

REPORTING FINANCIER ET GESTION STRATEGIQUE DES COÛTS DANS LA CHAÎNE LOGISTIQUE

Denis Travaillé et Sophie Spring

Résumé : Cet article, fondé sur une analyse de la littérature et illustré par une synthèse des études empiriques, a pour objectif d'étudier les modalités selon lesquelles les pratiques de reporting financier peuvent contribuer à la gestion stratégique des coûts dans la chaîne logistique. Plus particulièrement, il s'interroge sur les mécanismes d'incitation et les bénéfices attendus de la diffusion entre partenaires d'une chaîne logistique intégrée d'informations financières privées. Il en ressort d'abord que les conditions de réussite du management logistique intégré peuvent conduire une chaîne logistique à mettre en œuvre, avec les pratiques de comptabilité ouverte, un système comptable spécifique appelé « Total Cost of ownership system ». Cependant, les enquêtes empiriques publiées sur la mise en œuvre de la méthode des coûts cibles montrent aussi que le partage et l'intégration des informations comptables dépendent de la logique, contractuelle ou cognitive, de collaboration entre les partenaires de la chaîne logistique.

Mots Clés. – Chaîne logistique intégrée – Informations comptables – Comptabilité à livre ouvert- Coûts cibles – Reporting financier – Gestion stratégique des coûts.

Abstract : *Financial reporting and strategic cost management in the supply chain.*

The aim of this paper, based on an analysis of the literature and illustrated with a synthesis of empirical surveys, is to study the conditions depending on whether the financial reporting practices may contribute to the strategic cost management in the supply chain. Particularly, it wonders about the incentive mechanisms and the expected gains of private financial information spreading among partners of an integrated supply chain. Firstly, it brings out that the integrated supply chain success conditions may lead a supply chain to create, with open book accounting practices, a specific accounting system, called "Total Cost of Ownership system". However, the empirical studies, published about the implementation of target costing method, as well point out that the integration and the sharing of financial information depend on the collaboration logic, contractual or cognitive, between partners in the supply chain.

Key Words. – *Integrated Supply Chain – Accounting information – Open book accounting – Target costing – Strategic cost management.*

Correspondance :

Denis Travaillé
CREGOR-COST
IAE de Montpellier
Université Montpellier II
Place Eugène Bataillon
34095 Montpellier cedex 05
denis.travaile@univ-montp2.fr

Sophie Spring
ERFI-FCCS
ISEM
Université Montpellier I
Rue Vendémiaire
CS 19519
34960 Montpellier cedex
sophie.giordano-spring@univ-montp1.fr

Adresse postale : Denis Travaillé, IAE de Montpellier, Université Montpellier 2, Place Eugène Bataillon, 34095 Montpellier cedex 05 Courriel : denis.travaile@univ-montp2.fr

Introduction

Depuis quelques décennies, la connaissance des coûts revêt une dimension explicitement stratégique dans la gestion de certaines entreprises (Shank et Goravanjan, 1995 ; Lord, 1996) car au cœur de la construction d'un avantage concurrentiel durable. Avec le design d'une véritable « chaîne logistique » orientée vers la satisfaction du client final, la nécessité d'opérer un pilotage fin des coûts a été étendue à l'ensemble des maillons de la chaîne. De fait, la comptabilité dite de gestion, traditionnellement interne à chaque firme, est susceptible de constituer un outil de contrôle inter-organisationnel et donc de gestion de la chaîne logistique (ou *supply chain management*). Ainsi, un des enjeux actuels des systèmes d'informations comptables pour les entreprises engagées dans des réseaux logistiques est de comprendre la formation des coûts en amont et en aval de l'unité juridique que constitue l'entreprise.

Le concept de *Supply Chain Management*, apparu dans les années 1980, est souvent présenté comme l'innovation majeure en gestion de production de ces vingt dernières années. Traduit en français par « management logistique intégré (MLI) »¹ (Paché et Bacus-Monfort, 2002), il a été fortement argumenté d'un point de vue stratégique et organisationnel. Le MLI suppose que deux ou plusieurs firmes entretiennent des relations de coopération en développant des liens logistiques structurés permettant d'atteindre une performance globale de la coopération au profit du client final. Cette chaîne logistique (ou « *supply chain* ») vise à assurer de manière efficace la conception, la production et la mise à disposition des produits pour les utilisateurs finaux. Elle s'appuie sur la performance de chacun des participants à la coopération mais aussi et surtout sur la qualité des interfaces entre ces participants. En d'autres termes, le MLI suppose la conception d'un système de pilotage intégré ou coordonné, c'est-à-dire de gestion des interfaces, où la priorité est donnée à l'optimisation de l'ensemble plutôt qu'à chacun de ses éléments pris séparément (Paché et Colin, 2000). Ces interfaces sont

¹ Le terme anglo-saxon est parfois traduit par « management de la chaîne logistique globale », « management de la chaîne logistique étendue ».

constituées de l'ensemble des flux physiques (produits et services) et informationnels entre les membres de la relation inter-organisationnelle (RIO).

Parmi les flux informationnels utiles au pilotage de la chaîne logistique intégrée, les informations comptables sont susceptibles d'orienter les prises de décision des partenaires tant dans le processus de configuration de la chaîne que par l'appréciation de sa performance a posteriori. La disponibilité d'outils de gestion collaborative offre aujourd'hui la possibilité d'automatiser certains transferts de données, y compris de nature financière. La construction d'un reporting financier en réseau ne va cependant pas de soi, tant sur un plan théorique que dans la pratique.

