



Résumé de Mémoire

EN QUOI LE PILOTAGE PAR LES COÛTS REPRÉSENTE-T-IL UN OUTIL DE GESTION ESSENTIEL POUR ASSURER LA PÉRENNITÉ FINANCIÈRE DE LA BRANCHE COURRIER DU GROUPE LA POSTE ?

Un enjeu actuel essentiel pour les entreprises est de parvenir à identifier, analyser et améliorer leur propre **performance**. Cela se traduit à la fois à travers les notions d'efficacité et d'efficience, mais également à travers la recherche de l'équilibre entre le risque financier, la croissance et la rentabilité. La performance n'est pas un concept unique dans le temps et uniforme. Pour être pertinent, il est ainsi nécessaire de prendre en compte différents horizons temporels ainsi que les différentes strates existantes au sein d'une entreprise.

C'est dans ce cadre de recherche de la performance que de nombreux outils de gestion ont été progressivement mis en place au sein des organisations dans le but d'aider à la décision sur ces problématiques stratégiques. Les plus communs sont représentés par la comptabilité budgétaire et les tableaux de bord. Ces derniers mettent en avant différents types d'indicateurs, en fonction de la finalité stratégique ou opérationnelle de ces outils. Leur nombre et fonction sont importants mais leur pertinence dépend de leur capacité à être objectif, quantifiable, simple ainsi que compréhensible, fidèle et sensible. Parmi ces indicateurs aidant à l'optimisation de la performance, existent les **coûts**. Par conséquent, leur maîtrise et leur réduction régulière se révèle indispensable, surtout dans le contexte actuel de forte concurrence et de marchés mondialisés.

C'est le cas notamment de la branche Courrier du Groupe La Poste qui doit faire face depuis 2007 à une diminution sans précédent de son niveau de trafic courrier. La complexité de ses activités ainsi que son ancien statut d'entreprise publique expliquent en grande partie le retard de cette organisation en ce qui concerne la mise en place du pilotage par les coûts. Illustrer l'importance de cet outil pour assurer la pérennité financière d'une entreprise à travers ce cas paraît donc réellement pertinent puisque les effets de leur non-utilisation sont visibles. A travers l'évolution du modèle de pilotage du Courrier, des mesures ont commencé à apparaître au milieu des années 2000 afin de faire face à cet environnement de forte baisse de l'activité courrier. Parmi elles, il ressort la priorité d'optimiser l'ensemble des coûts en fonction de l'activité à travers la mesure du degré de capitalisation, des résultats de l'optimisation des organisations avec une adaptation à l'évolution des besoins, et par l'accroissement du degré de variabilisation des charges.

C'est dans ce contexte que deux types de pilotages par les coûts se sont mis en place au Courrier.

La première approche par les coûts est utilisée en vue d'un **pilotage stratégique** destiné aux décisions organisationnelles, ce qui porte essentiellement sur des problématiques à périodicités longues. Basée sur la comptabilité analytique, cette méthode permet dans un premier temps de piloter des résultats de performance en aval de la fabrication et de la vente pour, par la suite, mettre en place des objectifs cohérents. Le principe de la comptabilité de gestion consiste à allouer les charges directes à un produit spécifique tandis que les charges indirectes sont imputées à travers des unités d'œuvre. Cette comptabilité par destination a de nombreux avantages puisqu'elle permet par exemple d'évaluer la capacité d'une organisation à établir des budgets d'exploitation ou de coûts préétablis cohérents, à calculer des coûts de revient des produits permettant ainsi de répondre à des obligations réglementaires et comptables et donc de mesurer la contribution des processus industriels à la formation de la marge d'exploitation.

En 2012, dans la branche Courrier, les coûts des processus pilotés par les entités opérationnelles représentaient à eux seuls plus de 70% des charges globales et sont calculés à un niveau macro. Etant donné l'obligation réglementaire du Courrier vis-à-vis de la DREN de la production des comptes réglementaires par processus, la comptabilité analytique y est plus que primordiale. Elle permet, de plus, de justifier ses tarifs auprès de délégations extérieures, de prouver à la Commission Européenne l'absence d'aide illégale ou interdite etc.

Différents types de calculs de coûts peuvent être utilisés en vue d'un pilotage stratégique : le coût marginal d'une unité, le coût incrémental et le coût complet. Dans le cas du Courrier, seule la dernière méthode, qui effectue le calcul pour un segment d'activité précis, est applicable. Un pôle Costing a pour rôle de mettre en place des modélisations de coûts permettant de valoriser les projets et d'aider à la tarification des produits. Ces coûts prennent notamment en compte les charges attribuées comme les charges de Siège, ce qui constitue un élément de forte différenciation par rapport à la deuxième approche de pilotage par les coûts. Ces charges sont imputées selon une méthode Top-down nécessitant une clé de répartition entre les différents processus, au contraire des coûts attribuables présentant une relation unique entre la charge et le processus, qui traduisent une démarche de modélisation Bottom-up.

