

1ère partie

**Les fondements de la
gestion des coûts sur
la base de la valeur**

Chapitre 3

**Les systèmes de
comptabilité de gestion –
systématisation, introduction et
exploitation**

3. Les systèmes de comptabilité de gestion – systématisation, introduction et exploitation

Dans les explications qui suivent, il sera d'abord présenté une systématisation des systèmes de comptabilité de gestion (paragraphe 3.1), afin de classer les concepts de comptabilité de gestion en fonction de leurs critères principaux. Au deuxième sous-chapitre, les questions suivantes seront traitées: Comment repérer des déficiences dans des systèmes existants ? Quelles possibilités conceptuelles existent pour les corriger ? et A quoi faut-il prêter attention lors de l'introduction d'un nouveau système de comptabilité de gestion (paragraphe 3.2) ? Finalement, l'exploitation d'un système de comptabilité de gestion sera discutée (paragraphe 3.3.).

3.1 La systématisation des systèmes de comptabilité de gestion

3.1.1 La comptabilité de gestion – un défilé de mode international

La haute couture internationale est dominée par un groupe relativement restreint de couturiers. Chacun d'eux doit faire preuve de créativité. Mais certains n'hésitent pas à donner un nouvel emballage, un nouveau nom ou une nouvelle couleur à quelque chose qui, au fond, est déjà connu depuis longtemps. Ce genre de situation provoque un débat sur la distinction entre ce qui est vraiment une nouveauté et ce qui ne constitue qu'un coup de marketing.

La situation dans le domaine de la comptabilité de gestion paraît similaire. Dans les dix dernières années, qui étaient très dynamiques, le marché a été inondé de concepts soi-disant novateurs. Comme dans le monde de la mode, les sentiments nationalistes jouent un rôle non négligeable. Par exemple, certains Américains développent leurs propres concepts, tandis que d'autres s'inspirent des Japonais qui ont connu un grand succès entrepreneurial pendant de longues années. Dans les pays européens francophones et germanophones, on reste plus sceptique. Même si l'on profite de l'élan créé par la publicité pour certains nouveaux concepts, on souligne qu'ils reprennent en fait les idées des auteurs classiques.

Mis à part les "couturiers-vedettes de la comptabilité de gestion", il existe un grand nombre de petits bureaux, qui s'adaptent aux courants sans pour autant faire que de l'imitation. Ils introduisent en effet des changements ici et là. Quel lien ont ces affirmations avec la pratique économique ?

Les praticiens n'ont besoin de rien d'autre que de solutions pragmatiques, applicables concrètement à une entreprise. Peu importe alors, si on la nomme "*Activity Based Costing*", "comptabilité par activités", "calcul des coûts par activités" ou "gestion par processus". Une grande partie de ces soi-disant nouveaux développements sont, d'un point de vue théorique, des modifications assez peu spectaculaires de notions déjà connues. Malgré cela, le renouveau que la comptabilité de gestion a connu ces dernières années peut être attribué à cette nouvelle promotion d'idées. Les entreprises elles-mêmes peuvent profiter de cet élan pour moderniser leur comptabilité de gestion qui ne se caractérise que trop souvent par son inertie. Il est donc nécessaire de se rendre compte que la grande masse de concepts dans le domaine de la comptabilité de gestion peut être ramenée à quelques questions fondamentales. Un autre point important est qu'il n'existe pas de solution correcte unique, mais que le système de contrôle de gestion peut se composer presque comme un menu à la carte. Les explications sur les dimensions des systèmes de comptabilité de gestion et le *Management Accounting* sélectif qui suivent, aideront à clarifier ce point.

3.1.2 Les trois dimensions des systèmes de comptabilité de gestion – contenu, objet, temps

Dans la comptabilité de gestion, il existe un petit nombre de questions auxquels se rattachent la plupart des problèmes. Il s'agit de :

- la question du **contenu** des systèmes de comptabilité de gestion
- la question de l'**objet** des systèmes de comptabilité de gestion
- la question de la **dimension temporelle**

3.1.2.1 Le contenu des systèmes de comptabilité de gestion

La question primordiale dans ce contexte se rapporte aux valeurs à utiliser pour les calculs resp. à la structuration de ces valeurs.

Comme cela a déjà été expliqué initialement, la comptabilité de gestion calcule avec des coûts, contrairement aux autres domaines de la gestion financière. Au cours des ajustements par rapport aux charges de la comptabilité financière, qui dépendent des différents principes d'évaluation, on détermine les différents coûts par nature. La structure des coûts par nature est souvent proche de celle de la comptabilité financière, mais elle devrait être adaptée aux besoins en informations divergents (cf. chapitre 4).

Au niveau du contenu se pose également le problème de la prise en compte du comportement des coûts, c'est-à-dire de la distinction entre coûts variables et fixes. Le conflit entre les défenseurs de la comptabilité avec coûts complets et ceux qui prônent la comptabilité avec coûts partiels y trouve son origine. Il dure déjà depuis de nombreuses années (cf. chapitres 6 et 7). Dans la pratique, un traitement encore plus différencié de la variabilité est désormais largement répandu, ce qui explique l'intérêt apporté au concept de l'hierarchie des coûts (cf. paragraphe 5.2.2.).

Finalement, dans le contexte de la discussion du contenu de la comptabilité de gestion, il faut également parler du caractère de l'attribution des coûts. Les coûts directs peuvent être attribués directement à un objet de coûts (p.ex. les coûts de matières à un produit) alors que les coûts indirects doivent être imputés à l'aide de clés de répartition (p.ex. coûts d'administration en % des coûts de production). Il convient de noter qu'une répartition arbitraire des coûts entre les objets peut biaiser l'information.

Les différents aspects du contenu des systèmes de comptabilité de gestion sont traités plus en profondeur au chapitre 4 (coûts par nature), au chapitre 5 (coûts variables et fixes – comportement des coûts) et au chapitre 6 (coûts directs et indirects) de ce manuel.

