, plus que cela ? Le système à contrôler doit être adaptable, des dysfonctionnements peuvent se manifester dans son articulation en organismes, il existe des structures plus ou moins faciles à piloter : on sait bien que le domaine d'influence du contrôleur de gestion se réduit rarement, pour de telles raisons, à la construction et à l'animation du système de pilotage.

que d'une condition nécessaire à l'efficacité du contrôle de gestion. Il reste à évaluer les risques de contournement ou de détournement du système par les acteurs qu'il met en cause : si le maître mot du contrôle de gestion est celui de cohérence, la notion d'effet pervers en est la riche contrepartie.

Il y a effet pervers lorsque le pilotage d'un organisme (sous-système à contrôler), sans qu'il s'écarte des règles et procédures du système de contrôle, est susceptible d'engendrer des effets dommageables aux facteurs-clés du succès de l'organisation.

L'objet du présent article est d'examiner la part que peuvent avoir certains systèmes comptables ou certaines de leurs utilisations ou interprétations dans de tels dévoiements du contrôle de gestion.

I - NATURE DES EFFETS PERVERS

En général la conception du système de contrôle met en oeuvre les caractéristiques que schématise la figure 1.

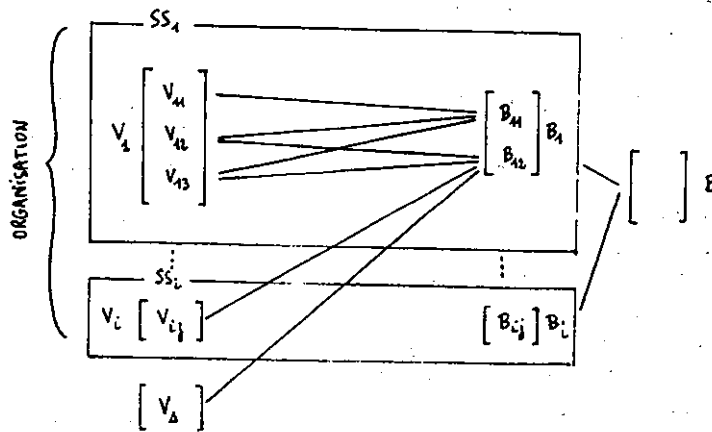


Figure 1

L'organisation à contrôler est découpée en organismes (sous-systèmes). Chacun poursuit des objectifs $[B_i]$ - B_{11} , B_{12} pour le sous-système SS_1 - dont la nature dépend des objectifs $[B]$ de l'organisation. Chaque organisme dispose de variables de manoeuvre $[V_i]$, ici V_{11} , V_{12} , V_{13} , mais d'autres influencent les objectifs qu'il poursuit : certaines sont contrôlées par d'autres organismes (V_{ij}), certaines par aucun (V_g). En général les variables $[V_i]$ influencent aussi des objectifs $[B_j]$. Quant aux facteurs-clés de succès (FCS) ils figurent parmi les variables de manoeuvre (par ex: la qualité du produit, celle du personnel) ou parmi les objectifs des organismes (par ex : délai de livraison).

La mise en place du système de contrôle suppose en préalable

- le repérage exhaustif des éléments de $[B]$ et $[V]$,
 - l'analyse des relations $[V] \times [B]$ si possible formalisées,
- puis la conception des règles, c'est-à-dire
- la suggestion des critères de gestion applicables aux organismes, (1)
 - la suggestion des critères de mesure des performances des organismes (en principe au moins mesure des B_{ij} et de l'efficacité des organismes),
- mais aussi la conception et la mise en place, en relation avec les responsables des organismes en cause, d'outils (par ex : comptabilité, tableaux de bord, budgets, plans, etc.) permettant de fixer les objectifs, de faire le point et de réagir à temps dans le sens le plus approprié.

Une dernière phase consiste à mettre au point et à faire appliquer toutes les procédures nécessaires au bon fonctionnement de l'ensemble.

Deux types d'effets pervers peuvent survenir dans un tel système : les uns sont consécutifs à une incohérence logique, les autres tiennent aux comportements déviés que les règles ou les outils ou les procédures induisent.

11 - Les déviations du premier type peuvent être imputables au système de contrôle ou à la conception du système à contrôler.

