

LES PRINCIPES D'UNE GESTION TRANSNATIONALE EFFICACE DES COÛTS

Driss EL KADIRI BOUTCHICH

Ecole Supérieure de Technologie

(Maroc)

RESUME

Pour assurer l'intégration ou du moins la cohabitation des systèmes de gestion des coûts, sur le plan transnational, trois types de principes doivent être appliqués : principe de contingence, principe d'hybridation et principe de multi-méthodologie. Ces principes permettent de gérer les variables relatives à chaque nation par la recherche d'un consensus et jamais à travers l'imposition de règles politiques, économiques et sociales. Parallèlement, il convient de rechercher certaines constantes repérables dans toutes les nations et qui constituent une base solide pour la gestion transnationale des coûts.

MOTS CLES : transnational, contingence, hybridation, multi- méthodologie, constantes

INTRODUCTION

Suite aux phénomènes de globalisation et de libéralisation des échanges, se trouvent désormais très rapprochées les unes par rapport aux autres des entreprises appartenant à différents pays se composant de différentes ethnies et races, se revendiquant de croyances diverses et présentant de nombreux systèmes culturels, économiques, technologiques et financiers. Se pose alors la question de connaître la manière à utiliser par ces entreprises pour gérer cette situation afin d'atteindre leurs objectifs de performance. Cette question devient cruciale, surtout dans le contexte précité où l'action en aval (commercialisation) devient peu opérante. En effet, il ne suffit pas, pour les entreprises de produire, mais de mettre sur le marché des produits compétitifs sur le plan du prix et de la qualité. La réponse à cette question légitime l'envisagement d'un système de gestion des coûts qui repose sur des principes assurant son objectivité et sa transcendance aux frontières politiques, économiques et sociales. C'est dans ce sens que nous entendons la transnationalité de la gestion des coûts.

Dans le cadre de la transnationalité, les systèmes de gestion des coûts seront envisagés en fonction de trois principes : principe de contingence, principe d'hybridation et aux autres principes regroupés sous l'intitulé de principes de multi- méthodologie du changement organisationnel. Les systèmes de gestion des coûts s'entendent des systèmes de comptabilité de gestion communément connus et ceux susceptibles d'être développés en réponse aux tendances lourdes en matière de gestion de la qualité, de gestion des technologies de production et de l'information et de gestion sociétale.

1. PRINCIPE DE CONTINGENCE

Nous étudions l'origine, le contexte et les fondements de la contingence, puis ses différentes formules. Il y a lieu de signaler qu'aucune formule de contingence ne sera à priori privilégiée, par rapport aux autres. Chaque formule sera utilisée en fonction des objectifs de l'entreprise et des moyens matériels et informationnels dont elle dispose.

1.1. ORIGINE, CONTEXTE ET FONDEMENTS

L'origine de l'approche de contingence est à dominante anglo-saxonne. Elle a été développée dans les années 60 du 20^e siècle pour faire face aux inconvénients des approches universalistes qui prônent une seule manière de faire face à des situations différentes. A ce niveau, LORINO P. affirme que face "à la complexité et l'instabilité des situations de pilotage, aucun modèle universaliste ne peut apporter de réponse satisfaisante"¹. De même, BESSON P. souligne que les approches universalistes, par "les procédures et les outils de contrôle qu'elles imposent, limitent l'autonomie des acteurs"².

¹ PARIENTE P. (1999), Les approches contingentes en contrôle de gestion, in DUPUY Y. (coordonné par), Faire de la recherche en contrôle de gestion, Vuibert, FNEGE, p. 81.

² Ibid., pp. 81-82

L'approche de contingence "a pour principe de formuler des propositions nuancées selon les contextes auxquels les entreprises sont confrontés "3.

Chronologiquement, l'approche de contingence a été mise en évidence, quant à ses principes et postulats, notamment par BURNS et STALKER (1961), LAWRENCE et LORSCH (1967), CROZIER et FRIEDBERG (1977), MINTZBERG, (1978/1982), DRAZIN et VAN DE VEN (1985) et DESREUMAUX (1998).

BURNS et STALKER ont affirmé que les organisations doivent s'adapter à la nature de l'environnement. Celles-ci s'articulent autour d'un schéma conceptuel combinant variables structurelles et comportementales⁴. De même, BURNS a stipulé qu'il n'existe aucun modèle optimum de gestion.

LAWRENCE et LORSCH ont souligné que les recettes valables dans un contexte ne le sont pas nécessairement dans un autre. De ce fait, il est impossible d'identifier une forme organisationnelle idéale indépendamment du contexte⁵.

CROZIER et FRIEDBERG avancent l'idée que le système d'action n'est pas assujéti à un déterminisme et que nos construits sociaux sont contingents et ne peuvent se référer à l'évolution générale des institutions, ni chercher un one best way universel⁶.