Au sein d'une entreprise, le système d'information comptable de gestion est constitué de toutes les données et indicateurs comptables élaborés par l'entreprise sur les partenaires ou l'ensemble formé. Dans la coopération inter-organisationnelle, ce système est susceptible d'être enrichi par des données comptables transmises par les partenaires afin de poursuivre une optimisation collective.

Le développement d'un reporting financier collaboratif soulève deux grandes difficultés. D'une part, la production d'information financière demeure théoriquement très dépendante de l'existence d'une structure de contrôle de type hiérarchique qui impose le contenu du reporting. D'autre part, les systèmes de reporting, parce que fortement liés au niveau de maturité de formalisation de la stratégie dans chaque organisation, demeurent très hétérogènes en pratique.

Dès lors, la problématique suivante peut être posée : quels sont les mécanismes d'incitation et bénéfiques attendus de la diffusion entre partenaires d'une chaîne logistique intégrée d'informations financières privées ?

La première partie de l'article analyse les rapports conceptuels et théoriques entre reporting financier et gestion stratégique des coûts dans la chaîne logistique. La deuxième partie

analyse les mécanismes favorisant le déploiement d'une démarche de coûts cibles dans une chaîne logistique, en termes de production et de diffusion d'informations financières entre partenaires.

1. Les rapports théoriques entre reporting financier et gestion stratégique des coûts dans la chaîne logistique

L'étude de la littérature sur le management logistique intégré nous amène à synthétiser ses fondements par trois dimensions : sur le plan stratégique, la référence à un système complexe d'objectifs ou de critères de performance variés ; sur le plan organisationnel, avec des pratiques d'intégration ; et sur le plan informationnel, avec des technologies d'information intégrées. C'est seulement récemment que s'est exprimé le besoin pour la réussite du management logistique intégré d'un contrôle inter-organisationnel articulé autour des informations comptables. L'enjeu central d'une collaboration en termes de reporting est l'extension des bénéfices attendus d'une analyse de la valeur à l'ensemble des maillons de la chaîne.

1.1. Les fondements du management logistique intégré

D'un point de vue stratégique, à la différence d'une relation de marché classique qui se fonde sur l'unique critère de **prix**, le management logistique intégré se construit à l'aide d'un ensemble de facteurs clés de succès plus variés qui sont largement développés dans la littérature. La variété de ces critères peut être illustrée par les conditions de sélection des fournisseurs.

Tout d'abord, la **qualité** qui a toujours été un critère de performance même dans les stratégies d'achat traditionnelles a vu son importance croître. Ainsi, l'exigence de qualité de fournisseur peut conduire la firme acheteuse à ne faire appel qu'à des fournisseurs certifiés. En effet, la certification suppose l'examen de tous les aspects de la performance du fournisseur. Elle

constitue alors un moyen de stimuler la confiance et la communication inter-organisationnelle, d'augmenter la qualité des produits, de réduire les erreurs de communication et les coûts de contrôle pour l'acheteur. Un autre critère qui a vu son importance croître est **le délai** c'est-à-dire la capacité du fournisseur à livrer les produits à temps. Enfin, **la continuité de la relation**, c'est-à-dire la capacité du fournisseur à livrer son client sans interruption, est considérée aussi comme un élément critique.

La littérature consacrée à la coopération inter-organisationnelle a largement mis également en exergue d'autres facteurs clés de succès tels que **la confiance, l'intégrité, l'engagement**, visant à garantir l'équité entre les partenaires et à favoriser la communication inter-organisationnelle. Ainsi, les fournisseurs qui ne souhaitent pas partager des informations sur le coût, la qualité et la production peuvent être rejetés car l'absence de volonté de partager des informations est perçue comme un indicateur de méfiance du fournisseur. Egalement, le **coefficient de risques** tels que le retard, l'erreur, la panne, la faillite du fournisseur, etc. peut constituer un indicateur pertinent de choix du fournisseur.

Au point de vue organisationnel, certaines pratiques d'intégration visent à renforcer les liens entre les firmes de la chaîne logistique et entre les fonctions à l'intérieur de chaque firme. Elles constituent des modes de coordination adaptés à l'atteinte des facteurs clés de succès précédemment décrits. Par exemple, le développement de relations d'affaires approfondies avec un nombre limité de fournisseurs, conduit à construire de véritables partenariats, considérés comme stratégiques. Ces partenariats fournisseurs impliquent un niveau élevé de confiance, un engagement permanent, des contrats à long terme, une résolution en commun des conflits ainsi que le partage d'informations, des risques et des gains. Un autre exemple de pratique est celle de la collaboration étroite avec les clients. Elle a pour objectif de rendre les firmes plus réactives en permettant une collecte proactive d'informations sur les préférences des clients et leurs besoins. Quand les firmes parviennent à un niveau élevé de collaboration

avec les clients, il devient beaucoup plus difficile pour les concurrents d'intervenir. Dans les deux cas, ces modes de coopérations inter-organisationnelles peuvent s'appuyer sur l'utilisation d'équipes transfonctionnelles (Bishop, 1999) afin de développer une logique gagnant-gagnant. Ces équipes permettent de décentraliser la prise de décision autour de processus de décision horizontaux et donc d'accélérer le processus de décision et d'accroître la coopération. Certaines fois, ces équipes peuvent intégrer des représentants des fournisseurs et des clients ce qui peut renforcer aussi bien les liens verticaux que les liens horizontaux.