111 - Mauvaise conception du système à contrôler.

Deux sources de difficultés existent :

- incohérence entre les FCS et $[B]$;
- mauvais découpage de $[V]$ et $[B]$ entre les sous-systèmes.

(1) - Les critères de gestion traduisent la politique générale, tandis que les objectifs des organismes traduisent ceux du plan stratégique.

112 - Mauvaise conception du système de contrôle.

Parmi de nombreuses causes il faut citer :

- inadaptation des critères de gestion à la politique générale,
- incohérence entre les critères de mesure des performances et la nature des $[B_i]$ et des $[V_i]$,
- iniquité de la mesure des performances : incohérence entre la nature des critères retenus (ou de la période sur laquelle ils sont étudiés) et le contenu des variables de manœuvre,
- inadaptation des outils de suivi ou de prise de décision.

12 - Un mauvais découpage du système global peut certes induire des comportements pervers (collusions, malveillances, etc.). Il est cependant plus intéressant de s'interroger sur les conséquences qu'aura un mauvais système de pilotage appliqué à un système à contrôler correctement structuré. Il ne s'agit plus alors des conséquences malheureuses qu'entraîne un mauvais système de pilotage (erreurs dans les choix) mais des solutions qu'il offre à qui veut faire passer un échec pour un succès ou, plus modestement, gagner du temps, différer la révélation de l'échec. Il suffira d'agir licitement, et pourtant contre l'intérêt du système global. Perversité plus que perversion, lacunes du système de contrôle plus que défauts logiques.

II - QUALITES REQUISES DES OUTILS ET DES REGLES

21 - Qualités des règles.

La principale qualité requise des critères de gestion est leur congruence avec la politique générale. L'exigence vaut aussi pour les objectifs assignés aux organismes qui, par leur diversité, doivent refléter la variété des éléments de la stratégie.

Un second impératif est la capacité souhaitable de ces critères à être contrôlables et mesurables.

Des critères de mesure des performances il faut attendre la cohérence avec les critères de gestion (ce qui ne veut pas dire l'identité) et l'équité. Celle-ci touche à la nature de ces critères (inclusion d'éléments contrôlables) mais aussi à leur horizon temporel : ils doivent refléter fidèlement les conséquences des choix exercés.

22 - Qualité des outils.

Deux grandes fonctions sont assurées par les outils du contrôle de gestion : aide à la décision, suivi.

Les outils d'aide à la décision doivent préserver les trois soucis déjà notés à propos des critères de gestion : cohérence court/moyen termes, cohérence entre les points de vue local et global, cohérence avec la spécificité de la stratégie de l'entreprise. Mais au surplus ils doivent fournir des données adaptées, qui "collent" aux décisions à prendre, qui constituent un produit aussi directement utilisable que possible.

Les outils de suivi doivent, quant à eux, respecter au moins six critères : détecter à temps les déviations, les anticiper si possible, permettre un suivi aussi diversifié que nécessaire, conduire à un diagnostic clair des causes de déviation, attirer l'attention sur le repérage des vrais problèmes et des plus urgents, fournir des indicateurs fidèles.

III - LES REGLES ET LES OUTILS COMPTABLES DANS LE CONTROLE DE GESTION.

31 - Les règles.

La tendance à ramener aux concepts comptables les "performances" en matière de gestion est particulièrement frappante. Elle est, déjà, implicitement présente dans le découpage arbitraire entre les trois notions de contrôle stratégique, contrôle de gestion, contrôle opérationnel : des trois seul le contrôle de gestion est comptable, on peut même considérer que les partisans de la trilogie assimilent le contrôle de gestion au chiffre comptable. Dès lors le catalogue des mesures des performances est tout trouvé, on évaluera le comportement des coûts des ventes, des actifs, séparément ou combinés : centres de chiffre d'affaires, de coût, de frais, de profit, de rentabilité.

On sait, pourtant, que si le schéma est commode, il ne fournit nullement les clés d'une mesure saine des performances, répondant aux critères rappelés plus haut : un centre de coût jugés sur les coûts sacrifiera la qualité ou les délais de livraison, un centre de profit gèrera mal le capital investi, un centre de rentabilité aura un comportement malthusien ou gèrera mal l'investissement.