MINTZBERG a prononcé que la configuration et l'évolution de l'organisation dépendent des facteurs de coordination et d'interdépendance qui agissent sur cette organisation.⁷

DRAZIN et VAN DE VEN mettent l'accent sur le concept de fit⁸ auquel l'approche contingente est liée. Le fit a trois sens : fit- sélection, fit- interaction et fit- système. Le fit- sélection est le résultat d'un processus évolutionniste dans lequel seules les organisations adaptées à leur contexte survivent. Le fit- interaction découle d'une conformité entre le contexte de l'organisation et son design. Enfin le fit- système résulte de la cohérence des éléments structurels entre eux et avec l'environnement.

DESREUMAUX a mis en évidence les quatre postulats⁹ de l'approche contingente limitée par la théorie de la dépendance des années 60 qui envisage une influence totale de l'environnement sur l'organisation. Ces postulas sont : déterminisme contextuel, fonctionnalisme, positivisme et nomothétisme. Tout en remettant en cause ces postulats, il a mis l'accent sur la portée et l'opportunité de l'approche contingente pour l'entendement de l'organisation.

³ DUPUY Y et al. (1989), Systèmes de gestion, Vuibert, p. 143.

⁴ Cf. DESREUMAUX A. (1992), Structures d'entreprise, Vuibert, p.116.

⁵ Cf. BRESSI G. (2002), Organisation et gestion de l'entreprise, FOUCHER, p.35.

⁶ Cf. CROZIER M. FRIEDBERG E (1977), L'Acteur et le Système, Paris, Le Seuil, p.433.

⁷ Cf. ACTOUF O. (1989), Le management entre tradition et renouvellement, Gaëtan Morin éditeur, pp.245-250.

⁸ Cf. DRAZIN R. et VAN DE VEN A.H. (1985), Alternative forms of fit in contingency theory, Administrative Science Quarterly, 30, pp.514-539.

⁹ Cf. DESREUMAUX A. (1998), Théorie des organisations, éditions EMS, p.46.

1.2. DIFFERENTES FORMULES DE LA CONTINGENCE

Nous passons en revue trois formules de la contingence qui constituent des rénovations et des perfectionnements à l'approche contingente traditionnelle : contingence générique, contingence dynamique et contingence- configuration.

1.2.1. CONTINGENCE GÉNÉRIQUE

Le principe de contingence générique incombe à SAVALL H. et ZARDET V dans le cadre des recherches socio-économiques de l'ISEOR. Ce principe stipule, qu'à côté des spécificités relatives à chaque type d'organisation, il existe des éléments invariants communs à toutes les organisations. Ces éléments sont déduits à partir d'une loi de reproduction des phénomènes suffisamment observés au niveau spatial (échantillon grand) et temporel (durée d'investigation longue). A ce propos SAVALL H. et ZARDET V. affirment "l'analyse des dysfonctionnements à laquelle nous procédons dans chacune de nos recherches- interventions nous a permis de produire une connaissance relativement stabilisée quoique évolutive : à côté des dysfonctionnements spécifiques (principe de contingence) de chaque organisation, nous avons identifié à ce jour six points sensibles invariants et importants dans toutes les organisations (principe d'universalité) "¹⁰.

Dans l'approche socio-économique de l'ISEOR, la production des connaissances a comme point de départ les informations produites lors de la relation de l'intervenant avec l'entreprise. Une fois travaillées et replacées dans le cadre théorique, ces informations se convertissent en concepts. Ainsi, la conceptualisation dans l'approche socio-économique de l'ISEOR embrasse un aspect contingent et contextuel spécifique. Ce constat est étayé par le fait que les approches contextuelles contiennent " les traces de régularités qui servent à bâtir les théories sur les organisations. "¹¹

1.2.2. CONTINGENCE DYNAMIQUE

Nous avons mis en évidence le principe de contingence dynamique¹² sous l'impulsion de la vogue de la théorie du chaos et des systèmes dynamiques, mais également à partir des inconvénients de la contingence statique.

La théorie du chaos notamment déterministe, se propose de modéliser le comportement des systèmes dynamiques non linéaires et d'améliorer leur prédictibilité. Au regard de cette théorie, l'organisation est considérée comme un

¹⁰ SAVALL H. et ZARDET V. (1995), Ingénierie stratégique du Roseau, *Economica*, pp. 34-35.

¹¹ LALLE B. (2002), Le chercheur en gestion entre science et action, Onzième conférence de l'AIMS, <http://www.strategie-aims.com/actes02/Fichiers/Lalle.pdf>, p.24.

¹² EL KADIRI BOUTCHICH D. (1996), Identification, évaluation et contrôle des coûts cachés dans l'entreprise marocaine : esquisse de modélisation à partir de l'approche socio-économique de L'ISEOR, Thèse de troisième cycle en sciences économiques, Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales d'Oujda- Maroc, p.302.

système non linéaire dans la mesure où une multitude de facteurs sont indispensables pour la prédictibilité de son fonctionnement. De même, l'organisation est assujettie à des comportements inintelligibles. L'organisation se perçoit comme un système non linéaire du moment qu'une action menée, au niveau spatial ou temporel en son sein, n'aboutit pas forcément à un écart de résultat proportionnel à cette action.

