

7. Exposé des bases de la comptabilité analytique

(traduction du chapitre 7 du livre d'E. Goldratt « The Haystack Syndrome » 1990, 262 pages édité par Northern River Press ISBN 0-88427-184-6)

Nous avons défini trois mesures (Throughput=T, Inventory=I stocks et équipement, Operating Expenses=OE, les dépenses d'exploitation). Sont-elles celles dont nous avons besoin? Est-ce que ces mesures nous permettent de juger de l'impact d'une décision locale sur l'objectif global? Intuitivement nous estimons qu'elles sont appropriées, mais avouons-le, nous n'avons même pas commencé à étayer cette affirmation.

Toute tentative pour juger d'une décision locale fait immédiatement ressortir la nécessité de ventiler chaque mesure en ses composants. Quels composants composent le Throughput de l'entreprise? Le Throughput de l'entreprise résulte de la vente d'un type de produit, plus un second type de produit, etc. Ces produits pourraient être également des services. Ainsi, Throughput de l'entreprise est simplement la somme du Throughput obtenu par la vente de tous les produits individuels p. Sous une forme plus mathématique :

$$T = \sum_p T_p$$

La même chose devrait être faite pour les dépenses d'exploitation. Nous dépensons de l'argent pour convertir l'Inventory en Throughput. A qui devons-nous donner cet argent? Aux ouvriers et aux managers pour leur temps de travail, aux banques pour payer les intérêts, aux services publics pour l'énergie, à la protection sociale pour l'assurance médicale, et ainsi de suite. Il existe plusieurs catégories de dépenses. Il convient de noter que les "produits" ne sont pas une de ces catégories. Avez-vous jamais versé de l'argent à un produit?

De même, il est important de noter que les fournisseurs ne sont pas une catégorie des dépenses d'exploitation. L'argent payé aux fournisseurs n'est pas une dépense de fonctionnement, mais plutôt du stock. Ainsi, les dépenses d'exploitation totales de l'entreprise sont simplement la somme des catégories c individuelles de frais d'exploitation. Dans une forme plus mathématique:

$$OE = \sum_c OE_c$$

La ventilation de l'inventaire est évidente ($I = \sum_p I_p$).

Ces ventilations créent peut-être une difficulté en utilisant les mesures décrites ci-dessus pour prendre une décision locale. A la fin, les juges ultimes sont le Net Profit (NP) et le Return On Investment (ROI).

Voyons maintenant dans quelle situation bizarre nous nous trouvons. Le Profit Net (NP) est tout simplement le Throughput moins les dépenses d'exploitation. Mathématiquement cela prendra la forme de:

$$NP = \sum_p T_p - \sum_c OE_c$$

Faites attention. La première sommation est faite sur des produits, la seconde sur des catégories. Si nous essayons d'ajouter des pommes et des oranges, le résultat sera une salade de fruits.

Alors, comment allons-nous traiter le cas important suivant? Supposons que nous évaluons s'il est sage de lancer un nouveau produit. Nous avons une bonne idée de combien nous allons en vendre. Notre intérêt réel ne réside pas dans le lancement du produit, mais dans l'impact qu'il aura sur le bénéfice net de l'entreprise tout entière.

Comment pouvons-nous répondre à cette question si nous ne connaissons pas l'impact du lancement de ce nouveau produit sur les ventes des autres produits? Comment pouvons-nous y répondre si nous ne savons pas son impact sur les différentes catégories de dépenses d'exploitation? Il se pourrait que, même si le Throughput obtenu à partir de ce nouveau produit est assez élevé, notre bénéfice net total puisse diminuer. C'est une décision très importante, mais même en utilisant les nouvelles mesures, il ne semble pas que nous puissions en tirer quelque chose pour prendre des décisions locales.

La comptabilité analytique a été inventée pour répondre à ces questions extrêmement importantes. Le génie qui l'a inventé est sans doute passé par le raisonnement logique suivant. Il a probablement dit: «Je ne peux pas répondre à vos questions avec précision, mais il n'est pas nécessaire d'y répondre précisément. En tout cas, ma réponse sera basée sur votre estimation de combien de ce nouveau produit allez-vous vendre. Ce que je dois faire est de vous fournir une très bonne approximation, et ça, je peux le faire. »

Sa solution a tenté de simplifier la situation en remplaçant les pommes et les oranges par des pommes et des pommes, en passant de deux ventilations – par produits et par dépenses de fonctionnement – à une seule, par produits. Il s'est probablement dit: «Je peux trouver une répartition alternative des dépenses d'exploitation, non pas par catégories, mais par produits. Oui, ce ne sera pas précis, mais ce sera une assez bonne approximation.»

Tout ce que nous avons à faire est de changer la question qui a conduit à la répartition des charges d'exploitation. Plutôt que de poser la question habituelle de notre P & L (NdT : Compte de résultat), «À qui devons-nous payer?» nous allons demander, "Pourquoi payons-nous cet argent?" Pourquoi payons-nous de l'argent pour un ouvrier? Parce que nous avons décidé de produire un produit en particulier. Ainsi, nous pouvons au moins ventiler la catégorie main-d'œuvre directe produit par produit.

Rappelons-nous, quand la comptabilité analytique a été inventée au début de ce siècle (NdT : Goldratt a écrit « The Haystack Syndrome » en 1990), dans la plupart des entreprises le travail direct était payé en fonction de pièces produites.