On sait, à cet égard les débats qu'a suscité la notion dite de R.O.A. (B/A) : en éliminer l'amortissement conduit à provoquer d'intempestifs désirs de remplacement des capacités, l'inclure revient à permettre au temps qui s'écoule d'améliorer la performance. Certains proposent alors de substituer à l'amortissement comptable un amortissement financier compatible avec le langage de l'actualisation, ce qui induit d'autres inconvénients, la mesure économique de la dépréciation étant utile, d'autres conseillent d'abandonner le critère de B/A au profit du bénéfice résiduel B-IA, i étant un prix de cession interne du capital, ce qui élimine certains inconvénients du ROA mais ne résoud pas le problème ici posé.

Qui ne voit, en l'espèce, qu'il est absurde de mesurer la rentabilité annuelle d'un capital dont la rotation dépasse l'année ? De là naissent les effets pervers d'un critère comptable à prétention financière, incitatif dès lors d'une gestion à court terme flatterusement évaluée par un indicateur insuffisant.

Le mythe, en l'espèce, - et il est très répandu en matière de contrôle de gestion - est la croissance en l'existence d'indicateurs simples, synthétisant l'ensemble des faits importants, pour la construction desquels la comptabilité est un instrument tout trouvé. Cette croyance a, depuis quelques années, sans aucun doute reculé ; on a constaté que l'impossibilité de quantifier une prestation n'excusait pas la solution de facilité consistant à juger un centre de frais sur ses seules dépenses (voir BBZ par exemple). On s'est avisé que la lecture de données en valeur pouvait conduire, plus encore qu'à des effets pervers, à des contresens (d'où par exemple la vogue de la méthode des surplus). Il reste pourtant, dans bien des cas, à aller plus loin encore et à constater que le contrôle budgétaire (dont il est banal de rappeler qu'il ne saurait être assimilé au contrôle de gestion) doit être remis à sa place, qui est relativement secondaire dans de nombreux cas.

Ce sont, en effet, bien plus les plans opérationnels que les budgets qui doivent retenir l'attention et mériter le contrôle. Du moins dans les firmes dont la stratégie est industrielle avant d'être financière. Au nom de la théorie des systèmes on a souvent présenté le contrôle de gestion comme le nécessaire "réducteur de variété" que la complexité des systèmes à contrôler imposait. L'outil budgétaire est, de ce point de vue, attrayant. Ceci, pourtant, n'est qu'une apparence, une fallacieuse tentation, ignorante des multiples dérives

que peut cacher la synthèse comptable de délégations de pouvoirs par nature multiples et diversifiés. C'est dans la structure des délégations que réside la capacité à réduire la variété du système à contrôler ; le système comptable, quant à lui, présente à coup sûr une variété bien inférieure à celle du système ou sous-système à piloter, à évaluer. Au surplus on peut se demander si l'idée séduisante que les organisations réduisent l'incertitude par accroissement de la complexité, qui doit elle-même, alors, être réduite (au sens culinaire, ou (al)chimique du terme) n'est pas à mettre désormais en question. Nous ne sommes plus, désormais, dans le scénario qui avait pu justifier ces comportements et cette théorie. Il semble bien au contraire que ce soit par la flexibilité que l'incertitude soit plus souvent combattue, et qui se risquerait à dire que la comptabilité est un bon moyen de gérer la flexibilité ?

Citons un dernier exemple : celui des cessions internes. Rêve technocratique s'il en est, qui repose sur la théorie pure des marchés et les qualités d'optimisation globale qu'elle établit. Sous de multiples hypothèses, dont celle qui nous intéresse ici tient à la perfection de l'information. Rêve réalisable ? C'est douteux. Mais sûrement pas avec une comptabilité classique, une des conditions d'optimisations locales compatibles avec l'optimum collectif étant de fonder les calculs sur des coûts marginaux ou des valeurs imputées (au sens de la programmation mathématique), c'est-à-dire les valeurs d'usage, des capacités utilisées. Une forme d'imputation rationnelle serait un outil imaginable, mais les difficultés sont multiples, et l'emploi de la valeur d'usage ne relègue pas nécessairement au rang de concept périmé tout autre mode d'évaluation.