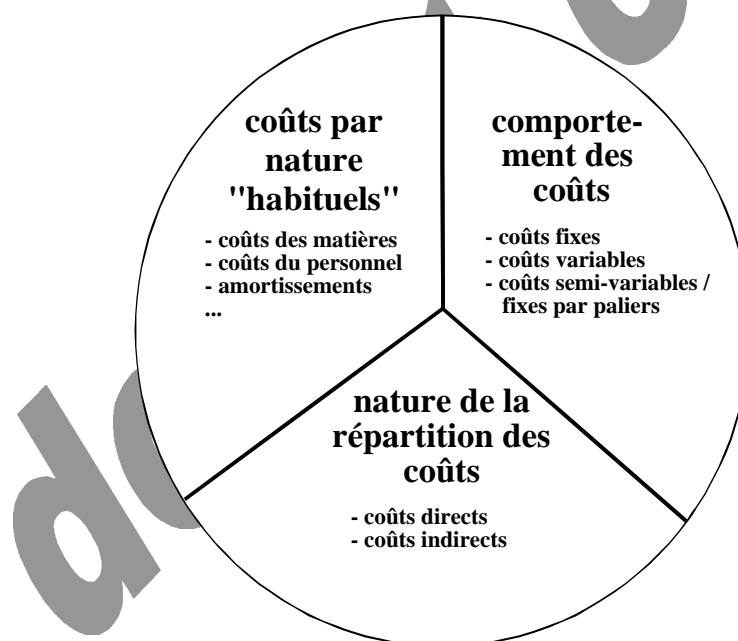


Figure 3-1: Le contenu des systèmes de comptabilité de gestion

3.1.2.2 Les objets de coûts

Une décision importante est celle du choix de l'objet auquel les coûts vont être attribués. Elle déterminera aussi les problèmes d'imputation qui se poseront dans ce contexte. Dans les systèmes de comptabilité de gestion traditionnelle, c'étaient avant tout les centres d'analyse, déterminés en fonction de la structure organisationnelle et les produits qui étaient choisis comme objets de coûts. Au cours des dernières années, d'autres objets ont gagné en importance. Cela est en grande partie dû au changement des conditions cadre, par exemple :

1. La décentralisation a pour conséquence une autonomie plus large des départements. Ces derniers peuvent être considérés comme objets de coûts indépendants (comptabilité par *Profit Centers*).
2. La contrainte de mener une stratégie orientée vers le client rend nécessaire un décompte par rapport aux clients (comptabilité par clients).
3. L'accroissement du nombre de projets à long terme et de leur importance engendre l'obligation d'établir un décompte conforme (comptabilité par projets).
4. Grâce à une orientation plus marquée vers les processus, le potentiel de réduction de coûts devrait être utilisé au mieux (comptabilité par activités).

En principe, on distingue deux raisons pour une nouvelle définition des objets de coûts. D'un côté, les besoins en information peuvent changer, ce qui fait que des informations sur d'autres objets (p.ex. *Profit Centers*, projets) deviennent nécessaires. D'un autre côté, le choix d'objets de coûts différents peut permettre une meilleure imputation des coûts. Ce dernier aspect est un objectif central de la comptabilité par activités.

3.1.2.3 La dimension temporelle – périodicité, orientation temporelle

La dimension temporelle occupe une place importante dans la comptabilité de gestion. Elle concerne deux domaines :

- **Périodicité:** Le décompte d'exploitation classique se fait typiquement pour une période à court ou moyen terme (mois, trimestre, année). Les nouveaux besoins en informations contraignent la comptabilité de gestion à dépasser ce cadre très strict dans les deux directions.

Dans le domaine opérationnel, on demande des chiffres de plus en plus récents, ce qui signifie que l'horizon du temps se réduit à quelques semaines, jours ou

même heures.

Au niveau stratégique, par contre, les informations sur le long terme ont une grande importance (comptabilité de gestion stratégique). Il faut donc également considérer des périodes de plusieurs années.

En outre, on observe que le cadre temporel, au lieu de périodes fixes, est de plus en plus défini en fonction de l'objet de coûts (p.ex. durée de vie de l'objet de coûts, durée du projet).

- **Orientation temporelle:** Les informations sur les coûts peuvent se référer soit au passé, soit au futur. Il est évident que les chiffres du passé sont plus faciles à déterminer et plus fiables, car le futur contient toujours des incertitudes. Il faut cependant se rendre compte que le passé en soi intéresse moins, puisqu'il ne peut plus être influencé. Il peut aider à éviter de répéter les mêmes erreurs et de mieux faire au futur. L'idéal est donc de combiner les calculs se référant au passé avec ceux qui se réfèrent au futur, ce qui permet de constater les écarts.

3.1.2.4 Les trois dimensions de la comptabilité de gestion dans une vue d'ensemble

Le graphique ci-dessous démontre que pratiquement tous les concepts de comptabilité de gestion peuvent être caractérisés par les trois dimensions discutées. Par exemple, la comptabilité par produits est par définition un calcul orienté vers le produit (le produit est l'objet de coûts), mais il reste toujours à définir si l'on calcule avec des coûts complets ou variables (contenu de coûts), et si l'on se fonde sur des chiffres du passé ou si l'on inclut des valeurs planifiées (direction temporelle).