Concernant les inconvénients de l'approche de contingence statique, celle-ci retombe dans le paradoxe de l'universalisme en proposant des recettes de structuration pour chaque type d'organisation.

1.2.3. CONTINGENCE- CONFIGURATION

L'approche configurationnelle ne réfute pas l'approche de contingence mais enrichit et élargit les perspectives de son évolution. Effectivement, l'approche configurationnelle a recours aux facteurs de contingence pour l'application de ses principes et sa mise en œuvre. Ainsi, pour modéliser les profils idéaux et le concept d'équifinalité, l'approche configurationnelle se base sur des modèles de type : modèle de profils idéaux contingent et modèle de profils hybrides contingent, qui sont conditionnés par les facteurs de contingence¹³.

L'approche contingente requiert l'adaptation des facteurs de contingence aux caractéristiques organisationnelles (ajustement vertical). En plus de l'ajustement vertical, l'approche configurationnelle cherche un ajustement horizontal, c'est-à-dire une cohérence¹⁴ interne entre les éléments configurationnels d'une organisation.

L'approche configurationnelle se distingue de l'approche contingente en ce qui se rapporte notamment au mode d'investigation dominant, aux relations entre les attributs organisationnels, à l'hypothèse d'équilibre et à l'hypothèse d'efficience.

Contrairement à l'approche contingente qui se réfère à une analyse bivariée et isolée, l'approche configurationnelle est tablée sur un mode d'investigation holistique : analyse multivariée prenant en considération les comportements organisationnels dans leur ensemble compte tenu de leur interaction.

Dans l'approche configurationnelle, les relations entre attributs organisationnels sont réciproques et non linéaires. Autrement dit, il y a un décalage entre l'ampleur d'action et l'ampleur de résultat ou de réaction au niveau d'une configuration organisationnelle.

L'équilibre, au niveau de la configuration, n'est pas stationnaire mais ponctuel. Autrement dit, le changement configurationnel n'est pas incrémental mais radical ou presque.

¹³ HENNINGER- VACHER M.C. (2000), Recherche d'une congruence entre stratégie de diversification et politique de rémunération appliquée aux cadres non dirigeants, Thèse pour le doctorat en sciences de gestion, Université Toulouse I, France, pp. 80-89

¹⁴ Cette cohérence est désignée également par fit, par congruence et par coalinement.

Enfin, le concept d'équifinalité permet d'avancer que différentes formes configurationnelles peuvent aboutir à la même efficience organisationnelle.

En guise de synthèse, il est admissible de dire que l'approche de contingence a fait l'objet de plusieurs formulations. Ces formulations sont différenciées selon les facteurs de contingence (internes, externes organisationnels, culturels...), l'inertie de ces facteurs, l'intégrativité des approches (analyse isolée ou intégrée découlant d'un ou de plusieurs paradigmes), la temporalité des approches (statique, dynamique) et l'objet de l'étude (une ou plusieurs entités).

1.3. IMPLICATIONS SUR LA TRANSNATIONALISATION DE LA GESTION DES COÛTS

Le principe de contingence nous apprend à reconnaître tous les systèmes de gestion des coûts développés dans des contextes différents pourvu qu'ils apportent une valeur ajoutée sur le plan pédagogique et technique. Il ne faut donc marginaliser aucun système de gestion des coûts non béni par le pouvoir hégémonique international. En effet, la richesse d'un système de gestion des coûts réside dans sa diversité dont les composantes peuvent être homogénéisées et universalisées à travers des mécanismes intégrateurs constructivistes¹⁵.

Ici, il y a lieu de faire la distinction entre universalisme et totalitarisme. L'universalisme est tablé sur des lois objectives qui transcendent les frontières politiques, économiques et sociales, alors que le totalitarisme se cantonne dans une sphère idéologique et politique qui exclut ses antagonismes quitte à ce que ceux-ci soient objectifs. A ce niveau, il est possible de citer l'exemple des systèmes de gestion des coûts développés par les ex-pays de l'est. L'analyse de ces systèmes revêt un intérêt pédagogique et technique indéniable malgré que les pays qui les appliquaient sont entrain de les délaisser progressivement à cause de la globalisation et de l'américanisation de la comptabilité. Ces systèmes sont importants parce qu'ils développent une vision intégrée de la gestion des coûts en prenant en considération aussi bien l'aspect micro-économique que l'aspect macro-économique.

Il faut insister encore sur le fait que la contingence ne réfute pas l'universalisme mais le relativise. Ainsi, la contingence dynamique se rapportant aux systèmes dynamiques non linéaires fait référence à des aspects de stabilité et de linéarité. Certaines approches (les techniques d'approximation) reposent sur le principe de stabilité des estimateurs de l'état d'un système non linéaire. D'autres approches considèrent que chaque système non linéaire comporte une partie linéaire (constantes de LIPSCHITZ). Enfin des approches ramènent le système non linéaire à un système linéaire, en linéarisant ses paramètres.

Quant à la contingence- configuration, elle se base sur les principes d'intégrativité, de multidimensionnalité et de pluralité des solutions envisagées, sans objecter le principe de contingence traditionnelle.