On le voit, l'outil comptable ne saurait être dominant et la comptabilité elle-même doit sans doute être diversifiée. Ne constate-t-on pas, en pratique, la rareté des systèmes de prix de transfert technocratiques face au nombre des systèmes de cession "politique" ?

32 - Les outils.

Qu'attend-on des outils du contrôle de gestion ? Outre la contribution à une mesure des performances déjà évoquée, deux choses on l'a vu : une aide à la décision, une capacité de suivi, ce qui suppose qu'ils produisent des indicateurs fidèles, non seulement rétrospectifs mais d'anticipation, permettant de suivre les risques majeurs et de reconnaître vite les changements de tendance ou les principales menaces, qu'enfin ils fournissent des données

directement utiles pour étudier la solution la plus appropriée.

Il est clair que les seules données comptables ne peuvent prétendre remplir toutes ces tâches. De multiples effets pervers en résulteraient, qui ne seront pas étudiés ici. Deux types de questions peuvent cependant être examinées à titre d'exemple et de réflexion :

- le caractère abstrait des notions comptables,
- les difficultés soulevées par les pratiques courantes d'imputations et de séparation entre coûts opérationnels et coûts de structure.

Compte tenu de ces aspects, peut-on dire que la comptabilité (essentiellement analytique) fournit des indicateurs fidèles ? Qu'elle met en relief les éléments nécessaires à l'identification des vrais problèmes ? Qu'elle est utilisable dans une perspective d'anticipation ?

321 - Le caractère abstrait des notions comptables.

On sait que la seule observation du résultat laisse de côté les réalités financières. Toute décision apportant une marge est réputée favorable, mais elle laisse dans l'ombre l'investissement en fonds de roulement qu'elle entraîne. Aussi peut-on considérer indispensable de relier les charges et produits aux éléments financiers (en pratiquant par exemple l'analyse par produit, par type de client, etc.).⁽¹⁾

Les praticiens montrent depuis quelque temps leur méfiance envers les concepts faisant intervenir des charges calculées. Sans bien entendu dénier au résultat comptable son importance, ils manifestent leur intérêt pour des notions réputées plus concrètes (EBE, MBA par exemple).

Or de telles notions ne prennent un sens pratique réel qu'associées au suivi du besoin en fonds de roulement (BFR).

Encore faut-il le chiffrer correctement, c'est-à-dire par exemple abandonner la mesure du prétendu BFR ("BFR") par le bilan. On montre facilement (tableau 1) que l'on a, avant TVA :

$$\Delta \text{"BFR"} = \text{E.B.E} - \text{Encaissement net d'exploitation (E.E)}$$

La variation du "BFR" mesurée par le bilan est ainsi la différence entre l'EBE et l'encaissement net constaté au titre de l'exploitation. On peut donc

(1) - Il nous semble à cet égard très regrettable que le projet de PCR n'ait pas cru bon de souligner que les seuls calculs comptables sont inadaptés aux choix à long terme en matière de calcul économique (cf. Titre III chapitre E spécialement E53: prise de décision - remplacer un matériel).

A - ANALYSE PAR PRODUIT ou critère adapté

BILAN INITIAL		RESULTAT		T.V.A. A. V. K. 1. B. C. D. E. F. G. H. I. J. K. L. M. N. O. P. Q. R. S. T. U. V. W. X. Y. Z.		MOUVEMENTS DE FONDS		BILAN FINAL	
Clientèle (HT)	CL ₀	Ventes	V			cv + CL ₀		Clients (1-c)V	
Stocks P.F.	PF ₀	Δ stocks PF	Δ PF					Stocks PF	PF ₁
Stocks E.C.	EC ₀	Δ stocks EC	Δ EC					Stocks EC	EC ₁
Fournisseurs expl. (HT)	F ₀	Achats MP	A				aA + F ₀	Frs. expl.	(1-a)A
Stocks M.P.	MP ₀	Δ stocks MP	Δ MP					Stocks MP	MP ₁
Autres créanciers expl. (HT)	ACE ₀	Autres charges décaissables	AC				acAC+ACE ₀	Autres Cr.	(1-ac)AC
"BFR" HT		E.B.E.				E.E.		"BFR" HT	
Clientèle (TVA)	CL ₀	P/mémoire TVA exploit.	tv			ctv		Clients (1-c)tv	
Fournisseurs (TVA)	tF ₀	.TVA s/ventes	ta	[1/12.tv]	[1/12.tv]	[11/12.tv]		Fournis.	(1-a)ta
Autres créanciers (TVA)	tAC ₀	.TVA s/achats	tAC	[2/12.ta]	[2/12.ta]	[10/12.ta]		Autres cr.	(1-ac)ta
TVA collectée		.TVA s/AC		[2/12.t.AC]	[2/12.t.AC]	[10/12.t.AC]		TVA collec.	
TVA déductible								TVA déduct.	
"BFR" TVA		TVA nette						"BFR" TVA	
B - AUTRES ELEMENTS DU RESULTAT									
C - OPERATIONS D'INVESTISSEMENTS ET DE DESINVESTISSEMENTS NON GENERATRICES DE RESULTAT									
D - OPERATIONS FINANCIERES PURES									