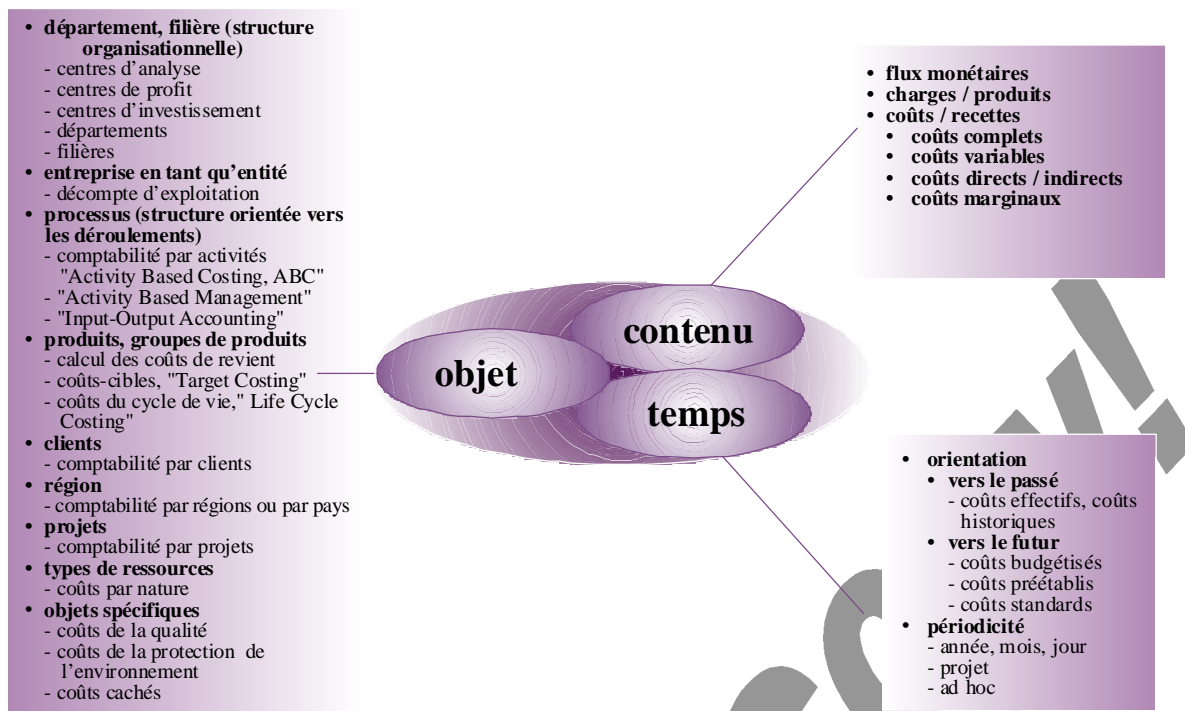


Figure 3-2:SEQARABISCH Les trois dimensions de la comptabilité de gestion dans une vue d'ensemble¹

Dans la comptabilité de gestion traditionnelle européenne, on distinguait pendant longtemps quatre types fondamentaux de systèmes de comptabilité de gestion :



¹ Ce graphique contient une multitude de différents termes issus de la comptabilité de gestion qui n'ont pas encore été discutés dans ce manuel. L'objectif est avant tout de donner une vue d'ensemble qui permette aux lecteurs de classer les concepts qu'ils rencontreront au cours de la lecture.

		Distinction selon contenu	
		Comptabilité avec coûts complets	Comptabilité avec coûts partiels
Distinction selon direction temporelle	Comptabilité avec coûts effectifs	X	X
	Comptabilité avec coûts planifiés	X	X

Figure 3-3SEQARABISCH : Structuration traditionnelle des systèmes de comptabilité de gestion

En fonction des évolutions récentes, une dimension supplémentaire doit être introduit dans cette présentation : celle de l'objet de coûts. Aux objets traditionnels de la comptabilité de gestion, c'est à dire aux centres d'analyse et aux produits, se sont ajoutés d'autres récemment, tels que processus, projets et clients.

3.1.3 La pratique entrepreneuriale et la multitude de systèmes – la comptabilité de gestion sélective

Comme cela a été mentionné au chapitre précédent, il n'existe pas un système de comptabilité de gestion passe-partout. Dans la pratique, il faut déterminer individuellement pour chaque cas les besoins en information et l'utilisation économiquement sensée des instruments de comptabilité de gestion. Une approche possible dans ce contexte est la transformation de l'idée de l'analyse ABC, issue de la gestion des marchandises, en ce qu'on peut appeler la "comptabilité de gestion sélective".²

² cf. Nadig, L.: Wachsende Komplexität und selektives Management Accounting, Der Schweizer Treuhänder 10/96, S. 838-841.

Dans une application simple et unidimensionnelle, on peut, par exemple, établir un système permanent et élaboré pour les types de coûts les plus importants, appelés coûts de type A. L'importance du type de coûts peut se déterminer par des éléments très différents. Souvent, c'est le poids de ces coûts par rapport aux coûts totaux. D'autres éléments, tels que la volatilité, peuvent cependant aussi être des critères pertinents. Les coûts de type B sont des coûts moyennement importants. Il suffit alors d'établir pour eux un système de complexité réduite. Les coûts de type C englobent le plus grand nombre des coûts, mais qui ont un volume et une importance moindres. Ils peuvent être saisis dans un système très simple.

L'idée d'une comptabilité de gestion sélective devient intéressante surtout à partir du moment où elle se compose de plusieurs dimensions.

En plus des coûts, on peut considérer, par exemple, les aspects clients et produits (cf. Figure 3 - 4) on obtient alors des informations plus pertinentes (p.ex. les coûts centraux encourus pour les produits à succès qui sont destinés aux clients clé). Pour les informations de type B, un système moins complexe avec des accentuations selon le cas est suffisant. Les informations de type C, quant à elles, ne se réfèrent qu'aux coûts les moins importants concernant les produits les moins importants et destinés aux clients les moins importants. Dans leur cas, il suffit souvent de n'effectuer que des analyses ad hoc.