Enfin, la contingence générique constitue une synthèse et une concrétisation des formules de contingence précitées du moment que toutes ces formules se basent sur le principe de stabilité de certaines variables de

¹⁵ FERON M., (2005), Politiques et pratiques orientées RSE : entre universalité et contingence, Actes du troisième congrès de l'ADERSE, pp.777-781.

fonctionnent de l'organisation. La contingence générique stipule qu'il y a des constantes au niveau de la gestion de toute organisation. Ces constantes correspondent aux six thèmes socioéconomiques de dysfonctionnements. Prenant en considération le contenu arborescent de ces thèmes, il semble qu'ils embrassent, d'une manière exhaustive, tous les aspects de gestion de l'organisation. Il convient seulement de substituer à l'appellation thèmes de dysfonctionnements, thèmes de fonctionnements pour qu'ils puissent intégrer les aspects orthofonctionnels et dysfonctionnels de la gestion de l'organisation. Cette opération aboutira vraisemblablement au développement d'un système de coûts- visibles- coûts cachés qui est un prolongement logique de la méthode des coûts- performances cachés. Ainsi, le système des coûts visibles- coûts cachés joindra l'utile à l'agréable en apportant des réponses aux problèmes des nouveaux impératifs de qualité, des nouvelles technologies de production et d'information et des nouvelles exigences sociales, tout en calculant les coûts des produits ou des services pour une organisation donnée. Ce dernier objectif peut être réalisé grâce à un découpage selon des vecteurs socioéconomiques qui peuvent être les indicateurs socioéconomiques, les composants des coûts cachés et les thèmes de dysfonctionnement.

2. PRINCIPE D'HYBRIDATION

L'hybridation découle de la combinaison adéquate des systèmes de gestion des coûts élémentaires, compte tenu des attributs organisationnels et téléologiques de l'entreprise. Nous étudions la genèse, le contexte et les fondements de l'hybridation, puis son processus.

2.1. GENESE, CONTEXTE ET FONDEMENTS DE L'HYBRIDATION

L'hybridation sous ses formes rudimentaires existait depuis longtemps, dans le domaine de gestion des coûts. Mais l'hybridation structurée, qui vise le croisement raisonné d'un ensemble de méthodes élémentaires, est relativement récente, en matière de calcul et de gestion des coûts. Nous passons en revue la genèse de l'hybridation, puis nous exposons les fondements sur lesquels elle est tablée.

2.1.1. GENESE ET CONTEXTE

L'hybridation des systèmes de gestion des coûts a fait l'objet de développements théoriques dans les années 70-80. Ce sont notamment les cas de l'imputation différentielle qui combine coût complet, coût variable et coût marginal et de la comptabilité marginale qui combine coût variable et coût complet. Mais l'hybridation des systèmes de gestion des coûts résulte surtout des pratiques des entreprises qui ont façonné ces systèmes en fonction de leurs besoins informationnels.

L'hybridation a été favorisée par la complexité et l'instabilité qui entachent le management de l'organisation. Dans ces conditions, aucun système de gestion des coûts ne peut apporter une solution complète à tous les problèmes de coûts auxquels l'entreprise est confrontée. Quelque sophistiqué que soit le

système de gestion des coûts, il est insuffisant pour gérer l'entreprise "car aucune méthode d'analyse des coûts n'y suffit."¹⁶

2.1.2. FONDEMENTS

L'hybridation des systèmes de gestion des coûts se base sur les fondements suivants :

- Recourir à plusieurs paradigmes parce qu'un seul paradigme ne peut pas refléter la nature protéiforme des pôles de gestion des coûts dans l'entreprise. Cela montre que l'hybridation fait référence à l'approche multi- paradigmatique.
- Rechercher le pluralisme dans la structure du système de gestion des coûts par référence à l'approche structurationniste. Celle-ci propose de déconstruire les oppositions des approches de gestion des coûts pour fonder une approche intégrative¹⁷.
- Faire coexister plusieurs systèmes de gestion des coûts dans l'entreprise afin de gérer la diversité organisationnelle. La coexistence ne signifie pas nécessairement l'intégration des systèmes de gestion des coûts, mais demande au moins leur compatibilité.

2.2. PROCESSUS D'HYBRIDATION

Le processus d'hybridation se réalise par référence à un ensemble de principes informationnels économiques et organisationnels et donne lieu à des formes différenciées selon les approches sur lesquelles se fonde l'hybridation.

2.2.1. PRINCIPES INFORMATIONNELS, ECONOMIQUES ET ORGANISATIONNELS DE L'HYBRIDATION

Les principes informationnels de l'hybridation sont au nombre de cinq : variété, pertinence, essentialité et fiabilité¹⁸.

Pour maîtriser la complexité du fonctionnement d'un système de gestion des coûts hybride, l'information produite doit revêtir des formes variées. Au sens d'ASHBY, la variété requise signifie que la structure de l'information émise par le module de pilotage doit être plus variée que la structure de l'information nécessitée par le module technologique.

L'information produite par le système de gestion des coûts hybride doit être pertinente, c'est-à-dire suffisamment informative. Autrement dit, elle doit être conforme aux besoins précis de l'utilisateur en vue de la prise de décision.