Pour le MLI, il est recommandé dans la littérature d'avoir recours à des technologies d'information intégrées. Ces technologies accélèrent la collecte de données sur les processus critiques et favorisent la construction et le partage d'informations pertinentes entre fonctions à l'intérieur de la firme et entre les firmes. Par exemple, certains systèmes d'informations automatisés de type MRP permettent de construire de manière intégrée les plans de production et d'approvisionnement et ainsi de renforcer les liens avec les fournisseurs (Vollmann et al, 1997). L'adoption de la logique en flux poussé par la chaîne logistique se traduit alors dans des technologies de transfert de données permettant une gestion collaborative du type « gestion partagée des approvisionnements » (ou GPA) ou plus largement « Collaborative Planning, Forecasting and Replenishment system » (ou CFPR). L'objectif de ce dernier est de synchroniser les plans d'action des entreprises d'une chaîne logistique en fonction d'un partage d'informations ayant trait aux prévisions des ventes et à la planification de la production. Cependant, pour que la collaboration soit plus efficace et se traduise notamment dans des coûts de stockage plus faibles, elle peut aussi appliquer une logique en flux tirés et évoluer vers un « Réseau logistique piloté par la demande » (Demand Driven Supply Network ou DDSN). Ce réseau se définit par des processus dont l'objectif est d'informer l'ensemble du réseau de clients, fournisseurs et partenaires sur la demande réelle afin de leur permettre d'y répondre en temps réel ou tout du moins dans le délai le plus court

possible. Enfin, de manière plus générale, les ERP permettent à toutes les fonctions à l'intérieur de la firme d'accéder et de transmettre des informations d'une fonction à une autre engendrant une intégration horizontale ou trans-fonctionnelle à l'intérieur de l'organisation. Couplés à des logiciels de *supply chain* et d'EDI, ils permettent d'accroître le niveau d'intégration des systèmes d'informations entre firmes.

Pour conclure, alors que l'approche classique consistait à optimiser chaque stade du processus production /distribution, la pratique des entreprises ainsi que les développements de la recherche en gestion industrielle, notamment depuis les travaux du professeur Jay Forrester (1962), ont montré les effets pervers d'une gestion indépendante des différents stades d'une chaîne logistique globale. Parmi ceux-ci, les phénomènes d'amplification des risques et des coûts induits liés à la forte interdépendance des firmes d'une chaîne logistique (effet « BULLWHIP ») constitue un argument essentiel en faveur du contrôle de cette chaîne (Lee et al, 1997).

Cependant, la réussite du MLI est conditionnée à l'élaboration d'un cadre de contrôle interorganisationnel adapté, dans lequel l'information comptable est susceptible de jouer un rôle.

1.2. Enjeux du reporting financier dans la gestion collaborative de la chaîne

Alors que la construction d'un système d'informations comptables est inhérente à la reconnaissance d'un périmètre de propriété ou de contrôle, la gestion stratégique des coûts dans les chaînes logistiques fait émerger des pratiques d'échanges d'informations comptables et de reporting financier collectif.

1.2.1. Informations comptables et contrôle inter-organisationnel

La collaboration inter-entreprises dans le domaine comptable est récente, sans doute parce que l'information financière interne fait partie des informations les plus confidentielles d'une

entreprise. En particulier, l'observation de telles pratiques est faite dans les années 90 avec le développement des modes de production « allégée » (ou *lean production*) et du management logistique intégré. Les principaux « outils »² comptables du contrôle interorganisationnel sont ceux du coût cible (*target costing*) et de la comptabilité à livre ouvert (*open book accounting*). La gestion par coût cible se réfère à l'analyse et la maîtrise des marges dégagées par chaque maillon de la chaîne à partir de la connaissance des coûts de chacun ; la « comptabilité à livre ouvert » fait référence aux pratiques d'échanges d'informations financières confidentielles permettant de comprendre la formation de ces coûts.

Les théories de la contingence du contrôle permettent de comprendre les raisons de leur développement. Dans cette optique, la configuration des systèmes comptables dans l'organisation dépend de facteurs exogènes liés à l'environnement et de facteurs endogènes spécifiques à chaque firme. C'est dans ce cadre théorique que Kajüter et Kulmala (2005) inscrivent le contrôle interorganisationnel qui résulterait selon eux à la fois de facteurs spécifiques au réseau et de facteurs spécifiques à chaque firme.

Parmi les facteurs spécifiques au réseau, ils distinguent l'environnement externe et la confiance. Ainsi, une forte pression concurrentielle externe au réseau peut conduire les acteurs du réseau à devoir réduire les coûts de manière continue, et ce particulièrement pour des réseaux en phase de maturité (Tomkins, 2001). Ce contexte concurrentiel serait alors de nature à favoriser la mise en oeuvre d'un contrôle inter-organisationnel qui s'appuie sur des données comptables. L'autre facteur spécifique au réseau qui constituerait une condition préalable à l'échange ou au partage d'informations comptables est celui de la confiance entre les partenaires (Carr et al., 1995 ; Ellram, 1996 ; Axelsson et al., 2002 ; Kulmala, 2002). En effet, la confiance entre partenaires de la chaîne logistique favoriserait la communication de données sur les coûts réduisant le risque d'utilisation opportuniste de ces informations. Dans