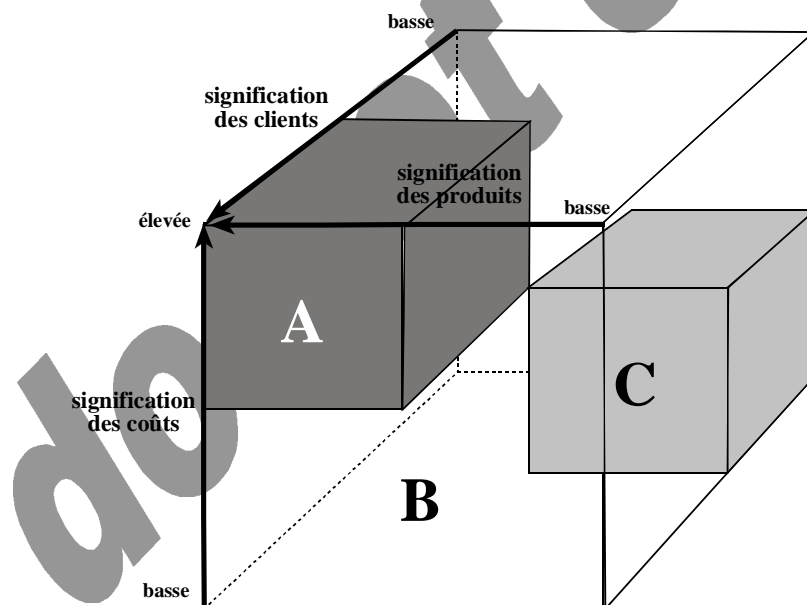


Figure 3-4SEQRABISCH : La comptabilité de gestion sélective

3.1.4 Les systèmes permanents versus les analyses ad hoc

En règle générale, par système de comptabilité de gestion, on entend un système de saisie de données, de traitement de données et d'établissement de rapports qui fonctionne en permanence et fournit les résultats dans des intervals de temps réguliers. Typiquement, les données initiales sont saisies constamment et entrées dans une base de données. La transformation de ces données en informations de gestion s'effectue régulièrement au moyen des rapports qui sont établis, selon les besoins, sur la base d'un tournus hebdomadaire, mensuel, trimestriel ou annuel. Un tel système offre l'avantage d'une disponibilité permanente d'informations qui peuvent entre autres être utilisées pour des comparaisons entre différentes périodes. Comme il s'agit en grande partie d'activités répétitives, il est alors possible d'affiner les méthodes, ce qui permet d'obtenir des informations de meilleure qualité à moindres coûts. En revanche, l'inconvénient majeur est que ce type de systèmes peut devenir très complexe et créer en permanence des coûts relativement élevés. En utilisant un système fixe, on court en plus le danger de générer des informations qui ne sont pas pertinentes, puisqu'on part du principe que les dirigeants veulent les mêmes informations aujourd'hui que hier. Du coup, on ne tient pas compte du changement auquel les entreprises sont exposées.

La réalité entrepreneuriale actuelle demande une flexibilité beaucoup plus grande. Les informations, qui hier encore étaient pertinentes, sont obsolètes aujourd'hui. Les personnes chargées de prendre les décisions se voient souvent confrontées à des situations totalement nouvelles. Elles ont alors besoin de données différentes. Compte tenu de ce fait, il est indispensable pour les entreprises d'avoir la capacité d'effectuer des analyses ad hoc. Dans la pratique, on observe une tendance à remplacer partiellement les systèmes permanents par des analyses ad hoc. Cela peut avoir pour effet une baisse des coûts totaux avec, en parallèle, une augmentation ponctuelle de la qualité de l'information.

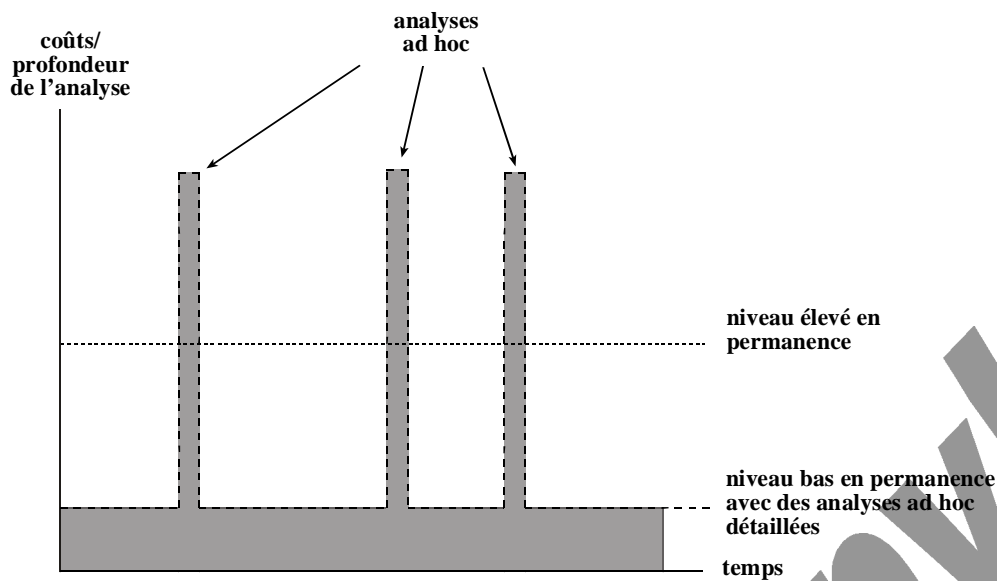


Figure 3-5SEQARABISCH : Système permanent versus analyses ad hoc

EXEMPLE

Analyses ad hoc dans les entreprises aux Etats-Unis

Une grande entreprise américaine du tertiaire a investi, au cours des années 80, une somme notable dans l'élargissement de la comptabilité de gestion. Sur la base d'une standardisation préalable de différents processus, on a entre autres introduit une comptabilité avec coûts standards modifiée. Un système élaboré le rendait possible de constater des écarts très rapidement et d'informer les personnes concernées dans les plus brefs délais.

Il y a 9 ans, un consultant externe a été désigné responsable du contrôle de gestion. Celui-ci s'étonnait alors des coûts énormes que ce système engendrait. Une analyse a démontré que l'utilité des informations générées était considérée comme minimale, puisqu'elles ne contenaient pas d'indications sur les origines des problèmes, resp. sur les possibilités d'amélioration. De plus, certains responsables de département avaient développé des systèmes additionnels "faits maison" pour affronter ce problème. Deux autres critiques sur la situation ont été émises. Tout d'abord, le département du contrôle de gestion était surchargé par le travail quotidien et n'avait donc pas le temps pour les demandes spéciales. Deuxièmement, le personnel ne possédait pas les connaissances requises pour assister les gestionnaires de la ligne lors de problèmes spécifiques.

En se fondant sur son expérience en tant que consultant, le nouveau responsable a proposé une réorientation du contrôle de gestion et l'a finalement appliquée. Les objectifs étaient une réduction massive des coûts ainsi qu'une augmentation de la qualité de l'information. Pour les atteindre, le système de comptabilité de gestion permanent a été réduit à un minimum, ce qui a permis d'économiser une grande partie des coûts (surtout au niveau des coûts du personnel). Il doit maintenant fonctionner comme un système de contrôle très général et surtout comme un système d'alerte. Les informations sur les mesures à prendre pour réduire les coûts proviennent désormais des analyses ad hoc. Le changement du système a été un grand succès. L'emploi, limité dans le temps, d'équipes de spécialistes internes et externes a permis d'effectuer des analyses très détaillées sans que cela n'engendre des coûts exorbitants. L'implication des consultants externes a eu pour effet positif une évaluation plus objective et une possibilité indirecte de comparaison avec la concurrence (*Benchmarking*).