constater une augmentation du "BFR" et une rentrée nette de fonds au titre de l'exploitation, ceci restant vrai si l'on élimine les "retombées" de l'exercice précédent (CL_0 , F_0 , ACE_0 supposées ici se traduire intégralement par des mouvements de fonds au cours de la période étudiée). Ceci signifie qu'il n'y a pas de concordance entre la notion de "BFR" ainsi définie et celle de besoin de financement, ce qui est pour le moins bizarre, la notion de BFR désignant à notre connaissance le besoin de financement de l'exploitation. On voit aussi que ce "BFR" prend en compte les seuls écarts entre les consommations, de sorte que si l'écart est nul le BFR est réputé ne pas varier même si EE est négatif... ce qui est pourtant le signe d'un probable besoin de financement. Enfin on peut s'étonner de voir une notion réputée concrète, financière, dépendre de l'évaluation des stocks : est-il logique, par exemple, de voir le "BFR" changer selon que l'on emploie l'imputation rationnelle ou le coût complet pour évaluer les stocks ? Est-il logique qu'en conjoncture de hausse de prix à stocks stables le recours à la méthode FIFO détermine des bénéfices et une augmentation du "BFR" alors que la méthode LIFO, qui par exemple fera apparaître des pertes, laissera le "BFR" inchangé mais diminuera le fonds de roulement ?⁽¹⁾

Nous avons montré par ailleurs⁽²⁾ que les effets pervers que l'on vient de rappeler tiennent essentiellement au fait que le "BFR" ainsi mesuré recouvre à la fois des crédits de surplus (cash-flow, EBE) et des avances financières réelles. Qu'il semble ainsi plus raisonnable de mesurer le BFR en le considérant comme un investissement constitué au cours de la phase de démarrage (ou d'accélération) de l'activité, générateur ensuite de rentrées monétaires. Une telle mesure oblige à recourir aux rotations des divers stocks qui impliquent les décalages dont dépend le BFR : mais, il faut le souligner, ceci revient à constater qu'il est illusoire de penser saisir le BFR dans un tableau de flux... et a fortiori dans un bilan.

322 - Les pratiques et méthodes courantes de la comptabilité analytique.

(1) - Ces critiques tombent en partie à propos de l'évaluation des besoins de financement liés à la TVA. Aussi a-t-on prévu (tab. 1) de séparer l'effet de la TVA. Les comptes clients et fournisseurs sont artificiellement scindés en HT et TVA. On suppose pour l'illustration l'absence de saisonnalité et la règle classique de la TVA sur les débits. On voit qu'avec une TVA au taux t le besoin brut de financement est $t(11/12.V - 10/12(A + AC))$ - les flux des relations avec l'Etat sont indiqués entre crochets - mais que ce besoin est corrigé des relations avec les clients et les fournisseurs à hauteur de $t(cV - aA - acAC)$ et, mais il est souhaitable de les traiter distinctement, des "retombées" de l'exercice précédent (tCL_0 , tF_0 , tAC_0) où la position de TVA est supposée nulle.

(2) - Dans: "Le besoin en fonds de roulement". Revue Française de Comptabilité. 113. Avril 1981 : 168-179.

Considérées du point de vue du contrôle de gestion les comptabilités analytiques dont l'objet est le calcul de coûts de revient sont loin d'être les plus utiles : sans bien entendu contester l'intérêt de connaître des coûts de revient, il faut souligner qu'un calcul de coût n'a d'intérêt que s'il aide à gérer, et ce n'est pas le coût de revient que l'on gère.