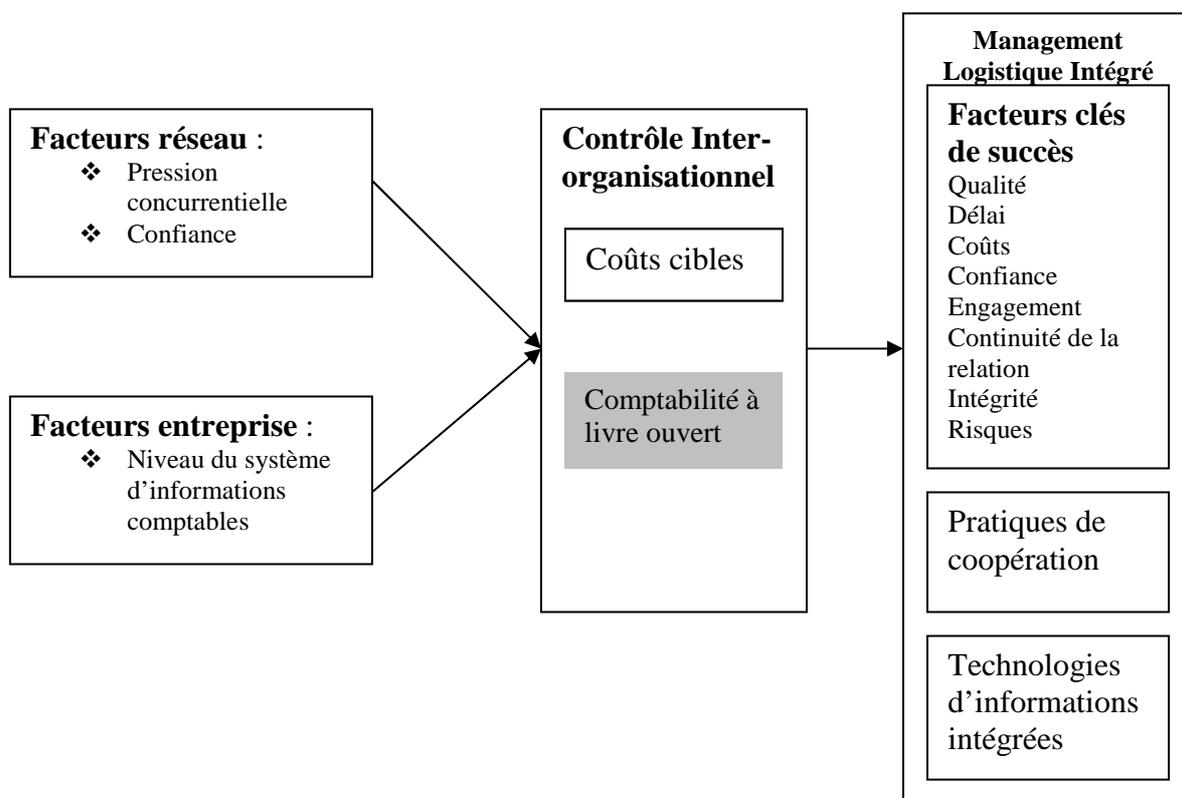
² Le terme « outil » possède une visée relativement large dans la mesure les modalités d'application restent très variées entre les différents réseaux.

le même temps, selon la littérature, si les négociations sont loyales et si l'information fournie sur les coûts n'est pas employée de manière abusive, alors les échanges ou le partage d'informations comptables contribueraient à créer la confiance dans les relations entre les différents partenaires (Seal et al., 1999 ; Decker, 2003). Comme le souligne Tomkins (2001), les données comptables constituent donc à la fois un moyen de justifier la confiance accordée entre partenaires et de contrôler les résultats de leur collaboration.

Par ailleurs, des facteurs spécifiques à chacune des firmes du réseau sont plutôt de nature à limiter le développement d'un contrôle inter-organisationnel de type comptable. En effet, la mauvaise qualité des systèmes comptables internes et leur hétérogénéité peuvent constituer des freins à la mise en place d'une collaboration sur la base d'informations comptables (McIvor, 2001). Les fournisseurs peuvent ne pas être disposés à faire connaître leurs calculs de coûts parce qu'ils sont conscients de leur caractère imparfait. De plus, des différences entre les firmes dans les modes de répartition des charges indirectes sont susceptibles de rendre l'interprétation des structures de coûts plus compliquée et, par conséquent, les comparaisons entre ces mêmes firmes plus difficiles.

En synthèse, notre cadre d'étude du rôle de l'information comptable dans le MLI peut être schématisé de la manière suivante :

**Schéma 1 : la place des outils comptables dans le modèle de contrôle
inter-organisationnel du Management Logistique Intégré**



L'utilisation de ces outils comptables dans les chaînes logistiques est couplée à une évolution du concept de la valeur gérée. Si le reporting financier standardisé se focalise sur la valeur « ajoutée » par chaque entreprise aux inputs, un reporting financier différencié est progressivement élaboré pour comprendre si les moyens mis en œuvre dans chaque maillon de la chaîne sont cohérents avec la valeur créée du point de vue du client final.

1.2.2. De la valeur ajoutée à la chaîne de valeur

Les pratiques de coûts cibles et comptabilité à livre ouvert dans les réseaux coopératifs développées dans la littérature ont pour objet de permettre de nouvelles analyses transverses à la chaîne logistique et s'appuient en cela sur la formulation de nouveaux concepts. Les outils correspondants traitent de la gestion de la création de valeur et/ou de son appropriation entre les firmes coopérantes. Ces travaux ont en commun de se centrer sur une valeur définie

essentiellement par rapport au client final de la chaîne et non par rapport à l'actionnaire, y compris pour les travaux en finance³.