¹⁶ GUEDJ et collaborateurs (1995), Le contrôle de gestion, les Editions d'Organisation, p. 281.

¹⁷ Sur les approches multi- paradigmatiques et structurationnistes, cf. LIVOLSI L. et CAMMAN- LEDI C. (2004), Analyse de l'évolution des fonctions de l'entreprise. Le cas de la fonction logistique dans les industries agroalimentaires, 13ème conférence de l'AIMS 2-4juin, <http://www.strategie.aims.com/Normandie04/sessions/LivolsiLedi.pdf#search=desreumaux%20th%C3%A9orie%20de%20contingence>, p.3

¹⁸ Sur les principes informationnels, cf. :

- LEURION (1989), Comptabilité analytique et gestion, FOUCHER, pp. 51-52.

- ¹⁸ DUPUY Y et al. (1989), Systèmes de gestion, op. Cit. pp. 168-170.

Il y a lieu de produire l'essentiel de l'information par le système de gestion des coûts hybride, car la surinformation peut conduire à la déformation de l'information et amener l'utilisateur à passer à coté de la bonne décision en privilégiant le détail par rapport à l'essentiel.

Abstraction faite du caractère informatif de l'information produite par le système de gestion des coûts hybride, celle-ci doit être fiable, c'est-à-dire suffisante en quantité pour les besoins procéduraux essentiellement et secondairement pour les besoins de décision. La théorie mathématique de l'information permet d'apprécier la quantité d'information utilisée dans un canal de communication. Ainsi, l'entropie désigne la quantité moyenne d'information et la transinformation définit la quantité d'information valable pour l'utilisation. La validité de l'information est obtenue en excluant de l'information circulant le bruit (équivoque et ambiguïté)¹⁹.

Les principes économiques de l'hybridation visent à assurer l'adéquation coût- utilité. Le coût de production de l'information produite par le système de gestion des coûts hybride doit être inférieur à son utilité. Faute de quoi, il est préférable de ne pas produire et mettre en œuvre cette information. Le coût de l'information est constitué par le coût de la collecte des données, le coût du traitement de ces données en vue d'avoir une information se prêtant bien à l'utilisation. Le coût de l'information englobe aussi le coût d'intégration de cette information dans le système d'information global.²⁰

Enfin les principes organisationnels de l'hybridation²¹ s'articulent autour de la relation de coopération inter- organisationnelle. Ces principes sous-tendent la coopération, l'alliance et l'impartition au niveau des différentes structures organisationnelles qui cohabitent dans l'entreprise. Toutes ces notions sont regroupées sous le vocable générique "organisation en réseau". L'impartition transcende la sous-traitance par l'hypothèse de l'existence d'un climat de confiance entre les acteurs partenaires. La coopération et l'alliance sont des types de partenariat inter- organisationnel. Le partenariat peut être établi dans l'hypothèse de non concurrence (joint-venture, partenariat vertical, accords intersectoriels) ou de concurrence (alliance de co-intégration, alliance de pseudo-concentration et alliance complémentaire)²².

2.2.2. FORMES D'HYBRIDATION

¹⁹ Cf. SAADA T. (1994), Théorie de l'information et comptabilité financière, Revue Française de Comptabilité, n°255, pp. 80-86.

²⁰ Cf. REIX R. (1998), systèmes d'information et management des organisations, Vuibert, 2^{ème} édition, pp. 31-33.

²¹ Sur les principes organisationnels de l'hybridation, cf. LECLERE D. (1996), La nature hybride des systèmes de contrôle de gestion, Revue Française de Comptabilité, n°275, pp.75-78.

²² Sur les types de partenariat inter- organisationnel, cf. NARCON J. et RIGHI N. (2001), L'entreprise en réseau : un mode d'organisation obligé ? , web.upmf-grenoble.fr/Iupie/ressources/dossiers/entreprise-reseau/dossier%20final.pdf, pp. 7-9.

Selon ses principes fondés sur les approches multi- paradigmatique, intégrative et pluraliste, l'hybridation peut revêtir la forme de juxtaposition ou d'intégration des systèmes de gestion des coûts.

La juxtaposition suppose la coexistence de plusieurs systèmes de gestion des coûts dans l'entreprise sans que ces systèmes soient intégrés.

La juxtaposition peut être spatiale ou temporelle. La juxtaposition spatiale repose sur le principe de différenciation- intégration issu de l'approche de LAWRENCE et LORSCH. Selon ces auteurs, les systèmes de gestion de l'entreprise ne peuvent pas être homogènes parce que cette dernière n'est pas confrontée à un seul environnement, mais à une pluralité d'environnements hétérogènes. Ainsi, chaque espace organisationnel de l'entreprise doit se gérer selon les principes du système de gestion des coûts qui répond le mieux à la nature de l'environnement auquel l'espace en question est confronté. LAWRENCE et LORSCH mettent l'accent sur l'hétérogénéité de l'environnement pour la juxtaposition spatiale des systèmes de gestion. En matière de gestion des coûts, d'autres facteurs de contingence peuvent être pris en considération tels que l'activité, la structure organisationnelle, la technologie et la culture de l'espace organisationnel en question.