3.2 L'introduction d'un nouveau système de comptabilité de gestion

3.2.1 Reconnaître les insuffisances des systèmes existants

Une des tâches principales du contrôle de gestion est d'assurer que le système de comptabilité de gestion répond aux besoins. Il faut prendre en considération que la comptabilité de gestion ne donne qu'une image de la réalité, c'est-à-dire qu'elle ne correspond jamais parfaitement à celle-ci, mais qu'elle doit s'efforcer de s'en approcher le plus possible. Puisque la comptabilité de gestion est un modèle formel, elle se caractérise par une certaine inertie. Cette dernière est souvent contraire au développement dynamique rencontré dans la pratique. Il apparaît alors une disparité entre le système de comptabilité de gestion et la réalité. Ce fait ouvre deux champs d'action. D'un côté, il faut éviter ce clivage par des adaptations de moindre envergure (évolution). D'un autre côté, il s'avère par moments nécessaire de procéder à une transformation radicale du système (révolution), afin qu'il réponde toujours aux exigences.

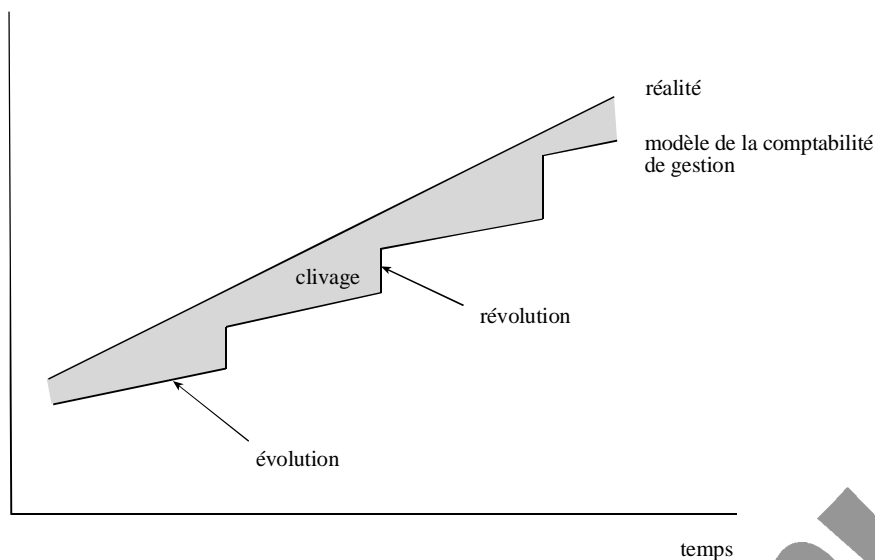


Figure 3-6SEQARABISCH: Clivage entre le système de comptabilité de gestion et la réalité

Les petites adaptations font presque partie des opérations quotidiennes du système. Pour assurer cette évolution du système, il est indispensable que l'information (p.ex. sur des produits nouveaux, sur les processus de production, sur les renouvellements de contrats, etc.) circule constamment entre le département de contrôle de gestion et les domaines opérationnels. En même temps, il faut cependant veiller à ce que, malgré l'évolution du système, les chiffres restent comparables dans la limite du possible. Sinon, une grande partie de leur force d'expression se perd.

Reconnaître le moment où une actualisation proprement dite du système devient la seule alternative viable est plus difficile. Il n'existe pas de règles généralement applicables, mais quelques indicateurs possibles sont :

- d'amples modifications dans les domaines opérationnels,
- une réaction inattendue du marché suite à un devis,
- la concurrence semble avoir des structures de coûts différentes (bien qu'elles utilisent les mêmes méthodes de production),
- les résultats ne correspondent pas aux attentes intuitives des gestionnaires de ligne,
- les gestionnaires de ligne développent leurs propres systèmes d'information.

Mis à part les arguments conceptuels en faveur de l'introduction d'un nouveau système de comptabilité de gestion, on trouve dans la pratique d'autres raisons, qui sont illustrées par quelques exemples :

EXEMPLES

Les contraintes de la technologie d'information

Depuis un certain temps déjà, l'entreprise WANNABI gérait un système de comptabilité de gestion sur un ordinateur *Main Frame*. Au cours des dernières années, cet ordinateur était devenu la source d'un nombre croissant de problèmes. Des interruptions apparaissaient régulièrement. Elles mettaient chaque fois le système hors service pour plusieurs heures voire plusieurs jours. Un effondrement définitif du système ne pouvait donc être exclu. Une réparation n'était pas sensée. C'est pourquoi la direction de l'entreprise a décidé d'investir dans un système "client-serveur". Bien que le système de comptabilité de gestion existant était selon les dirigeants toujours à la hauteur, le changement au niveau informatique a nécessité l'introduction d'un nouveau système de comptabilité de gestion, car le logiciel utilisé jusqu'à présent n'était pas disponible pour le nouveau matériel.

Soutien lors de la restructuration

Les dirigeants de UMBSA ont décidé de réorienter l'entreprise. En premier lieu, il s'agit d'introduire la gestion des processus et l'orientation vers les clients. Pour que cette restructuration soit soutenue par l'infrastructure et, au niveau psychologique, acceptée par le personnel, on a décidé d'introduire en même temps un nouveau système de comptabilité de gestion qui reflète ces objectifs.

Symbole du pouvoir

La comptabilité de gestion est souvent un des instruments de gestion les plus importants. De ce fait, elle est aussi un symbole de pouvoir.

La filière d'une banque asiatique à New York a changé de directeur il y a trois ans. Une des premières activités du nouvel arrivé était de s'informer sur le système de comptabilité de gestion auprès des contrôleurs de gestion. Après les entretiens, il a mandaté son assistant pour qu'il examine le système avec un œil critique et fasse des propositions d'amélioration. Trois mois plus tard, il a fait appeler tous les gestionnaires de ligne et leur a présenté le concept du nouvel instrument de gestion. Les fondements de la comptabilité de gestion restaient les mêmes, mais les informations ont été résumées dans de nouveaux indicateurs. Selon lui, c'était le seul

moyen pour assurer une orientation claire vers la valeur. Le directeur exerçait son mandat pendant trois ans, après quoi on le rappelait dans son pays. Trois mois après l'entrée en fonction du directeur qui le remplaçait, tous les gestionnaires de ligne étaient rassemblés ...