Le trait saillant de ces développements réside dans l'idée que la mesure de la valeur ajoutée, mesure traditionnelle de la valeur produite par le système comptable, est insuffisante à capter l'étendue de la valeur à gérer dans une chaîne logistique inter-entreprises. L'ensemble des travaux identifiés se réfère à la notion de chaîne de valeur de Porter. Déjà, Hergert & Morris (1989) soulignaient la faiblesse des systèmes comptables de gestion traditionnels qui occultent le périmètre des activités créatrices de valeur ou encore qui ne modélisent que sommairement l'interdépendance au travers des prix de cessions internes. Les travaux ultérieurs transposent ces exigences à la configuration inter-organisationnelle. Chaque firme participe à la réalisation d'activités créatrices de valeur reliées entre elles depuis l'approvisionnement en matières de fournisseurs jusqu'à la livraison au client final. La connaissance des coûts aux différents niveaux de la chaîne revêt alors une dimension stratégique car vise à la reconfigurer pour mieux positionner l'ensemble sur le marché des biens et services. Shank & Govindarajan (1995, p. 20) expriment clairement cette lacune des systèmes comptables traditionnels :

« La comptabilité analytique choisit une optique de valeur ajoutée, partant des paiements aux fournisseurs (les achats) et s'arrêtant aux sommes facturées aux clients (le chiffre d'affaires). Le but principal est de maximiser la différence (la valeur ajoutée) entre les achats et le chiffre d'affaires. Le concept de chaîne de valeur est fondamentalement différent de celui de valeur ajoutée. D'un point de vue stratégique, ce dernier a deux défauts importants : il commence trop tard et s'achève trop tôt. En amorçant l'analyse des coûts au niveau des achats, l'on se prive de toutes les occasions d'exploiter les relations avec les fournisseurs de l'entreprise. »

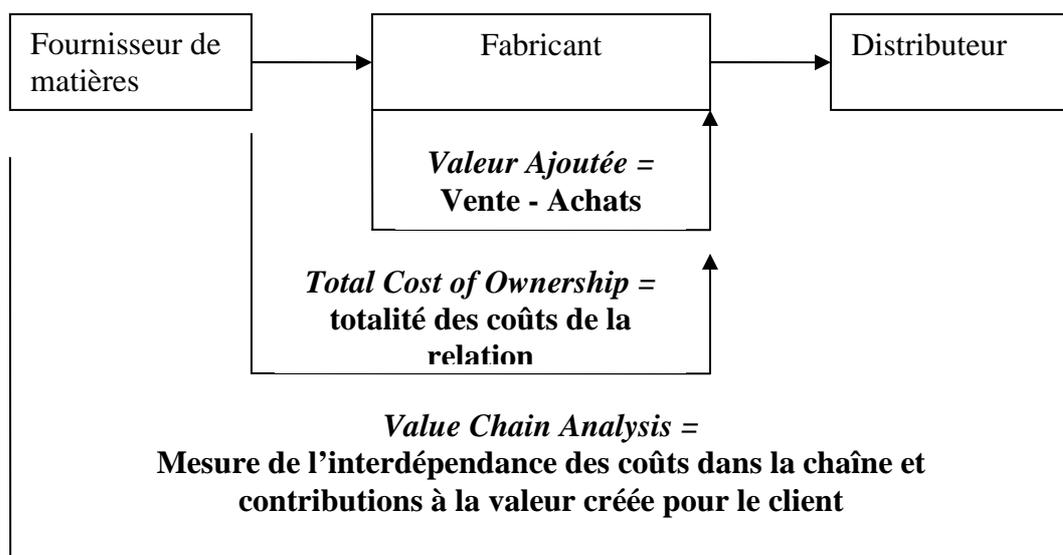
³ Par exemple, les travaux de G. Charreaux.

Cette limite a conduit à l'élaboration d'un outil relativement répandu dans les entreprises de taille moyenne et grande : le *Total Cost of Ownership (TCO)*. Initialement développé par le groupe Gartner en 1987, le TCO ajoute au coût d'acquisition d'un input auprès d'un fournisseur tous les coûts de maintenance et d'administration de la relation sur l'horizon du contrat. Précisément, les décisions d'achat affectent bien souvent l'ensemble des coûts d'une firme, non seulement les coûts directs mais également tous les coûts indirects relatifs par exemple à la gestion des stocks, l'assurance qualité, les procédures de paiement. Pour agréger tous les coûts pertinents de la relation, il apparaît nécessaire d'exprimer en termes monétaires certains caractères qualitatifs au préalable, tels ceux liés aux défauts de la qualité⁴. L'analyse fondée sur le concept de TCO aide à la sélection des fournisseurs mais peut s'étendre à la gestion de la chaîne logistique dans un horizon plus long (Hrukens et al. 2006) pour décider des volumes alloués aux fournisseurs par exemple. Parfois appelé « coût total de l'opération », il permet ainsi d'estimer une rentabilité du capital investi tenant compte des coûts dérivés de la relation avec le fournisseur.

Néanmoins, selon Dekker (2003), ce concept reste encore trop limitatif car focalisé sur les relations fournisseurs et nécessite d'être élargi à la prise en compte de l'aval jusqu'au client final au travers du concept d'analyse de la chaîne de valeur (*Value Chain Analysis, VCA*).

