

VERS UNE APPROCHE GLOBALE DES COUTS ET DE LA VALEUR

Journée Pédagogique AFC
Jeudi 13 septembre 2007
ENS de Cachan

AGIR POUR REDUIRE LES COUTS

François MEYSSONNIER
Professeur à l'IAE de Metz

PLAN

- Introduction
- Première partie : La gestion stratégique des coûts
- Deuxième partie : Les techniques de réduction des coûts

INTRODUCTION

LA CONNAISSANCE DES COUTS

- La comptabilité de gestion est le système d'information qui permet de calculer et d'analyser les coûts afin :
 - d'effectuer des choix de gestion (stratégiques ou opérationnels)
 - d'élaborer des prévisions (coûts *standard*) permettant la mise sous tension de l'organisation dans une démarche de contrôle budgétaire (avec *reporting* mensuel et analyse des écarts entre réel et prévisionnel)
 - de nourrir la comptabilité financière (évaluation des stocks, résultat prévisionnel, etc.)
- Cette dimension est très présente dans nos formations car :
 - proche de la comptabilité
 - se prête facilement à des évaluations « sur table »
 - relève clairement de la fonction du contrôleur de gestion

LA DIMINUTION DES COUTS

- Le contrôle de gestion ce n'est pas seulement connaître les coûts (= mesure) mais aussi les réduire (= action) :
 - les méthodes d'action sur les coûts font partie de notre domaine
 - le contrôleur de gestion est conseiller, acteur, voire animateur des démarches de réduction des coûts
- Cette dimension est trop souvent occultée ou traitée de façon secondaire dans nos formations car :
 - plus proche des managers que des comptables
 - savoir faire difficile à évaluer hors du terrain
 - relève plutôt d'une culture qui doit être partagée ou distribuée dans l'entreprise que d'une fonction

OBJET DE LA PRESENTATION

- Une communication qui se veut :
 - une mise en exergue de cet aspect du contrôle de gestion
 - un essai de synthèse et d'analyse unifiée
 - à visée pédagogique
- Nous avons privilégié les aspects les plus significatifs pour un public d'élèves ou d'étudiants se formant dans le champ de la comptabilité et du contrôle ... bien d'autres approches sont probablement possibles de la même question

PREMIERE PARTIE : LA GESTION STRATEGIQUE DES COUTS

LES COUTS DANS LA STRATEGIE DE L'ENTREPRISE

- Dans certains secteurs, la concurrence s'exerce surtout par le biais des prix ; c'est le cas des produits banals ou en fin de cycle de vie :
 - le coût est l'élément stratégique central
- Dans d'autres secteurs, la concurrence s'effectue plutôt par l'image de marque (biens de consommation personnelle et luxe), l'innovation technologique (biens d'équipement), la chrono-compétition (mode, primeurs, etc.) :
 - le coût est un facteur à gérer parmi d'autres
- Mais sur un même marché plusieurs stratégies peuvent cohabiter en développant des chaînes de valeur différentes

VALEUR POUR LE CLIENT ET/OU VALEUR POUR L'ACTIONNAIRE

- Les outils et méthodes du contrôle de gestion font une part plus ou moins grande dans la création de valeur à l'un ou l'autre des bénéficiaires (Bouquin, EMR, 2000) :
 - instruments et dispositifs de contrôle plutôt centrés sur la création de valeur pour l'actionnaire : centres de profit et EVA, PCI sur la base des prix du marché, coûts complets par les centres d'analyse, choix d'investissement VAN ou TRI, budgets, etc.
 - instruments et dispositifs plutôt centrés sur la création de valeur pour le client : démarches TQM, JAT, *target costing* ; PCI sur la base des coûts *standard*, ABC-ABM, choix d'investissement multi-critères, BSC, etc.
- Dans la recherche de diminution des coûts, même si le bénéficiaire ultime est le propriétaire de l'entreprise, ce sont les besoins du client qui sont centraux pour la démarche