La juxtaposition temporelle consiste à différencier l'application des systèmes de gestion des coûts en fonction des besoins d'information liés aux phases du cycle de vie du produit et en fonction des stratégies relevant d'un portefeuille d'activités non exercées simultanément. En effet chaque phase du cycle de vie du produit et chaque composante du portefeuille stratégique présentent des caractéristiques particulières et nécessitent, de ce fait, le recours à un système de gestion des coûts spécifique²³.

Que la juxtaposition des systèmes de gestion des coûts soit spatiale ou temporelle, elle nécessite l'utilisation des dispositifs vigoureux de communication- coordination- concertation, pour faire converger les objectifs de chaque espace organisationnel vers les objectifs globaux de l'entreprise.

La recherche de la construction d'un système de gestion des coûts intégré est la solution idéale pour la gestion des coûts dans l'entreprise. Cependant, cette solution est difficile à réaliser surtout lorsque les besoins d'information de l'entreprise imposent de concilier des systèmes de gestion des coûts difficilement conciliables sur le plan des principes, des objectifs et des instruments. Cette difficulté de conciliation relève des oppositions des approches dans le domaine du contrôle de gestion qui constitue la base de conception d'un système de gestion des coûts. Ces oppositions entre approches sont nombreuses. A titre d'illustration, sont citées les oppositions suivantes : approche rationnelle versus approche processuelle, approche comptable versus approche économique, approche fonctionnaliste versus approche interactionniste, approche contractualiste versus approche conventionnaliste²⁴.

²³ A propos de l'hybridation spatiale ou temporelle des systèmes de gestion des coûts, cf. LECLERE D. (1996), La nature hybride des systèmes de contrôle de gestion, op. Cit. pp.75-78.

²⁴ Sur les différentes approches du contrôle de gestion, cf. :
- DELALIEUX G. (2005), l'influence des idéologies dans le développement de la RSE, Actes du troisième congrès de l'ADERSE, Volume 1, pp. 707-709.

Pour déconstruire ces oppositions et conceptualiser un système intégré de gestion des coûts, il est nécessaire de multiplier les études d'ingénierie de l'hybridation des systèmes de gestion des coûts.

2.2.3. IMPLICATIONS SUR LA TRANSNATIONALISATION DE LA GESTION DES COÛTS

Les implications de l'hybridation sur la transnationalisation de la gestion des coûts sont presque évidentes, puisqu'il suffit de transposer les principes de gestion des coûts intra- spatiale à la gestion des coûts inter- spatiale. Cette transposition est facilitée par l'utilisation des technologies d'information et de communication et du management électronique.

3. PRINCIPE DE MULTI- METHODOLOGIE

Il s'agit de trois options méthodologiques fondamentales: l'arbitrage, l'alternance et la simultanéité des ambi-systèmes de conduite du changement organisationnel. Ce dernier résulte de l'implantation et de la mise en œuvre d'un système de gestion des coûts donné, dans l'entreprise.

3.1. PRINCIPE D'ARBITRAGE

Par ce principe, il y a lieu de concilier entre deux systèmes en trouvant leur meilleur compromis. Le principe d'arbitrage s'applique aux ambi-systèmes suivants: conformité culturelle- choc culturel, algorithmique- heuristique et chronobiologie- entropie.

3.1.1. CONFORMITE CULTURELLE- CHOC CULTUREL

Cet ambi-système indique que le changement, au niveau de l'adoption et de la mise en œuvre d'un système de gestion des coûts, doit être non négligeable mais conduit d'une manière progressive et euphonique. Cela revient à choisir un dosage efficient entre la conformité culturelle et choc culturel. En effet, une forte dose de conformité s'oppose au changement et retarde l'évolution. Au contraire, un choc trop violent provoque le rejet même de l'idée de l'éloignement du statuquo.

3.1.2. ALGORITHMIQUE- HEURISTIQUE

Cet ambi-système montre que l'adoption et la mise en œuvre d'un système de gestion des coûts, dans l'entreprise, doivent associer une démarche structurée et systématisée et une démarche de tâtonnement intelligent. La démarche algorithmique permet la recherche du chemin solution en faisant des

- LANGLOIS G., BONNIER C. et BRINGER M. (2004), Contrôle de gestion, FOUCHER. , pp.24-28.

choix et en gérant la révision de ces choix pour éviter l'explosion combinatoire (multiplicité et confusion des choix). Quant à la démarche heuristique, elle recherche à identifier les propriétés des problèmes à résoudre et permet de se rapprocher des solutions à ces problèmes indépendamment de l'algorithme utilisé. La démarche heuristique est une démarche simulatrice²⁵.