Cette articulation est schématisée de la manière suivante :

⁴ Par exemple, Hrukens et al. (2006) indiquent qu'une entreprise désireuse d'incorporer le prix et la qualité dans un modèle TCO peut ajouter au prix d'acquisition le coût du travail supplémentaire effectué sur les pièces de qualité inférieure au standard exigé, ou bien un coût supplémentaire lié à la recherche d'approvisionnement en remplacement des éléments défectueux.



Adapté de Dekker (2003, p. 6).

La particularité du passage du TCO à la VCA réside dans un échange nécessaire d'informations a priori confidentielles sur les coûts respectifs de chacun ainsi que leur déterminants principaux⁵. C'est cet échange et cette mise en commun d'informations privées qui crée la rupture avec les pratiques traditionnelles de reporting financier. La divulgation d'informations privées induit en effet une certaine vulnérabilité de chaque partenaire en raison des comportements opportunistes éventuels. Ce faisant, la transformation des procédures de reporting financier via la mise en place d'un système d'information collectif révèle implicitement une évolution des méthodes de gestion des coûts.

Les études empiriques montrent que les démarches de coûts cibles peuvent en effet mettre en œuvre une variété de logiques, de la plus contractuelle à la plus cognitive, et doivent pour cela de plus en plus s'appuyer sur un reporting financier interdépendant.

⁵ Ou inducteurs de coûts (*cost drivers* de la méthode ABC).

2. L'exemple des coûts cibles : une synthèse des enquêtes empiriques

Parmi la littérature désormais prolixe traitant des pratiques de coopération inter-organisationnelle, les études portant spécifiquement sur la mise en œuvre d'outils comptables destinés à l'optimisation du MLI sont peu nombreuses. Plus particulièrement, deux logiques sont identifiées et observées dans des contextes variés de chaînes logistiques : la logique contractuelle et la logique cognitive.

Il est globalement considéré par les auteurs que ces démarches sont censées « créer des relations inter-organisationnelles plus harmonieuses et efficaces dans la mesure où l'information partagée doit créer le rapprochement et la confiance » (Mouritsen et al., 2001). En amont de cet objectif général, il apparaît que le contexte relationnel spécifique dans lequel se déroule la relation est déterminant dans le choix et les modalités d'application des techniques comptables utilisées (Cooper et Slagmulder, 2004). Les dispositifs de contrôle ainsi mis en place se construisent différemment selon le type de relation situé sur un continuum entre deux formes extrêmes : les relations de marché s'appuyant sur une logique contractuelle pure et les relations intersubjectives s'appuyant sur une logique cognitive pure dans laquelle prédominent confiance et contrôle informel. Les logiques contractuelles semblent conduire à mobiliser principalement une forme peu intégrative de coûts cibles tandis que les logiques cognitives orientent vers une gestion plus collective des coûts avec la comptabilité à livre ouvert. Sur ce continuum, les relations partenariales empruntent à ces deux logiques selon qu'elles sont globalement symétriques entre les partenaires ou asymétriques, en général au profit d'un donneur d'ordre.

2.1. Les démarches de coûts cibles répondant à des logiques contractuelles

Les pratiques de coûts cibles ont essentiellement été observées dans les chaînes logistiques de type hiérarchiques, structurées autour d'une entreprise pivot ayant une position dominante. La

méthode implique en premier lieu d'opérer une analyse fonctionnelle du produit nouveau fondée sur les attentes du client final dès la phase de conception. Pour chaque fonction est estimé un prix maximal accordé par le client, auquel l'entreprise qui commercialise le produit soustrait sa marge objectif, définissant un coût d'approvisionnement objectif qui devient la référence à ne pas dépasser par ses fournisseurs. Par ce mécanisme, l'entreprise de tête répercute la pression qu'elle subit sur les prix à ses fournisseurs de premier rang. Cette répercussion peut se propager par coordination à l'ensemble des fournisseurs de second et autres rangs de la chaîne logistique, construisant progressivement une véritable chaîne de coûts cibles (Cooper et Slagmulder, 2004).

Dans les enquêtes empiriques, la démarche de coûts cibles apparaît comme une technique générique qui recouvre de multiples modalités d'application selon le degré de proximité des participants et de la durée de leur relation. La mise en œuvre de cette démarche a été essentiellement observée dans des secteurs soumis à une forte pression concurrentielle sur les prix et dont la diversité des composants rend la maîtrise de l'activité particulièrement complexe (Kajuter et Kulmala, 2005).

Dans une logique à dominante contractuelle, les coûts cibles peuvent être utilisés sans conduire à une plus forte intégration entre les partenaires de la chaîne logistique. C'est particulièrement le cas dès lors que les actifs échangés sont relativement standardisés et que la relation est récente. Selon Cooper et Slagmulder (2004), ce premier stade conduit à des arbitrages autour d'un triptyque « fonctionnalités, prix, qualité » dans le sens où le donneur d'ordre est prêt à réviser ses exigences sur une de ces trois dimensions dès lors que le coût d'approvisionnement proposé excède son coût cible. En ce sens, il n'est pas nécessaire de partager d'informations précises sur les coûts de chacun ni d'intégrer les partenaires dans un programme collectif de réduction de coûts.