COMMENT MESURER LA VALEUR PERCUE PAR LE CLIENT

- En général, les méthodes de réduction des coûts sont fondées sur la comparaison entre :
 - valeur perçue par le client justifiant son acte d'achat → prix acceptable au regard de l'utilité pour le consommateur
 - consommation de ressources engagées par l'entreprise → coût de revient prévisionnel avec le mode de fabrication de l'entreprise
- En réalité les choses sont plus compliquées (Malleret, AFC, 2006), le prix n'est qu'un *proxy* de la valeur perçue par le client

COMMENT ADAPTER LA STRUCTURE DES COUTS A LA VALEUR ATTENDUE

- La tendance générale est d'adapter la consommation des ressources internes à la valeur perçue par les clients (qu'ils soient internes ou externes)
- Ceci peut se faire dans tous les processus de l'entreprise le long de sa chaîne de valeur
- En fonction d'un diagnostic de ses forces et faiblesses, l'entreprise, pour diminuer ses coûts, peut :
 - innover (si elle est bonne dans l'activité ou le processus)
 - faire du *benchmarking* (avec les acteurs internes actuels)
 - faire du *reengineering* (avec de nouveaux acteurs internes)
 - externaliser (sous-traitants externes)

PREMIER LEVIER : ***BENCHMARKING***

- Le *benchmarking* (étalonnage) c'est le fait de se comparer aux meilleurs dans un domaine afin d'améliorer sa prestation et diminuer ses coûts
- Possible par rapport aux concurrents ou en dehors de la branche
- Dans les entreprises à réseaux (magasins, agences, unités identiques de production) c'est plus facile à organiser
- A effectuer au niveau des tâches, si on est plutôt moins bon que les autres mais qu'on peut s'améliorer en interne (apprentissage organisationnel)

DEUXIEME LEVIER : *REENGINEERING*

- Le *reengineering* (reconfiguration) c'est le fait de repenser totalement une façon de faire sans essayer de faire évoluer l'existant
- On utilise les nouvelles technologies informatiques
- On agit au niveau des processus
- Si on est beaucoup moins bon que les autres et qu'on peut difficilement s'améliorer dans l'organisation actuelle des services (rupture organisationnelle)

LE MODELE *LOW COST*

- Dans de nombreux secteurs se développent des entreprises à coûts réduits et prix bas : compagnies aériennes (Ryanair), hard-discount (Lidl), automobile (Dacia), etc.
- Ce sont des « entreprises minimales » qui fournissent un produit de base simple et sans options
- Elles sont emblématiques de la stratégie de coûts bas et vise une clientèle pour laquelle le prix est l'élément essentiel de valeur perçue

LA DEMARCHE *LOW COST*

- Dans les activités de service, où la prestation est co-construite avec le client, on réduit ce qui est fait par l'entreprise et on accroit ce qui est demandé au consommateur
- Moyens mis en œuvre pour baisser les coûts :
 - réduction de la variété de l'offre
 - investissements dédiés
 - flexibilité et polyvalence de la main d'œuvre
 - variabilisation des charges
- L'entreprise doit être conçue autour de cette stratégie et on doit lutter de façon permanente contre le risque d'embonpoint

DEUXIEME PARTIE : LES TECHNIQUES DE REDUCTION DES COUTS

1) ACTION SUR LES PRODUITS



EN PHASE DE CONCEPTION PAR L'ANALYSE DE LA VALEUR (AV)

- 1945 – Lawrence Miles – General Electric
généralisation à partir des années 1960 dans l'armement
(Mc Namara ministre de la défense aux EU)
- Minimisation des charges directes lors de la phase de
conception des nouveaux produits (important dans les
industries d'assemblage)
- On réunit des groupes de *brain storming* internes et on élabore
les produits en ne satisfaisant que les fonctions principales et
en minimisant systématiquement les coûts
- Exemple : Logan de Dacia

EN PHASE DE PRODUCTION PAR LE *KAIZEN COSTING* (KC)

- 1950 au Japon (Toyota), 1980 dans le reste du monde
- Diminution permanente des charges directes et indirectes lors de la phase de production tout au long du cycle de vie du produit
- Logique interne d'amélioration continue fondée sur l'implication des opérateurs au travers des cercles de qualité, boîtes à idées, groupes de progrès, etc.
- Obtention de baisses régulières de coûts, anticipées dans des «tables de coûts» (courbes d'expérience) qui peuvent servir aux prévisions budgétaires