3.2.2 Eliminer les insuffisances

3.2.2.1 Un seul système de comptabilité de gestion - est-ce suffisant?

Au chapitre précédent, il a été affirmé que la comptabilité de gestion devait répondre à des demandes très différentes. Lors de la conception des systèmes de comptabilité de gestion, on tente souvent de remplir toutes les conditions avec un seul système. Parfois, les contrôleurs de gestion responsables reconnaissent la nécessité d'une différenciation par rapport aux besoins, mais cette approche est souvent refusée par les *Top Managers*. Ces derniers considèrent en effet que cela ne mènerait qu'à un "éparpillement" des systèmes. Les compromis forcés qui sont finalement approuvés, écartent toujours une partie des demandes. En général, ce sont les problèmes d'évaluation de la comptabilité financière et du calcul fiscal qui occupent le premier rang et les fonctions pertinentes pour la gestion se voient reléguées au second rang.⁴ D'autres aspects, tels que communication et apprentissage, sont quant à eux presque entièrement négligés.

Il faut donc prendre en considération la mise en place de plusieurs systèmes de comptabilité de gestion en parallèle. Cela ne signifie pas qu'il faut concevoir plusieurs systèmes complets et indépendants, mais que le système de base dans lequel sont saisies les données soit structuré de telle manière qu'il rende possible des étapes de traitement individualisées en fonction des différents besoins.

⁴ Kaplan, R.: One Cost System Isn't Enough, dans HBR, Jan.- Feb. 1988, p. 61. (61 - 66)

Dans un article⁵, Kaplan décrit sur la base des trois fonctions de la comptabilité de gestion les demandes adressées aux systèmes respectifs :

fonction	fréquence bution	degré d'attri- mique	domaine systé- matisation	variabilité tivité	degré d'objec- tivité	gestion
évaluation des stocks	mensuel, trimestriel	agrégé	coûts de la production	non pertinent	élevé	
contrôle de production opérateur	quotid., après d'une unité	aucun responsabilité	domaine de fixes à court	variables et terme	élevé	
coûts du produit	annuellement, lors de change- ments	détaillé, à chaque produit	toute l'organi- sation	tous variables	bas	

3.2.2.2 L'affinement des systèmes de comptabilité de gestion

L'affinement des systèmes de comptabilité de gestion peut se faire en général dans les trois dimensions objet, contenu et temps. Comme cela a déjà été mentionné ci-dessus, un rôle important revient à l'analyse différenciée du contenu des coûts et à la distinction des horizons de temps. On accorde traditionnellement aussi un grand poids au problème de l'imputation arbitraire des coûts sur les objets. Une amélioration de cette imputation peut être obtenue dans quatre domaines :

1. Par le **choix d'objets de coûts plus pertinents**, on parvient à augmenter l'information des résultats.
2. L'objectif de toute comptabilité de gestion est d'avoir un **volume maximal de coûts directement imputables**. Jusqu'à présent, ce principe n'a pas été appliqué souvent à cause de la grande charge de travail qu'il implique. Les possibilités technologiques actuelles (systèmes d'information, *Scanning*) ont permis d'avancer dans ce domaine.
3. Une **structuration différenciée des coûts indirects** sur la base du critère de l'homogénéité de l'origine des coûts rend possible une attribution plus adaptée des coûts.

⁵ Kaplan, R.: One Cost System Isn't Enough, dans HBR, Jan.- Feb. 1988, p. 63. (61 - 66)

4. Finalement, pour un regroupement plus poussé des coûts indirects, on peut définir des **critères d'attribution** qui correspondent mieux à la **cause effective des coûts**.

La comptabilité par activités (cf. chapitre 11), qui a déjà été mentionnée, agit surtout au niveau du troisième et du quatrième point.

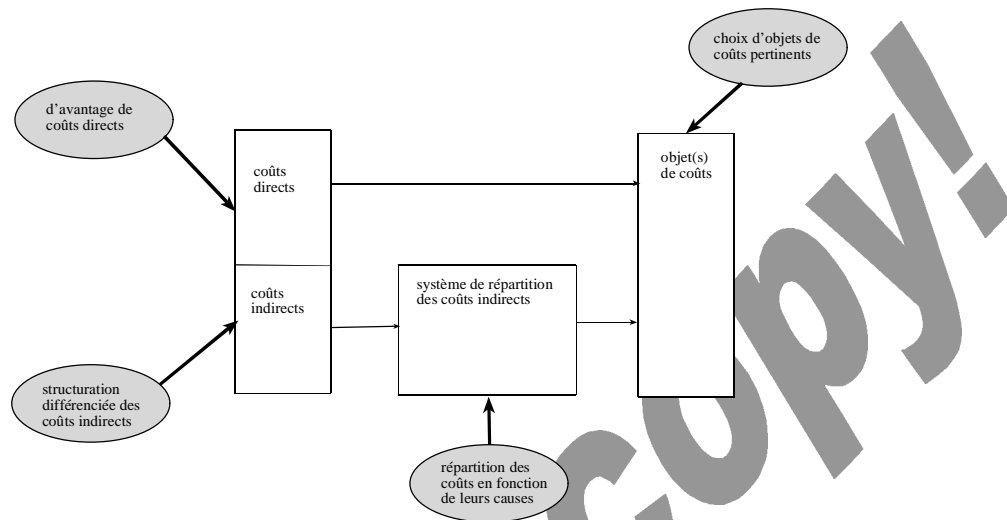


Figure 3-7SEQARABISCH: Approches pour améliorer l'attribution des coûts

3.2.3 Le procédé lors de l'introduction d'un nouveau système

L'introduction d'un nouveau système de comptabilité de gestion peut en général être subdivisée en trois phases: analyse de l'état actuel, planification et réalisation. Même si ces phases se déroulent typiquement l'une après l'autre, il est parfois nécessaire de retourner à une phase antérieure.