Un résultat notable de diverses études sur le sujet (par exemple, Kulmala, 2002) est qu'à ce stade, les fournisseurs subissent plus par ce biais un nouveau dispositif de contrôle qu'ils n'en bénéficient, si ce n'est que leur participation à ce type de relation leur procure un chiffre d'affaires plus stable ou en progression. Dans le même temps, il apparaît que les fournisseurs doivent prendre à leur charge de nouvelles responsabilités de coordinateurs des partenaires de rang inférieur, sans qu'ils puissent souvent en apprécier la réelle rentabilité économique dès que leurs propres systèmes d'informations comptables ne sont pas suffisamment sophistiqués. La démarche du coût cible traduit ainsi un pilotage de la chaîne logistique par l'aval, c'est-à-dire par les besoins exprimés du client, ce qui correspond aux évolutions récentes à travers le concept actuel de DDSN (*Demand Driven Supply Network*)⁶.

Au-delà de ce premier stade de management fondé sur la mise en place de coûts cibles imposés par un partenaire dominant, d'autres pratiques s'appuyant sur une intégration plus explicite des systèmes d'informations comptables des partenaires ont été identifiées.

2.2. Du coût cible à l'*open book* dans les logiques cognitives.

La « comptabilité à livre ouvert » (*open book accounting*) est une stratégie qui vise la coopération entre les firmes d'une chaîne d'approvisionnement par le biais d'un échange ou d'un partage d'informations internes à chaque entreprise. L'information devenue transparente entre les partenaires est alors utilisée pour influencer les flux de produits et de services entre ces mêmes firmes (Mouritsen et al., 2001). Cet échange d'informations, y compris comptables, peut devenir nécessaire lorsque la coopération s'intensifie dans le cadre d'une relation de moyen ou long terme. Il est conditionné par un niveau de confiance suffisant, informations comptables et confiance étant ainsi perçues comme complémentaires ou substituables selon la durée passée de la relation. Ainsi, au moment de son engagement, la

⁶ Réseau logistique tiré par la demande

relation intègre un niveau croissant de confiance alors que le niveau d'information requis augmente en plus forte proportion pour assurer l'assise de l'engagement futur, la construction d'une relation en devenir. L'information comptable répond alors à un besoin de vérification. Confiance et informations comptables sont dans cette phase complémentaires. Passé un certain seuil où le niveau de confiance est considéré comme maximal, le besoin d'information requis est moindre pour maintenir cette relation. Les mécanismes deviendraient alors substituables (Guibert et Dupuy, 1997 ; Seal et Vincent-Jones, 1997).

Pour autant, si la confiance semble jouer un rôle déterminant dans l'acceptation de ces pratiques et est en retour renforcée par ces mêmes pratiques, elle ne suffit pas à elle seule à déclencher les échanges d'informations comptables (Kulmala, 2002). Un frein majeur reste la pauvreté des systèmes comptables de gestion dans une majorité des entreprises, surtout les plus petites, étant entendu qu'il est difficile de partager ce dont on ne dispose pas (Kajüter et Kulmala, 2005). En définitive, si les bénéfices théoriques du partage d'informations comptables sont clairement avancés par la littérature, les observations empiriques de ces pratiques restent rares et font état de conditions nécessaires supplémentaires à la seule proximité interpersonnelle des participants.

La divulgation des coûts internes étant généralement perçue comme une source de vulnérabilité par les entreprises, ces partages d'informations hautement confidentielles ne sont observés que lorsque des mécanismes d'incitation supplémentaires ont été prévus. Deux grands types d'incitations sont identifiés : les clauses de partage des profits et l'offre de prestations d'un partenaire en support d'une démarche collective d'amélioration des coûts. Les études empiriques réalisées sur les pratiques de « comptabilité à livre ouvert » montrent en effet que les entreprises souhaitent participer à des collaborations donnant lieu à un partage de profit mais que bien souvent, elles sont dans l'incapacité de négocier sur des bases comptables internes fiables et se mettent ainsi en situation d'échec (Kulmala, 2006). Les seuls

cas de succès observés suggèrent que les prestations offertes par le partenaire dominant en termes de design organisationnel et d'amélioration des systèmes comptables de gestion à ses fournisseurs, sont déterminantes pour l'obtention des bénéfices escomptés (Kajüter et Kulmala , 2005).

Ces mécanismes d'incitation sont ainsi les ressorts inévitables d'une collaboration plus approfondie entre les entreprises de la chaîne logistique et accompagnent un prolongement de la démarche des coûts cibles. Une fois rendue possible, la pratique d'*open book* constitue un dispositif pertinent pour poursuivre une logique d'investigation organisationnelle des coûts dans laquelle l'entreprise de tête coordonne une réorganisation des activités créatrices de valeur entre les différentes entreprises de la chaîne. L'optimisation de la chaîne nécessite en effet de connaître la structure des coûts de chaque partenaire impliqué.

Ainsi, les outils comptables adaptés à la coopération inter-organisationnelle tels que les coûts cibles ou la « comptabilité à livre ouvert » se révèlent être sources de difficultés et de tensions potentielles dans la construction de la chaîne logistique autant que des leviers d'action efficaces pour son optimisation. A court et moyen terme, ces outils doivent permettre une meilleure maîtrise de la chaîne logistique (cf schéma 1). A plus long terme, l'optimisation de la chaîne logistique conduit parfois certaines entreprises à reconsidérer leur projet stratégique et leur cœur de métier.