3.1.3. CHRONOBIOLOGIE- ENTROPIE

Pour cet ambi-système, il s'agit "de respecter les rythmes de vie de l'organisation tout en évitant le risque de désordre issu d'une dégradation de l'énergie (entropie) à la suite de dérives temporelles répétées"²⁶. Afin de lutter contre le phénomène d'entropie, les phases d'adoption et de mise en œuvre supposent le déploiement constant d'énergie avec des quantités variables dans le temps. Quelquefois, il convient d'insuffler de l'énergie plus fort qu'à l'accoutumée pour faire face aux résistances socioculturelles. D'une manière générale, il faut explorer le caché, l'informel et le non dit pour mener à bien l'action d'adoption et de mise en œuvre du système de gestion des coûts dans l'entreprise.

3.2. PRINCIPE D'ALTERNANCE

L'alternance s'entend de la succession d'éléments d'une manière plus ou moins régulière dans le temps. L'alternance s'applique aux deux ambi-systèmes : participation- directivité et analyse- action.

3.2.1. PARTICIPATION- DIRECTIVITE

Cet ambi-système exige qu'il faut, selon l'importance des phases d'implantation du système de gestion des coûts dans l'entreprise, tantôt laisser l'initiative aux acteurs de l'entreprise pour mener l'action de changement, tantôt la diriger pour éviter d'éventuels dérapages. La directivité ou la semi- directivité est conduite par l'intervenant commandité pour l'adoption et la mise en œuvre du système de gestion des coûts, en concertation avec la direction et quelques membres de l'encadrement.

3.2.2. ANALYSE- ACTION

Il s'agit de trouver un certain équilibre entre le comportement de prendre du recul, de rechercher les enjeux ainsi que de contempler la situation et le comportement de passer concrètement à l'action. Cela revient à réaliser une succession de phases d'analyse mais aussi de relaxation. Par la suite, il convient de procéder à une insufflation de l'énergie à l'intention des acteurs de l'entreprise et matérialiser l'analyse par des actions sur le terrain.

²⁵ Cf. MILLE A. (2004), Notes pour le cours BIA sur la résolution de problème, http://liris.cnrs.fr/~amille/enseignements/Master_PRO/BIA/cours_resolution_probleme.pdf, p. 2.

²⁶ BARTOLI A. (1985), Comment conduire des actions d'innovations socio-économiques, *Revue Française de Gestion*, n° 52, juin- juillet- août, pp. 52-63.

3.3. PRINCIPE DE SIMULTANÉITE

C'est la réalisation, en même temps, de deux actions complémentaires. Le principe de simultanéité est appliqué aux trois ambi-systèmes suivants: tactique- stratégie, ascendance- descendance et structures- comportements.

3.3.1. TACTIQUE- STRATEGIE

Concernant cet ambi-système, il s'agit d'intégrer, d'une manière permanente, les objectifs stratégiques dans le processus d'institution du système de gestion de coûts et déterminer des tactiques pour mettre en œuvre ce processus. Autrement dit, l'entreprise doit assigner des objectifs à moyen et à long termes au système de gestion des coûts quitte à ce quelle privilégie l'horizon court terme, au niveau de l'adoption et de la mise en œuvre de ce système.

3.3.2. ASCENDANCE- DESCENDANCE

Cet ambi-système met en évidence le double caractère ascendant et descendant de la démarche de mise en œuvre du système de gestion des coûts. En effet, cette dernière se base sur deux actions parallèles: une action qui descend du sommet vers la base et une action qui fait surgir les expériences de la base et les fait remonter vers le sommet de la hiérarchie. L'entreprise doit tenir compte simultanément des actions horizontales et des actions verticales au niveau de la mise en œuvre du système de gestion des coûts adopté.

3.3.3. STRUCTURES- COMPORTEMENTS

Cet ambi-système indique que, pour une réussite du système de gestion des coûts choisi, il faut mener des actions simultanées et synchronisées sur les structures de l'entreprise et les comportements humains. Au sens d'intégration des approches structuraliste et comportementaliste, il existe une interaction réciproque entre les structures et les comportements des acteurs de l'entreprise. Il convient donc de tenir compte de cette interaction au niveau de l'adoption et la mise en œuvre du système de gestion des coûts. Cela se réalise par "la plasticité potentielle du système structures- conduites déterminant l'ordre de grandeur de la marge des acteurs"²⁷.

3.4. IMPLICATIONS SUR LA TRANSNATIONALISATION DE LA GESTION DES COÛTS

Deux principales implications sont mentionnées ici. La première est qu'il faut respecter les principes de conciliation d'alternance et de complémentarité des systèmes politiques, économiques et sociaux appliqués dans

²⁷ SAVALL H. (1978), Reconstruire l'entreprise: analyse socio-économique des conditions de travail, Dunod, p.92.

différents pays pour construire un système de gestion des coûts qui colle de près aux aspirations de tous ces pays. Une mention particulière sera accordée au management interculturel qui se proposera de gérer les différences culturelles sans opération de transplantation pure et simple, car celle-ci peut provoquer le rejet, la transgression ou l'altération au niveau de l'endroit de cette transplantation. La deuxième implication est qu'une fois encore l'approche socioéconomique se révèle importante pour une gestion transnationale des coûts par sa méthode HORIVERT (entreprendre des actions horizontales et verticales simultanées) et par l'exigence de prendre en considération l'interaction entre les structures et les comportements dans l'organisation.