Analyse de l'état actuel: Le point de départ de toute réorientation doit consister en une analyse de la situation actuelle. Elle englobe trois tâches (cf. Figure 3 - 8) qui peuvent se dérouler parallèlement ou l'une après l'autre. L'objectif central doit être l'identification des interdépendances effectives à l'intérieur de l'entreprise. Si cette condition est remplie, on peut entamer l'analyse des besoins en information et

élaborer les concepts correspondants. Des indications importantes sur les interdépendances peuvent être obtenues par l'analyse du système de comptabilité de gestion existant, car ce dernier n'est rien d'autre qu'un modèle de ces liens. La critique avancée contre le système existant indique souvent les points importants qui ont été négligés jusqu'alors. En dernier lieu, il s'agit de déterminer les besoins des destinataires (futurs) de l'information. Pour cela, il faut collaborer étroitement avec ces destinataires.

Planification: Sur la base de l'analyse de l'état actuel, il faut déterminer les objectifs visés par le système. Dans ce contexte, satisfaire au besoin en information de façon complète représente une situation idéale, mais irréalisable. Il s'agit de réduire l'information fournie à un niveau raisonnable, à l'aide de la définition d'objectifs. Le concept général et le concept détaillé permettent de planifier les objectifs. Ce déroulement n'est pas forcément linéaire et peut contenir des retours aux phases antérieures de la procédure. L'élaboration du concept, par exemple, fait souvent apparaître des déficits au niveau de l'analyse de l'état actuel, qui doivent rétroactivement être comblés.

Réalisation: Les spécifications du concept de détail permettent de développer un système. Dans la plupart des cas, on va se fonder sur une solution standardisée, qui va être adaptée à la réalité de l'entreprise. Mais dans la pratique, on rencontre aujourd'hui souvent le phénomène opposé : l'exploitation de l'entreprise est adaptée pour qu'elle puisse être reflétée par la solution standardisée. Le dernier pas consiste à tester le système achevé avant qu'il ne soit effectivement mis en marche.

Contrôle: Mise à part le contrôle qui suit le développement, il faut également contrôler le système au cours de son exploitation régulière. D'un côté, cela peut mener à des travaux de correction et permettre, d'un autre côté, d'en tirer des conclusions pour des projets ultérieurs.

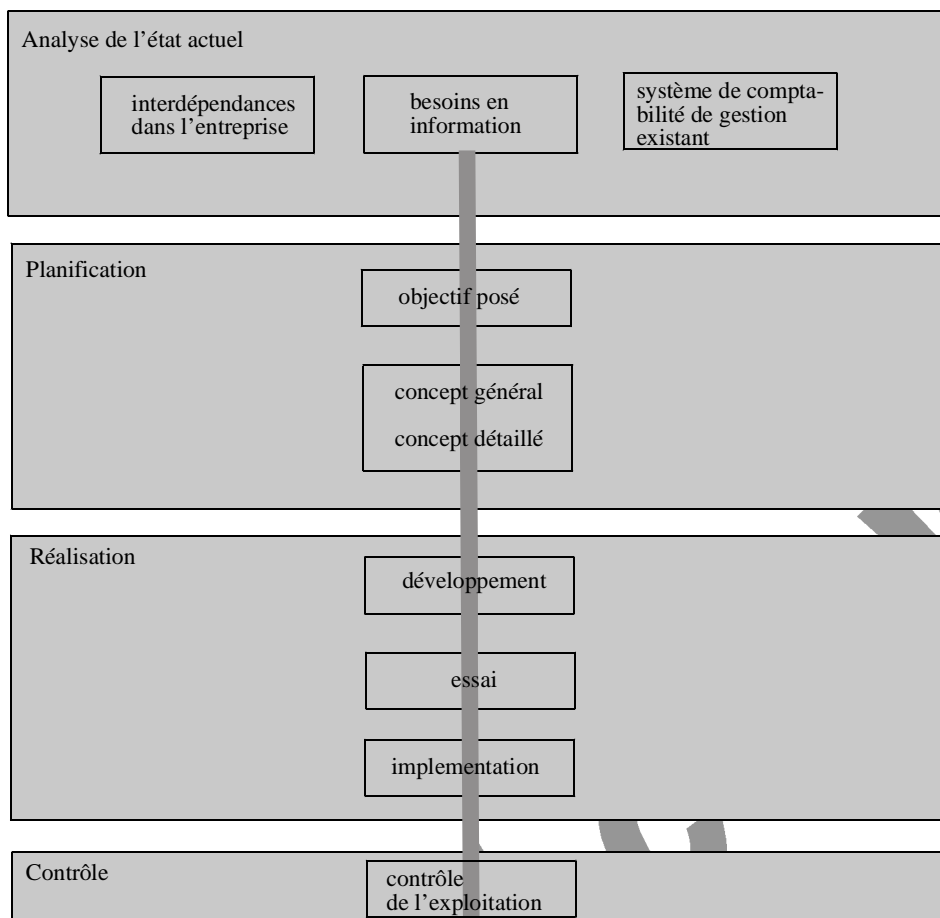


Figure 3-8SEQARABISCH : Introduction d'un nouveau système

EXEMPLE

Introduction d'un système de comptabilité de gestion chez NESSA

Le département de contrôle de gestion de NESSA a élaboré un concept pour un nouveau système de comptabilité de gestion. Pour obtenir une évaluation neutre, le directeur financier mandate un consultant externe pour relire le concept. En réponse, le consultant établit le catalogue de questions ci-dessous :

1. La direction d'entreprise soutient-elle complètement le nouveau concept et est-elle prête à en tirer les conséquences requises, par exemple la décentralisation des compétences de décision ?
2. Les gestionnaires du niveau intermédiaire ont-ils été impliqués dans le développement du système ?