« AV + KC » SUR LE CYCLE DE VIE PAR LE *TARGET COSTING* (TC)

- Initié par Toyota et généralisé au niveau mondial depuis 1990 dans l'automobile, la construction électrique et l'électronique
- La démarche se focalise sur le produit (Meyssonier, FCS, 2001) et combine :
 - Analyse de la Valeur (*Value Engineering*) en phase de conception
 - *Kaizen Costing* en phase de production
- $CC = PV \text{ attendu} - RC$
- L'économie à réaliser est la différence entre le coût actuel estimé et le coût cible

LA METHODE DU *TARGET COSTING*

- On évalue la contribution de chacun des attributs du produit à la valeur totale perçue par le client (décomposition analytique suite à une étude de marché) puis on compare cela avec le coût relatif des composants contribuant à ces attributs (analyse fonctionnelle des ingénieurs) ce qui permet d'identifier les actions à réaliser (Horwath, RFG, 1995)
- A utiliser plus comme des signaux que comme une mise en relation mécanique
- Exemple : hôtels économiques

LES LIMITES DU *TARGET COSTING*

- On part de la représentation des clients potentiels :
 - ce n'est pas toujours adapté aux stratégies de rupture où c'est l'offre qui révèle une demande latente
 - risque d'isomorphisme des produits (comme le *benchmarking*)
- On se focalise sur le coût unitaire et on est souvent dans l'assemblage:
 - contingence de la méthode (selon les branches : norme généralisée ou absence totale)

2) ACTION SUR LES FRAIS GENERAUX

EN INTERNE : BUDGET BASE ZERO (BBZ)

- 1969 – Peter Pyhrr – Texas Instruments
succès relatif (Malleret, GACG, 2005) à partir des années 1980
utilisation en Georgie par Carter (devenu président en 1976)
- Diminution drastique des charges indirectes tous les 4-5 ans
dans les centres de frais discrétionnaires
- Le BBZ consiste à considérer qu'aucune charge n'est acquise
et que tout doit être justifié par les services rendus aux clients
internes ou externes
- On décompose les prestations en activités élémentaires, on les
met à plat, on envisage des niveaux de service différents ...
puis on recompose le budget alloué au service

EN EXTERNE : CONSULTANTS « *COST KILLERS* » (CK)

- Cabinets conseils spécialisés dans la réduction des charges et rémunérés au résultat
- Spécialisés sur certains postes : fiscalité, achats, obtention de subventions, trésorerie, etc.
- Utilisant les services d'experts pointus et agissant plus par rapport à l'environnement que par rapport à la structure interne (à l'inverse du BBZ)
- Exemple : récupération par les transporteurs routiers de la TVA (1996-2000) sur les péages des autoroutes

3) ACTION SUR LES PROCESSUS TRANSVERSAUX ET LA QUALITE

LEAN PRODUCTION ET QUALITE TOTALE: SIX SIGMA (SS)

- Méthode initiée par Motorola et très répandue depuis la fin des années 1990 après son usage par General Electric :
 - accroissement de la qualité et de la vitesse du service
 - amélioration des processus par la diminution des aléas et la simplification du déroulement
- Fondée sur l'utilité perçue par le consommateur, en diminuant la variété délivrée et en se focalisant sur les processus à problèmes (objectifs hors centres de responsabilité)
- Travail en équipe (sponsors, champions, *black belts*, *green belts*) fondé sur des chiffres et des faits mesurables (statistiques)

CONCLUSION

- Le contrôle de gestion est à l'articulation de 2 logiques :
 - au niveau groupe, la modélisation financière prime et les contrôleurs de gestion sont proches de la comptabilité financière (nécessaire maîtrise des IFRS)
 - dans les *Business Units*, l'approche processus prime et les contrôleurs de gestion sont proches de la gestion des opérations et des systèmes d'information (nécessaire maîtrise des ERP)
- Il est important dans l'enseignement du contrôle de gestion de faire toute sa place à la gestion conjointe des coûts et de la valeur
- La recherche de l'efficience = un des éléments structurants du contrôle de gestion