CONCLUSION

La transnationalité de la gestion des coûts nécessite le respect de trois types de principes qui ne sont pas exclusifs les uns aux autres, à savoir : principe de contingence, principe d'hybridation et principe de multi- méthodologie. Ces principes conduisent à gérer les variables relatives à chaque nation par la recherche d'un consensus et jamais par l'imposition édictée par des règles politiques, économiques et sociales. Parallèlement, il convient de rechercher certaines constantes repérables dans toutes les nations et qui ne risquent pas de faire l'objet de mésententes. A l'instar des sciences exactes, la recherche de constantes est légitime en sciences de gestion. Cependant, cette légitimité est confrontée au problème que les normes de fonctionnement d'une organisation ne sont pas déterminées par rapport au processus que celle-ci doit assurer, mais par rapport aux projets qui lui sont assignés.

Il convient finalement de souligner que la velléité des entreprises n'est pas suffisante pour l'application d'une gestion transnationale efficace de gestion des coûts. Ainsi, des efforts sont demandés de la part des gouvernements, des universitaires et des ONG pour mettre en application une telle gestion des coûts.

Bibliographie

- ACTOUF O. (1989), Le management entre tradition et renouvellement, Gaëtan Morin Editeur.
- BARTOLI A.,(1985), Comment conduire des actions d'innovations socio-économiques, Revue Française de Gestion, n° 52, juin- juillet- août.
- BRESSI G. (2002), Organisation et gestion de l'entreprise, FOUCHER.
- CROZIER M. FRIEDBERG E (1977), L'Acteur et le Système, Paris, Le Seuil.
- DELALIEUX G. (2005), l'influence des idéologies dans le développement de la RSE, Actes du troisième congrès de l'ADERSE, Volume 1, pp. 701-711.
- DESREUMAUX A. (1998), Théorie des organisations, éditions EMS.
- DESREUMAUX A. (1992), Structures d'entreprise.
- DRAZIN R. et VAN DE VEN A.H. (1985), Alternative forms of fit in contingency theory, Administrative Science Quarterly, 30, pp.514-539.
- DUPUY Y et al. (1989), Systèmes de gestion, Vuibert.

- EL KADIRI BOUTCHICH D. (1996), Identification, évaluation et contrôle des coûts cachés dans l'entreprise marocaine : esquisse de modélisation à partir de l'approche socio-économique de L'ISEOR, Thèse de troisième cycle en sciences économiques, Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales d'Oujda- Maroc.
- FERON M., (2005), Politiques et pratiques orientées RSE : entre universalité et contingence, Actes du troisième congrès de l'ADERSE, Volume1, pp.777-785.
- GUEDJ et collaborateurs (1995), Le contrôle de gestion, LES éditions d'Organisation.
- HENNINGER- VACHER M.C. (2000), Recherche d'une congruence entre stratégie de diversification et politique de rémunération appliquée aux cadres non dirigeants, Thèse pour le doctorat en sciences de gestion, Université Toulouse I, France.
- LALLE B. (2002), Le chercheur en gestion entre science et action, Onzième conférence de l'AIMS, www.strategie-aims.com/actes02/aims2002.html - 7k
- LANGLOIS G., BONNIER C. et BRINGER M. (2004), Contrôle de gestion, FOUCHER.
- LECLERE D. (1996), La nature hybride des systèmes de contrôle de gestion, Revue Française de Comptabilité, n°275.
- LEURION (1989), Comptabilité analytique et gestion, FOUCHER.
- LIVOLSI L. et CAMMAN- LEDI C. (2004), Analyse de l'évolution des fonctions de l'entreprise. Le cas de la fonction logistique dans les industries agroalimentaires, 13ème conférence de l'AIMS 2-4juin, <http://www.strategie-aims.com/Normandie04/sessions/LivolsiLedi.pdf#search='desreumaux%20th%C3%A9orie%20de%20contingence'>, p.3
- MILLE A. (2004), Notes pour le cours BIA sur la résolution de problème, http://liris.cnrs.fr/~amille/enseignements/Master_PRO/BIA/cours_resolution_probleme.pdf
- NARCON J. et RIGHI N. (2001), L'entreprise en réseau : un mode d'organisation obligé ?, web.upmf-grenoble.fr/lupie/ressources/dossiers/entreprise-reseau/dossier%20final.pdf -
- PARIENTE P. (1999), Les approches contingentes en contrôle de gestion, in DUPUY Y. (coordonné par), Faire de la recherche en contrôle de gestion, Vuibert, FNEGE.
- REIX R. (1998), systèmes d'information et management des organisations, Vuibert, 2^{ème} édition.
- SAADA T. (1994), Théorie de l'information et comptabilité financière, Revue Française de Comptabilité, n°255, pp. 80-86.
- SAVALL H. (1978), Reconstruire l'entreprise: analyse socio-économique des conditions de travail, Dunod.
- SAVALL H. et ZARDET V. (1995), Ingénierie stratégique du Réseau, Economica.