Au Courrier, la construction de cette modélisation de processus se fait une fois par an. Cela permet notamment d'effectuer un rapprochement du coût avec le coût de la comptabilité analytique afin

de mettre en évidence d'éventuelles erreurs ou des leviers de performance. L'optimisation de cette approche amène à la mise en place de modèles de coûts prévisionnels permettant d'anticiper et d'améliorer les possibilités d'adaptation de l'organisation à son environnement. Ainsi, le pouvoir d'information et le processus de décision se voient enrichis, et de nouveaux leviers d'optimisation peuvent être mis en place.

Cette approche présente cependant un certain nombre de freins. Sa mise en œuvre représente un coût non négligeable et, à l'image du Courrier, prend du temps. De plus, pour augmenter la légitimité du pilotage stratégique, le Courrier a nécessairement besoin d'axer ses priorités sur l'amélioration de la qualité de sa comptabilité analytique dans le but de garantir la pertinence des coûts calculés. Enfin, la méthode des coûts complets nécessite, comme il l'a été expliqué auparavant, le calcul d'unités d'œuvre. Ces clés ne sont pas toujours pertinentes car difficiles à évaluer de manière juste et applicable à la réalité.

La seconde approche est complémentaire et porte sur les coûts unitaires : ce mode de **pilotage opérationnel** construit des coûts aux objectifs différents de la méthode précédente. Il n'est, par ailleurs, pas destiné aux mêmes acteurs. La production de ces coûts à une échéance plus courte (souvent mensuelle voire hebdomadaire en fonction des outils des organisations) donne de réels leviers d'action pour les managers opérationnels, en vue de diriger leur entité et d'assurer son atteinte de la performance. Au Courrier, ce système de pilotage dit « Contrôle de Gestion Industriel » a été mis en place dans le cadre de la décentralisation du Courrier, c'est-à-dire lorsque chaque établissement s'est vu petit à petit disposer de marges de manœuvre leur permettant d'obtenir progressivement plus de responsabilité et d'opportunités d'action.

Le CGI vient également dans le cadre des objectifs de la filière financière du Courrier suite à l'évolution du contexte, et plus précisément à travers la priorité d'être en capacité de mesurer le degré de variabilisation. En effet, le CGI utilise la méthode dite des coûts partiels en privilégiant les coûts variables. Plus précisément, elle représente le rapport entre la masse salariale affectée à une entité, traduite en heures travaillées ou en heures payées en fonction des besoins, et le volume de trafic constaté au même périmètre. La baisse structurelle du volume du courrier entraîne nécessairement le besoin de faire évoluer la masse salariale afin qu'une entité obtienne un coût

constant quelle que soit l'évolution du trafic. Ainsi, la stabilité du coût unitaire entre les sites traduirait une bonne adéquation des moyens aux niveaux de trafic.

Dans le cas où cette approche ne serait pas mise en œuvre, cela pourrait par exemple se traduire par une masse salariale relativement constante dans un centre de traitement et de distribution du Courrier. Or, si des outils permettant une adaptation de cette masse salariale ne sont pas mis en place, les coûts de cet établissement présenteraient de fortes variations d'une période à une autre puisque le trafic n'est pas régulier. Il est possible de prendre pour exemple le cas des périodes estivales : il s'agit des mois où les niveaux de trafic constatés sont les plus faibles de l'année en raison de la baisse d'activité des entreprises de manière générale à cette époque-ci de l'année. Or, si le volume d'effectif alloué n'est pas suffisamment adapté à ces baisses de niveaux de trafics, alors sera constaté *de facto* un coût unitaire plus important que les autres mois, mettant ainsi en évidence d'éventuelles faiblesses quant à la gestion à l'affectation des ressources.

L'approche par les coûts unitaires s'articule également avec le modèle de pilotage du Courrier puisqu'ils sont les indicateurs majeurs de la performance au niveau de la marge d'exploitation et donc le meilleur reflet de l'articulation entre l'activité et le résultat. Elle présente de nombreux avantages notamment en permettant de suivre la performance industrielle, de constituer une base historique des coûts et de mettre en place des plans d'actions pour améliorer les coûts et l'efficacité. En revanche, la mise en place d'un tel système de pilotage reste compliquée à travers essentiellement un lourd travail sur la fiabilisation des données et sur la culture de gestion.

A travers l'illustration de la branche Courrier du groupe La Poste, l'enjeu d'une approche de pilotage par les coûts se révèle donc être un outil de gestion déterminant pour participer à la pérennité financière des entreprises de ce secteur, que ce soit en vue d'un pilotage stratégique ou opérationnel. La relation de transitivité entre les deux approches appliquées au Courrier garantit que l'efficacité opérationnelle de la décision provoque *de facto une* amélioration du résultat de l'entité. Une optique de progression existe à travers l'objectif de faire inscrire un objectif de coût de production dans les reportings d'évaluation de la performance des usines. Afin de faire accepter et utiliser l'approche des coûts unitaires par les opérationnels, celles-ci doivent autant être portées par la Direction Générale qu'animées par les filières financière et industrielle.