Au surplus qu'est-ce que le coût d'un produit ? Coût complet, coût direct, coût variable, coût rationnel, coût standard ? Chacun sait que ces coûts-là ne sont pas concurrents, que l'un n'est pas plus "vrai" que les autres, mais qu'au contraire ils sont complémentaires, faits pour éclairer la réalité sous des aspects divers dont chacun a son utilité spécifique.

Bornons-nous à examiner leurs mérites respectifs dans la seule optique du calcul d'un résultat de période. Soit un exemple très simple : des ventes de 1000 unités pour 10 000 F, des coûts variables engagés en fabrication pour 4500 F, des coûts de structure en fabrication pour 6000 F, des frais généraux d'administration pour 1500 F. Admettons que les quantités fabriquées soient de 1500 unités pour une capacité installée de 2000, sans stock de départ. Voici (tableau 2) quelques résultats :

	COÛT COMPLET	COÛT VARIABLE	IMPUTATION RATIONNELLE
Ventes	10 000	10 000	10 000
- Coût des ventes			
. variables (FAB.)	3 000	3 000	3 000
Marge sur coûts var.		<u>7 000</u>	
. de structure (FAB)	4 000	6 000	3 000
. frais administrat.	1 500	1 500	1 500
= Résultat ou	<u>+ 1 500</u>	<u>- 500</u>	
Marge sur coûts absorbés			<u>2 500</u>
- Coûts de sous-activité			1 500
= Résultat			<u>+ 1 000</u>

Tableau 2

Y-a-t'il une "image fidèle" de l'exploitation dans ces calculs, et dans lequel ? On voit immédiatement que la divergence tient au stockage des frais structurels de fabrication, dont le coût complet capitalise 2000, l'imputation rationnelle 1500, et le coût variable 0. A première analyse la méthode du coût

variable semble discutable : elle amène en toute rigueur à exclure les coûts de structure de la valeur des stocks. Ils seraient donc inaptes à être des actifs, alors que dans la plupart des cas ils contiennent des éléments de la valeur ajoutée (frais de personnel par exemple). Saugrenu paradoxe ! Comment pourrait-on évaluer intelligemment un résultat en déniaut aux coûts structurels toute capacité à être créatifs de richesses ? Quant au coût complet il va sans doute trop loin en sens inverse : il capitalise des coûts de sous-activité, donc des gaspillages. L'imputation rationnelle semble la bonne méthode.

Et pourtant. Ne peut-on prétendre que le résultat le plus significatif pour le contrôle de gestion est celui que calcule la méthode du coût variable, puisqu'il est clair qu'en régime de croisière (production = vente) une perte de 500 apparaîtra ici. Phénomène intéressant : la méthode réputée la plus adaptée aux choix à court terme serait celle qui évaluerait le plus pertinément le résultat dans l'optique du moyen terme. N'est-il pas vrai aussi que les autres méthodes ont, en poussant leur logique à l'extrême, l'effet pervers de permettre une amélioration du résultat par le stockage, tout en évaluant de manière a priori très acceptable les stocks constitués ? Qui ne voit, certes, que cette pratique, permettant en imputation rationnelle d'améliorer ici le résultat de 1500 (passage de - 500 à 1000) induit toutes choses égales par ailleurs un BFR de 1500 (montant des coûts variables engagés pour les stocks) ? Oserait-on dire encore que l'imputation rationnelle offre à l'utilisateur naïf une rationalité perverse, l'entraînant à stocker si le coût du stockage est inférieur à la réduction du coût de sous-activité ? Lui permettant même, momentanément certes, d'améliorer son résultat tout en diminuant sa marge sur coûts variables. Quant à la notion même de coût de sous-activité, d'une utilité incontestable en tant que "clignotant", il faut souligner qu'elle ne correspond à aucun chiffrage économique sérieux des conséquences de la sous-activité : elle n'est qu'un écart, un constat qui appelle l'analyse, une réflexion complémentaire, ⁽¹⁾ c'est son mérite et sa limite. Plus généralement, une méthode logique pour évaluer les stocks est-elle forcément bonne pour un "reporting" de l'exploitation ? Il semble bien qu'une condition minimale soit d'identifier le montant des coûts de structure stockés. Sous cette réserve la richesse de l'imputation rationnelle n'est plus à démontrer. En revanche si un déstockage accompagne un volume des ventes supérieur à la capacité de production, le coût variable illustre un scénario non permanent. L'imputation rationnelle produit alors un résultat plus significatif et il n'y a donc plus lieu d'y réintégrer