Contrairement à aujourd'hui, où nous payons selon les heures de présence à l'usine, et où nous avons de nombreuses raisons (et pas seulement les syndicats) de nous détourner de la mentalité « j'embauche – je débauche ».

Qu'en est-il des autres catégories de dépenses où une ventilation par produit est impossible? Par exemple, nous ne payons certainement pas un salaire au président sur la base de la décision de produire un produit particulier ou non. Mettons tous ces frais ensemble forfaitairement, de préférence sous un nom qui a une connotation négative. Que pensez-vous d'un nom comme «frais généraux», ou mieux encore «charges indirectes» (NdT : Goldratt utilise ici le mot « burden » qui veut dire charge mais aussi fardeau)? Cette dénomination démontre bien notre dégoût à des dépenses qui ne relèvent pas facilement de la répartition que nous souhaitons produit par produit. Oui, nous courons un risque en appelant tous les managers «un fardeau», mais heureusement, ils ne le remarqueront même pas.

Blague à part, que devons-nous faire avec toutes ces dépenses en «frais généraux»? La personne qui a inventé la comptabilité analytique n'a pas hésité. Rappelez-vous, au début du siècle toutes ces dépenses étaient extrêmement faibles par rapport à main-d'œuvre directe. Il avait déjà traité la majeure partie du problème. Aussi, sa suggestion a été simple: "Ventilons toutes ces dépenses en fonction de la contribution de la main d'oeuvre directe." L'ALLOCATION venait d'être inventée.

Qu'a-t-il gagné avec cette astuce? Il a été capable de ventiler les charges d'exploitation par produits, exactement de la même manière que le Throughput était ventilé. Maintenant nous pouvons passer à l'étape suivante, puisque nous avons des pommes avec des pommes. La présentation mathématique prend une forme beaucoup plus simple:

$$NP = \sum_p T_p - \sum_p OE_p$$

Ceci est une énorme avancée. Le rapprochement proposé par la comptabilisation des coûts nous a permis de disséquer une entreprise produit par produit. Maintenant, nous pouvons prendre des décisions concernant un produit, sans s'intéresser à tous les autres.

Cette innovation a été extrêmement puissante. Elle a permis aux entreprises de croître en taille tout faisant proliférer la gamme de produits. Il est intéressant de noter que parmi les premiers à adopter la comptabilité analytique il y a eu Du Pont et General Motors. Elle n'a pas été reconnue par Ford, qui se limitait à un seul produit principal.

Mais maintenant la situation est un peu différente. L'avance de la technologie a changé l'industrie dans la mesure où ces deux hypothèses fondamentales de la comptabilité analytique ne sont plus valides. La main-d'œuvre directe n'est plus

payée à la pièce produite, mais sur le simple fait que les travailleurs ont pris sur eux-mêmes l'obligation de venir travailler. Les frais généraux ne représentent plus une infime partie, mais sont plutôt plus importants que les dépenses main-d'œuvre directe.

Aujourd'hui, toute la communauté financière s'est éveillée à la fois au fait que la comptabilité analytique n'est plus applicable, et que quelque chose doit être fait. Malheureusement, elle ne revient pas sur les fondamentaux, la logique des états financiers, afin d'y chercher des réponses à ces questions importantes.

Au lieu de cela, la communauté financière est totalement immergée dans une tentative de sauver la solution obsolète.

«Cost Drivers» et "Activity-Based Costing» sont les noms de ces efforts infructueux. Il est évident que nous ne pouvons plus allouer les coûts en fonction de la main-d'œuvre directe. Aussi, leur idée est de dire: nous pouvons allouer certaines dépenses au niveau de l'unité, d'autres seulement au niveau des lots, d'autres au niveau du produit, d'autres encore au niveau du groupe de produits, et certains seulement au niveau de l'entreprise. Oui, la répartition peut être faite de cette façon. Mais dans quel but? Quoi qu'il en soit, nous ne pouvons pas les agréger au niveau de l'unité, ou même au niveau du produit. Alors pourquoi jouer avec les chiffres?

Rappelez-vous, l'allocation a été inventée dans le but de passer de deux différentes ventilations, les produits et les catégories, à une seule. Le but était d'arriver à une seule classification, ce qui permettait une dissection de l'entreprise, de façon à pouvoir prendre les meilleures décisions. Maintenant sous le nom d'allocation, plutôt que de diminuer le nombre de classifications, nous les augmentons. Nous sommes tombés amoureux d'une technique. Nous avons oublié le but : être en mesure de juger de l'impact de toute décision au niveau local sur la « bottom line » - (NdT : le résultat global).

Nous sommes maintenant à un carrefour. Nous pouvons continuer à explorer la façon dont les mesures fondamentales peuvent être utilisés pour les décisions locales, et développer une solution alternative aux problèmes que la comptabilité analytique est incapable de résoudre dorénavant, ou nous pouvons continuer à examiner ce qui est «nouveau» dans les nouvelles philosophies du management ; ou bien, nous pouvons exposer les dommages que l'utilisation de l'approximation désormais erronée de la comptabilité analytique cause aux entreprises partout dans le monde occidental. Tous les trois axes sont importants. Tous les trois doivent être traités.