3. Le document stratégique prévoit le remplacement d'une grande partie des installations dans deux ans. A-t-on pris en considération les conséquences que cela implique ?
4. Le concept contient des indications détaillées par rapport à l'introduction du système, mais ne donne presque pas d'informations sur l'exploitation régulière du système. Les réflexions nécessaires à ce sujet ont-elles été faites ?
5. Les responsabilités pour le projet "Introduction du système" et pour l'exploitation du système ont-elles été clarifiées?
6. A-t-on prévu les mesures de sécurité nécessaires dans le concept (panne du système, accès aux données etc.) ?
7. Pourquoi veut-on changer d'un coup tout le système ? Ne serait-il pas plus raisonnable de procéder par étapes ?
8. La solution informatique prévue est basée sur un système central. Un système décentralisé ne permettrait-il pas d'économiser des coûts et d'augmenter son utilité par une plus grande disponibilité de l'information ?
9. Une phase de test du système est planifiée, mais l'introduction effective doit, selon le plan, s'accompagner immédiatement de l'arrêt définitif de l'ancien système. N'existe-il pas la possibilité d'exploiter pendant un certain temps l'ancien et le nouveau systèmes en parallèle ?
10. Quelles conséquences auraient des retards lors de l'implémentation ?

do not

3.3 L'exploitation d'un système de comptabilité de gestion

L'exploitation courante d'une comptabilité de gestion englobe différentes activités. Le graphique ci-dessous en donne une vue d'ensemble, mais représente une réalité fortement simplifiée.

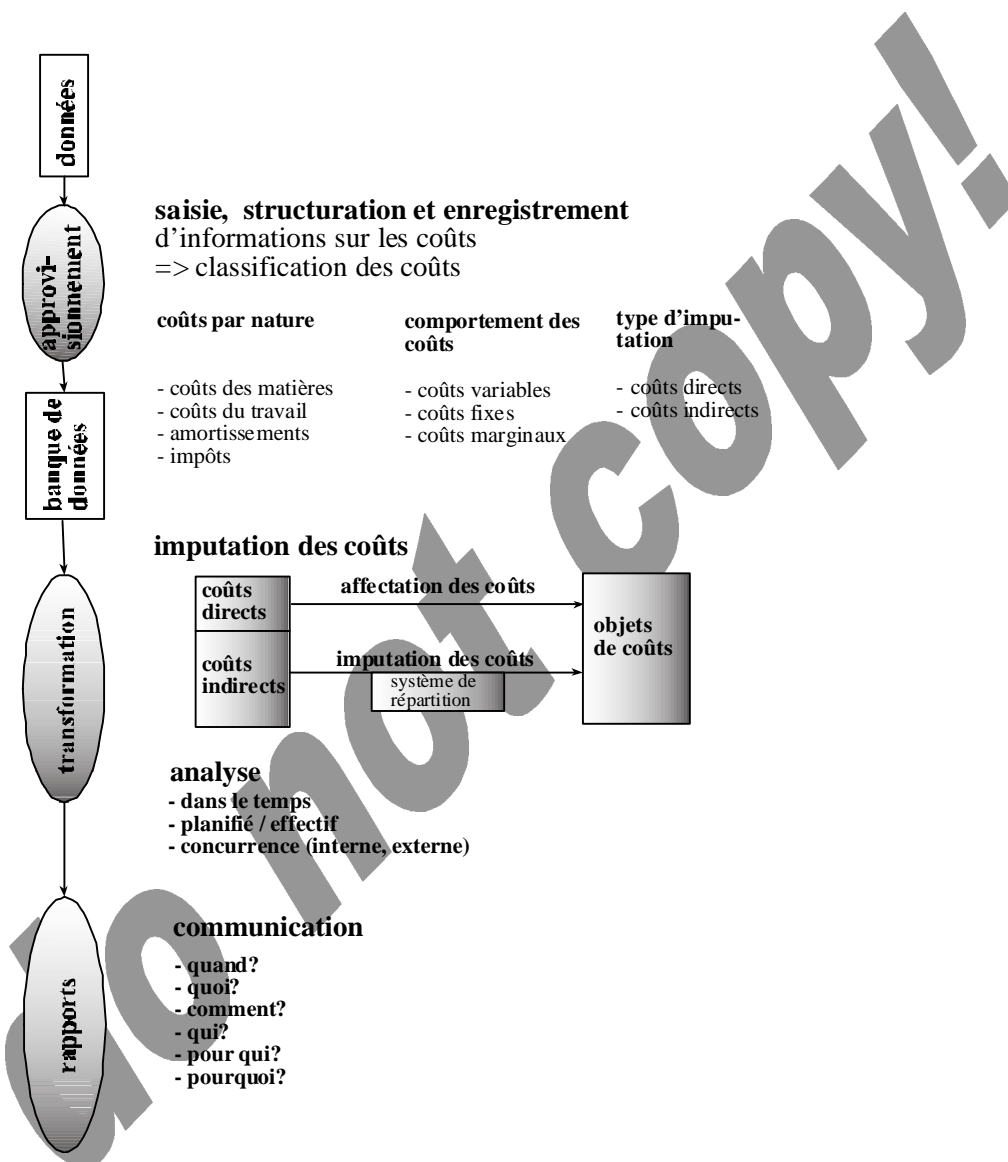


Figure 3-9SEQARABISCH: Activités liées à la comptabilité de gestion

Approvisionnement: On oublie souvent que les données de la comptabilité de gestion doivent être saisies quelque part. Il est possible de distinguer deux catégories: des données qui sont déjà utilisées dans d'autres systèmes (comptabilité financière) et des données qui servent uniquement aux fins de la comptabilité de gestion. Puisque la saisie des données n'est en règle générale pas effectuée par le contrôleur de gestion, on sous-estime fréquemment les coûts que cette activité engendre. Un autre facteur important est d'assurer une qualité suffisante des données. Celles-ci doivent être structurées et sauvegardées. Le critère de structuration qui s'impose en général se fonde sur la distinction entre les différents domaines du contenu des coûts (coûts par nature, coûts variables et fixes, coûts directs et indirects).

Transformation: Dans le cadre de la transformation, il s'agit d'abord d'attribuer les coûts aux objets. Cela se fait soit directement, soit indirectement, par le biais d'un système de répartition plus ou moins complexe. Finalement, les informations sont analysées, avant tout à l'aide de différents types de comparaisons (comparaison temporelle, comparaison entre chiffres effectifs et planifiés, comparaison avec la concurrence).

Rapports: Une analyse n'aura guère d'impact si les résultats ne sont pas communiqués aux différentes personnes impliquées. Les rapports forment un domaine complexe de la comptabilité de gestion. Des impulsions nouvelles n'ont été données que récemment par les technologies modernes et par une approche de la comptabilité de gestion axée sur le comportement. Une discussion détaillée de ce sujet n'est pas présentée dans ce manuel, mais aux endroits où cela s'avère utile, on trouve des indications concrètes s'y référant .