(1) - Au moins en cherchant à associer les écarts d'activité aux produits et en faisant apparaître les causes de ces écarts (conjoncture, dysfonctions) et donc le caractère qu'ils peuvent avoir d'être ou non éludables, comment et à quel prix.

les coûts de structure déstockés.

Les comptabilités en coûts standards sont, elles aussi, de riches sources d'effets pervers en contrôle de gestion. Que les écarts ne soient pas saisis à l'entrée des comptes de coût et, devenant stockables, ils peuvent être différés, identifiés avec retard, échapper alors à toute analyse sérieuse tout en permettant aux responsables concernés de produire des performances en apparence favorables. Que les écarts d'activité soient laissés à la charge des centres de coût et s'ouvre la tentation, si des gammes standards d'opérations ne peuvent être établies, de les compenser par de mauvais rendements : n'est-ce pas l'inverse que l'on attend des coûts standards ? Que penser, enfin, de la méthode classique d'analyse des écarts sur coûts indirects qui, pour décomposer l'écart global en écarts sur budget, sur activité, sur rendements, doit supposer que les coûts standards soient scindés en coûts variables/coûts de structure, mais n'exige pas qu'il en soit ainsi des coûts réels ?

Ici encore, la logique apparente se révèle pleine d'effets pervers. L'exigence de non stockage des écarts fait que les écarts supportés par les ventes d'une période ne sont pas relatifs aux coûts de ces ventes : le critère de regroupement des écarts n'est plus celui de leur homogénéité à un concept comptable, mais plus simplement l'unicité de leur période de saisie.

3222 - On ne saurait évoquer les effets pervers de certaines pratiques comptables courantes sans aborder, fût-ce rapidement car le thème est connu, les conséquences de nombreuses conventions de répartitions et d'imputations pour lesquelles certains comptables semblent éprouver un intérêt qui parfois touche à la manie. Faut-il souligner que la mission de la comptabilité analytique est d'aider à gérer, non de répartir des coûts et qu'au demeurant on ne saurait, dans aucune organisation sauf cas très exceptionnels, disposer d'informations telles que l'on puisse, quel que soit le classement choisi (et l'on sait qu'il est par excellence évolutif en comptabilité analytique) imputer sans convention sévère l'intégralité des coûts à chacune des rubriques choisies, en particulier si ces rubriques sont des coûts de produits ? S'intéresse-t'on au coût d'un produit, une répartition arbitraire de frais généraux ne permet aucune amélioration de l'information, elle risque au contraire de fausser les analyses. S'intéresse-t'on au coût d'un organisme ? Lui faire supporter des frais qu'il n'engage pas peut répondre au souci de les lui faire prendre en compte dans

certaines décisions (négociations tarifaires par exemple), mais d'autres moyens existent de parvenir à ce résultat. En revanche le risque existe que le responsable de l'organisme, soucieux de réduire ses charges, agisse sur la clé de répartition faute de pouvoir le faire sur le coût lui-même. On verra parfois, par ce biais, d'apparentes réductions de coûts d'organismes masquant de réels accroissements de coûts de l'organisation. On constatera, fréquemment, que les coûts arbitrairement transférés ne sont en réalité plus gérés.

3223 - Qu'appelle-t-on coûts de structure ? Une première conception y voit les coûts non érudables sur la période observée en hypothèse de baisse de l'activité (par exemple le carburant pour un transporteur à lignes fixes). Une seconde les caractérise plutôt les coûts restant inchangés en volume sur une fourchette d'expansion à définir, ce qui ne signifie pas que les coûts de structure présentement constatés représentent la totalité des coûts de structure observés en plein emploi, la totalité des capacités nécessaires pour y parvenir n'étant pas toujours déjà installée.