Conclusion

Il ressort d'abord de notre étude de la littérature que l'échange ou le partage d'informations comptables entre acteurs d'une chaîne logistique peut s'avérer utile, voire nécessaire à la réussite du management logistique intégré. Cependant, l'étude de deux outils d'intégration comptable, la méthode des coûts cibles et la comptabilité à livre ouvert, montre aussi que le contrôle interorganisationnel peut varier selon le contexte de la relation interorganisationnelle. En effet, l'intégration comptable peut évoluer entre deux situations extrêmes. Soit d'un côté des formes peu intégratives de coûts cibles imposés par un partenaire dominant, soit de l'autre, une gestion collective des coûts avec la comptabilité à livre ouvert lorsque la confiance et le contrôle informel prédominent. Cela signifie que lorsque la dimension disciplinaire domine entre les membres de la chaîne logistique, le degré d'intégration comptable peut être plus faible. A l'inverse, lorsque le management logistique intégré devient une condition de réussite de la chaîne logistique, alors la dimension cognitive de la relation devient plus forte, et par conséquent, le degré d'intégration comptable devrait augmenter. Cependant, dans ce second cas, les études empiriques montrent aussi que la plus forte intégration comptable n'est possible que si elle est accompagnée de mécanismes d'incitation.

Toutefois, il resterait également à s'interroger sur la capacité du système d'information comptable à mesurer l'impact sur la performance de ces reconfigurations stratégiques et organisationnelles tant du point de vue de chaque firme que du point de vue de l'ensemble de la chaîne logistique. En d'autres termes, une fois la chaîne logistique rationalisée et coordonnée entre les partenaires, il s'agit de comprendre les effets de son intégration sur la performance financière de la chaîne, soit directement soit indirectement par le biais d'une meilleure performance opérationnelle.

Bibliographie:

- Axelsson J. Laage-Hellman J, et Nilsson U. (2002), Modern management accounting for modern purchasing, *European Journal of Purchasing and Supply Management*, 8, p. 53-62.
- Bishop S. K. (1999), Cross-functional project teams in functionally aligned organizations, *Project Management Journal*, 3, p. 6-12.
- Bodnar G.H. et Hopwood W.S. (2003), *Accounting Information System*, Ninth edition, Prentice Hall.
- Carr C. et Ng J. (1995), Total cost control: Nissan and its U. K. supplier partnerships, *Management Accounting Research*, 6, p. 346-365.
- Cooper R. et Slagmulder R. (2004), Interorganizational Cost Management and Relational Context, *Accounting, Organizations and Society*, 29, p. 1-26.
- Dekker H. C. (2003), “Value Chain analysis in interfirm relationships: a field study”, *Management Accounting Research*, 14, p. 1-23.
- Forrester J. W. (1962), *Industrial Dynamics*, Mit Press, Cambridge.
- Guibert N. et Dupuy Y. (1997), La complémentarité entre contrôle « formel » et contrôle « informel », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 3, vol.1, mars, p. 39-52.
- Kajüter P. et Kulmala H. I. (2005), Open book accounting in networks, Potential achievements and reasons for failures, *Management Accounting Research*, Vol. 16, 2, p. 179-204.
- Hergert M. et Morris D. (1989), Accounting Data For Value Chain Analysis, *Strategic Management Journal*, vol. 10, p.175-188.
- Hurkens K., Van der Valk W., Wynstra F., (2006), Total Cost of Ownership in the Services Sector : A Case Study, *The Journal of Supply Chain Management*, Winter, 42, 1, p.27-37.
- Kulmala H. I. (2002), Open-Book accounting in networks, *Finnish Journal of Business Economics*, 51, p. 157-177.

Kulmala H. I. (2006), Purchasing from equal SME networks: The perspective of pricing and cost management, European Association Accounting Congress, 22-24 Mars 2006, Dublin.

Lee H. L., Padmanabhan V. et Whang S. (1997), Information Distortion in a Supply Chain: the bullwhip effect, *Management Science*, 43, p. 546-558.

McIvor R. (2001), Lean supply: the design and cost reduction dimensions, *European Journal of Purchasing Supply Management*, 7, p. 227-242.

Lord B.R. (1996), Strategic Management Accounting: the emperor's new clothes?, *Management Accounting Research*, 7, p.347-366.

Mouritsen J., Hansen A. et C. Hansen (2001), Inter-Organizational Controls and Organizational Competencies: Episodes around Target Cost Management / Functional Analysis and Open Book Accounting, *Management Accounting Research*, 12, p. 221-244.

Paché G; et Bacus-Montfort I. (2002), Fédérer des entreprises autour d'un projet productif commun : management logistique intégré et choix de partenaires, *Economie et Sociétés, Série Economie de l'entreprise*, n°12, Mai.

Paché G. et Colin J. (2000), Recherche et applications en logistique: des questions d'hier, d'aujourd'hui et de demain, in Fabbe-Costes N., Colin J., Paché G., *Faire de la recherche en logistique et distribution ?*, Vuibert-Fnege, Paris, p.31-53.

Seal W. et Vincent-Jones P. (1997), Accounting and Trust in the Enabling of Long Term Relations, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol.10, N.3, p. 406-431.

Seal W., Cullen J., Dunlop A., Berry T. et Ahmed M. (1999), Enacting a European Supply Chain: a Case Study on the Role of Management Accounting, *Management Accounting Research*, 10, p.303-322.

Shank et Goravanjan (1995), *La gestion stratégique des coûts*, Les éditions d'organisation, Paris.

Tomkins C. (2001), Interdependencies, Trust and Information in Relationships, Alliances and Networks, *Accounting, Organizations and Society*, 26, p. 161-191.

Vollmann T. E., Berry W. L. et Whybark D. C. (1997), *Manufacturing Planning and Control*, fourth ed. Irwin, Homewood.