Les deux conceptions ne se recouvrent que partiellement, certains coûts non érudables pouvant être soumis à hausse de volume en hypothèse de hausse d'activité même conjoncturelle. (1) Toutes les méthodes modernes de comptabilité analytique reposent sur l'identification des coûts de structure, mais est-il sûr qu'elles les définissent toutes de la même manière ? Le P.C.R. lui-même n'aborde pas la question sur le fond, encore que sa définition des coûts de structure ("coûts liés à l'existence de l'entreprise") semble implicitement faire référence à la première des deux conceptions énoncées.

A condition de considérer que l'un de ses objectifs est de chiffrer un coût de revient par produit en plein emploi, l'imputation rationnelle est sans doute la seule méthode à pouvoir s'accommoder des deux définitions, donc à être capable de tenir compte de l'hystérésis des coûts : à la condition d'y traiter les coûts soumis à cliquet comme des coûts de structure et de renoncer à leur égard au mythe du "bonus de suractivité", ce qui oblige à des procédures assez complexes. La méthode du coût variable ("direct costing") que le P.C.R. présente bizarrement comme un système simplifié de calcul de coût de revient, peut en revanche conduire à des analyses illusoire si le

(1) - On pourrait même se demander si, parfois, les coûts de structure ne sont pas considérés comme tels seulement en fonction de la nature de l'unité d'oeuvre.

choix n'est pas clair entre les deux conceptions des coûts structurels. Quant à la technique anciennement dite du "direct cost évolué", sa nouvelle désignation par le P.C.R. en tant que "méthode du coût direct" est peut-être un exemple intéressant de lapsus comptable : les coûts directs seraient donc, non plus ceux qui sont spécifiques à un produit (conception classique qui d'ailleurs ne disparaît nullement du P.C.R. dont on peut regretter que la rigueur dans les définitions ne soit pas vraiment le point fort), mais ceux qui seraient à coup sûr économisés par la suppression du produit. Conception qui, au demeurant, rejoint à notre connaissance celle de bien des praticiens du contrôle de gestion, mais sans aucun doute admet implicitement un scénario particulier, d'ailleurs signalé par le P.C.R. : celui de la grande flexibilité des activités poursuivies.

Il faut au surplus noter que les répartitions de frais entre organismes complique la question. Si la structure coûts opérationnels/structurels est utile pour le calcul économique, la segmentation entre coûts contrôlables et non contrôlables est recommandable en contrôle de gestion. Or les deux notions ne se correspondent pas nécessairement, et au surplus des coûts fixes pour l'organisation peuvent être rendus variables pour l'organisme. Pour le calcul des coûts par produit la règle à suivre est d'adhérer au point de vue de l'organisation (imputation des coûts fixes transférés sur les coûts fixes de l'organisme récepteur). Pour l'analyse de contrôle de gestion des organismes la seule règle simple semble consister à éviter de faire en sorte que des coûts non contrôlables globalement deviennent artificiellement, par le biais d'une clé de répartition, contrôlables localement.

La logique est rarement absolue, universelle, dans les chiffrages comptables nécessaires aux systèmes de contrôle de gestion. Les concepts en apparence anodins sont rarement vérités neutres et objectives en comptabilité de gestion. Leur utilité se mesure à leur adaptation aux scénarios qui intéressent les utilisateurs des chiffres. Faute de les énoncer les dits utilisateurs risquent de s'en remettre à des recettes douteuses...sinon aux phantasmes des comptables.

La tendance contemporaine est, semble-t'il, au rejet parfois instinctif

des "alchimies" auxquelles fait allusion le thème de ce Congrès. Suspicion à l'égard de la notion de résultat net, scepticisme devant les imputations savantes. Les utilisateurs semblent de moins en moins disposés à laisser à la comptabilité analytique ce rôle de "science occulte née de la fusion de techniques chimiques gardées secrètes et de spéculations mystiques tendant à la réalisation du grand oeuvre". Si le mysticisme n'est plus ce qu'il était, si, pour les professionnels soucieux de ne point prendre leurs désirs pour des réalités la transmutation qu'offrent certains comptes séduit moins, il reste pourtant souhaitable qu'une axiomatique, à laquelle nos réflexions ne visaient qu'à apporter une exploration liminaire, puisse à présent être construite.
